

АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ: ПРИРОДА І ПОНЯТТЯ

Проведено аналіз вітчизняних та зарубіжних видань з питань аудиту на предмет визначення суті аудиторських послуг. Встановлено, що не в усіх працях авторами зосереджується увага на понятті аудиторської послуги. Визначено відсутність єдності у визначеннях авторів відносно визначення поняття аудиторської послуги

Постановка проблеми. Розвиток аудиторської діяльності в Україні відбувається в умовах становлення ринкового типу економіки, активного розширення зовнішньоекономічної діяльності, проходження інвестиційних процесів. Вітчизняні підприємства звертаються до аудиторських фірм з потребою провести аудит, отримати консультацію, забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємства, підготовки інформації про фінансово-господарський стан економічного суб'єкта та іншими роботами, які можна звести до єдиного поняття – за аудиторськими послугами.

Питання змісту аудиторських послуг залишається сьогодні найменш дослідженим. Аудиторська діяльність в Україні має перші п'ятнадцять років свого становлення. Більшістю вчених і дослідників розглядаються переважно проблеми проведення аудиту господарської діяльності підприємств, розвиток аудиторських послуг знаходиться на етапі спроб і помилок. Тільки починають з'являтися перші вітчизняні нормативні документи з питань регулювання послуг аудиторських фірм.

Одним з проблемних питань є визначення поняття аудиторських послуг, що саме слід вважати аудиторською послугою, чи можна відносити здійснення власне аудиту господарюючого суб'єкта до аудиторських послуг. Відсутні однозначні позиції відносно визначення переліку аудиторських послуг та формування понятійної бази в галузі аудиту. В наукових та науково-методичних працях частими є випадки вживання однакових термінів по відношенню до різних видів послуг, або навпаки, закріплення за однією послугою різних варіантів назв.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Поняття аудиторської послуги можна зустріти практично в кожній науковій або науково-практичній статті, що розкриває проблеми аудиту чи аудиторської діяльності. Термін "аудиторська послуга" використовується, як правило, для фіксації різниці поняттями аудиту та інших робіт, що виконуються аудиторськими фірмами.

В окремих випадках авторами розкривається орієнтовний перелік робіт, які здійснюються фахівцями в галузі аудиту. Рідкісними є статті, в яких надається

характеристика ринку аудиторських послуг та його структура. В більшості праць наукового та науково-практичного характеру термін "аудиторська послуга" застосовується без окремого роз'яснення суті цього поняття.

Зокрема, поняття аудиторської послуги відсутнє у довідкових фахових виданнях І.Бернара, Ж.-К. Коллі, А.Б. Борисова, А.Г. Загороднього, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко, В. Кузнєцова, О. Михайленко, А.В. Началова, Д.Дж. Сігела, Дж.К. Шима, І.П. Фамінського, М.О. Шишханова.

Окремі проблеми надання аудиторських послуг розкриваються в працях вітчизняних вчених: Ф.Ф. Бутинець, Г.М. Давидова, Н.І. Дорош, А.Г. Загороднього, Л.П. Кулаковської, Ю.В. Піча, Б.Ф. Усача та працях зарубіжних дослідників: Р.А. Алборова, А.Б. Борисова, Н.А. Голощапова, О.І. Заміцької, Є.А. Крупченко, Н.Г. Сичова, Я.В. Соколова, М.О. Шишханова.

Мета дослідження. Провести аналіз вітчизняних та зарубіжних видань з питань аудиту на предмет визначення суті аудиторських послуг. З урахуванням природи послуг сформулювати поняття аудиторської послуги.

Викладення основного матеріалу дослідження. Активізація розвитку аудиторської діяльності в Україні, відповідно, ринку аудиторських послуг спостерігається з кінця 90-х рр. ХХ ст. і триває до сьогодні.

Аналіз в українських та російських джерелах показує, що серед авторів відсутнє однозначне трактування цього терміну. Автори, які наводять поняття аудиторської послуги часто посилаються на законодавчо визначений термін, зокрема Г.М. Давидов, А.Г. Загородній наводять поняття послуги згідно Закону України "Про аудиторську діяльність" (Закон). Подібна ситуація спостерігається і в російських працях. Так, Алборов Р.А., Голощапов Н.А., Заміцькова О.І., Крупченко Є.А., Майданевич Н.П., Соколов Я.В., Федосєєв С.К. визначають аудиторської послуги та перелік послуг розкривають відповідно до Тимчасових правил аудиторської діяльності Російської Федерації (федеральні Тимчасові правила).

Систематизація поглядів авторів відносно трактування поняття аудиторської послуги дозволяє виділити наступні підходи до його визначення (табл. 1).

Таблиця 1. Групування підходів авторів до визначення поняття аудиторської послуги

№ з/п	Ключове поняття	Автори	Питома вага, %
1.	Перелік послуг	Алборов Р.А., Хоружий Л.І., Концевая С.М., [1, с. 224], Голощапов Н.А. [21, с. 333], Давидов Г.М. [9, с. 283], Дорош Н.І. [10, с. 46], Загородній А.Г. [13, с. 5], Крупченко Е.А., Заміцькова О.І. [16, с. 331], Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. [17, с. 46], Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устинко О.А., Юрій С.І. [18, с. 33], Рудченко А.Ю. [2, с. 14], Сичов Н.Г., Ільїн В.В., Криунов А.В., Єрмилов В.Г. [23, с. 185], Соколов Я.В. [19, с. 13], Усач Б.Ф. [25, с. 151]	57,0
2.	Економіко-правове забезпечення господарської діяльності суб'єктів підприємництва	Бутинець Ф.Ф. [6, с. 17], Давидов Г.М. [9, с. 283], Загородній А.Г. [13, с. 5]	14,0
3.	Послуги, окрім проведення аудиторських перевірок	Голощапов Н.А. [21, с. 333], Крупченко Е.А., Заміцькова О.І. [16, с. 331], Соколов Я.В. [19, с. 13]	14,0
4.	Поняття аудиторської послуги не наводиться	Бернар І., Коллі Ж.-К. [3], Борисов А.Б. [5], Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. [15], Кузнєцов В., Михайленко О. [7], Началов А.В. [22], Сигел Дж.Дж., Шим Дж.К. [20], Фамінський І.П. [8], Шишханов М.О. [24]	38,0

Аналіз даних таблиці свідчить, що більше половини авторів (57 %) у визначенні аудиторської послуги дають перелік супутніх та несупутніх аудиту послуг. Авторами переважно дублюється визначення аудиторської послуги, наведене у законодавчих документах та їх перелік є подібним.

Так, Г.М. Давидов, А.Г. Загородній зазначають, аудиторські послуги можуть надаватись у формі аудиторських перевірок (аудиту) та пов'язаних з ними експертиз, консультацій з питань бухгалтерського обліку,

звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб [9, с. 283; 13, с. 5].

Переважною більшістю російських авторів, зокрема, Голощаповим Н.А., Крупченко Е.А., Заміцьковою О.І., Рудченко А.Ю., Соколовим Я.В., наводиться визначення супутніх послуг, викладене у федеральних тимчасових правилах. Автори вказують, що перелік супутніх послуг включає: послуги зі встановлення, відновлення і ведення

бухгалтерського обліку, складання декларацій про доходи та бухгалтерської (фінансової) звітності, аналіз фінансово-господарської діяльності, оцінку активів і пасивів економічного суб'єкта, консультування з питань фінансового, податкового, банківського та іншого господарського законодавства Російської Федерації, а також проведення навчання і надавати інші послуги за профілем своєї діяльності [2, с. 14; 16, с. 331; 19, с. 13; 21, с. 333].

У довідкових джерелах наводиться короткий перелік аудиторських послуг, серед яких Н.Г. Сичев та В.В. Іл'їн наводять огляди, погоджені процедури і підготовку фінансової інформації [23, с. 185]. Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устинко О.А., Юрій С.І. вказують, що аудиторські послуги надаються у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, складання бізнес-планів, фінансових прогнозів, прогнозування майбутнього стану підприємства, аналізу фінансово-господарської діяльності [18, с. 33].

В окремих фахових виданнях авторами серед аудиторських послуг наводяться оглядова перевірка, операційна перевірка та компіляція (трансформація обліку) (Кулаковська Л.П., Піча Ю.В.) [17, с. 46]. Алборов Р.А., Хоружий Л.І., Концевая С.М. до аудиторських послуг відносять організацію, відновлення і ведення бухгалтерського обліку, а також складання бухгалтерської звітності, податкове планування, розрахунок податків та консультування з питань оподаткування; проведення аналізу фінансово-господарської діяльності організації [1, с. 7].

Окремими авторами до аудиторських послуг включається аудит. Так, Б.Ф. Усач вказує, що до послуг аудиторських фірм відносяться консультаційні, аудиторська оцінка вартості об'єктів приватизації та оренди, аудит спільних підприємств, аудит акціонерних товариств, аудит цінних паперів, аудит інвестицій, аудит комерційних банків [25, с. 151]. Також Н.І. Дорош до послуг включає фінансовий аудит, перевірки на відповідність, операційний аудит [10, с. 46].

Другою групою авторів (14%) аудиторська послуга визначається як економіко-правове забезпечення господарської діяльності суб'єктів підприємства. Так, Ф.Ф. Бутинець, Г.М. Давидов, А.Г. Загородній вказують, що аудиторські послуги передбачають економіко-правове забезпечення господарської діяльності суб'єктів підприємства і можуть надаватись у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи, оцінки стану фінансово-господарської діяльності, інших формах [6, с. 17; 9, с. 283; 13, с. 5].

При цьому до переліку аудиторських послуг Г.М. Давидов та А.Г. Загородній відносять також аудиторські перевірки (аудит), посиляючись на визначення Закону [9, с. 283; 13, с. 5]. Окремими авторами уточнюється, що перелік аудиторських послуг визначається Аудиторською палатою України [6, с. 17].

Російські автори (14%), зокрема, Голощапов Н.А., Замицкова О.І., Крупченко Є.А., Соколов Я.В. пояснюють поняття аудиторської послуги, звертають увагу, що це послуги, окрім проведення власне аудиту [16, с. 331; 19, с. 13; 21, с. 333]. Група вказаних авторів також наводить перелік послуг, які перераховуються у федеральних Тимчасових правилах. Роботи, які виконують аудиторські фірми або приватні аудитори дослідники поділяють на аудит та аудиторські послуги.

Окремих авторів можна віднести до двох груп одночасно, оскільки ними одночасно вказується, що аудит є економіко-правовим забезпеченням діяльності або послугами окрім аудиту та наводять перелік можливих робіт аудиторських фірм (Голощапов Н.А. [21, с. 333], Давидов Г.М. [9, с. 283], Загородній А.Г. [13, с. 5], Крупченко Є.А., Замицкова О.І. [16, с. 331]).

Досить велику групу праць (38%) складають дослідження, у яких відсутнє поняття аудиторських послуг. Це роботи І. Бернара, Ж.-К. Коллі [3], А.Б. Борисова [5], А.Г. Загороднього, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко [15], В. Кузнєцова, О. Михайленко [7], А.В. Началова [22], Дж.Дж. Сигела, Дж.К. Шима [20], І.П. Фамінського [8], М.О. Шишханова [24]. Наведені автори зупиняються тільки на розгляді поняття аудиторської перевірки.

При визначенні поняття аудиторської послуги повинен враховуватися її нематеріальний характер. Так, А.Г. Загородній та Г.Л. Вознюк визначають послуги як підприємницьку діяльність, що, на відміну від виробництва продукції, полягає у постачанні на ринок цінностей, які не мають матеріального характеру [14, с. 353]. Фамінський І.П. уточнює, що послуги є продуктом праці, який виступає не в формі матеріального товару, а у формі самої праці, що виконує визначені в суспільстві корисні функції [8, с. 431].

Практично не розкривається невідчутний характер послуги у визначеннях А.Б. Борисова, С.В. Мочерного, Й.С. Завадського, Г.В. Осовської, О.О. Юшкевича.

Так, С.В. Мочерний пояснює послугу як діяльність підприємств (організацій) та окремих осіб, спрямовану на задоволення певних потреб індивідів, колективів і суспільства [11, с. 258], що може визначати й процес створення матеріального товару.

Борисов А.Б. вказує, що послуги – це види діяльності та робіт, в процесі виконання яких не створюється новий, раніше не існуючий матеріально-речовий продукт, але змінюється якість вже отриманого створеного продукту [4, с. 783]. Це визначення може успішно характеризувати вторинну переробку продукції чи товарів для зміни їх якостей або їх покращання.

Завадський Й.С., Осовська Г.В. та Юшкевич О.О. роблять спробу зауважити на нематеріальній природі послуг і пояснюють, що послуга є будь-яким заходом, який одна сторона може надати іншій, що переважно не сприймаються на дотик і не призводить до володіння будь-чим [12, с. 315]. Разом з тим автори помилково відкидають передачу права володіння результатом надання послуг, яке передається стороні, яка отримувала послуги.

Аналіз підходів авторів фахових праць до визначення поняття аудиторської послуги та оцінка характеристик природи послуг у довідковій літературі дозволяє визначити **аудиторську послугу** як діяльність аудиторських фірм та приватних аудиторів, в результаті якої формується продукт праці, що не має матеріального вираження і забезпечує реалізацію економіко-правових відносин суб'єктів господарювання.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Проведений аналіз вітчизняних та зарубіжних джерел, в яких авторами розглядаються питання аудиторських послуг, показав, що не в усіх працях авторами зосереджується увага на понятті аудиторської послуги. Крім цього, якщо авторами і пропонується поняття аудиторської послуги, єдності у таких визначеннях немає.

У більшості джерел автори посиляються на законодавчі документи і подають поняття аудиторської послуги, визначене у Законі або документах професійного регулювання діяльності в сфері аудиту.

Виділено чотири групи авторів, в працях яких йдеться про аудиторські послуги і так чи інакше визначається їх поняття. Так, окрема група авторів не визначає поняття аудиторської послуги, проте наводить перелік послуг, що можуть надаватись суб'єктами аудиту. Інша група розкриває аудиторські послуги як економіко-правове забезпечення господарської діяльності суб'єктів підприємства. Окремими авторами послуги в сфері аудиту визначаються як послуги, окрім проведення аудиторських перевірок.

Однозначне віднесення авторів до певної групи ускладнюється тим, що ними одночасно вказується, що аудит є економіко-правовим забезпеченням діяльності або послугами окрім аудиту та наводиться перелік можливих робіт аудиторських фірм. Досить велика група авторів не розкриває поняття аудиторської послуги, а зосереджується тільки на аудиті.

При визначенні поняття аудиторської послуги повинен враховуватися її нематеріальний характер. Аналіз підходів авторів фахових праць до визначення поняття аудиторської послуги та оцінка характеристик природи послуг у довідковій літературі дозволив визначити **аудиторську послугу** як діяльність

аудиторських фірм та приватних аудиторів, в результаті якої формується продукт праці, що не має матеріального вираження і забезпечує реалізацію економіко-правових відносин суб'єктів господарювання.

Крім визначення поняття послуги в сфері аудиту, уточнення потребує перелік аудиторських послуг та їх класифікація. Окремим завданням на рівні законодавчого регулювання аудиторської діяльності повинно бути посилення контролю за наданням аудиторських послуг, що є супутніми та несупутніми аудиту.

Список використаної літератури:

1. *Алборов Р.А.* Основы аудита: [учебное пособие] / Р.А. Алборов, Л.И. Хоружий, С.М. Концевая . – М.: Издательство "Дело и Сервис", 2001. – 224 с. 2. Аудит: Учебное пособие / Под ред. проф. А.Ю. Рудченко. – А93 Донецк: ООО "Юго-Восток, ЛТД", 2005. – 395 с. 3. *Бернар И.* Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: В 2-х тт. – Т. II: Пер с фр / Бернар И., Колли Ж.-К. – М.: Междунар. отношения, 1997. – 760 с. 4. *Борисов А.Б.* Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 1999. – 895 с. 5. *Борисов А.Б.* Большой экономический словарь / Борисов А.Б. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с. 6. Бухгалтерський словник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с. 7. Великий словник бухгалтера / Уклад. В.Кузнєцов, О. Михайленко. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2005. – 532 с. 8. Внешнеэкономический толковый словарь / Под ред. И.П. Фаминского. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с. – (Библиотека словарей "ИНФРА-М"). 9. *Давидов Г.М.* Аудит: [навч. посіб.] / Г.М. Давидов – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Т-во "Знання", КОО, 2001. – 363 с. 10. *Дорош Н.І.* Аудит: методологія і організація / Н.І. Дорош. – К.: Т-во "Знання", КОО, 2001. – 402 с. 11. Економічний словник-довідник: За ред. док. екон. наук, проф. С.В. Мочерного / Худож. оформ. В.М. Штогриня – К.: Феміна, 1995. – 368 с. (Nota bene). 12. *Завадський Й.С.* Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво: [навч.-методичний посібник] / Й.С. Завадський, Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 444 с. 13. *Загородній А.Г.* Аудит: теорія і практика: навчальний посібник / А.Г. Загородній. – Львів: Видавництво Національного університету "Львівська політехніка", 2003. – 364 с. 14. *Загородній А.Г.*

Ринок фінансових послуг: термінологічний словник. Підручник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк – Львів: Бескид Біт, 2008. – 544 с. 15. *Загородній А.Г.* Фінансовий словник / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. – 2-ге видання, виправлене та доповнене. – Львів: Видавництво "Центр Європи", 1997. – 576 с. 16. *Крупченко Е.А.* Аудит. Учебник для учащихся экономических колледжей / Е.А. Крупченко, О.И. Замыцкова / Изд. 3-е, доп. и перераб. – Ростов-на-Дону: изд-во "Феникс", 2005. – 384 с. (Серия "Среднее профессиональное образование"). 17. *Кулаковська Л.П.* Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: "Каравелла"; Львів: "Новий світ – 2002", 2002. – 504 с. 18. *Мочерний С.В.* Економічний енциклопедичний словник / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устинко, С.І. Юрій. У 2 т. Т.1 / За ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2005. – 616 с. 19. Основы аудита: Учебник / С.М. Бычкова, А.В. Газарян, Г.И. Козлова и др.; Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2000. – 456 с. 20. *Сигел Дж., Шим Дж.* Словарь бухгалтерских терминов: Пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 2001. – VIII, 408 с. – (Библиотека словарей "ИНФРА-М"). 21. Словарь-справочник аудитора. Под ред. В.И. Осипова. – М.: "Экзамен", 1999. – 384 с. 22. Современный толковый налоговый словарь / [Сост. А.В. Началов]. – М.: ООО ИИА "Налог Инфо", ООО "Статус-Кво 97", 2006. – 480 с. 23. Толковый словарь аудиторских, налоговых и бюджетных терминов / Под ред. Н.Г. Сычева, В.В. Ильина. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 272 с. 24. Управленческий консалтинг: слов.-справ / М.О. Шишханов. – Москва: Анкил, 2006 – 896 с. 25. *Усач Б.Ф.* Аудит: [навч. посіб.] / Б.Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2002. – 223 с.

ГАРГОЛА Юрій Георгійович – старший викладач Кременчуцького університету економіки, інформаційних технологій і управління

Наукові інтереси:

- проблеми розвитку аудиту та ринку аудиторських послуг;
- правові аспекти аудиторської діяльності;
- практика бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах