

8. Закон Литовской Республики «О бухгалтерском учете» от от 6 ноября 2001 г. № IX-574 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.ljs.lt/gallery/\\_ljs//istatymine\\_baze/lr.../buhalterskij\\_ucet\\_ru.doc](http://www.ljs.lt/gallery/_ljs//istatymine_baze/lr.../buhalterskij_ucet_ru.doc).
9. Закон Республики Молдова «О бухгалтерском учете» от 27.04.2007 г. № 113 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://lex.justice.md/ru/324098>.
10. Закон Республики Таджикистан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 02.03.2011 г. № 350 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.mmk.tj/ru/library/o\\_buhgalterskom\\_uchete\\_i\\_finansovoi\\_otchetnosti.doc](http://www.mmk.tj/ru/library/o_buhgalterskom_uchete_i_finansovoi_otchetnosti.doc).
11. Закон Республики Туркменистан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 27.11.2010 г. № 155 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.tm/downloads/buh/rus/kanunbuhr.zip>.
12. Боримська К.П. Основні положення облікової політики акціонерних товариств в частині власного капіталу / К. П. Боримська // Збірник тез Десятої Всеукраїнської наукової Internet-конференції студентів і молодих вчених, присвяченої видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку, фінансового аналізу та контролю І.В. Малишеву, П.П. Німчинову. – ЖДТУ, 2012. – С. 21 – 23.
13. Сисоева І.М. Особливості облікової політики для промислових підприємств різних масштабів / І. М. Сисоева, О. Ю. Балазюк // Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3458&p=1>.
14. Лоханова Н. О. Облікова політика як інструмент управління економічною безпекою компанії / Н. О. Лоханова // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. – № 11. – С. 12 – 16.
15. Осипова А.И. Развитие методики формирования учетной политики в сельскохозяйственных организациях: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / А. И. Осипова. – Ростов-на-Дону, 2012. – 26 с.
16. Григорьева-Дорофеева О. И. Формирование учетной политики коммерческих организаций в соответствии с МСФО: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / О. И. Григорьева-Дорофеева. – Казань, 2011. – 22 с.

25.09.2015

## УДК 657.6

**Бардаш С. В.**

д. е. н., професор кафедри фінансового аналізу та контролю  
Київський національний торговельно-економічний університет

**Баранюк Ю. Р.**

студент факультету обліку, аудиту та економічної кібернетики  
Київський національний торговельно-економічний університет

**Боговик Д. С.**

студент факультету обліку, аудиту та економічної кібернетики  
Київський національний торговельно-економічний університет

## СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

**Анотація.** У статті досліджено проблеми пов'язані із розвитком ринку аудиторських послуг в Україні. Здійснено ретроспективний аналіз структури аудиторських послуг за різними критеріальними ознаками. Визначено вплив макроекономічних показників на обсяг надання аудиторських послуг. Доведена соціальна роль інституту аудиторства, а також визначені напрямки його розвитку.

**Ключові слова:** аудиторська діяльність, аудиторські послуги, ринок аудиторських послуг, суб'єкти аудиторської діяльності.

### СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ РЫНКА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ В УКРАИНЕ

**Аннотация.** В статье исследованы проблемы связанные с развитием рынка аудиторских услуг в Украине. Осуществлен ретроспективный анализ структуры аудиторских услуг по разным критеріальным признакам. Определено влияние макроекономических показателей на объем предоставления аудиторских услуг. Доказана социальная роль института аудиторства, а также определены направления его развития.

### STATE AND PROSPECTS OF THE MARKET IN UKRAINE AUDIT SERVICES

**Abstract.** In the article the problems associated with the development of the market for audit services in Ukraine. Retrospective analysis of the structure of audit services for various criterial attributes. The influence of macroeconomic indicators on the amount of audit services. Proven social role of auditing institute and defined directions of its development.

**Keywords:** auditing, accounting services,

**Ключевые слова:** аудиторская деятельность, audit services market, entities auditing, аудиторские услуги, рынок аудиторских услуг, субъекты аудиторской деятельности.

**Вступ.** Політичні та, як наслідок економічні зміни, що почали відбуватися після набуття Україною незалежності, призвели до пошуку нових форм здійснення державного управління та корпоративного менеджменту. Так, прийняття Закону України «Про власність» зумовило появу на рівні з державною формою власності колективної та приватної форм власності. Міжнародна економічна інтеграція дала поштовх для створення спільних підприємств з обумовленою організаційною структурою, розподілом відповідальності та власності. Радикальна економічна модернізація вимагала залучення значних внутрішніх і зовнішніх інвестицій. Зазначені ресурси можна було залучити лише у спосіб доведення результативності господарської діяльності. За прикладом розв'язання такої задачі суб'єкти господарювання звернулися до визнаного закордонного досвіду, із вивченням та узагальненням якого при створених передумовах економічного управління у різних секторах національної економіки в Україні став зароджуватися інститут аудиторства.

Становлення вітчизняного аудиту відбулося завдяки активній діяльності функціонуванню Співки аудиторів України, Аудиторської палати України, а також прийняттю необхідної нормативно-правової бази проведення аудиту як альтернативної і єдиної форми контролю ефективності використання залучених приватних інвестицій. Наукове обґрунтування доцільності широкого впровадження аудиту в економічне життя суспільства відбулося й завдяки формуванню теоретичних і практичних основ аудиту, яке було успішно проведено українськими вченими – В.С. Рудницьким, О.А. Петрик, Н.І. Дорош, М.Г. Давидовим, О.Ю. Редьком, І.М. Дмитренко, а також знайшли відображення у наукових та навчально-методичних працях М.Т. Білухи, С.Я. Зубілевич, Л.П. Кулаковської, М.О. Ніконович, В.Я. Савченка, Б.Ф. Усача та інших.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є визначення стану та перспектив розвитку ринку аудиторських послуг в Україні. Поставлена мета передбачає вирішення наступних завдань:

- надати аналітичну оцінку ринку аудиторських послуг в Україні;
- виявити причини виникнення негативних тенденцій розвитку ринку аудиторських послуг;
- окреслити напрямки збільшення обсягу ринку аудиторських послуг.

Об'єктом дослідження є ринок аудиторських послуг, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності.

Предметом дослідження є кількісні та вартісні параметри аудиторських послуг, а також передумови їх поширення на усіх суб'єктів господарювання – юридичних осіб.

Методологічною основою дослідження є діалектичний метод, системний аналіз фінансово-економічних процесів, методи ретроспективного, порівняльного аналізу, абстрагування та узагальнення.

**Результати.** Обґрунтування теоретико-методологічних аспектів аудиту фінансової звітності, а також активна діяльність громадських організацій в частині стандартизації аудиту привели до того, що з маловідомого явища аудит перетворився на невід'ємний елемент економічних відносин. Так, замовниками аудиту у приватному секторі економіки виступають не тільки підприємства, для яких проведення аудиту є обов'язковим згідно законодавства, а й інші фізичні та юридичні особи.

За роки незалежності України ринок аудиторських послуг суттєво розширився. Про свідчать показники, що характеризують діяльність аудиторських фірм та аудиторів – суб'єктів підприємницької діяльності. (табл. 1, 2).

За даними таблиць 1, 2 слід зазначити, що абсолютне значення фактичного обсягу наданих послуг щорічно зростало за виключенням 2010 року. Також варто врахувати макроекономічну ситуацію, яка склалася у досліджуваній період, а саме девальвацію курсу національної валюти, що зменшувало реальні доходи суб'єктів аудиторської діяльності. Зростання на 14,6% обсягу наданих аудиторських послуг за період 2008-2009 рр. у порівнянні з знеціненням гривні понад 70% позначилось на скороченні реальних доходів. Протягом 2009-2013 рр. спостерігалось поступове зростання вартості одного замовлення на 39,7%, що можна пояснити збільшенням

цін на аудиторські послуги внаслідок дії інфляційних процесів, так і підвищенням ролі аудиту, зростанням запиту на його проведення, що також обумовило до здорожчання аудиторських послуг.

Таблиця 1

**ДИНАМІКА ОСНОВНИХ ПОКАЗНИКІВ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ  
ЗА 2000-2009 РР. [1]**

Показники	2000	2006	2007	2008	2009	Абсолютне відхилення	Темп росту, %
						2009-2000	2009-2000
Кількість замовлень, одиниць	25909	77847	84176	73147	60229	34320,00	232,46
Фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн.	85500	630800	866500	1116745,7	1280188,8	1194688,80	1497,30
Середня вартість одного замовлення, тис. грн	3,3	8,3	10,2	15,27	21,26	17,96	644,24
Кількість замовлень на одного суб'єкта аудиту, одиниць	11	36,9	37,1	31,71	26,51	15,51	241,00
Середній дохід на одного суб'єкта аудиту, тис. грн.	37	298,8	379,6	484,07	563,46	526,46	1522,86

Разом з тим, слід зазначити, що поява та розвиток інституту аудиторства в Україні відіграє вагомий роль не лише у підтвердженні достовірності повного комплексу фінансової звітності суб'єктів господарювання, для яких проведення аудиту є обов'язковим. Вітчизняні суб'єкти аудиторської діяльності також надають відчутну допомогу у налагодженні ефективної системи господарювання, веденні бухгалтерського обліку, розв'язанні складних питань у сфері господарського, податкового, фінансового законодавства тощо.

Таблиця 2

**ДИНАМІКА ОСНОВНИХ ПОКАЗНИКІВ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ  
ЗА 2009-2013 РР. [1]**

Показники	2009	2010	2011	2012	2013	Абсолютне відхилення	Темп росту, %
						2013-2009	2013-2009
Кількість замовлень, одиниць	60229	56471	53685	50125	44218	-16011,00	73,42
Фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн.	1280189	1213098	1258307	1266826,5	1314596	34407,50	102,69
Середня вартість одного замовлення, тис. грн	21,26	21,48	23,44	25,27	29,7	8,44	139,70
Кількість замовлень на одного суб'єкта аудиту, одиниць	26,51	27,57	29,96	31,15	30,5	3,99	115,05
Середній дохід на одного суб'єкта аудиту, тис. грн.	563,46	592,33	702,18	787,34	905,37	341,91	160,68

Слід зазначити, що у період 2008-2013 років структура аудиторських послуг змінилась, зокрема частка з надання впевненості варіює з 34,93% до 49,71%, а найбільшого значення даний показник досяг у 2010 році, що становить 53,65% (рис. 1).

Завдання з надання впевненості становлять велику частку загального обсягу наданих послуг адже до їх складу входять обов'язковий аудит, ініціативний аудит, огляд історичної фінансової інформації. При цьому найбільшу частку у структурі завдань з надання впевненості становлять обов'язковий та ініціативний аудити. Динаміка даних видів аудиту протягом 2008-

2013 рр. характеризується скорочення частки обов'язкового аудиту, а ініціативного – зростання (рис. 2), що свідчить про зацікавленість керівництва підприємств у наданні компетентних послуг кваліфікованими аудиторами для забезпечення достовірності фінансової звітності та бухгалтерського обліку.

Також затребуваними на ринку аудиторських послуг залишаються й інші професійні послуги, питома вага яких дещо зменшилися протягом 2008-2013 рр. на 19,54% (рис. 1). Зміна структурних елементів даного показника становить: збільшення частки ведення бухгалтерського обліку на 11,4% за шість років досліджуваного періоду, зменшення частки відновлення бухгалтерського обліку на 0,68% та зменшення обсягу консультаційних послуг на 13,87% (рис. 3).

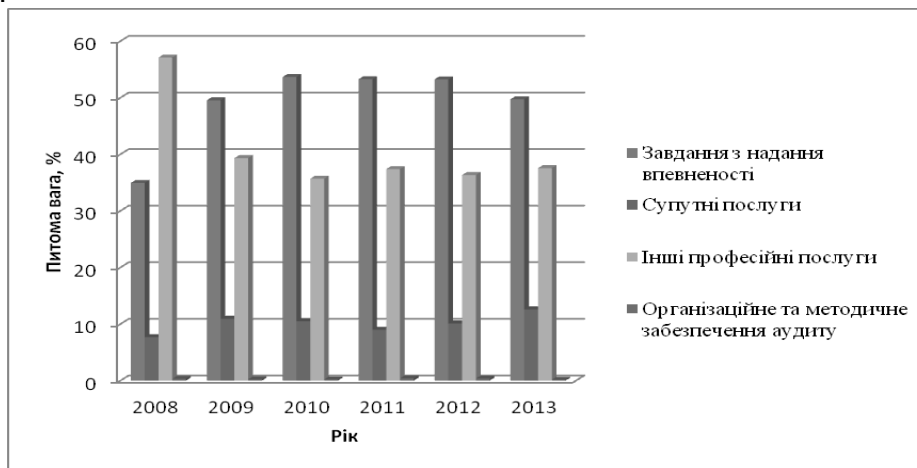


Рис.1. ПИТОМА ВАГА ФАКТИЧНО НАДАНИХ ПОСЛУГ В ЗАГАЛЬНОМУ ОБСЯЗІ 2008-2013 рр. (%) [1]

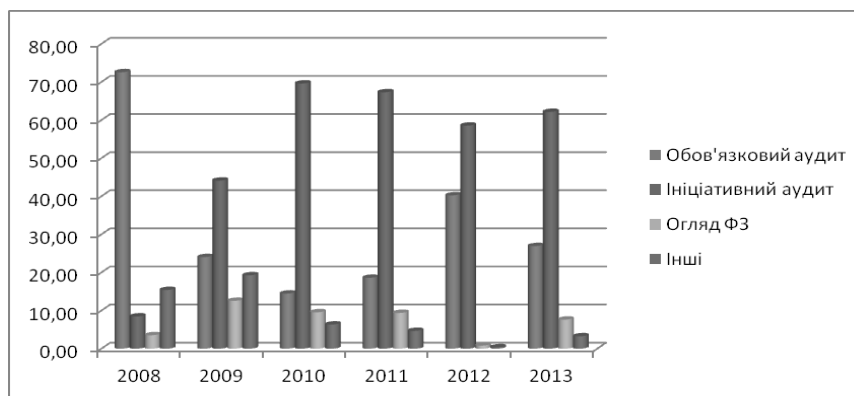


Рис. 2. ПИТОМА ВАГА СТРУКТУРИ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ 2008-2013 рр. [1]

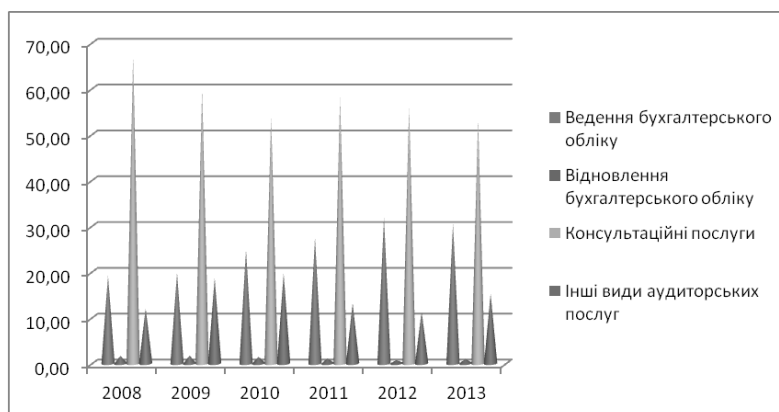


Рис 3. ПИТОМА ВАГА СТРУКТУРИ ІНШИХ ПРОФЕСІЙНИХ ПОСЛУГ 2008-2013 рр. [1]

Частка супутніх послуг у 2013 р по відношенню до 2008 р збільшилась на 4,91%, що характеризує наростаюче збільшення даного показника з кожним роком (див. рис. 1). Питома вага структурних елементів зазнала певних змін, зокрема частка завдання з виконання погоджених процедур зменшилась на 11,96%, а частка завдання з підготовки фінансової інформації збільшилась на 11,96% (рис. 4). Найменшу частку замовлень за видами аудиторських послуг становить організаційне та методичне забезпечення аудиту. Даний показник зменшився протягом 2008-2013 рр. на 0,15% (рис. 4).

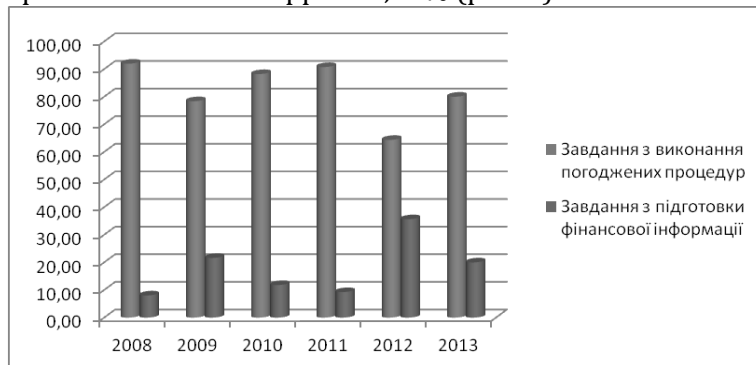


Рис. 4. СТРУКТУРА СУПУТНІХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ ПРОТЯГОМ 2008-2013 РР. [1]

Проаналізувавши наведені вище дані, слід констатувати, що основну частку загального обсягу аудиторських послуг становлять завдання з надання впевненості. Варто також зазначити, що даний вид аудиторських послуг замовляються суб'єктами господарювання різних форм власності та організаційно-правових форм господарювання (табл. 3).

Таблиця 3

**ФАКТИЧНИЙ ОБСЯГ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ СУБ'ЄКТАМ ГОСПОДАРЮВАННЯ ЗА РІЗНОЮ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВОЮ ФОРМОЮ ТА ЗА ФОРМОЮ ВЛАСНОСТІ, ТИС. ГРН. [1]**

Показники	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Відхилення	
							Δ 2013 р до 2008 р	% 2013 р до 2008 р
державні підприємства	5570,90	46153,60	9,00	39529,8	31720,20	30438,90	24868,00	446,39
комунальні підприємства	41319,50	4479,00	42,40	4728,40	3969,80	5342,50	-35977,00	-87,07
інші види підприємств	143637,1	46040,00	0,00	14687,0	12166,50	0,00	-143637,10	-100,00
ПАТ	138301,9	173215,4	786,20	220944	181751,80	207970,9	69669,00	50,37
ЗАТ	108845,9	129061,1	197,50	95724,6	134421,90	87 299,6	-21546,30	-19,80
ТОВ	169453,8	183394,2	65,40	194884	217957,90	230239,1	60785,30	35,87
інші види господарських товариств	33594,00	12689,90	24,30	8844,40	14418,70	0,00	-33594,00	-100,00
об'єднання підприємств (юридичних осіб)	0,00	1722,80	10,00	36969,6	43155,40	40782,30	40782,30	
об'єднання громадян, профспілки, благодійні організації та інші подібні організації	0,00	1498,40	16,60	2234,10	5177,40	4206,00	4206,00	
юридичні особи інших організаційно – правових форм	79391,30	35876,90	14,00	51579,8	29556,60	47180,70	-32210,60	-40,57

Згідно даних, наведених у таблиці 3, переважна більшість замовників завдань з надання впевненості, а саме обов'язкового і ініціативного аудиту фінансової звітності та огляду історичної фінансової інформації складається з товариств з обмеженою відповідальністю та публічних товариств. Темп приросту даних показників протягом 2008-2013 р складає 35,87% і 50,37% відповідно. Попит на дані аудиторські послуги приватних товариств зменшився протягом досліджуваного періоду на 21546,30 тис. грн. або на 19,8%. Для державних підприємств завдання з надання впевненості стають необхідним з кожним роком і досягають позначки 30438,9 тис. грн. Так для суб'єктів господарювання будь-якої організаційно-правової та форми власності дані послуги мали низький попит у 2010 р. Це може бути спричинено слабкістю економіки України через економічну кризу 2008-2009 рр, в наслідок чого інфляція склала 9,1%.

Для аналітичної оцінки ринку аудиторських послуг в Україні є важливим визначення сегментів національної економіки за видами економічної діяльності, суб'єкти господарювання яких є найбільшими замовниками таких послуг (табл. 4).

Таблиця 4

**ФАКТИЧНИЙ ОБСЯГ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ЗА ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ТИС. ГРН. [1]**

Показники	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Відхилення	
							Δ 2013 р до 2008 р	% 2013 р до 2008 р
сільське господарство, мисливство, лісове господарство, рибальство та рибництво	28 610,7	46153,6	45302,2	48036,2	59664,6	60108,8	31 498,1	110,1
добувна промисловість, переробна промисловість	199180,6	173384,1	174772,2	15863,4	133054,3	136229,9	-62950,7	-31,6
виробництво та розподілення електроенергії, газу та води	30480,6	38 849,7	27131,0	36969,5	30312,5	41653,8	11 173,2	36,7
будівництво	19523,5	15 136,2	19 809,2	16 130,0	15 896,0	17106,9	-2416,6	-12,4
торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку; діяльність готелів та ресторанів	67829,2	58 559,5	66 251,3	83 522,2	99 247,9	93459,9	25630,7	37,8
діяльність транспорту та зв'язку	28978,1	33 545,9	50 673,2	37671,8	47805,7	40719,0	11740,9	40,5
фінансова діяльність:	109278,0	158 989,6	145581,9	138282,7	129498,8	112804,9	3526,9	3,2
* фінансове посередництво	16498,3	17568,6	24035,4	20 932,2	26 253,5	0,00	-16498,3	0,00
* страхування	13467,3	17821,9	12138,2	16 216,0	18501,4	0,00	-13467,3	0,00
* грошове посередництво (банків)	76026,2	97116,3	89 516,9	97525,3	82099,0	0,00	-76026,2	0,00
інші види економічної діяльності	76186,8	123281,5	121358,5	150749,6	158816,4	151376,8	75190,0	98,7

Згідно даних, наведених у табл. 4, аудит добувної та переробної промисловості займає найбільшу частину усіх наданих послуг і складає 136 229,9 тис. грн. Це пояснюється тим, що дана галузь є зовнішньо-економічно орієнтована та іноземний контрагент зацікавлений у

оцінці фінансового стану компанії партнера. Попит на дані послуги у цій сфері економічної діяльності протягом 2008-2013 рр. має тенденцію до зменшення (темп зниження склав -31,6%). Завдання з надання впевненості замовляються і у сфері фінансової діяльності, що складають 112 804,9 тис. грн., темп приросту яких дорівнював -3,2%. Найменш затребуваними дані послуги є у сфері будівництва, обсяг яких зменшився на 12,4% за період 2008-2013 рр.

Отже, на даний час проведення аудиту фінансової звітності є незамінним заходом у захисті інтересів різних соціальних груп, а також держави в особі органів контролю, адже його здійснення дозволяє не лише приймати ефективні управлінські рішення, а й гарантує у майбутньому захист їх як фінансових та не фінансових інтересів.

Створення інформаційної інфраструктури ринкового середовища в розвинутих країнах світу здійснюється за безпосередньої участі держави. Однією з головних частин такої інфраструктури є бухгалтерський облік, який є інформаційною системою діяльності учасників відносин у сфері господарювання за винятком домогосподарств. Саме через регламентацію методологічних засад бухгалтерського обліку та фінансової звітності зазначених суб'єктів держава встановлює змістовні аспекти інформаційної інфраструктури національної економіки. Однак, враховуючи схильність людини до помилок або навмисних перекручень інформації з метою одержання незаконної економічної переваги, доволі часто виникає запитання щодо достовірності інформації фінансової звітності, а отже, й достовірності інформаційної інфраструктури національної економіки. Мінімізація ймовірності суттєвих викривлень у фінансовій звітності можлива лише завдяки здійсненню її перевірки. Для підприємств, що є суб'єктами обов'язкового аудиту фінансової звітності дане питання розв'язується зусиллями аудиторських фірм. Однак, коло користувачів фінансової звітності, що одержала професійне судження щодо її достовірності є вкрай обмеженим. Зокрема, окрема група користувачів, зокрема зовнішні, – центральні органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, що переймаються плануванням соціально-економічного розвитку адміністративних територій та України у цілому, а також внутрішні, серед яких трудовий колектив, первинна профспілкова організація, профспілки та їх об'єднання не мають достатньо впевненості у достовірності фінансової звітності.

Нами встановлено, що гарантувати достовірність фінансової звітності не може навіть держава, яка відповідно до окремих статей кодифікованого законодавства та нормативно-правових актів має це здійснювати. Зокрема ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» визначає, що державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою: створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковим для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів; удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Однак, мета державного регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в частині гарантування і захисту інтересів користувачів без встановлення правильності ведення бухгалтерського обліку та встановлення достовірності такої інформації може вважатися бажаною, проте не досягнутою. Слід також зазначити, що відповідно до сучасної парадигми бухгалтерського обліку, метою складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності тощо, а також те, що ця інформація повинна бути зрозумілою, достовірною (*виділено авторами*) і мати однозначне трактування.

Достовірність показників фінансової звітності є вкрай важливою для держави, як одного з головних користувачів інформації, адже її показники дозволяють: охарактеризувати склад та структуру основних параметрів діяльності підприємств; порівняти розвиток підприємств за окремими видами господарської діяльності, а також за адміністративно-територіальними одиницями; проаналізувати основні показники фінансового стану підприємства, а також провести фінансовий аналіз різних підприємств на основі співставних показників; здійснити фінансовий аналіз розвитку підприємств різних форм власності та організаційно-правових форм господарювання.

Достовірність фінансової звітності також важлива для оцінки соціально-економічного розвитку держави, адже її інформація використовується згідно до Звіту з якості національних рахунків України для визначення зміни запасів матеріальних оборотних коштів, визначення обсягу споживання основного капіталу. Слід зазначити, що й для складання

Експериментального балансу фінансових активів і пасивів також використовується інформація фінансової звітності. Інформація фінансової звітності важлива й для розрахунку інших національних рахунків. Однак, впевнено стверджувати, що фінансова звітність суб'єктів господарювання є достовірною на даний час вкрай необачливо.

Одержані дані, у т.ч. щодо встановлення частки підприємств, організацій та установ державної форми власності на кінець 2013 р., дозволяють дійти висновку, що фінансова звітність лише 1,8% суб'єктів господарювання державної форми власності могла б бути перевірена на предмет її достовірності під час проведених інспектувань Державною фінансовою інспекцією України [3].

Певний внесок у забезпечення достовірності фінансової звітності вносять суб'єкти аудиторської діяльності, однак він є несуттєвим. Зокрема, за результатами дослідження, викладеними у публікації [3], кількість обов'язкових аудитів, проведених у 2013 році, була на 12,28% менша за чисельність суб'єктів господарювання, які були зобов'язанні проводити аудит повного комплексу фінансової звітності. Слід зазначити, що потенціал аудиторського контролю в частині підтвердження достовірності фінансової звітності (згідно до норм законодавства, якими аудит фінансової звітності є обов'язковим, а також можливим) за показником «кількість суб'єктів ЄДРПОУ за організаційно-правовими формами господарювання» на початок 2014 р. складатиме 43820 аудитів фінансової звітності, що становитиме лише 3,3% суб'єктів ЄДРПОУ зі статусом юридичної особи, зареєстрованих на початок 2014 р.

Оцінюючи результати та потенціал державного фінансового контролю в частині його здійснення Державною фінансовою інспекцією України, зокрема враховуючи те, що щороку перевіряється діяльність, а також достовірність фінансової звітності біля 60% державних підприємств, організацій та установ [2], можна дійти висновку, що протягом 2014 р. могла б бути встановлена достовірність фінансової звітності біля 12 тис. суб'єктів господарювання – юридичних осіб, що складає лише не більше 1% від їх загальної чисельності.

Наведені показники свідчать про відсутність підстав для визнання того, що фінансова звітність суб'єктів господарювання – юридичних осіб є достовірною, а держава немає достатніх підстав стверджувати, що вона гарантує та захищає інтереси користувачів інформації фінансової звітності.

Держава має виконувати свої зобов'язання перед різними групами користувачів інформації, у т.ч. і зарубіжними інвесторами. Тому, вкрай актуальним питанням постає пошук інструментів забезпечення таких гарантій. У зв'язку з цим, одним з не багатьох варіантів розв'язання ситуації, що склалася з гарантуванням достовірності фінансової звітності, є збільшення кола суб'єктів господарювання, які мають обов'язково проводити аудит фінансової звітності. Правові підстави такої діяльності у суб'єктів аудиторської діяльності є, на чому робиться наголос й у статті [4], адже за своєю правовою природою встановлення аудитором достовірності, повноти та відповідності законодавству фінансової звітності є не що інше, як виконання публічних, а не приватних функцій, тому має розглядатися як захист публічних інтересів, зокрема таких користувачів її інформації, як: державні органи (Державна служба статистики України, Фонд державного майна України та інші); інвестори; органи місцевого самоврядування та місцеві громади; керівники та працівники суб'єктів господарювання; громадські організації тощо. Зазначена пропозиція ґрунтується й на аналізі нормативно-правових актів, що регламентують діяльність окремих суб'єктів господарювання та організацій, норми яких свідчать, що аудит фінансової звітності слід розглядати як діяльність з надання публічних послуг у сфері незалежного фінансового контролю.

**Висновки.** Аудит в Україні сьогодні має багатопредметне поле в розвитку економічних відносин, пов'язаних з наданням аудиторськими фірмами широкого спектра супутніх аудиту послуг, наслідки виконання яких сприяють покращанню управління економічним й соціальним розвитком суб'єктів господарювання, держави, суспільства. В умовах економічної кризи зменшується кількість замовлень на проведення аудиту, але, вартість послуг зростає за рахунок зміни цін із врахуванням інфляції. Позитивним явищем є збільшення доходів суб'єктів аудиторської діяльності від проведення ініціативного аудиту фінансової звітності, що вказує на зростання потреби вітчизняного бізнесу в якісній та незалежній зовнішній оцінці економічної та фінансової діяльності суб'єктів господарювання.



Налагодження системи забезпечення гарантій користувачів фінансової звітності суб'єктів господарювання є неможливим без створення або удосконалення чинного нормативного забезпечення, визначення кола суб'єктів господарювання, фінансова звітність яких матиме обов'язково підлягати аудиту. З метою гарантування захисту інтересів різних користувачів фінансової інформації пропонується:

- внести доповнення до ст. 8 Закону України «Про аудиторську діяльність» та обов'язково проводити аудит для підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності великих та середніх підприємств усіх форм власності;

- зобов'язати суб'єктів господарювання надавати аудиторський висновок регіональним органам Державної служби статистики України, а також Державної фіскальної служби України. Дана пропозиція зніме питання щодо достовірності фінансової звітності при складанні системи національних рахунків, та створить передумови для зменшення чисельності виїзних перевірок органів фіскальної служби.

#### **Список використаних джерел:**

1. Аналіз стану та динаміки ринку аудиторських послуг за 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 роки. Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>
2. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: монографія. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.
3. Бардаш С.В. Захист інтересів користувачів фінансової звітності: стан та підходи до гарантування / С.В. Бардаш // Науковий вісник НАСОНА. – Вип. №4. - 2013. – С. 20-27.
4. Головач В. Аудит і підприємницька діяльність / В. Головач // Незалежний аудитор. 2012., №6. – С. 33-34.

**11.09.2015**

**УДК 657**

**Зима Ю.П.**

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку

Київський національний торговельно-економічний університет

**Дзюбенко Н.О.**

аналітик-консультант

Компанія «Fort B2B»

## **ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

**Анотація.** У статті розглядаються проблеми обліку нематеріальних активів. Зокрема, законодавча неврегульованість визначення, класифікації, критеріїв визнання та підходів до оцінки нематеріальних активів.

**Ключові слова:** нематеріальні активи, МСФЗ, ПСБО, облік, оцінка, визнання.

### **ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

**Аннотация.** В статье рассматриваются проблемы учета нематериальных активов. В частности, законодательная неурегулированность определения, классификации, критериев признания и подходов к оценке нематериальных активов.

**Ключевые слова:** нематериальные активы, МСФО, НСБУ, учет, оценка, признание..

### **PROBLEMS OF ACCOUNTING INTANGIBLE ASSETS**

**Abstract.** The article addresses the problem of accounting for intangible assets. In particular, the unresolved legal definition, classification, recognition criteria and approaches to valuation of intangible assets

**Keywords:** intangible assets, IAS, NAS, registration, evaluation, recognition.

**Вступ.** Стрімкий розвиток інформаційних технологій та бізнесу, що побудований на їх використанні, як у світі, так і в Україні, створює умови для визнання нематеріальних активів як ключових ресурсів підприємництва. Розробка програмних продуктів як послуга, як основний бізнес-процес вимагає розробки чітких підходів до оцінки та обліку нематеріальних активів. Ключовими питаннями як для теорії, так і для практики є питання визначення, класифікації, оцінки, визнання та розкриття у звітності.

Дослідженню нематеріальних активів присвячені роботи І. Бігдан [2], Н. М.Бразілій [3], Н. О. Іванченко [4], Л. Ю. Мельник [5], Т.В. Польової [12], І. В. Стояненко [13], С.В. Шульга [14].