

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

Корильчук Тарас Богданович

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПРОБЛЕМИ РИНКУ
АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

Спеціальність 071 - Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу
Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконав ст.гр.ОЕЕМ-21

Корильчук Т.Б.

Тернопіль - 2019

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

1.1 Сучасний аудит : концептуальні основи

Значні зміни в економіці України обумовили потребу модернізації вітчизняної системи фінансово-економічного контролю, її адаптації до ринкового середовища. Певне місце серед економічних наук належить аудиту, який поступово набирає ознак сформованого знання у діагностуванні економічного здоров'я бізнесу. Відхід від старого канонічного вчення про підтвердження достовірності чи недостовірності фінансової звітності та перехід до аналізу фінансового стану підприємства, визначення рівня ефективності фінансово-господарської діяльності й управлінської команди може дати значно більше користі для бізнесу. Крім цього, аудит за змістом набуває нових інтелектуальних якостей, оскільки з простого формалізованого засобу підтвердження у звітності даних про фінансову діяльність перетворився в засіб творчого аналізу господарської діяльності та консультацій з приводу того, як потрібно діяти на перспективу, щоб уникнути загроз існування бізнесу [50].

Однією з особливостей незалежного контролю – аудиту є його демократичність, прозорість, конфіденційність, відповідальність за проведені перевірки. Слід зазначити, що ділові контакти аудиторської фірми з клієнтами не обмежуються лише аудиторськими перевірками, а в межах комплексу послуг, що пропонується аудиторськими фірмами використовується багато інших можливостей (послуг). Аудиторські фірми, щоб залишитися на ринку послуг, вимушені розширювати спектр своєї діяльності і направляти зусилля на надання різного роду супутніх аудиту послуг, що пов'язані із професійною діяльністю аудиторів.

Несвоєчасна інформація, одержана користувачами фінансової звітності під час розрахунку фінансових коефіцієнтів, не дає змоги їм вчасно реагувати на зміну ситуації. Це, у свою чергу, призводить до прийняття неефективних управлінських рішень, збільшення підприємницьких ризиків, виникнення значних матеріальних утрат, загрози банкрутства [76, С.51].

В умовах глобалізації ринку аудиторських послуг особливо важливою проблемою для аудиторських фірм та аудиторів України є вирішення питання підвищення ефективності їх діяльності. Слід зазначити, що у міжнародній практиці аудіювання аудиторські фірми займають досить вигідну позицію, оскільки приносять користь органам державного регулювання і контролю, фінансово-кредитним установам та ін. В Україні ситуація на ринку аудиторських послуг досить складна, тому за останні роки існує ряд суттєвих проблем професійного аудиту, які потребують негайного вирішення [70, С.979].

Дослідженням проблем з теорії і практики аудиту присвячені праці таких вчених як : Баранова А.О., Бондар В.П., Бондаренко Н.О., Гончарук А.Я., Мултанівська Т.В., Огійчук М.Ф., Пашкевич М.С., Петрик О.А., Проскуріна Н.М., Пшенична А.Ж., Рудницький В.С., Суха О.Р. та ін. Ми становили, що у монографіях та наукових статтях увага сконцентрована в основному на удосконаленні організації і методики аудиту. Однак у теоретичних засадах аудиту і важливих методологічних аспектах і на сьогодні немає однастайності поглядів. Певну спільність думок можна відзначити лише у визнанні в теорії постулатів, принципів і категорій, які формують концептуальні засади аудиту. Тому розробка та обґрунтування концептуальних засад вітчизняного аудиту залишається бути актуальною та об'єктивно необхідною.

Аудиторська діяльність включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг [44, С.145].

Аудит як наука ґрунтується на агностицизмі (заперечення можливості достовірного пізнання сутності), ніж на гносеології, оскільки зосереджує увагу на таких сторонах діяльності, як:

- знання про явище, яке пізнається за допомогою органів відчуття (зору, слуху та інших);
- знання зводять до стандартів (звичок, пристосування, специфічних дій практичного характеру);
- діяльності розсудку (порівняння даних, зустрічна перевірка даних);
- енергії органів відчуття (виконання певних дій – інвентаризація, перегляд документів);
- символи (перевірки даних за допомогою алгоритмів);
- відношень між людьми (субординація, відповідальність);
- вияснення правдоподібності, а не істинності (формальний характер перевірок) [60].

Уявлення про аудит як цілісну систему являє собою значний крок в науковому пізнанні внаслідок упорядкування того аморфного утворення, що було характерним на початковій стадії виникнення науки і зберігається до цього часу. Під системою слід розуміти (від грец. *systema* – означає деяке ціле, що складається з частин) порядок розташування частин, які знаходяться у певному зв'язку, виражає сукупність принципів, що служать основою будь-якого вчення, форму утворення, структуру, модель тощо.

Будь яка система має мету, методи виділення елементів та зв'язку між ними й доведення їх істинності, вхід і вихід в оточуюче середовище. Саме через входи і виходи система взаємодіє з іншими системами обмінюючись з ними енергією, матеріальними компонентами та інформацією.

Входом в систему аудиту служать дані, які надходять від системи обліку, а на виході – інформація, що характеризує відхилення чи їх відсутність у функціонуванні облікової системи. Виходячи з того, що система обліку не може діагностувати (тестувати) саму себе на якість

функціонування (генерування інформації для менеджменту підприємства і зовнішніх користувачів), тому потрібна інша система, яка спеціально сконструйована з метою стеження за системою обліку.

Сутність аудиту полягає у відстеженні поведінки системи обліку щодо отримання інформації для управлінської системи. Мета аудиту – оцінка того, наскільки інформаційна система генерує необхідний обсяг і якість інформаційних ресурсів у відповідності до потреб суспільства і системи управління кожного підприємства зокрема.

Дослідження концептуальних основ аудиту буде неповним, якщо не зупинитися на методах аудиту. Зокрема, в обліку використовують метод індукції, що викликано послідовністю подій у господарській діяльності – фіксація фактів у документах, оцінка фактів, групування однотипних документів з відображеними в них фактами, визначення проводок, записи в реєстри обліку, головну книгу і форми звітності.

При проведенні аудиторської перевірки роботу виконують у зворотному напрямі, хоча за окремими об'єктами може бути використаний індуктивний метод. Переважання в аудиті дедуктивного методу обумовлено обмеженням часом на виконання роботи. В той час, коли працівники бухгалтерії виконують роботу систематично аудитор в надзвичайно короткий термін повинен дати висновок про законність і правдивість наведеної інформації у фінансових звітах.

Наведений порядок застосування індукції та дедукції свідчить про необхідність врахування в дослідженнях сутності аудиту творчого потенціалу дослідника, застосовувати ті чи інші методи пізнання виходячи з реальних можливостей науки і запитів практики, але це не означає, що практика є в центрі науки. Проблему створення теорії обліку й аудиту потрібно вирішувати одночасно, оскільки система обліку на підприємстві є загальним і основним об'єктом пізнання аудиту, що передбачає узгодження теорії аудиту з теорією обліку.

При проведенні аудиту важливе значення має дотримання принципів аудиторської діяльності, що гарантує його високу якість. Під принципами аудиту слід розуміти правила надання аудиторських послуг і фундаментальні засади аудиторської етики. до принципів аудиту віднесемо такі:

- незалежність (у трактуванні МСА незалежність розуміється як незалежність думки аудитора і незалежність поведінки);
- об'єктивність (означає, що аудитор повинен бути чесним і об'єктивним при виконанні своїх професійних обов'язків тобто йому повинно бути притаманне неупереджене ставлення до об'єкта перевірки і окремих осіб, котрі можуть мати певний інтерес до роботи аудитора);
- професійна компетентність і належна ретельність (означає, що аудиторам потрібно мати спеціальні теоретичні знання і практичний досвід роботи, майстерно володіти прийомами і методами проведення аудиторської перевірки, намагатися постійно підвищувати свій професійний рівень, ефективність та якість наданих послуг);
- конфіденційність (означає, що аудитори повинні бути обережними щодо використання інформації, отриманої в процесі виконання своїх функцій і не повинні використовувати конфіденційну інформацію ні в своїх особистих, ні в будь-яких інших цілях);
- професійна поведінка (аудитор має дотримуватися відповідних законів та нормативних актів та утримуватися від будь-яких дій, які дискредитують його професію);
- доброзичливість (аудитор має доброзичливо ставитися до клієнтів).

На нашу думку, при визначенні концепції аудиту необхідно враховувати не тільки проблемні питання стосовно його розвитку, але й методологічні аспекти, які забезпечують розуміння і систематичне висвітлення процесу аудиту. Під концепцією аудиту будемо розуміти певний спосіб розуміння явищ, який дозволить представити аудит як цілісну систему в комплексній характеристиці та логічному взаємозв'язку її елементів.

Основне призначення концепції аудиту полягає у визначенні вихідних теоретичних постулатів і принципів, на підставі яких стандартизується аудит через систему стандартів, особливостей функціонування та методології аудиторського процесу [74, С.114].

У роботі аудиторів користувачі можуть вимагати не тільки аудиторську інформацію у вигляді аудиторського висновку чи аудиторського звіту, але й інформацію, що є продуктом «переробки» в інформаційній системі аудиту. Інформаційна система – це технологічна система, яка представляє собою сукупність технічних, програмних, кадрових та інших засобів, які об'єднані структурно та функціонально для забезпечення одного чи декількох видів інформаційних процесів. Тому аудит доцільно також розглядати як інформаційну систему та інформаційний процес забезпечення. Уточнимо, що інформаційне середовище аудиту розвивається під впливом наукових теорій, системи стандартів, методологічних основ та інших спеціальних знань. Аудит у ракурсі як інформаційна система з одного боку визначається вимогами користувачів аудиторських послуг, а з іншого - вимогами до інформаційної системи [74, С.115-116].

У світовому аудиторському середовищі сформувалися теоретичні концепції аудиту, які можна об'єднати у такі групи (рис.1.1).

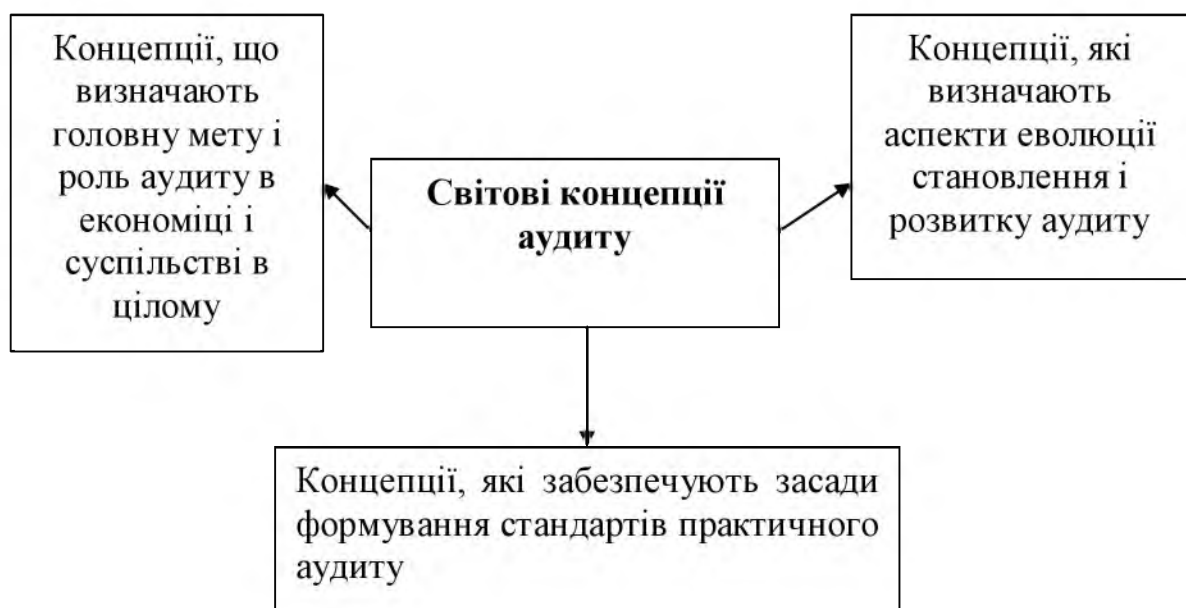


Рис.1.1 Світові концепції аудиту

На основі вищезазначених на рис.1.2 концепцій аудиту у світі створилися різні теорії аудиту по відношенню до груп зацікавлених осіб, а саме:

На наш погляд, найбільш правильно у логічній моделі концепції розвитку аудиту виділяти такі елементи: аудит як сфера наукових досліджень ----- аудит як вид практичної діяльності-----аудит як інформаційна система та інформаційний процес забезпечення.

Елемент «Сфера наукових досліджень» включає удосконалення методології : синергічний ефект прикладних наукових сфер дослідження, інституціональні теорії, нові напрями стандартизації аудиту.

Елемент «Вид практичної діяльності» включає вимоги до системи, вимоги користувачів; можливості системи.

Елемент «Інформаційна система та інформаційний процес забезпечення» включає дотримання діючих норм законодавства та стандартів.

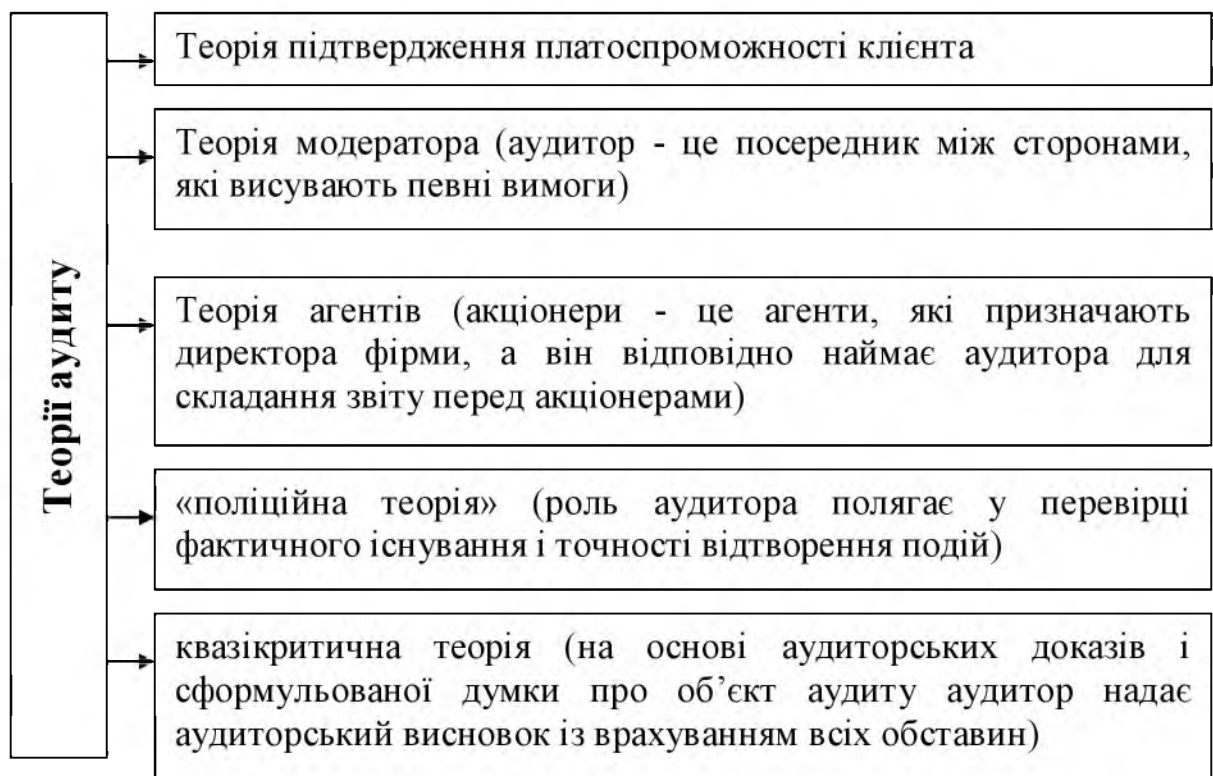


Рис.1.2 Світові теорії аудиту

Реалії сучасного економічного життя в Україні підтверджують, що аудит відбувся як професійна інтелектуальна діяльність у сфері господарювання. Нажаль розвиток аудиторської діяльності на практиці гальмується низкою невирішених питань, основними з яких є невизначеність і суттєві суперечки щодо вітчизняної концепції аудиту. Тому розробка та обґрунтування концептуальних засад вітчизняного аудиту залишається бути актуальною та потребує подальшого дослідження.

1.2 Суть та класифікація аудиторських послуг в Україні

Політика антикризового управління являє собою частину загальної фінансової стратегії підприємства, яка полягає в розробці системи методів попередньої діагностики загрози банкрутства та впровадження механізмів фінансового оздоровлення підприємства. Основною метою антикризового управління є розробка й реалізація заходів, спрямованих на швидке відновлення платоспроможності й створення відповідного рівня фінансової стійкості підприємства [72, С.155].

Під терміном «послуга» пропонуємо розуміти люб'язний вчинок на користь, допомогу іншому. Тобто аудитори повинні бути зацікавлені у тому, щоб допомогти клієнту у вирішенні проблем, що виникли у процесі його функціонування, шляхом виконання аудиторських процедур та формування висновку, який сприятиме ліквідації «вузьких місць» у роботі підприємства, недоліків у системі обліку та складання фінансової звітності.

На нашу думку, під аудиторськими послугами доцільно розуміти послуги із надання користувачам, крім проведення безпосередньо аудиту, додаткової інформації, яка може впливати на повноту та вірогідність фінансової звітності.

Згідно статті 1 «Визначення термінів» Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (далі – Закон) аудит

фінансової звітності - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [21].

Аудиторські послуги - аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту [21].

Обов'язковий аудит фінансової звітності - аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених цим Законом [21].

Слід зазначити, що аудиторські послуги можуть надаватися лише суб'єктом аудиторської діяльності, якому таке право надано в порядку та на умовах, визначених цим Законом.

Суб'єкти аудиторської діяльності можуть надавати неаудиторські послуги, за умови що надання таких послуг не призводить до виникнення загроз щодо незалежності аудитора.

До неаудиторських послуг включаються такі послуги (рис.1.3).

Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язані вживати належних заходів для забезпечення незалежності під час надання аудиторських послуг у випадках, передбачених міжнародними стандартами аудиту, зокрема, недопущення існуючого або потенційного конфлікту

інтересів, а також впливу договірних або інших відносин, у яких беруть участь аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, аудиторська мережа, власники (засновники, учасники), посадові особи і працівники суб'єкта аудиторської діяльності, інші особи, залучені до надання аудиторських послуг, та пов'язані особи суб'єкта аудиторської діяльності.

Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язані утриматися від надання аудиторських послуг у разі загрози моральним принципам, майновим інтересам, захисту особистості та сімейних відносин, примушення до вчинення певних дій внаслідок фінансових, особистих, договірних, трудових та інших відносин між аудитором, суб'єктом аудиторської діяльності, його аудиторською мережею та іншою особою, здатною вплинути на результат аудиторських послуг, та юридичними особами, фінансова звітність яких підлягає перевірці, внаслідок чого об'єктивна, раціональна та обізнана третя сторона, беручи до уваги застосовані запобіжні заходи, може дійти висновку, що незалежність аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності не дотримана.

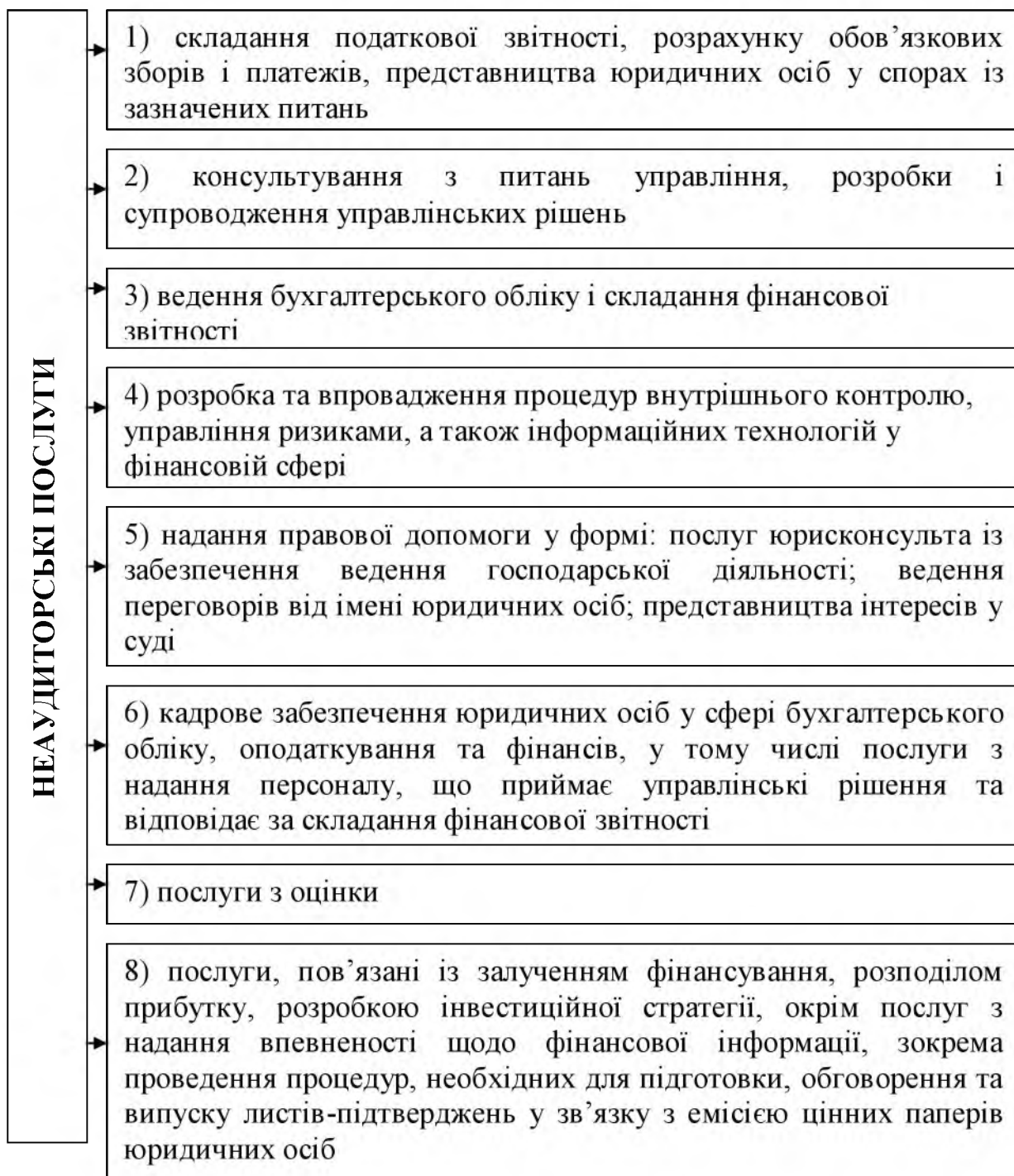


Рис.1.3 Склад неаудиторських послуг в Україні [21]

Забороняється надання аудиторських послуг, у разі якщо аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності (далі - САД), його ключові партнери з аудиту, його власники (засновники, учасники), посадові особи і працівники

та інші особи, залучені до надання таких послуг, а також близькі родичі та члени сім'ї зазначених осіб у таких ситуаціях (рис.1.4).

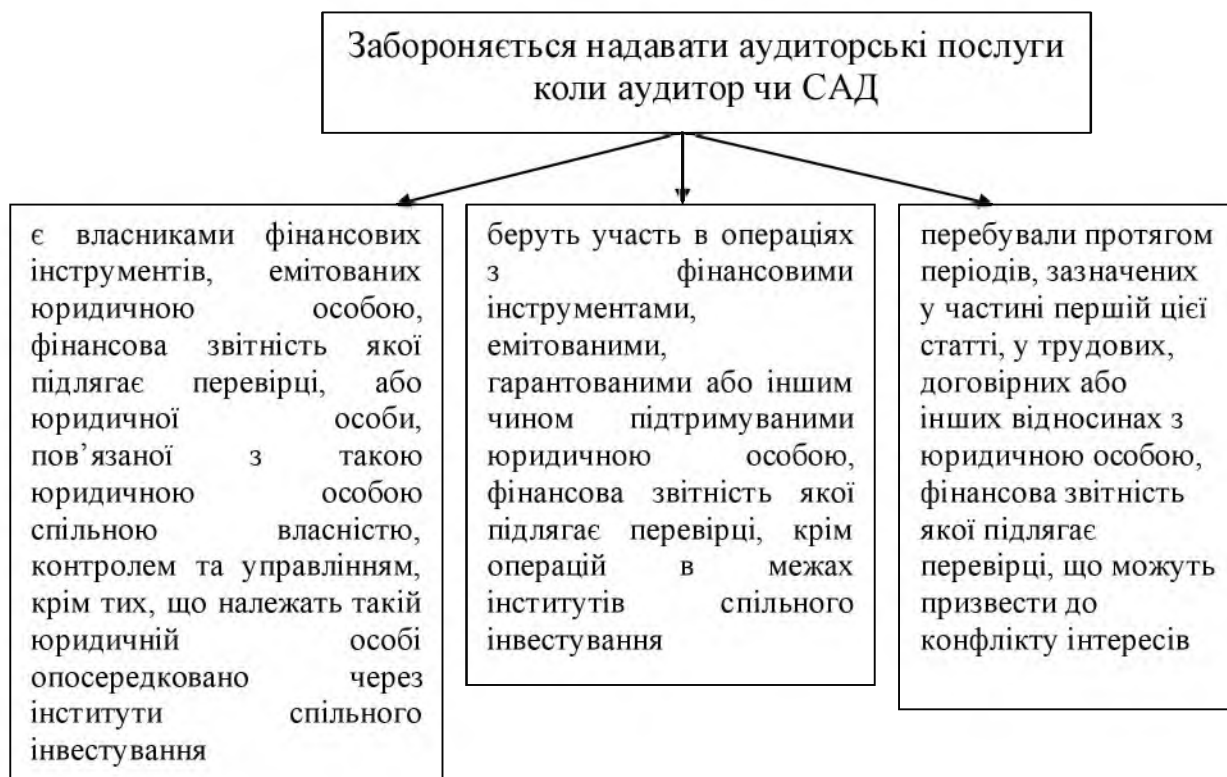


Рис.1.4 Випадки заборони надання аудиторських послуг

До переліку інших послуг пов'язаних із професійною діяльністю аудиторів, слід включити такі: навчальне консультування, проведення професійних тренінгів, навчання облікового персоналу, розробка для замовника документів, ведення бухгалтерського обліку, відновлення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, представлення інтересів клієнта.

Слід зазначити, що у роботі аудиторської фірми (аудитора) консультації займають значну питому вагу. Досвід аудіювання свідчить, що більше половини загального аудиту доводиться на консультативні послуги. При цьому процес консультування представляє собою спільну діяльність консультанта і клієнта з метою вирішення певного завдання та здійснення

бажаних змін у підприємства-замовника. Розуміння поняття «консультування» включає такі підходи:

- під процесом консультування розуміють надання послуг відносно змісту, процесу або структури завдання, при якій консультант сам не відповідає за виконання завдання, але допомагає тим, хто відповідає за це;
- розглядає консультування як особливу професійну службу, що працює за контрактом і надає послуги організаціям за допомогою спеціально навчених та кваліфікованих осіб, які допомагають організації-замовнику виконувати та вирішувати проблеми, що виникають.

Консультації в професійній аудиторській практиці включають:

- консультування з питань обліку та фінансової звітності (наприклад, обрання облікової політики, організація бухгалтерського і податкового обліку, консолідація фінансової звітності, трансформація фінансової звітності);
- консультації з проблем оподаткування;
- консультації з питань застосування інформаційних технологій;
- консультації з інших питань управління і ведення бізнесу (наприклад, правове забезпечення прийняття управлінських рішень щодо зміни форми власності; розробка системи внутрішнього аудиту; розробка внутріфірмових посадових інструкцій і стандартів корпоративного управління; розробка схем документообігу, форм внутрішніх документів; проведення тренінгів і семінарів з питань обліку, оподаткування, безпеки бізнесу; управління грошовими потоками та ін.) [75].

Слід уточнити, що реалізація економічних спеціальних знань згідно з поставленими слідством завданнями і потребами правоохоронних органів вимагає від експерта-економіста чітких дій як у власній діяльності, так і у його взаємодії з іншими особами [68, С.344].

Організаційне і методичне забезпечення аудиту як аудиторська послуга спрямоване на : розробку та видання вказівок, рекомендацій, внутрішніх стандартів, практичних посібників для аудиторів та аудиторських фірм;

проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів; здійснення заходів по контролю якості наданих аудиторських послуг.

Аудиторські фірми мають право надавати консалтингові послуги. Консалтинг – це надання висококваліфікованих послуг керівникам підприємств та управлінцям з питань організації і стабілізації розвитку об'єктів функціонування на перспективу. До основних завдань аудиторської фірми при наданні консалтингу слід віднести наступні:

- 1) розробка діагностики з проблем функціонування клієнта;
- 2) підвищення кваліфікації персоналу замовника;
- 3) підвищення конкурентоспроможності клієнта;
- 4) підвищення продуктивності праці на підприємстві;
- 5) впровадження інформаційних технологій у діяльність замовника.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

2.1 Законодавчо-нормативне регулювання аудиторської діяльності

Професійний незалежний аудит як обов'язковий елемент сучасного функціонування ринкової економіки будь-якої країни вимагає відповідного регламентування. Під регламентуванням слід розуміти процес встановлення певної сукупності методик, правил, інструкцій тощо, які визначають умови діяльності фірми, її структурних підрозділів та окремих працівників. При цьому категорія «регламент» відображає статику процесу формування порядку діяльності управлінського органу чи окремої посадової особи, а «регламентування» - динаміку такого процесу [49].

Виходячи з того, що аудиторська діяльність є одним із видів підприємницької діяльності, тому загальну сукупність законодавчо-нормативних актів, які її регулюють, можна поділити на такі групи як :

- 1) законодавчо-нормативні та регламентуючі документи стосовно здійснення аудиторської діяльності,
- 2) законодавчо-правові документи регламентуючі здійснення підприємницької діяльності .

За юридичною силою нормативні акти, які регулюють аудит, поділяються на :

- 1) закони (нормативні акти, прийняті вищим органом державної влади або шляхом безпосереднього референдуму, які регулюють найважливіші відносини та мають найвищу юридичну силу щодо актів вищих державних органів і громадських організацій);
- 2) підзаконні нормативні акти (акти компетентних органів, що їх видають на основі закону, відповідно до його положень і спрямовані на його виконання).

Система регулювання аудиторської діяльності в Україні має такий вигляд (рис.2.1).

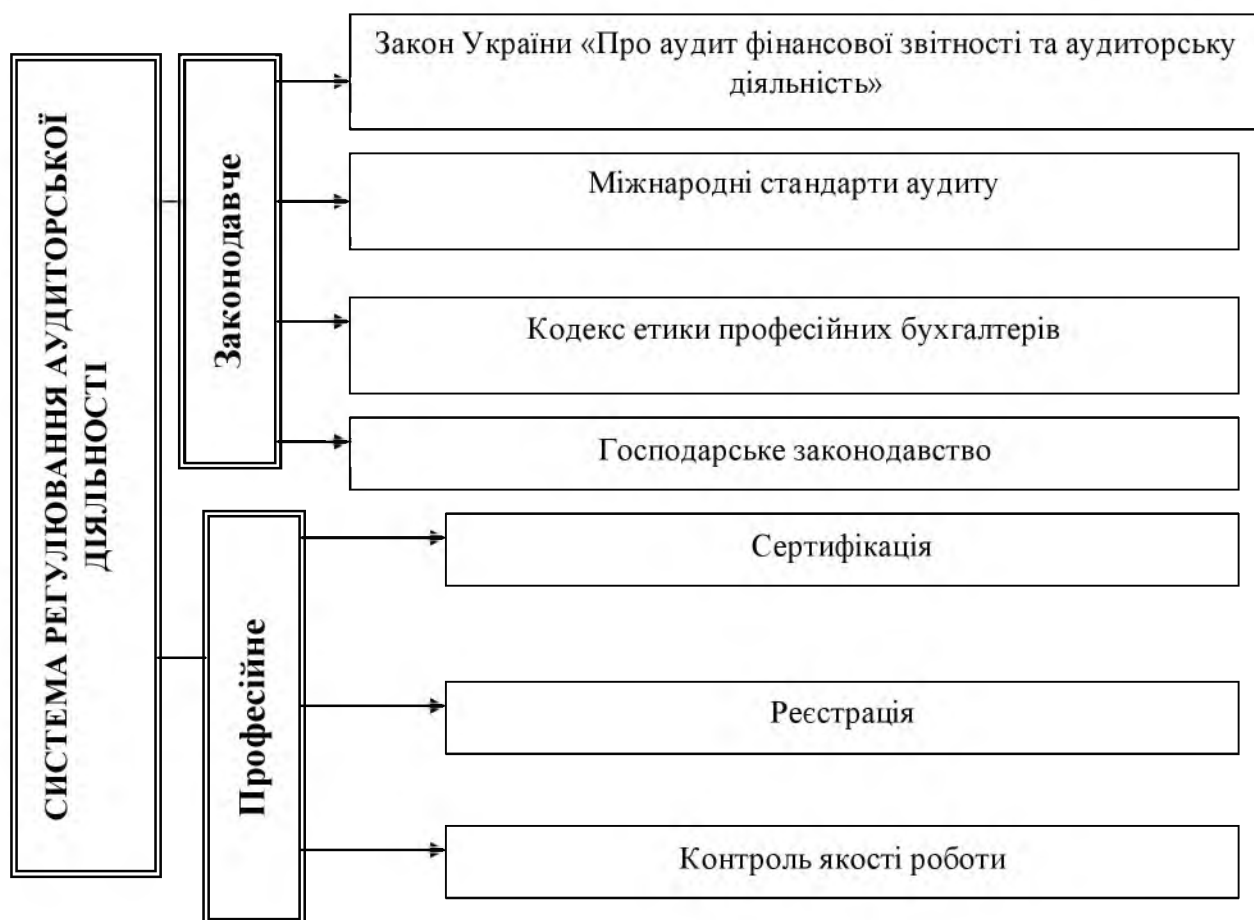


Рис.2.1 Система регулювання аудиторської діяльності в Україні

У статті 3. «Правова основа аудиторської діяльності в Україні» зазначається, що аудиторська діяльність регулюється Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (далі – Закон), іншими нормативно-правовими актами та міжнародними стандартами аудиту. У разі якщо міжнародним договором, згода на обов’язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, застосовуються правила міжнародного договору. Кабінет Міністрів України може встановлювати особливості провадження аудиторської діяльності щодо певних завдань відповідно до міждержавних угод, укладених відповідно до законодавства від імені Уряду України з урядами інших держав. Особливості проведення аудиту фінансової звітності Національного

банку України та банків встановлюються цим Законом та іншими актами законодавства [21].

У структурованому виді чинний Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» має такий вигляд :

- 1) розділ 1 – Загальні положення;
- 2) розділ 2 – Професійні стандарти та аудиторський звіт;
- 3) розділ 3 - Суспільний нагляд за аудиторською діяльністю;
- 4) розділ 4 - Атестація аудиторів;
- 5) розділ 5 - Реєстрація аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 6) розділ 6 – Особливості проведення обов'язкового аудиту та аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес
- 7) розділ 7 – Забезпечення якості аудиторських послуг;
- 8) розділ 8 – Професійна відповідальність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 9) розділ 9 – Професійне самоврядування аудиторів;
- 10) розділ 10 – Прикінцеві та перехідні положення.

Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності провадять аудиторську діяльність відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

При провадженні аудиторської діяльності застосовуються міжнародні стандарти аудиту, оприлюднені державною мовою на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, який забезпечує їх актуалізацію. При цьому центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, має право визначати дату, з якої застосовуватимуться міжнародні стандарти аудиту.

Усі аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду. Відповідальним за здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні є Орган суспільного нагляду за

аудиторською діяльністю (рис.2.2). Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю (далі - Рада нагляду) та Інспекції із забезпечення якості (далі - Інспекція).



Рис.2.2 Суспільний нагляд за аудиторською діяльністю

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю (далі - Рада нагляду) та Інспекції із забезпечення якості (далі - Інспекція).

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю забезпечує здійснення нагляду і несе відповідальність та нагляд за (рис.2.3).

Аудиторській палаті України, за умови що її організаційна структура унеможлиблює виникнення конфлікту інтересів, делегуються такі повноваження (рис.2.4).

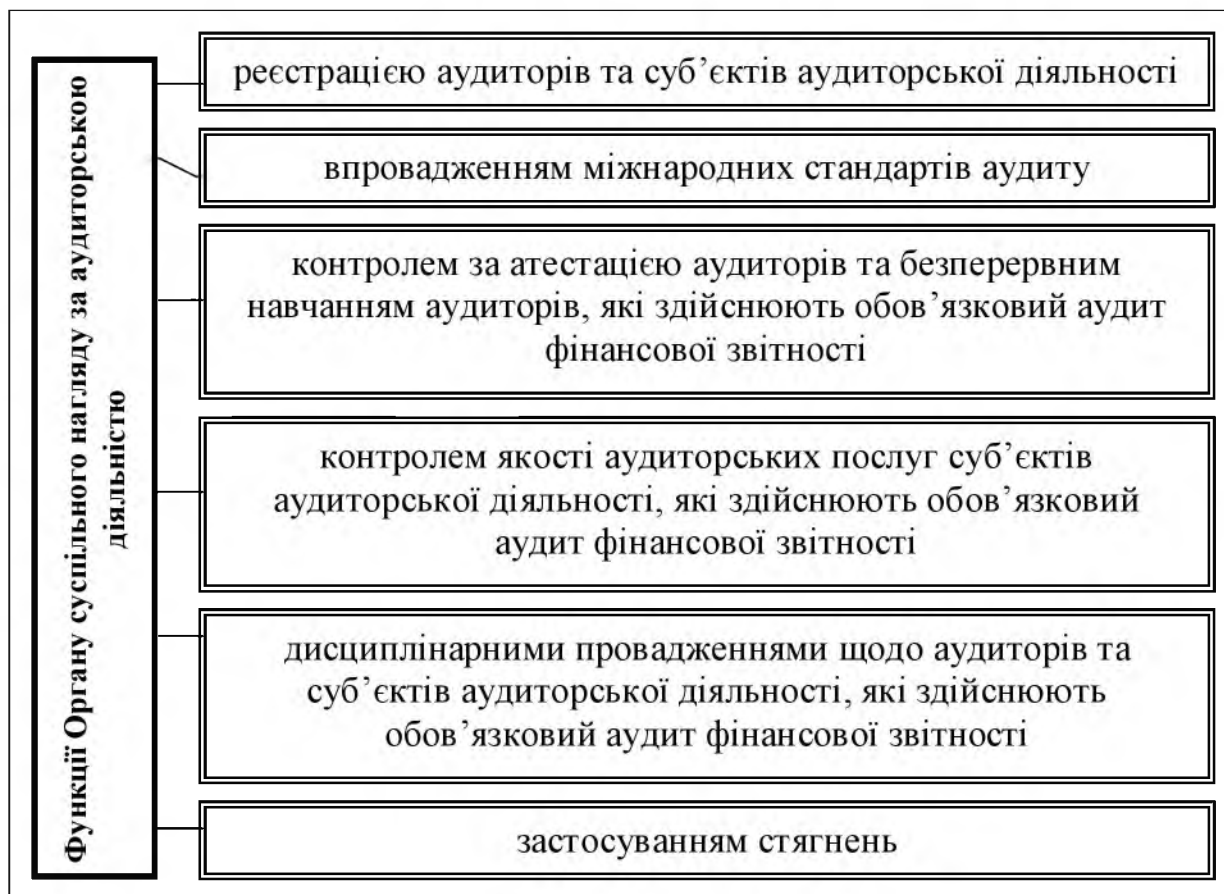


Рис.2.3 Функції Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в порядку, здійснює нагляд за виконанням Аудиторською палатою України делегованих їй повноважень.

Для здійснення нагляду Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю має право: 1) отримувати інформацію про аудитора (суб'єкта аудиторської діяльності), яка стосується виконання таким аудитором (суб'єктом аудиторської діяльності) своїх професійних обов'язків; 2) отримувати від юридичних та фізичних осіб інформацію стосовно аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, пов'язану з виконанням аудитором (суб'єктом аудиторської діяльності) професійних обов'язків, оприлюдненням фінансової звітності разом з аудиторським звітом, а також щодо виконання

Аудиторською палатою України делегованих повноважень; 3) проводити виїзні перевірки аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності в частині виконання ними професійних обов'язків; 4) направляти матеріали про виявлені правопорушення до правоохоронних органів; 5) залучати інспекторів та експертів до проведення перевірок та здійснення дисциплінарного провадження; 6) накладати стягнення на аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; 7) отримувати звіти від Аудиторської палати України та проводити перевірки Аудиторської палати України з метою забезпечення виконання нею відповідно до вимог Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю делегованих повноважень; 8) розглядати та переглядати рішення, прийняті Аудиторською палатою України, в межах виконання нею делегованих повноважень; 9) надавати обґрунтовані рекомендації щодо дій, які необхідно здійснити Аудиторській палаті України для належного виконання нею делегованих повноважень [21].

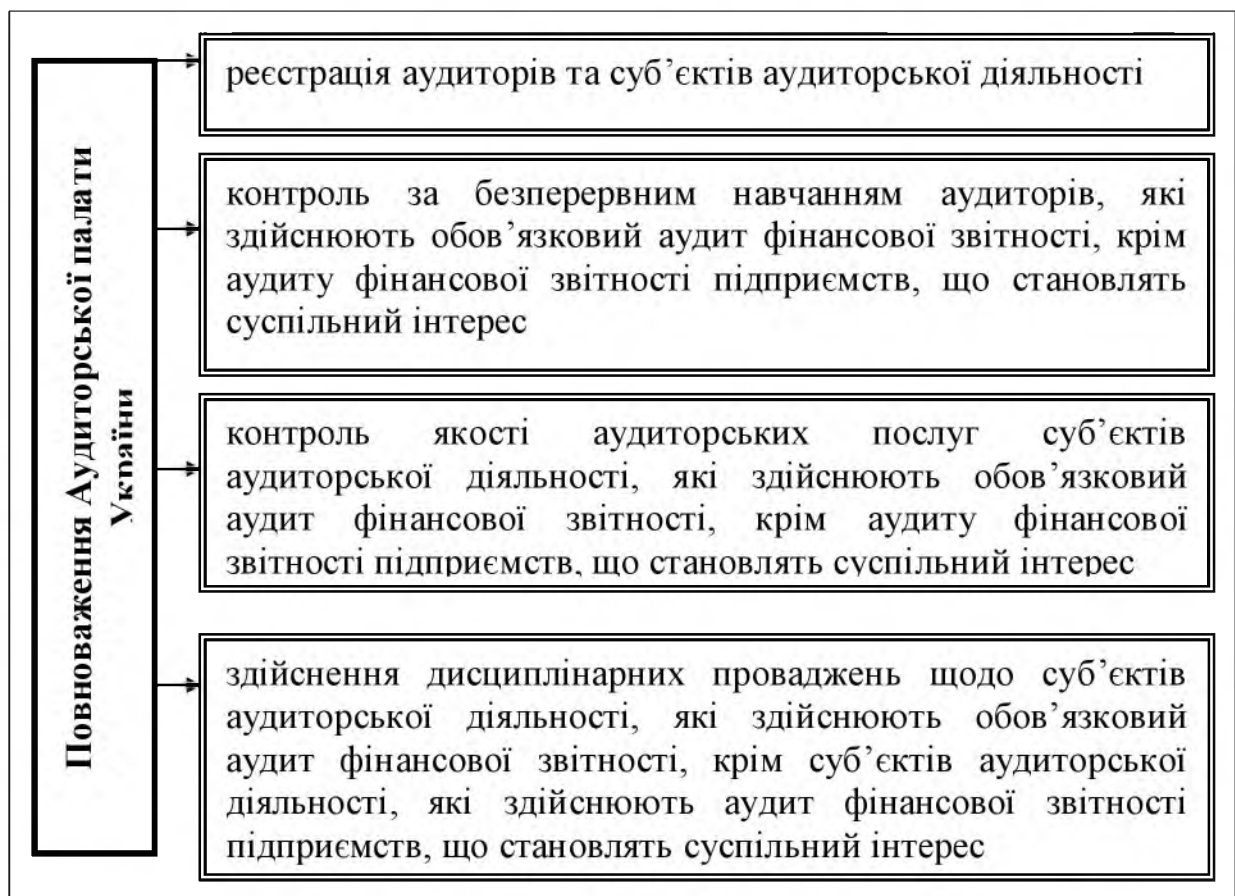


Рис.2.4 Повноваження Аудиторської Палати України

В подальшому доцільно зупинитися на основних вимогах до професії аудитора, закріплених законодавчо.

Аудитором може бути визнана фізична особа, яка: 1) має вищу освіту; 2) підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складення відповідних іспитів; 3) пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності [22].

Теоретичні знання підтверджуються за такими напрямками: 1) стандарти професійної етики та професійна незалежність; 2) міжнародні стандарти аудиту; 3) законодавчі засади аудиторської діяльності та методика проведення аудиту (професійні навички); 4) управління ризиками та внутрішній контроль; 5) фінансовий аналіз; 6) управлінський облік; 7) міжнародні стандарти фінансової звітності; 8) теорія бухгалтерського обліку та законодавчі засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; 9) податкове законодавство та законодавство про єдиний соціальний внесок; 10) господарське, цивільне та трудове законодавство; 11) корпоративне законодавство та законодавство про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом; 12) інформаційні технології та комп'ютерні системи; 13) фінанси підприємств; 14) економіка підприємства та статистика [21].

Професійна компетентність підтверджується шляхом складання кваліфікаційного іспиту, який має засвідчити здатність особи застосовувати теоретичні знання на практиці.

Особа, яка має вищу освіту та досвід роботи на посадах бухгалтера, ревізора, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора не менше 15 років, або має досвід роботи на зазначених посадах не менше семи років та пройшла стажування у порядку, визначеному цим Законом, може бути атестована за результатами кваліфікаційного іспиту. Кваліфікаційний іспит та іспити з теоретичних знань проводяться незалежними центрами оцінювання знань, акредитованими комісією з атестації.

Атестація аудиторів здійснюється комісією з атестації.

Порядок складання іспитів (у тому числі методика оцінювання кваліфікаційних іспитів, порядок розподілу коштів, отриманих у вигляді плати за складання іспиту) та порядок проходження стажування розробляються комісією з атестації та подаються на схвалення до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, який після схвалення передає їх для затвердження центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Іспити проводяться у письмовій або електронній формі з дотриманням анонімності та конфіденційності.

Свідоцтво про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту видається на підставі рішення комісії з атестації центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Свідоцтво є чинним протягом п'яти років з дня складання кваліфікаційного іспиту.

У разі наявності чинного свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту і позитивної характеристики за результатами набуття практичного досвіду у суб'єкта аудиторської діяльності комісія з атестації приймає рішення про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності.

Суб'єкти аудиторської діяльності можуть надавати аудиторські послуги лише після включення до Реєстру. Відомості до Реєстру вносяться Аудиторською палатою України. Реєстр є публічним, оприлюднюється і підтримується в актуальному стані у мережі Інтернет на веб-сторінці Аудиторської палати України. Відомості, що містяться в Реєстрі, є відкритими і загальнодоступними з можливістю цілодобового вільного доступу та копіювання.

Номер реєстрації аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності є індивідуальним і не може передаватися іншим аудиторам і суб'єктам

аудиторської діяльності. З метою ведення Реєстру дозволяється обробка персональних даних фізичних осіб відповідно до законодавства з питань захисту персональних даних.

Основними розділами Реєстру є такі (рис.2.5).



Рис.2.5 Розділи Реєстру

Реєстр повинен містити такі відомості про аудитора:

- 1) прізвище, ім'я та по батькові аудитора;
- 2) номер реєстрації у Реєстрі;
- 3) номери реєстрації у публічних реєстрах аудиторів інших країн (за наявності) із зазначенням країни та найменування органу реєстрації;
- 4) дата та номер рішення комісії з атестації про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності або номер сертифіката аудитора, отриманого до дати введення в дію цього Закону;
- 5) контактна інформація аудитора (номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки за наявності);

б) найменування та реєстраційні номери суб'єктів аудиторської діяльності, у складі яких аудитор здійснює аудиторську діяльність або з якими його пов'язують відносини партнерства, участі тощо, та контактна інформація (місцезнаходження, номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки цих суб'єктів).

Реєстр повинен містити таку інформацію про суб'єктів аудиторської діяльності:

1) найменування, організаційно-правова форма для юридичних осіб та прізвище, ім'я та по батькові аудитора, який одноосібно провадить аудиторську діяльність, із зазначенням форми її здійснення (фізична особа - підприємець чи провадження незалежної професійної діяльності);

2) номер реєстрації у Реєстрі;

3) ідентифікаційний код аудиторської фірми (для аудиторів, які одноосібно провадять аудиторську діяльність, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (не оприлюднюється) (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, повідомили про це відповідний контролюючий орган та мають відмітку в паспорті про право здійснювати платежі за серією та номером паспорта);

4) місцезнаходження аудиторської фірми та контактна інформація (номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки за наявності);

5) контактна інформація аудитора, який одноосібно провадить аудиторську діяльність (номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки за наявності);

б) перелік засновників (учасників) аудиторської фірми, у тому числі прізвище, ім'я, по батькові (за наявності), країна громадянства, найменування, країна резидентства, місцезнаходження, ідентифікаційний код (не оприлюднюється), якщо засновником є юридична особа - частки кожного із засновників (учасників) у статутному капіталі, контактна інформація щодо кожної особи (номери телефонів, електронна адреса);

7) відомості про органи управління аудиторської фірми, прізвище, ім'я, по батькові, дата обрання (призначення) осіб, які обираються (призначаються) до органу управління аудиторської фірми, номери реєстрації у Реєстрі (за наявності), контактна інформація щодо кожної особи (номер телефону, електронна адреса), обраної (призначеної) до органів управління;

8) відомості про кількість аудиторів, які є працівниками суб'єкта аудиторської діяльності, із зазначенням їх номера реєстрації у Реєстрі;

9) дані про відокремлені підрозділи аудиторської фірми, у тому числі місцезнаходження, контактна інформація (номер телефону, електронна адреса, адреса веб-сторінки за наявності);

10) номери реєстрації у публічних реєстрах аудиторських фірм в інших країнах (за наявності) із зазначенням країни та найменування органу реєстрації;

11) дата і номер рішення про проходження перевірки системи контролю якості аудиторських послуг (за наявності).

Аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності може бути притягнуто до професійної відповідальності у порядку дисциплінарного провадження з підстав, передбачених цим Законом.

За вчинення професійного проступку до аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності може застосовуватися одне з таких стягнень (рис.2.6).



Рис.2.6 Види стягнень на аудитора згідно законодавства [21]

Аудитор або суб'єкт аудиторської діяльності може притягуватися до професійної відповідальності протягом семи років з дня вчинення професійного проступку.

2.2 Зміст і процедура практичної реалізації незалежного аудиту

Відповідальність за подання фінансової звітності, яка формує правильну та об'єктивну інформацію про фінансовий стан компанії, безпосередньо лягає на її директорів, то роль аудиторів полягає у наданні власникам компанії незалежного звіту, який містить об'єктивну інформацію про стан справ компанії на кінець звітного року і про її фінансовий результат за рік.

Організаційну ієрархію типової аудиторської фірми складають партнери, менеджери, контролери, старші або відповідальні аудитори і помічники. В ідеальному варіанті новий працівник (службовець) розпочинає свою кар'єру як помічник, працює впродовж двох-трьох років на кожному ступені, а поки не отримає статус партнера [47].

Організаційна форма аудиту – це прийняття аудиторськими структурними підрозділами певних форм у процесі виконання ними практичної діяльності. Аудиторські фірми слід включити до децентралізованої форми контролю. Оскільки суб'єкти аудиторської діяльності на місцях не є адміністративними структурами, тому саме це відрізняє їх від організаційних форм інших видів контролю [44].

Проте все ж таки можна вирізнити окремі показники організаційних форм аудиту (рис.2.7).



Рис.2.7 Організаційні форми аудиту в Україні [44, С.22]

До організаційних показників включаються такі показники як:

- правові (мають певну ступінь забезпечення законодавством України і ґрунтуються на дії відповідних законів, які гарантують організаційну та юридичну силу аудиту в Україні);
- характер діяльності аудиторських фірм, що визначає організаційні аспекти діяльності аудиторських фірм (договірні, обов'язкові чи добровільні);
- за видом створення (зовнішні, внутрішні; при цьому підкреслимо більшу незалежність зовнішнього аудиту в порівнянні із внутрішнім).

Дослідницькі показники слід подати як дослідницькі дії, які характеризує ступінь покладеної на аудиторів роботи. Роботи аудитора бувають тематичними чи окремими; повними, комплексними і комбінованими (роботи більш повного тематичного характеру).

За часовим показником аудит є попереднім (проводиться до здійснення господарських операцій), теперішнім (поточним – у момент проведення господарської операції) і послідуєчим (майбутнім – після проведення певної операції).

За економічною метою аудит є : операційний (вивчення господарської системи на предмет її ефективності); стратегічний (проводиться з метою вирішення питань щодо прогнозування фінансової стратегії); маркетинговий (постійний процес, що поставляє інформацію про стан всіх елементів системи маркетингу на підприємстві та про ринки).

При аудиті процес пізнання будь-якого об'єкта перевірки доцільно розглядати на трьох (початкова, дослідна, завершальна) стадіях, кожній із яких характерні свої етапи. Під стадією ми розуміємо частину процесу аудиту, частковий інтервал, протягом якого виконується ряд взаємопов'язаних процедур. Етап проведення аудиту – це конкретний момент на шляху до досягнення певної мети контролю.

Охарактеризуємо в подальшому вище приведені стадії аудиту.

Початкова стадія включає вивчення аудитором стану економіки підприємства; змін, що відбулися за поточний період, аудитор визначає і конкретизує об'єкти контролю, розробляє план і програму аудиторської перевірки.

На дослідній стадії аудитор шляхом виконання певних аудиторських процедур збирає (формує) аудиторські докази щодо об'єктів аудиту.

На завершальній стадії аудиту здійснюється оцінка та аналіз отриманих доказів, групування і систематизація виявлених недоліків, обговорення результатів аудиторської перевірки з керівництвом підприємства, складання аудиторського звіту і розробка заходів щодо усунення недоліків і порушень.

Початкова стадія проведення аудиту складається з таких етапів : вибір об'єкта аудиту і визначення мети перевірки; ознайомлення із бізнесом підприємства та станом обліку; підготовка і затвердження плану проведення аудиту; складання робочої програми аудиту (в робочій програмі визначаються аудиторські процедури).

Для дослідної стадії проведення аудиту можна виділити такі етапи : вибір методики перевірки; підготовка нормативної бази і документів, які підтверджують повноваження аудиторів; пред'явлення повноважень і проведення внутрішнього обстеження об'єкта; перевірка господарських операцій та облікових записів; формування аудиторських доказів; систематизація отриманої інформації, визначення недоліків.

Завершальна стадія проведення аудиту включає такі етапи : оцінка отриманих результатів аудиту; формування аудиторського звіту; обговорення результатів, отриманих у ході аудиту із керівником підприємства; розробка заходів і опрацювання рішень, які сприяють усуненню виявлених недоліків і порушень.

В подальшому характеризуючи дослідну стадію аудиторської перевірки, вважаємо за необхідне зупинитися на понятті процедури аудиту. Процедура походить від латинського *procedo* (проходжу, відбуваюсь).

Уточнимо, що під процедурою слід розуміти категорію, яка забезпечує виконання певних дій засобами праці над предметами праці з метою їх пізнання, перетворення або удосконалення для досягнення оптимального варіанту.

При цьому окремі функції контролю в господарському механізмі реалізуються шляхом виконання аудиторських процедур - системи методичних дій на суб'єкти і об'єкти процесу розширеного відтворення суспільно-необхідного продукту, що виконуються аудиторами в ході реалізації функцій контролю. Характерно, що оскільки аудиторські процедури реалізують методичні прийоми аудиту, тому їх характеризують за тими функціями, які вони виконують в процесі аудіювання [41].

Методичні прийоми аудиту – це сукупність способів вивчення законності, доцільності й ефективності дій для оцінки діяльності підприємства. Методичні прийоми аудиту різноманітні і їхнє застосування обумовлене професійним рівнем і практичним досвідом аудитора. Методичні прийоми аудиту слід розглядати щодо конкретних об'єктів і ділянок обліково-аналітичної і контрольно-аудиторської діяльності. Оцінка діяльності підприємства може здійснюватися як у комплексі по всіх напрямках його діяльності, так і по окремих з них.

У загальному методичні прийоми аудиту поділяються на три групи:

- 1) прийоми наукового мислення;
- 2) прийоми фактичного контролю;
- 3) прийоми документального контролю.

Поділ на прийоми документального і фактичного контролю умовний, проте дає змогу предметно врахувати їх взаємообумовленість і взаємозв'язок, що сприяє удосконаленню методики аудиту.

До загальнонаукових методичних прийомів належать такі як : індукція і дедукція; синтез; аналогія; моделювання; абстрагування; системний і функціонально-вартісний аналіз.

Серед методичних прийомів документального контролю можна виділити дві великі групи:

1) методичні прийоми формально-правової перевірки документів (перевірка дотримання правил складання, повноти і достовірності оформлення документів; співставлення звітних і облікових даних із встановленими нормативами; перевірка арифметичних розрахунків тощо);

2) методичні прийоми перевірки реальності (достовірності) відображених в документах обставин і процесів (співставлення даних документів, що відображають операції, з даними документів, які були основою для цих операцій; одержання письмового підтвердження від третіх осіб про реальність залишків на рахунках грошових коштів; аналітичні процедури; спеціальні методи (зустрічна перевірка, взаємна перевірка, логічне дослідження господарських операцій та ін.)) [44].

На відміну від методичних прийомів документального контролю, прийоми фактичного контролю, які застосовуються аудитором для формування аудиторських доказів, залишаються традиційними і включають такі як: обстеження; контрольний запуск сировини і матеріалів; інвентаризація; технологічний та хіміко-лабораторний аналіз якості сировини, готової продукції; експертизи різних видів.

Слід зазначити, що методичні прийоми наукового мислення, документального і фактичного контролю на практиці тісно взаємопов'язані. Взаємодоповнюючі комбінації вищезазначених прийомів, їх поєднання є досить доцільним при проведенні аудиту.

Кожний методичний прийом у системі аудиторського контролю передбачає використання певних контрольно-аудиторських процедур - дій, які конкретизують застосування методичних прийомів контролю процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і забезпечують виявлення конфліктних ситуацій з метою їх своєчасного усунення.

Аудитор формує аудиторські докази, застосовуючи одну або декілька процедур, а саме:

- перевірка - вивчення бухгалтерських документів та реєстрів, які дають змогу зібрати аудиторські докази різного ступеня надійності залежно від їх характеру і джерела отримання та ефективності засобів внутрішнього контролю підприємства;
- спостереження (аналізування процесу або процедури, яка виконується іншими особами, наприклад, спостереження аудитора за підрахунком товарно-матеріальних цінностей (інвентаризації) працівниками підприємства);
- опитування, яке полягає в пошуку інформації, котру можна отримати від обізнаних осіб підприємства або поза його межами, варіюючи від формальних письмових запитів, адресованих третім особам, до неформального усного опитування працівників підприємства;
- підтвердження полягає в отриманні аудиторами підтверджувальних даних, які містяться в бухгалтерських документах;
- підрахунок - перевірка арифметичної точності даних у первинних документах та реєстрах обліку або самостійне проведення аудитором відповідних підрахунків;
- аналітичні процедури, які полягають в аналізі аудитором найважливіших показників і співвідношень, включаючи підсумкове дослідження відхилень і взаємозв'язків, котрі суперечать іншій інформації, що стосується цієї справи, або відхиляються від показників, які очікуються.

Аудиторський звіт передбачає надання впевненості користувачам шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [64].

Аудиторський звіт підписує аудитор, який провадить аудиторську діяльність як фізична особа - підприємець, або провадить незалежну професійну діяльність у разі проведення ним аудиту одноосібно, або, щонайменше, як ключовий партнер у разі проведення аудиту аудиторською

фірмою. У разі одночасного залучення декількох суб'єктів аудиторської діяльності аудиторський звіт підписується всіма аудиторами, а від аудиторської фірми, щонайменше, ключовим партнером. Особа, яка підписала аудиторський звіт, зазначає дату підписання.

В аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту, щонайменше, має наводитися така інформація:

1) повне найменування юридичної особи; склад фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності, звітний період та дата, на яку вона складена; також зазначається - відповідно до яких стандартів складено фінансову звітність або консолідовану фінансову звітність (міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших правил);

2) твердження про застосування міжнародних стандартів аудиту;

3) чітко висловлена думка аудитора немодифікована або модифікована (думка із застереженням, негативна або відмова від висловлення думки), про те, чи розкриває фінансова звітність або консолідована фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах достовірно та об'єктивно фінансову інформацію згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та відповідає вимогам законодавства;

4) окремі питання, на які суб'єкт аудиторської діяльності вважає за доцільне звернути увагу, але які не вплинули на висловлену думку аудитора;

5) про узгодженість звіту про управління (консолідованого звіту про управління), який складається відповідно до законодавства, з фінансовою звітністю (консолідованою фінансовою звітністю) за звітний період; про наявність суттєвих викривлень у звіті про управління та їх характер;

6) суттєву невизначеність, яка може ставити під сумнів здатність продовження діяльності юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, на безперервній основі у разі наявності такої невизначеності;

7) основні відомості про суб'єкта аудиторської діяльності, що провів аудит (повне найменування, місцезнаходження, інформація про включення до Реєстру) [21].

Слід зазначити, що в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту підприємства, що становить суспільний інтерес, додатково до інформації, зазначеної у частині третій цієї статті, має наводитися така інформація:

1) найменування органу, який призначив суб'єкта аудиторської діяльності на проведення обов'язкового аудиту;

2) дата призначення суб'єкта аудиторської діяльності та загальна тривалість виконання аудиторського завдання без перерв з урахуванням продовження повноважень, які мали місце, та повторних призначень;

3) аудиторські оцінки, що включають, зокрема:

а) опис та оцінку ризиків щодо суттєвого викривлення інформації у фінансовій звітності (консолідованій фінансовій звітності), що перевіряється, зокрема внаслідок шахрайства;

б) чітке посилання на відповідну статтю або інше розкриття інформації у фінансовій звітності (консолідованій фінансовій звітності) для кожного опису та оцінки ризику суттєвого викривлення інформації у звітності, що перевіряється;

в) стислий опис заходів, вжитих аудитором для врегулювання таких ризиків;

г) основні застереження щодо таких ризиків;

4) пояснення щодо результативності аудиту в частині виявлення порушень, зокрема пов'язаних із шахрайством;

5) підтвердження того, що аудиторський звіт узгоджений з додатковим звітом для аудиторського комітету;

б) твердження про ненадання послуг, заборонених законодавством, і про незалежність ключового партнера з аудиту та суб'єкта аудиторської діяльності від юридичної особи при проведенні аудиту;

7) інформація про інші надані аудитором або суб'єктом аудиторської діяльності юридичній особі або контролюваним нею суб'єктам господарювання послуги, крім послуг з обов'язкового аудиту, що не розкрита у звіті про управління або у фінансовій звітності;

8) пояснення щодо обсягу аудиту та властивих для аудиту обмежень [21].

У разі проведення обов'язкового аудиту декількома суб'єктами аудиторської діяльності вони повинні дійти згоди щодо результатів обов'язкового аудиту і надати спільний аудиторський звіт. У разі незгодження позицій кожен суб'єкт аудиторської діяльності повинен навести свою думку в окремому пункті аудиторського звіту із відповідним обґрунтуванням.

2.3 Порядок оцінки заходів контролю якості аудиторських послуг

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності здійснюється шляхом проведення перевірки якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності щодо дотримання ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг. Система контролю якості аудиторських послуг складається з політики та процедур, розроблених та впроваджених суб'єктами аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту [72].

Обов'язковий контроль якості аудиторських послуг здійснюється щодо:

1) суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності великих підприємств, банків, професійних учасників фондового ринку та емітентів, цінні папери яких

допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, - один раз на три роки;

2) суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, крім зазначених у пункті 1 цієї частини, - один раз на шість років [21].

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, проводиться Інспекцією із забезпечення якості.



Рис.2.8 Процедури якості, які проводяться Інспекцією із забезпечення якості

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес), проводиться Аудиторською палатою України.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які не надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, здійснюється за їхньою власною ініціативою Аудиторською палатою України.

З метою організації проведення контролю якості аудиторських послуг Інспекція із забезпечення якості здійснює такі процедури (рис.2.8).

Слід зазначити, що Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю запрошує прийняти участь у практикумі «Практичні питання проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг», що відбудеться 5 грудня 2019 року. Мета заходу: забезпечення ефективного функціонування системи контролю якості аудиторських послуг на рівні суб'єктів аудиторської діяльності (САД) та покращення процесу підготовки САД до перевірок, що здійснюються Інспекцією із забезпечення якості Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. В ході практикуму будуть розглянуті ключові питання підготовки до перевірки з контролю якості, ефективної комунікації представників САД з інспекторами, організації та здійснення перевірки за місцезнаходженням САД, а також узагальнені ключові області для вдосконалення за результатами перших перевірок, здійснених Інспекцією.

З метою організації проведення контролю якості аудиторських послуг Аудиторська палата України проводить такі процедури (рис.2.9).

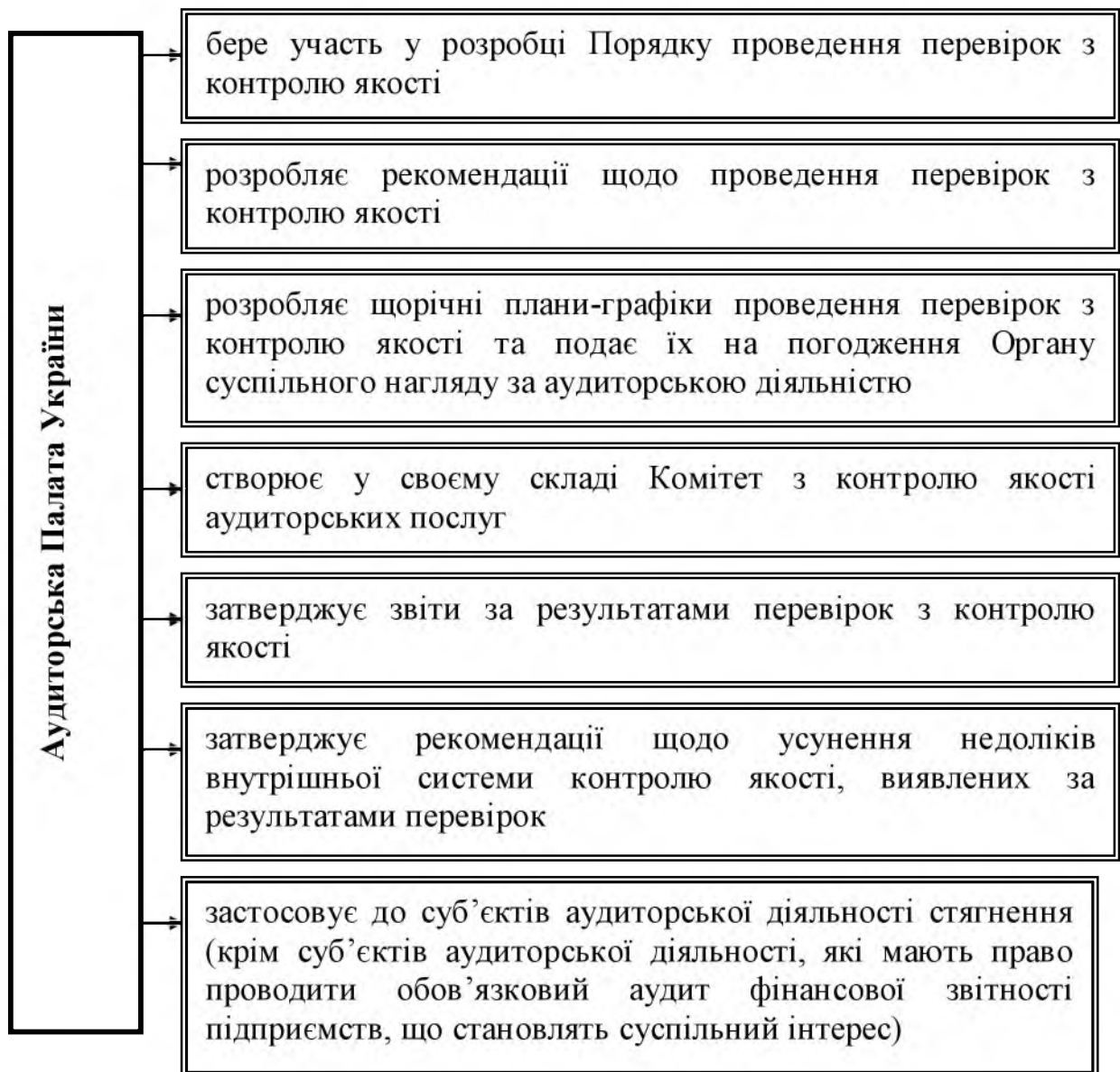


Рис.2.9 Процедури якості, які проводяться Аудиторською палатою України

Інспекцією та Аудиторською палатою України має бути впроваджено політику та процедури незалежності інспекторів і забезпечено недопущення виникнення конфлікту інтересів.

Безпосередньо перевірки з контролю якості здійснюються інспекторами, які є посадовими особами Інспекції та працівниками Комітету з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України.

Вимоги до інспектора з контролю якості аудиторських послуг узагальнені нами на рис.2.10.



Рис.2.10 Вимоги до інспектора з контролю якості аудиторських послуг

Внутрішній контроль якості аудиту сприяє удосконаленню проведення аудиту і має стати процесом формування дієвої системи внутріфірмових стандартів якості. При цьому внутріфірмові стандарти якості аудиту дозволяють здійснити такі основні функції:

- створення іміджу аудиторської фірми;
- зменшення трудомісткості аудиторських послуг;
- удосконалення та раціоналізація організації і процесу надання аудиторських послуг;
- забезпечення взаємозв'язку між елементами аудиторського процесу [71].

До повноважень Інспекції із забезпечення якості належать такі як (рис.2.11).



Рис.2.11 Повноваження Інспекції із забезпечення якості

Діяльність Інспекції провадиться відповідно до законодавства та Статуту Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Повноваження Інспекції визначаються цим Законом та Статутом Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в межах повноважень, визначених законом.

На посадових осіб Інспекції поширюється законодавство у сфері запобігання і протидії корупції.

Процес перевірки з контролю якості аудиторських послуг складається з таких етапів (рис.2.12).

**Етапи процесу перевірки з контролю якості
аудиторських послуг**

Планування та організація перевірки (попереднє вивчення САД, отримання попередньої інформації від САД, складення й затвердження робочого плану та програми перевірки)

Проведення перевірки з якості аудиторських послуг, підготовка висновків та рекомендацій

Обговорення висновків та рекомендацій із САД

Оформлення звіту про результати перевірки, підписання протоколу та обов'язкових до виконання рекомендацій, подання звіту на розгляд Виконавчому директору Інспекції / Раді Аудиторської палати України

Відстеження виконання наданих САД за результатами перевірки з контролю якості аудиторських послуг обов'язкових до виконання рекомендацій та результатів їх впровадження

Рис.2.12 Етапи процесу перевірки з контролю якості аудиторських послуг

Контроль якості аудиторських послуг передбачає тестування внутрішніх процедур, здійснення перевірки робочих документів, аудиторських звітів та інших звітів, договорів про надання аудиторських послуг, внутрішніх розпорядчих актів суб'єкта аудиторської діяльності, якими визначаються політика і процедури, які мають застосовуватися при наданні аудиторських послуг, щодо: дотримання застосованих міжнародних стандартів аудиту, вимог щодо незалежності та інших вимог цього Закону, у тому числі забезпечення достовірності інформації, поданої для включення до Реєстру; кількості та якості використаних ресурсів, у тому числі дотримання вимог щодо безперервного навчання аудиторів; дотримання вимог стосовно

винагороди за аудиторські послуги, якщо вони встановлені; ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності; достовірності інформації у звіті про прозорість, якщо його оприлюднення передбачається цим Законом, щодо оцінки ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності.

За результатами перевірки з контролю якості складається звіт, який має містити основні висновки та рекомендації. Висновки та рекомендації за результатами перевірки з контролю якості з їх обґрунтуванням мають бути доведені до відома суб'єкта аудиторської діяльності та обговорені з ним до складання звіту.

Порядок проведення перевірок з контролю якості затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

У разі виявлення порушень у системі контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності Інспекція та Аудиторська палата України надають відповідному суб'єкту аудиторської діяльності обов'язкові до виконання рекомендації щодо їх виправлення та встановлюють строк їх виправлення, але не більше 12 місяців з дати завершення перевірки.

Інспекція та Комітет з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України щороку систематизують та узагальнюють результати проведених перевірок контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності для подальшого оприлюднення результатів аналізу порушень суб'єктами аудиторської діяльності професійних вимог щодо якості аудиторських послуг на офіційному веб-сайті за рішенням Ради нагляду та Ради Аудиторської палати України.

Для підвищення якості аудиторських послуг рішенням Аудиторської палати України (АПУ) від 31.01.2013р. №264/6 була введена вимога, згідно з якою для виконання завдань з обов'язкового аудиту, починаючи з фінансової звітності за звітні періоди з 1 січня 2013 року, аудиторські фірми та аудитори зобов'язані пройти перевірку системи контролю якості аудиторських послуг.

Однією з умов для включення до відповідних розділів Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності та обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, відповідно до Закону №2258, який набрав чинності з 1 січня 2018 року та введений у дію з 1 жовтня 2018 року, є відомості про проходження такими САД перевірки системи контролю якості аудиторських послуг. Упродовж 2018 року Комітетом з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України фактично перевірено 78 САД з 145, включених до Плану зовнішніх перевірок системи контролю якості на 2018 рік [92].

Із проведених АПУ зовнішніх перевірок системи контролю якості 78 САД було прийнято 63 рішення про визнання САД такими, що пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, 13 рішень – про визнання САД такими, що не пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг. 2 САД не пройшли повторно таку перевірку і результати перевірки були передані на розгляд Дисциплінарній комісії Аудиторської палати України [92].

В даний час перед сучасним менеджментом особливо гостро стоїть проблема забезпечення виживання підприємства в умовах нестабільності зовнішнього середовища та своєчасне виявлення негативних тенденцій, які можуть свідчити про настання кризового становища [75, С.1025].

Важливою процедурою під час контролю якості аудиту є навички і компетентність. Аудиторська фірма повинна мати персонал, який би володів усіма професійними якостями для виконання професійних обов'язків. Відповідно для оцінки потенційних працівників на кожному рівні встановлюються кваліфікаційні вимоги і розробляються рекомендації. Також в обов'язковому порядку слід передбачити професійне та якісне зростання кадрів. У рекомендаціях вказують критерії якості аудиторів, а саме: технічні знання, аналітичні здібності, лідерські якості та ін.

Якщо роботи виконані якісно, проводиться їх оцінка і даються висновки про підсумки перевірки. У випадку доброї якості робіт, аудитор може отримати підвищення на посаді.

Слід зазначити, що характер, час та процедури контролю якості аудиторської фірми залежать від дії багатьох факторів, до яких віднесемо такі: географічне розташування, організаційна структура, обсяг діяльності, характер практики, співвідношення витрат і доходів та ін.). Тому політика і контрольні процедури окремих аудиторських фірм будуть різними, але є середовище контролю обов'язково повинно включати:

- внутріфірмові професійні стандарти;
- посадові інструкції;
- політика і методи керівництва на фірмі;
- кадрова політика;
- організаційна структура аудиторської фірми;
- система заохочення підвищення якості;
- внутрішня система комунікацій між працівниками;
- компетентність персоналу, що здійснює контроль.

В умовах глобалізації ринку аудиторських послуг особливо важливою проблемою для аудиторських фірм та аудиторів України є вирішення питання підвищення ефективності їх діяльності. Слід зазначити, що у міжнародній практиці аудіювання аудиторські фірми займають досить вигідну позицію, оскільки приносять користь органам державного регулювання і контролю, фінансово-кредитним установам та ін. В Україні ситуація на ринку аудиторських послуг досить складна, тому за останні роки існує ряд суттєвих проблем професійного аудиту, які потребують негайного вирішення [70, С.979].

В подальшому зупинимося на моніторингу якості ринку аудиторських послуг та конкуренції, який здійснює Інспекція за дорученням Ради нагляду. За результатами моніторингу щонайменше кожні три роки складається звіт.

Такий моніторинг включає оцінку :

- ризиків, що виникають внаслідок значної кількості недоліків у роботі суб'єктів аудиторської діяльності;
- рівня концентрації на ринку;
- роботи аудиторських комітетів або органів (підрозділів), на які покладено відповідні функції;
- необхідності здійснення заходів для зменшення відповідних ризиків.

Моніторинг проводиться з метою визначення адекватності та ефективності політики та процедур контролю якості. Як процедури для здійснення цієї мети застосовують наступне:

- 1) детальна розробка програми моніторингу аудиторської фірми, в якій вказуються конкретні процедури моніторингу;
- 2) встановлення рівня компетенції і способів відбору персоналу для моніторингу;
- 3) проведення заходів з моніторингу під час здійснення перевірки і тестування, дотримання загальної політики і процедур контролю якості фірми;
- 4) перевірка відібраних завдань на відповідність професійним стандартам;
- 5) забезпечення управлінського персоналу інформацією про фактичні результати і проведені заходи по моніторингу [68].

Здійснюючи моніторинг контролю якості аудиту, необхідно оцінити наступне:

- виконання вимог законодавчо-нормативних актів і професійних стандартів;
- чи розроблено і впроваджено систему контролю якості аудиторських послуг;
- чи застосовується політика та процедури контролю якості аудиторської фірми з метою встановлення відповідності звіту аудитора стану справ клієнта [68].

Ми вважаємо, що дієві заходи системи внутрішнього моніторингу контролю якості аудиту будуть сприяти виконанню головних завдань аудиторської фірми. При цьому застосування комплексного підходу до системи внутрішнього моніторингу дозволить обґрунтувати основні вимоги, які ставляться перед контролем якості аудиторських послуг.

РОЗДІЛ 3

СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

3.1 Аналіз результатів роботи суб'єктів аудиторської діяльності за останні роки

Для того, щоб охарактеризувати стан ринку аудиторських послуг в Україні, доцільно використати статистичні дані з офіційного сайту Аудиторської палати України [92].

Станом на 31.12.2018 року в Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (далі – САД) знаходиться 893 САД, із них 854 аудиторські фірми та 39 підприємців. Найбільша кількість САД зосереджена у м. Києві та Київській області : станом на 31.12.2018 року тут зосереджено 427 аудиторських фірм та 16 фізичних осіб–підприємців , що на 30 САД менше у порівнянні з 2017 роком (у тому числі кількість аудиторських фірм зменшилась на 26, а фізичних осіб – підприємців на 4).

У порівнянні із 2017 роком кількість САД у 2018 році зменшилася на 66 САД (у тому числі на 52 аудиторські фірми та 14 – фізичних осіб-підприємців).

Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності складається з чотирьох розділів :

- 1) аудитори;
- 2) суб'єкти аудиторської діяльності;
- 3) суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 4) суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

На основі даних АПУ проведемо аналіз розділів Реєстру.

До розділу «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності» станом на 31.12.2018 року було включено 206 САД.

До розділу «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес» станом на 31.12.2018 року включено 72 САД.

В Україні станом на 31.12.2018 року чинний сертифікат аудитора мали 2725 осіб. Для порівняння зазначимо, що у 2014 році – їх кількість була - 2787 осіб, у 2015 році – 2675 осіб, у 2016 році – 2646 осіб, у 2017 році – 2653 особи.

Інформація про кількість суб'єктів аудиторської діяльності в Україні, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів за 2014–2017рр. наведена у табл.3.1.

Таблиця 3.1.

Суб'єкти аудиторської діяльності в Україні за 2014–2017рр. [92]

Рік	Кількість суб'єктів аудиторської діяльності	Представлено звітів до АПУ		Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, що не подали звітність на кінець року
		Кількість	%	
2014	1488	1452	97,6	36
2015	1326	1272	95,9	54
2016	1107	1071	96,8	36
2017	1 008	1002	99,4	6

Як бачимо, дані табл. 3.1 показують загальну тенденцію до зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності за останні чотири роки. Якщо у 2014р. їх кількість складала 1488од., то у 2017р. – лише 1008од., що на 480од. менше в порівнянні з 2014р.

І хоча ми спостерігаємо тенденцію до зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих ними послуг в цілому по Україні зріс порівняно з 2014р. Якщо у 2014р. обсяг наданих послуг становив 1291811,8 тис.грн., то у 2018 р. – 2438100,1 тис.грн., що на 1146288,3тис.грн. або 88,7% більше в порівнянні з 2014 роком. Якщо ж порівняти дані 2014р. і 2017р., то тут також спостерігається тенденція до збільшення на 835057тис.грн. (на 64,6%) обсягу наданих аудиторських послуг з 1291811 тис.грн. у 2014р. до 2126868 тис.грн. у 2017р. [92].

В подальшому проведемо аналіз обсягу послуг, наданих САД у 2014-2018 роках (табл.3.2).

Таблиця 3.2

Рік	Фактичний обсяг наданих послуг, тис.грн.	Надано звітів	Середній дохід одного САД, тис.грн.
2014	1314596,5	1452	905,4
2015	1291811,8	1272	1015,6
2016	1761202,6	1071	1644,5
2017	1973102,3	1002	1969,2

Як показують дані табл.3.2, починаючи з 2015року фактичний обсяг наданих послуг зріс до 1761202, 6 тис.грн. у 2016році, а у 2017 році становив 1973102,3 тис.грн. Середній дохід одного САД плавно зростав із 905,4 тис.грн у 2014році до 1015тис.грн у 2015році, 1644,5тис.грн у 2016році і 1969,2 у 2017році відповідно.

В подальшому проведемо аналіз обсягу послуг, наданих САД у 2017-2018 роках, в розрізі окремих областей західного регіону України (табл.3.3).

Таблиця 3.3

Область	Фактичний обсяг наданих послуг, тис.грн.		Середня вартість одного замовлення, тис.грн.		Кількість замовлень на одного САД, од.		Середній дохід одного САД, тис.грн.	
	2017	2018	2017	2018	2017	2018	2017	2018

Закарпатська обл.	8798	8680	37,4	42,8	23,5	22,6	879,8	964,5
Івано-франківська обл.	9060,8	10155,1	8,8	10,7	94,1	95,2	823,7	1015,5
Львівська обл.	52522,5	59976,3	16,2	17,7	69,1	77,2	1117,5	1363,1
Тернопільська обл.	4084,7	4404,9	13,9	15,2	58,8	57,8	816,9	881
Чернівецька обл.	2822,6	3687,6	12	10,4	29,4	50,4	352,8	526,8

Як бачимо з табл. 3.3 середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності в розрізі окремих областей Західного регіону за 2017-2018рр. розподілився так : Закарпатська обл. – у 2018році зріс на 85 тис. грн.; Івано-Франківська обл. зріс на 192 тис.грн.; Львівська обл. зріс на 246 тис.грн.; Тернопільська обл. зріс на 65 тис.грн.; Чернівецька обл. зріс на 174 тис.грн.

Узагальнення даних щодо результатів перевірки системи контролю якості САД за 2014-2017 роки представлено нами у табл.3.4.

Дані табл.3.4 свідчать, що протягом чотирьох років спостерігається негативне явище скорочення кількості перевірених САД. Однак дещо скоротилася кількість САД, які не пройшли таку перевірку, в тому числі і повторну.

Таблиця 3.4

Результати перевірки системи контролю якості аудиторських послуг за 2014-2017рр. [18, С.74]

Результати перевірок	Роки				Відхилення	
	2014	2015	2016	2017	2017року до	
					2015	2016

Кількість САД, які пройшли перевірку	108	84	51	82	-2	+31
Кількість САД, які не пройшли перевірку	86	32	5	20	-12	+15
Кількість САД, які повторно не пройшли перевірку	9	16	-	1	-15	+1
Разом	203	132	56	103	-29	+47

Із проведених АПУ у 2018 році зовнішніх перевірок системи контролю якості 78 САД було прийнято 63 рішення про визнання САД такими, що пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, 13 рішень – про визнання САД такими, що не пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг. 2 САД не пройшли повторно таку перевірку і результати перевірки були передані на розгляд Дисциплінарній комісії Аудиторської палати України.

Слід зазначити, що за 2014-2018рр. аудиторські послуги в Україні піддалися диверсифікації. Це означає, що в основному переважали такі їх види як: аудит, оглядова перевірка операцій, компіляція та ін. Цікаво, що окремі аудиторські фірми чи аудитори взагалі не займаються аудитом, а надають лише консалтингові та інші послуги. Для порівняння зауважимо, що світова аудиторська практика свідчить про скорочення аудиторськими фірмами обсягів консультаційних послуг або відокремлення окремих суб'єктів, що надають консалтингові послуги.

Аналіз аудиторського ринку надання послуг у 2018 році представлений нами у табл.3.5.

В подальшому доцільно зупинитися на результатах роботи Аудиторської палати України у 2014-2019 році. Слід зазначити, що основною формою роботи АПУ є засідання, а результатом реалізації повноважень є рішення, які приймаються на її засіданнях.

**Аналіз аудиторського ринку за загальним обсягом наданих послугу
2018році
(складено на основі Звіту АПУ)**

Обсяг наданих послуг, тис. грн. за діапазонами	Кількість САД, одиниць	Питома вага у загальній кількості САД, %	Загальний обсяг наданих послуг, тис.грн.	Частка на ринку за обсягом наданих послуг, %
Дохід не вказано	70	7,9	–	–
Від 0,1 до 10,0	12	1,3	82,4	-
10,1 - 100,0	106	11,9	5562,5	0,23
100,1 - 200,0	93	10,5	13702,7	0,56
200,1 - 300,0	70	7,9	17387,8	0,71
300,1 - 400,0	57	6,4	20050,2	0,82
400,1 - 500,0	37	4,2	16597,3	0,68
500,1 - 1000,0	191	21,5	140175,3	5,75
1000,1 – 10000,0	233	26,2	585971,7	24
Більш як 10000,0	20	2,2	1638570,2	67,2

Представники АПУ в різних областях України протягом 2014-2019 років здійснювали заходи щодо популяризації аудиторської діяльності. Так, з ініціативи АПУ та її представників в регіонах проводились круглі столи, семінари, громадські слухання, конференції з питань впровадження МСА та Міжнародних стандартів фінансової звітності, розвитку фондового ринку та ін. Крім того, АПУ співпрацювала з державними органами, що наділені повноваженнями в сфері регулювання аудиторської діяльності (Національна комісія, що здійснює державне регулювання ринку фінансових послуг, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, НБУ, МФУ).

Слід зауважити, що всю інформація про прийняті АПУ важливі рішення можна знайти на офіційному сайті АПУ (www.apu.com.ua) та у фаховому журналі «Аудитор України».

Слід зазначити, що Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю запрошує прийняти участь у практикумі «Практичні питання проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг», що відбудеться 5 грудня 2019 року. Мета заходу: забезпечення ефективного функціонування системи контролю якості аудиторських послуг на рівні суб'єктів аудиторської діяльності (САД) та покращення процесу підготовки САД до перевірок, що здійснюються Інспекцією із забезпечення якості Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. В ході практикуму будуть розглянуті ключові питання підготовки до перевірки з контролю якості, ефективної комунікації представників САД з інспекторами, організації та здійснення перевірки за місцезнаходженням САД, а також узагальнені ключові області для вдосконалення за результатами перших перевірок, здійснених Інспекцією.

Представники АПУ в різних областях протягом 2014-2019 років здійснювали заходи щодо популяризації аудиторської діяльності. Так, з ініціативи АПУ та її представників в регіонах проводились круглі столи, семінари, громадські слухання, конференції з питань впровадження МСА та Міжнародних стандартів фінансової звітності, розвитку фондового ринку та ін. Крім того, АПУ співпрацювала з державними органами, що наділені повноваженнями в сфері регулювання аудиторської діяльності (Національна комісія, що здійснює державне регулювання ринку фінансових послуг, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, НБУ, МФУ).

Слід зауважити, що всю інформація про прийняті АПУ важливі рішення можна знайти на офіційному сайті АПУ (www.apu.com.ua) та у фаховому журналі «Аудитор України».

Офіційне видання АПУ - журнал «Аудитор України» інформує читачів про останні найбільш важливі події у професійному житті аудиторів та бухгалтерів, публікує прийняті рішення АПУ та державних органів стосовно аудиторської діяльності в Україні.

3.2 Основні тенденції розвитку та шляхи удосконалення роботи ринку аудиторських послуг в Україні

Аудит в Україні – це з одного боку професія, а з іншого - окремий вид інтелектуального бізнесу, подальший розвиток якого обумовлений ринковим спрямуванням економіки країни, необхідністю незалежного об'єктивного контролю фінансово-господарської діяльності підприємств і професійного підтвердження достовірності їх фінансової звітності в інтересах власників, користувачів та зацікавлених сторін [28].

В умовах глобалізації ринку аудиторських послуг і його відкритості для великих транснаціональних компаній особливо важливою проблемою для аудиторських фірм та аудиторів України є вирішення питання підвищення ефективності їх діяльності. Слід зазначити, що у міжнародній практиці аудіювання аудиторські фірми займають досить вигідну позицію, оскільки приносять користь органам державного регулювання і контролю, фінансово-кредитним установам та ін. В Україні ситуація на ринку аудиторських послуг досить складна, тому за останні роки існує ряд суттєвих проблем професійного аудиту, які потребують негайного вирішення.

Проблеми розвитку ринку аудиторських послуг перебувають в центрі уваги вчених-економістів і практиків. Зокрема, внесок в розробку теоретичних основ і методологічних підходів до шляхів удосконалення аудиторських перевірок та аудиторського контролю в цілому зробили такі вітчизняні і зарубіжні науковці як: Бондар В.П., Бутинець Ф.Ф., Гончарук А. Я., Долбнева А. В., Книжник Л.Ю., Миронова о., Мултанівська Т.В., Огійчук М.Ф., Одегов Ю., Петрик О.А., Пшенична А.Ж., Редько О.Ю., Романів С. Р., Рудницький В.С., Ярова Л.Г. та ін.

Ми вважаємо, що більш глибоке дослідження проблем в галузі аудиту може стати основою для визначення пріоритетних напрямків вдосконалення аудиторської діяльності з огляду на перспективи розвитку ринкової економіки і відносин власності в Україні. В свою чергу, розв'язання таких

проблем сприятиме подальшому впровадженню аудиторської професії в господарську практику і формуванню у громадськості впевненості у високій професійній майстерності аудиторів [69].

В даний особливо гостро стоїть проблема забезпечити такі умови, при яких досягнення якісних критеріїв суб'єкта аудиторської діяльності буде прямо впливати на його ринкову вартість. При цьому якісні критерії включають термін перебування на ринку, кількість сертифікованих аудиторів і види їх сертифікатів, наявність і визнання впровадженої системи забезпечення якості аудиторських послуг, позитивна страхова історія, позиція аудиторської фірми у рейтингу суб'єктів аудиторської діяльності.

Практична реалізація вище приведених якісних критеріїв забезпечить:

- створення ринкової вартості суб'єктів аудиторської діяльності;
- мотивацію для інвестування в якість аудиторських послуг та у розвиток персоналу;
- мотивацію досягнення якісних критеріїв для отримання допуску на відповідні ринки аудиторських послуг і права вступу до міжнародних або національних мереж;
- належне формування рівня вартості аудиторських послуг прийняттого для ринку.

Наступним напрямком у розвитку аудиторської діяльності вбачаємо задоволення внутрішніх потреб професійного ринку аудиту України. До внутрішніх вимог до професії аудиторської професії слід віднести:

- забезпечення зростання ринку аудиторських послуг;
- забезпечення цінності суб'єктів аудиторської діяльності та сертифіката аудитора;
- забезпечення ролі професійних громадських об'єднань у розвитку аудиторської діяльності.

Забезпечення визнання важливої ролі аудиторської професії в суспільстві також є одним із напрямків розвитку аудиту в Україні. Роль аудиторської професії в суспільстві визначається за двома напрямками:

1) при проведенні обов'язкового (державного) аудиту для суб'єктів суспільного значення.

Обов'язковий аудит є основним способом забезпечення добросовісної діяльності важливих для розвитку України суспільно значущих господарюючих суб'єктів, які підтримують економічну життєздатність і незалежність держави і гарантують вкладникам та інвесторам захищеність їхніх економічних прав. На АПУ покладена відповідальність за регулювання аудіювання з метою забезпечення дотримання інтересів суспільства шляхом контролю тих суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги з проведення обов'язкового аудиту.

2) при здійсненні добровільного аудиту.

Добровільний аудит не потребує втручання з боку держави, адже якість послуг оцінюється безпосередньо замовником, а відповідальність за їх якість несе професійній спільноті в цілому.

Наступний напрям розвитку ринку аудиторських послуг є покращення регуляторної діяльності у сфері аудиту.

На нашу думку, насамперед доцільно розробити та впровадити механізм регулювання аудиту, що проявляється у значних штрафних санкціях за неякісні надані аудиторські послуги, страхуванні аудиторської відповідальності аудитора перед клієнтом тощо. Крім того, в даний час відсутній достатній законодавчий фундамент і досвід судового розгляду позовів щодо аудиторів (аудиторських фірм) : суди не завжди оперативно вирішують справи і впроваджують їх у життя. Тому необхідно розробити методіку оцінки розмірів збитків понесених замовником від неякісно проведеного аудиту. Характерно, що і страхові фірми неспроможні масово застрахувати аудиторську відповідальність.

На сьогодні основним аспектом підвищення якості аудиторських послуг є їх професійний контроль. Зокрема, за неналежне виконання своїх професійних обов'язків до аудиторських фірм і одноособових аудиторів АПУ можуть бути застосовані адміністративні санкції аж до позбавлення сертифіката аудитора і

свідоцтва на право здійснення аудиторської діяльності. З іншого боку, необхідно розробити і затвердити порядок оскарження у суді рішення про позбавлення свідоцтва, захист аудитора від необґрунтованого переслідування тощо. У випадку пред'явлення клієнтом позову аудиторській фірмі стосовно відшкодування нанесеного збитку, його розміри встановлюються в залежності від дотримання аудитором стандартів аудиту та етичних вимог [75].

Аудиторська фірма повинна мати добру репутацію. Аудиторська фірма не може вважатися такою, що має добру репутацію, якщо протягом двох років поспіль до аудиторської фірми застосовувалося більше трьох разів стягнення у вигляді попередження або зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Аудиторська фірма, яка втратила добру репутацію, виключається з Реєстру за рішенням Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю [21].

Поза увагою неможна залишати таку проблему як формування ціни на аудиторські послуги. Слід зазначити, що єдиної методики розрахунку вартості проведеного аудиту в Україні не існує. Аудитори переважно самостійно формують ціни, які засновані на врахуванні кількості відпрацьованих людино-годин (людино-днів) або обсягу виконаних робіт. Тому при оцінюванні аудиторських послуг існує можливість завищення або заниження їх вартості, що в кінцевому варіанті насторожує замовників.

Проведений нами аналіз кількості САД в Україні за 2014-2018 роки засвідчив (див.табл.3.1.), що їх кількість поступово зменшується. Крім того, основними суб'єктами на вітчизняному ринку аудиторських послуг є іноземні англо-американські аудиторські фірми : Ernst and Young, Deloitte and Touch, KPMG, Pricewaterhouse Coopers. Вони використовуючи передові методики і технології, завоювали довіру іноземних інвесторів і зайняли найвигіднішу частину ринку аудиторських послуг в Україні.

Аудиторська спільнота повинна постійно вести роз'яснювальну роботу, що аудит – це не тільки підтвердження достовірності фінансової звітності,

але і контрольно-правове супроводження діяльності, консультації з питань правового та договірною забезпечення, розробка системи внутрішнього аудиту на підприємстві, бізнес-планування, науково-методичні розробки з питань економіки, управління та права, робота з персоналом (навчання, підвищення кваліфікації тощо).

Основними шляхами покращення та прискорення розвитку суб'єктів аудиторської діяльності на ринку аудиторських послуг є такі (рис.3.1).



**Рис.3.1 Шляхи удосконалення ринку аудиту в Україні
[14, 18, 27, 74, 90]**

Вище представлені нами рекомендації доцільно підсилити діями з боку держави, а саме:

- детінізація економіки України, відповідно зі зменшенням обсягів тіньового бізнесу значення аудиту зростатиме;
- забезпечення законодавчо-нормативної стабільності в галузі аудиту, що надасть професії нового якісного змісту і стане запорукою подолання різного роду непорозумінь між аудиторами;
- адаптація нормативно-методичного забезпечення до вітчизняних реалій;
- підтримка процесу формування крупних аудиторських компаній на ринку аудиторських послуг;
- врахування результатів роботи аудиторів у практичній діяльності інших суб'єктів державного фінансового контролю.

Ми виходили з того, що впровадження аудиту в сферу підприємницької діяльності має в цілому для держави істотні переваги у порівнянні з іншими формами фінансово-господарського контролю, до яких віднесемо такі:

- значна економія державних коштів на утримання державних контролерів;
- надходження додаткових коштів за рахунок сплати аудиторськими фірмами (аудиторами-підприємцями) податків у держбюджет;
- незалежність, конкурентна боротьба, відповідний професіоналізм аудиторів, що сприяє підвищенню якості перевірок;
- можливість вибору аудитора замовником тощо.

Підсумовуючи вище зазначене, можна зробити висновок, що підвищення шансів фінансового успіху САД забезпечується володінням галузевими методиками проведення аудиту, підвищенням якості аудиторських послуг наданих висококваліфікованими кадрами і розширенням їх спектру із застосуванням спеціалізованих аудиторських програм. На перспективу - основним напрямком удосконалення ринку

аудиторських послуг України є їх надання на основі провідних зарубіжних методик і практик в умовах політики євроінтеграції України.

3.3. Комп'ютеризація аудиту : основні особливості реалізації

Комп'ютеризація є однією з найважливіших стадій науково-технічного прогресу. Сучасний стан розвитку інформаційних технологій робить можливим їх використання на усіх стадіях аудиту. Тому є логічним очікування активного розвитку комп'ютеризованих систем аудиту і впровадження їх у практичну діяльність аудиторських фірм та аудиторів України. Слід зазначити, що на світовому ринку аудиторських послуг представлені програмні засоби різних типів, які можна об'єднати у дві групи:

1) пакети прикладних програм загального і проблемно-орієнтованого призначення (включають широкий набір універсальних програм, з якими аудитори повинні вміти працювати : наприклад текстові редактори, табличні редактори, бухгалтерські програми, програми економічного аналізу, системи прийняття рішень, експертні програми та ін.);

2) програми автоматизації управління аудитом.

На рис.3.2 нами представлено групування міжнародних програм автоматизації аудиту.

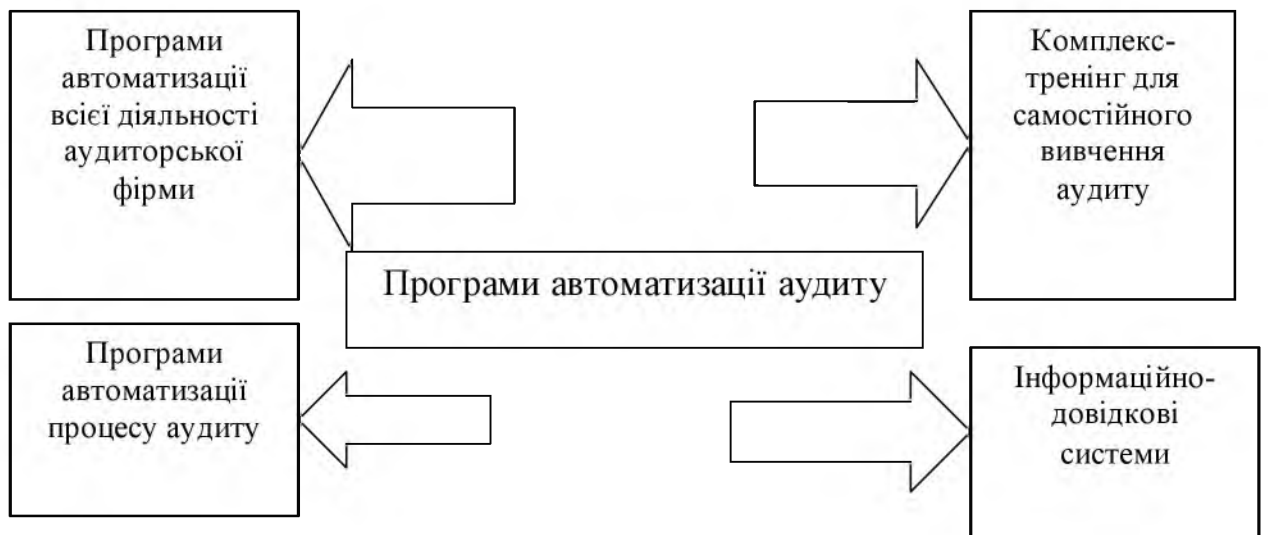


Рис.3.2 Групування програм автоматизації аудиту [30]

Необхідність розробки програмного забезпечення аудиторської діяльності в Україні є, що зумовлено сучасними вимогами середовища контролю і підтверджено спробами деяких суб'єктів аудиторської діяльності розробити спеціалізовані програмні інформаційні системи.

Вважаємо, що для застосування комп'ютерів у ході аудіювання необхідне виконання наступних умов:

- 1) наявність розроблених макетів початкових документів, які будуть застосовуватися в ході документування аудиту та узагальнення його результатів;
- 2) доступність програмного забезпечення для користувачів-аудиторів і здатність його реалізувати моделі обробки інформації;
- 3) уміння аудиторів професійно працювати на персональному комп'ютері.

Слід зазначити, що система комплексної автоматизації аудиторської діяльності – це універсальний інструмент підвищення ефективності діяльності аудиторів, який дає можливість зменшити трудомісткість аудиту, забезпечує використання елементів управлінського обліку і контролю та дотримання міжнародних і внутріфірмових стандартів, підтримання належного рівня конкурентноздатності. Вважаємо, що комп'ютеризований

аудит доцільно представляти як сукупність наступних взаємопов'язаних напрямків:

1) аудиторська перевірка на підприємстві, яке використовує комп'ютерну техніку для формування, обробки, зберігання і внутрішнього контролю даних;

2) здійснення аудиторської перевірки із використанням комп'ютерних програм для контролю і тестування певної інформації [31].

Якщо аналізувати ситуацію, яка склалася на ринку аудиторських послуг в Україні стосовно комп'ютеризації, то необхідно стверджувати, що є певні проблеми, які стримують розвиток інформаційних технологій в аудиторській практиці. На рис.3.3 узагальнені фактори (причини), що стримують поширення автоматизованих технологій обробки інформації на аудиторську діяльність в Україні.



Рис.3.3 Фактори, що стримують поширення автоматизованих технологій обробки інформації на аудиторську діяльність [70, С.973]

Попит на сучасне програмне забезпечення з боку аудиторів відсутній, тому ІТ-компанії працюють в даний час виключно під конкретного замовника, розробляючи програмне забезпечення у відповідності до потреб даної аудиторської фірми. Як вихід з цієї ситуації, достатньо, щоб Аудиторська палата України і Спілка аудиторів України розробили і затвердили концепцію системи автоматизації аудиторської діяльності, її технічні параметри. Такий підхід забезпечить підвищення довіри аудиторів до програмного забезпечення, зменшить собівартість розробки програмних комплексів і підвищить якість аудиторських перевірок в Україні [32, С.320].

На нашу думку, значною проблемою є низький рівень комп'ютерної грамотності аудиторів. Характерно, що переважна більшість аудиторів старшого покоління із значним досвідом роботи є недостатньо обізнані у можливостях сучасних інформаційних технологій. Тому Аудиторській палаті України необхідно офіційно визнати необхідність поглиблення рівня комп'ютеризації аудиту, розробити та впровадити у практичну діяльність аудиторів ряд заходів, що націлені на реалізацію освітніх програм у даній сфері діяльності. Доцільно включити у склад білетів щодо сертифікації аудиторів питань стосовно необхідності застосування в роботі аудиторів сучасних інформаційних технологій. Ми вважаємо, що лише розуміння і визнання важливості поглиблення рівня автоматизації аудиту в Україні є складовою успішності функціонування аудиторських фірм та аудиторів в умовах конкуренції.

Важливу роль при проведенні аудиту відіграє автоматизація завдань, які слід вирішити аудитору при перевірці в умовах програмного забезпечення. За допомогою програмних засобів аудитори перевіряють облікову інформацію, моделюють та аналізують її з метою з'ясування повноти, достовірності та правомірності. В результаті цього аудитор може здійснювати тестування розрахунків, робити перерахунки і порівняння отриманих результатів з нормативами, встановити відхилення, виявити причини та розробити заходи з метою поліпшення обліково-аналітичної

роботи. Особливо ефективне використання комп'ютерів і програмного забезпечення аудиту при вибірковому дослідженні та аналітичній перевірці. Ефективним прийомом для отримання аудиторських доказів є використання персональних комп'ютерів із пакетами прикладних програм. Так, застосування електронних таблиць забезпечує складання програм аудиту. Аудитору слід запропонувати форму та зміст вихідного документа, визначити необхідні дії, які повинні бути виконані для отримання вихідних даних. Такий формат документа слід зберегти в пам'яті ПК, щоб при необхідності визвати його, ввести нові дані. Перерахунки за формулами будуть виконуватися в автоматичному режимі. В подальшому комп'ютер видасть на екран дисплея відеограми, які аудитор проаналізує та зробить відповідні висновки.

Як інструментарій проведення аудиту аудитори можуть застосовувати експертні системи – комп'ютерні програми, що використовують унікальні методи програмування з метою надання інформації користувачу. Ці системи допомагають оцінити ризик аудиту, уточнити його дані, здійснити економічний аналіз. Експертні системи вирішують такі типи завдань як інтерпретація, оцінка ситуації, прогнозування, видача рекомендацій, контроль, планування. Експертні системи використовуються аудитором для надання йому допомоги у визначенні виробничого потенціалу підприємства шляхом побудови моделі документообороту та контролю за здійсненими процедурами. Вони можуть використовуватися в ході фінансового прогнозування, визначення надійності та точності обробки в комп'ютерних системах та ін. [82].

Слід зауважити, що в Україні найбільшого поширення набули такі програмні продукти як : «IT Audit : Аудитор» і Аудит ХР «Комплекс Аудит».

Основні довідники з методології аудиту програми «IT Audit : Аудитор» представлені на рис.3.4.

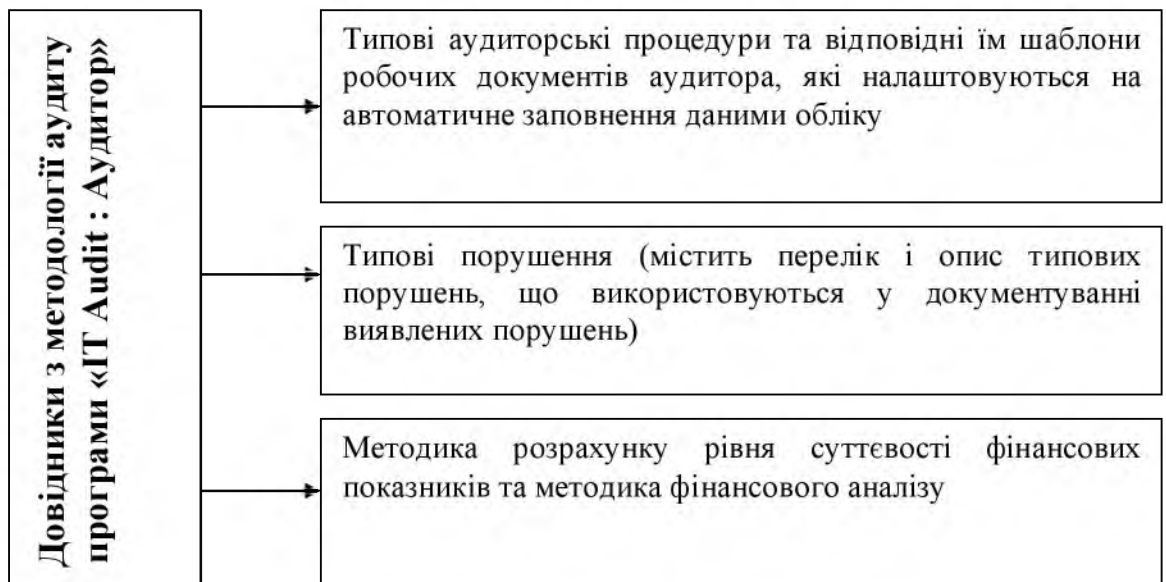


Рис.3.4 Складові елементи програми «IT Audit : Аудитор»

У ході використання програмного продукту «IT Audit : Аудитор» здійснюється перевірка стану обліку, одержання довідок про фінансовий стан підприємства і прогнозування його діяльності на перспективу. У режимі запиту проводиться також формування допоміжних даних. Так, до основних показників слід включити такі:

- повнота і своєчасність відображення даних у бухгалтерських документах і формах звітності, які надійшли з інших АРМ-бухгалтера;
- правильність розрахунків фінансових результатів господарювання та їх відображення в обліковій системі;
- достовірність відображення сальдо на початок і кінець певного звітного періоду за окремими бухгалтерськими рахунками і правильність їх формування в інформаційній базі даних аудиторів.

Хоча у програмі встановлений взаємозв'язок між типовими операціями, типовими процедурами і типовими порушеннями, проте даний програмний продукт має суттєвий недолік : завантаження даних обліку виконується лише на базі застосування програми «ІС:Бухгалтерія».

До спеціалізованого програмного забезпечення аудиту в Україні (в основному російські завершені програмні продукти для реалізації) ми

можемо включити тільки такі як : «IT Audit : Аудитор», «Асистент аудитора», «Помощник аудитора», «Экспресс-Аудит» та «AuditNET». Вітчизняним продуктом виступає аудиторська програма – «Івахненко & Катеньов Аудит». Проаналізувавши основні характеристики найпопулярніших програмних пакетів, які використовуються аудиторами близького зарубіжжя, ми прийшли до висновку, що програмний пакет типу AuditNET найбільш сприйнятливий для використання аудиторами України.

На даний час відомо декілька комплектацій AuditNET, а саме:

- AuditNET Standard Express (призначена для невеликих аудиторських компаній, робота розрахована на мінімальну кількість користувачів і не потребує додаткового комп'ютера, на якому повинна бути встановлена серверна частина програми);
- AuditNET Standard (використовується на середніх аудиторських компаніях і розрахована на роботу від 5 до 15 користувачів);
- AuditNET Professional (призначена для використання середніми і крупними аудиторськими фірмами з кількістю понад п'ятнадцять користувачів і характеризується розширеною функціональністю модулів системи);
- AuditNET Enterprise (рекомендується до використання крупними аудиторсько-консалтинговими компаніями, яким необхідні індивідуальна настройка комплексної автоматизації своєї діяльності та індивідуальні рішення; створена на базі системи AuditNET Professional і доповнена могутніми інструментальними засобами для роботи аудиторів, консультантів, керівників усіх рангів та інших працівників компанії).

В загальному основними функціями AuditNET є такі: стандартизація методології та документування аудиту; збереження архіву всіх робочих аудиторських документів; ведення файлів клієнтів та управління договорами і структурою компанії; ведення карток працівників і облік робочого часу, контроль якості роботи; аналіз, управління, планування оперативної діяльності; планування і контроль проведення аудиторських перевірок.

Основні переваги AuditNET нами узагальнені схематично (рис.3.5).



Рис.3.5 Переваги програмного пакету AuditNET

Спираючись на результати попередньо проведених досліджень, слід зазначити, що ринок програмного забезпечення аудиту в Україні знаходиться на початковому етапі розвитку, незважаючи на те що сучасний стан інформаційних технологій у цілому робить можливим їх практичне використання на всіх стадіях аудиту. Порівняно зі світовою практикою аудіювання така ситуація є негативною, тому є логічним очікування активного розвитку комп'ютеризованих систем аудиту і впровадження їх у практичну діяльність аудиторських фірм та аудиторів України [70, С.971-972].

Оскільки сучасний рівень комп'ютеризації аудіювання в Україні не відповідає світовим тенденціям у даній сфері діяльності, як вихід з такої ситуації пропонуємо реалізувати наступні заходи:

- 1) оздоровити ринок аудиторської діяльності шляхом створення добросовісного конкурентного середовища;

2) для підвищення прибутковості аудиторських фірм Органом суспільного нагляду розробити рекомендації стосовно встановлення мінімальної вартості аудиторських послуг;

3) офіційне визнання необхідності комп'ютеризації роботи аудиторів і перегляд вимог щодо включення у їх склад знань і навиків по використанню інформаційних систем і технологій;

4) Інспекції із забезпечення якості розробити і затвердити технічні вимоги і параметри програмного забезпечення аудиту, що відповідно зменшить ризики ІТ-компаній і здешевить кінцевий програмний продукт для аудиторів України [73, С.502].

Розробка і впровадження вітчизняних програмних систем аудиту, з одного боку, забезпечить вирішення питання стосовно підвищення рівня якості роботи аудитора, зменшення імовірності помилок, надасть можливість ефективного планування аудиторських процедур та ін. А з іншого боку - при правильному підході до вибору рішення автоматизації документообігу аудиторської фірми значно прискориться і полегшиться процес реєстрації та обробки даних і документів, підвищиться ефективність роботи компанії, що призведе до значного скорочення її витрат відповідно.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- 1) Adamyk B., Skirka A., Snihur K. and Adamyk O.(2019) Analysis of Trust in Ukrainian banks based on Machine Learning Algorithms. 2019 9th International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT). Ceske Budejovice, Czech Republic, 2019 pp. 234-239.
- 2) Adamyk O., Adamyk B. Problems and perspectives of banking regulation in Ukraine during the economic crisis of 2014-2016 // CZECH JOURNAL OF SOCIAL SCIENCES, BUSINESS AND ECONOMICS. 2016. № 5 (3) p. 18-27
- 3) Адамик О. В. Інформаційна технологія автоматизованого вирішення задач обліку необоротних активів. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 11 трав. 2016 р.] / редкол. : З. В. Гуцайлюк, В. А. Дерій, Г. П. Журавель [та ін.]. Тернопіль : ТНЕУ 2016. С. 29-31.
- 4) Адамик О. В. Використання інструментів технологій OLTP та OLAP для обліку й аналізу виконання кошторису бюджетних установ . Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. № 23. С. 120-129.
- 5) Алаєв Р.О.Теорія і практика : навч. посіб. [2-е вид]. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка” 2004. 456с.
- 6) Баранова А. О. Аудит : навч. посіб. Х : ХДУХТ, 2017. 246с.
- 7) Бойко О. Чим сьогодні занепокоєні аудитори різних країн світу: міжнародний досвід, на який варто звернути увагу. URL: <https://fz.ligazakon.net/#!/articles/FZ001292>.
- 8) Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні : теорія, методологія, організація. Ж.:ЖДТУ, 2008. 456с.

- 9) Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С. М. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності : навч. посіб. К.:Центр навчальної літератури, 2004. 300с.
- 10) Будник Л.А., Голяш І.Д. Принципи класифікації аудиторського контролю. *Економічні науки*. 2011.№8(29).Ч.2.С.19-27.
- 11) Бутинець Ф.Ф. Аудит : підручник [3-е вид.]. Житомир: ПП «Рута», 2006. 512с.
- 12) Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. Ч.1. Житомир: ЖІТІ, 1999. 928с.
- 13) Бутко А. Д. Методи і моделі прийняття рішень в аналізі та аудиті : опорний конспект лекцій. Київ: КНТЕУ 2011. 110с.
- 14) Гноєва І.М. Аналіз ринку аудиторських послуг в Україні. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2011. №1. С.103-106.
- 15) Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит : навч. посіб. – К. : Знання, 2007. 443с.
- 16) Головатюк А.О. Сутність аудиту в Україні. Збірник тез матеріалів міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції «Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання». Макіївка, 2014.С.146-148.
- 17) Голяш І. Д., Романів С. Р. Використання методу гіпотетичних припущень у судово-економічній експертизі. Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції «Прогнозування та моделювання соціально-економічних процесів сьогодення». Київ, 2017.- С.87-90.
- 18) Долбнева Д. В. Сучасний стан і напрями удосконалення аудиторської діяльності в умовах європейської інтеграції України та застосування міжнародних стандартів. *Економіка та держава*. 2018. №2. С.72-77.
- 19) Закон України «Про державний бюджет України на 2019 рік». URL: <http://www.rada.gov.ua>.

20) Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996-XIУ від 16.07.1999р. URL: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg.

21) Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017р. №2258-VIII URL: zakon.rada.gov.ua.

22) Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» N 5463-VI від 16.10.2012р. URL: www/liga.zakon.ua.

23) Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006р. №140-У. URL: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg.

24) Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125 – XII. URL: // <http://www.rada.gov.ua>.

25) Зубчик С. М. Основні аспекти періодизації становлення та розвитку контролю. *Економічні науки*. 2011. № 8. Ч.2. С. 20-25.

26) Каменська Т. О. Ризики в аудиті та їх оцінка. *Статистика України*. 2015. № 2. С. 43-45.

27) Книжник Л. Ю. Якість аудиторських послуг в Україні : реалії та перспектив. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2017. № 11. С. 56-60.

28) Ковальчук Є. П., Панасюк В. М. Інформаційні ресурси в обліку та їх роль у підвищенні ефективності управління підприємством . *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Сер.Економічні науки. 2011. №3. С.73-75.

29) Ковальчук Є. К., Панасюк В.М. Аспекти обліку виробничих запасів за МСБО . *Збірник наукових праць Донецького державного університету управління*. 2014. Випуск 15. С.155-163.

30) Колногорова Т.О. Роль автоматизованих інформаційних систем в обліку, аналізі та аудиті для прийняття управлінських рішень. Сучасні

проблеми і перспективи розвитку обліку, аудиту та аналізу : теорія, методологія, організація : [зб.наук.пр]. Х. : ХНТУ, 2013. С.138-141.

31) Кудирко О. М. Комп'ютеризація аудиту в Україні : актуальні проблеми та реальні перспективи. *Економіка та держава*. 2018. №9. С.34-38.

32) Кудрицький Б.В. Комп'ютеризація аудиторської діяльності в Україні : проблеми та шляхи подолання. *Фінанси, облік і аудит*. 2011. №18. С.320-327.

33) Кулик Р.Р. Проблемні питання формування концепції аудиту :Збірник матеріалів круглого столу «Система контролю : проблеми та перспективи розвитку». Тернопіль, 2011. С.29-34.

34) Лазарєв А., Чумакова І. Про досвід проведення аудиту фінансової звітності ОБСЄ, або впевнені кроки Рахункової палати України на шляху до європейського аудиту. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. №8. С.39-47.

35) Лазарєв А., Чумакова І. Методичні й практичні аспекти проведення Рахунковою палатою України аудиту фінансової звітності ОБСЄ та оформлення його результатів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. №9. С.34-42.

36) Макарова Л. М. Автоматизація аудиторської діяльності як інструмент підвищення рівня якості послуг, що надаються в області аудиту. *Молодий учений*. 2014. №1. С.383-385.

37) Максимова В. Ф. Особливості визначення суттєвості і ризиків у державному аудиту. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2015. № 1(45). С. 360-364.

38) Мельник Р.О.Становлення і розвиток аудиторської діяльності як елемент системи незалежного фінансового контролю. Матеріали II міжнародної науково-практичної конференції: «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні». Тернопіль, 2012. С.217-219.

39) Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27.09.2005р. №4660. URL: [www/ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).

40) Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2013 року. К. : МФБ, АПУ, 2014. Частина 1. 978с.

41) Миронова О. Аудиторська діяльність : організація системи внутрішнього контролю якості. Х.: Фактор, 2009. 352с.

42) Мултанівська Т.В., Воїнова Т.С., Вороніна О.О. Аудит : навч. посіб. Харків : ХНЕУ, 2010.–336с.

43) Немченко В.В., Хомутенко В.П. Практичний курс внутрішнього аудиту : підручник.К : Центр учбової літератури, 2008. 240с.

44) Огійчук М.Ф., Новиков І.Т. Аудит : організація і методика : навч. посіб.- К. : Алерта, 2012.664с.

45) Одегов Ю., Коновалова Т.В. Аудит и контроллинг персонала : учебник. М. : Издательство «Альфа-Прес», 2010. 672с.

46) Панасюк В. М. Ефективність розвитку соціальної інфраструктури регіону з орієнтацією на її пріоритетність. *Бізнес Інформ*. 2017. №12. С.144-147.

47) Панасюк В. М. Концептуальні підходи до формування економічної політики небанківських фінансових установ. *Інфраструктура ринку*. 2019. №28. С.150-156.

48) Панасюк В. М., Загородна О. М., Серединська В. М. Аналітичне забезпечення маркетингової програми фінансової установи. *Інфраструктура ринку*. 2019. №30. С.154-161.

49) Панасюк В. М. Персонал фінансової установи як об'єкт аналізу і управління. *Науковий вісник УжНУ*. 2019. №27. С.24-29.

50) Панасюк В. М. Механізм та інструменти удосконалення і модернізації соціальної інфраструктури регіону. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Вип.45. С.27-37.

51) Пашкевич М. С., Шишкова Н.Л. Контроль : незалежний, внутрішній, державний : навч. посіб. : у 2 ч. Ч. 1. Незалежний аудиторський та внутрішньогосподарський контроль. Дніпро : НГУ, 2017.182с.

52) Петрик О. Оновлений закон України «Про аудиторську діяльність» : яким йому бути? *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. №5. С.39-45.

53) Петрик О. А. Аудит : методологія і організація. К.:КНЕУ, 2003. 260с.

54) Петрук О. М., Виговська Н. Г. Модернізація системи господарського контролю в Україні. *Фінанси України*. 2009. №8. С.118-124.

55) Податковий кодекс України від 2.12.2010р. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

56) Пожарицька І. Проблемні аспекти формування аудиторського висновку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. №3. С.49-56.

57) Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7.02.2013р. №73. URL: [http:// www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

58) Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затверджене рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007р. №182/4. URL: // <http://www.apu.com.ua>.

59) Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України, затверджене постановою Правління НБУ від 20.03.1998р. №114. URL.: www.ligazakon.ua.

60) Пушкар М.С., Я.В.Мех, Р.Р.Кулик Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні : монографія. Тернопіль: «Карт-бланш», 2012.-

220с.

61) Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу : монографія. Тернопіль : Крок, 2016.362с.

62) Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика. – К. : ДП «Ін форм.-аналіт. агентство», 2011. – 739с.

63) Пушкар М. С. Перспективи трансформації аудиторської діяльності в Україні. Збірник матеріалів науково-практичної конференції «Розвиток науки і аудиторської діяльності в Україні за 20років». Тернопіль, 2013. С.6-11.

64) Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2018.320с.

65) Рагуліна І. І. Економічний контроль в Україні : стан та розвиток. Збірник матеріалів науково-практичної конференції «Розвиток науки і аудиторської діяльності в Україні за 20років». Тернопіль, 2013. С.101-105.

66) Редько О. Концепція моделі регулювання аудиту в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит* 2012. №1. С.42-48.

67) Рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг, затверджені Рішенням Ради нагляду за аудиторською діяльністю від 30 серпня 2019 року №5/7/13.

68) Романів С. Р., Будник Л. А., Саченко С. І. Судово-економічна експертиза в Україні : її економічна суть та кадрове забезпечення. *Інфраструктура ринку*. 2018. Випуск 23. С.343-350.

69) Романів С.Р., Романів Р.В. Особливості антикризового аудиту в системі управління бізнесом. Збірник матеріалів круглого столу «Контроль як фактор економічної безпеки підприємства». Тернопіль, 2012. С.44-49.

70) Романів С. Р., Михайлишин Н. П. Теоретичні засади функціонування комп'ютерного аудиту в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. М. : Миколаївський національний університет ім. В.О.Сухомлинського. 2016. №10. С.971-976.

71) Романів С. Особливості організації служби внутрішнього аудиту на підприємстві. Збірник тез доповідей наукової конференції професорсько-

викладацького складу, докторантів, аспірантів та здобувачів ТНЕУ «Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах проведення системних реформ». Тернопіль, 2012. С.41-48.

72) Романів Р., Романів С. Специфіка завдань проведення внутрішнього аудиту при антикризовому управлінні. *Галицький економічний вісник*: Науковий журнал. Тернопіль. 2006.-№1. С.154-160.

73) Романів С. Р., Романів Р. В. Проблеми комп'ютеризації аудиторської діяльності в Україні. Матеріали III Всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності : теоретичні, практичні та освітянські аспекти». Частина 2. Дніпро : НМетА, 2019. С.499-503.

74) Романів С., Ткач М. Сучасні концептуальні основи аудиту в Україні. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Проблеми та перспективи розвитку теорії і практики обліку, контролю, економічного аналізу і статистики». Тернопіль : Астон, 2014. С.113-116.

75) Романів С. Р., Голяш І. Д., Романів Р. В. Теоретичні аспекти кадрового аудиту оцінки системи управління персоналом. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. №5. С.1025-1030.

76) Романів С. Р. Формування параметрів звітної інформації в системі внутрішнього аудиту підприємства. Збірник статей для круглого столу «Система контролю : проблеми та перспективи розвитку». Тернопіль : ТНЕУ, 2011.С.47-53.

77) Смержанюк Т. П. Оцінка заходів контролю якості аудиту. Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аудиту та аналізу : теорія, методологія, організація : [зб.наук.пр]. Х. : ХНТУ, 2013. С.112-114.

78) Стандарти внутрішнього аудиту. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 1247 від 04.10.2011р. URL: [www/ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).

79) Стефанюк І. Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності. *Фінансовий контроль*. 2003. №2. С. 27-31.

- 80) Сурніна К. С. Аналітичні процедури в аудиті : методологія і практика. Сімферополь : ДІАЙПІ, 2011. 392с.
- 81) Суха О. Р. Аудит: навчальний посібник. Л.: «Новий Світ-2000», 2009.284с.
- 82) Сухарева Л. О. Проблемні аспекти автоматизації аудиту в Україні. *Економічні науки*. 2011. №8(29). Ч.4. С.40-47.
- 83) Терещенко О. Внутрішній аудит і контролінг ризиків у системі ризик-менеджменту. *Вісник НБУ*.2005. №7. С.45-49.
- 84) Хома Д. М. Внутрішній аудит : конспект лекцій.-Хмельницький, 2010.173с.
- 85) Христофорова І. В. Організація системи контролю якості аудиторських послуг в Україні. URL: <http://www.economy.nauka>.
- 86) Ченаш В.С. Аудит як засіб боротьби з шахрайством. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2016. № 2 Том 1. С.51 – 55.
- 87) Шестерняк М. М. Аудиторська діяльність в Україні: особливості європейської інтеграції. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., (м. Тернопіль, 31 травня - 1 червня 2018 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 204-206.
- 88) Шестерняк М. М. Облік і аудит в цифровій економіці: виклики глобалізації та перспективи. International Scientific Conference Digital and Innovative Economy: Processes, Strategies, Technologies: Conference Proceedings, January 25th, 2019. Kielce, Poland: Baltija Publishing. 220 pages. P. 187-189.
- 89) Шпанковська Н. Г., Білова О. С. Внутрішньогосподарський контроль : навч.посіб. Дніпропетровськ: НМетАУ, 2012. 154с.
- 90) Ярова Л. Г. Сучасний стан та перспективи розвитку аудиторських послуг в Україні. *Інтернаука*. 2019. №3(23). С.55-60.
- 91) International Standards of Supreme Audit Institutions. URL: <http://www.issai.org/composite-347.htm>.
- 92) <http://apu.com.ua>.