

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

Шевчук Михайло Миколайович
СТАН ТА ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ АУДИТОСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В
УКРАЇНІ

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма – «Аудит і аналіз бізнесу»
випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «бакалавр»

Студент групи ОАБ-41/1

Шевчук М.М. _____

Науковий керівник:

к.е.н., доц. Серединська В.М

Тернопіль 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ.1 ЕВОЛЮЦІЯ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ АУДИТУ	
1.1. Поняття, сутність та місія аудиту у сучасних умовах господарювання	6
1.2. Історія виникнення та розвитку аудиту	16
1.3 Аналіз стану та динаміки ринку аудиторських послуг	26
Висновки до розділу 1	34
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ, РЕГУЛЮВАННЯ ТА ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ	
2.1. Організаційне регулювання аудиторської діяльності в Україні	37
2.2. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності	43
2.3. Проблеми та перспективи розвитку вітчизняного аудиту	54
Висновки до розділу 2	60
ВИСНОВКИ	63
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	69
ДОДАТКИ	78

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах господарювання відбувається процес інтеграції України до європейського простору, що передбачає адаптацію національної економіки та нормативно-законодавчої бази до законодавства Європейського Союзу. Перед вітчизняними підприємствами відкриваються широкі можливості розвитку бізнесу за участі зарубіжних партнерів, підвищення рівня професійних взаємин бухгалтерів та аудиторів, формування сприятливого інвестиційного клімату. Наявність проблемних питань організації аудиторської діяльності в Україні зумовлює необхідність пошуку шляхів їх вирішення за допомогою вдосконалення наявної аудиторської діяльності в Україні.

Значний внесок у розвиток вітчизняного та адаптації його міжнародних стандартів здійснили такі науковці як: Н. Дорош, В. Кондратьєва, Т. Камінська, О. Петрик, С. Столярова, О. Кожушко, В. Рудницький, О. Білоцерківський, Ю. Чудновець та інші. Результати наукових досліджень, як правило, пов'язані із визначенням сутності аудиту, деталізації його на окремі види, питанням удосконалення організації та методики аудиту, втілення у практику міжнародних стандартів аудиту тощо. Однак, у сучасних умовах подальшого вивчення потребують питання регулювання аудиторської діяльності у зв'язку із новими вимогами реформованого законодавства, створенням системи суспільного нагляду. Крім того, виникають наукові дискусії і щодо спектру послуг, які можуть надавати суб'єкти аудиторської діяльності. Це обумовило вибір теми випускної роботи, її науково-практичну значимість, мету та завдання.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є вивчення питань пов'язаних з еволюцією становлення, станом та проблемами розвитку вітчизняного аудиту.

Відповідно до цієї мети у ході дослідження ставилися такі завдання:

– розглянути сутність та місію аудиту в сучасних умовах господарювання;

- з'ясувати умови виникнення та розвитку аудиту;
- визначити місце аудиту у системі господарського контролю;
- проаналізувати вітчизняний ринок аудиторських послуг та визначити перспективи його розвитку за умов євроінтеграції;
- розглянути питання регулювання аудиторської діяльності у зв'язку зі створенням системи суспільного нагляду;
- проаналізувати стандартну процедуру аудиту фінансової звітності згідно Міжнародних стандартів аудиту;
- визначити методи, процедури та інструментарій, які використовують аудитори на окремих етапах процесу аудиту;
- виокремити проблеми та з'ясувати перспективи розвитку аудиту в Україні.

Об'єктом дослідження є процеси виникнення, становлення і розвитку вітчизняного аудиту.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та організаційно-практичних аспектів вітчизняного аудиту.

Методи дослідження. Для реалізації поставленої мети застосовано загальнонаукові методи, такі як аналіз і синтез, а також методичні прийоми систематизації, узагальнення й порівняння. Основою дослідження є діалектичний метод, який дав змогу дослідити генезис аудиту в системі соціально-економічних відносин, визначити напрями розвитку аудиторської діяльності в умовах євроінтеграції. За допомогою графічного методу наочно представлено результати аналізу ринку аудиторських послуг.

У процесі написання випускної роботи були використані законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, матеріали конференцій, статистична інформація, і матеріали ТОВ «Аудиторська фірма «Галичина-аудитсервіс».

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що зроблені у роботі висновки можуть бути використані практикуючими аудиторами для підвищення ефективності роботи.

Публікації. За темою дослідження опубліковано одну наукову працю загальним обсягом 0,1 друк. арк.

РОЗДІЛ 1

ЕВОЛЮЦІЯ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ АУДИТУ

1.1. Поняття, сутність та місія аудиту у сучасних умовах господарювання

Управління є особливим видом людської діяльності, яка орієнтована на свідому організацію виробництва. Будучи системою, управління складається з двох підсистем: керуючої та керованої. Вироблення мети та програми функціонування, контролю та регулювання виробничих процесів керованої підсистеми здійснюється її керуючою складовою. Через це остання відіграє активну роль у процесі управління. Керуюча підсистема виконує певний набір функцій. Основними серед них є: планування, облік, контроль, аналіз та регулювання. Програма ефективного функціонування об'єкта управління формується за допомогою планування; облік характеризує фактичне становище об'єкта на певний момент часу; контроль є системною сукупністю процесів, яка дозволяє здійснювати спостереження за керованим об'єктом для виявлення відхилень від необхідних стандартів та розробляти заходи з усунення і ліквідації негативних явищ. Застосування аналізу допомагає обґрунтувати варіанти управлінських рішень, спрямованих на ліквідацію причин негативних явищ та створення сприятливих умов, використання яких, дозволить або пришвидшити розвиток керованого об'єкта або перевести його на більш ефективний режим функціонування. Сутність регулювання як функції управління, пов'язана з видачею керуючих дій, тобто у підтримці об'єктів управління у потрібному стані на основі результатів аналізу.

Оскільки аудит є однією із форм контролю, то для визначення його сутності доцільно сформулювати класифікаційну модель контролю взагалі (на рис. 1.1). Деталізуємо одну із його класифікаційних ознак, а саме за формами здійснення проведення виокремлюють державний фінансовий аудит, інспектування у формі ревізії, незалежний аудит, судово-економічну експертизу та тематичну перевірку, яку здійснюють різні контролюючі органи.

Таблиця 1.1

Класифікаційна модель економічного контролю

№	Ознаки класифікації	Види контролю
1	За організаційними формами	<ul style="list-style-type: none"> • державний здійснюють органи державної влади та управління; • внутрішній – проводиться в господарюючих суб'єктах їх керівниками і спеціалістами, при виконанні ними своїх функціональних (посадових) обов'язків, а також працівниками служби внутрішнього контролю; • незалежний (аудиторський) контроль - проводять аудитори на засадах самофінансування
2	В залежності від місця здійснення:	<ul style="list-style-type: none"> • контроль на місцях – коли суб'єкт виконує контрольні дії безпосередньо на підконтрольному об'єкті ; • дистанційний – при якому суб'єкт контролю виконує контрольні дії на відстані за допомогою інформації, яка передається за допомогою засобів зв'язку.
3	За часом проведення	<ul style="list-style-type: none"> • попередній здійснюється до прийняття управлінських рішень і здійснення господарських операцій. • поточний контроль проводиться в процесі здійснення господарських операцій. • послідовний контроль здійснюється після проведення господарських операцій.
4	За повнотою охоплення підприємства	<ul style="list-style-type: none"> • повний контроль охоплює всі сторони діяльності господарюючого суб'єкта і господарські операції; • при частковому контролі перевіряються тільки окремі види діяльності підприємства або окремі види господарських операцій • наскрізним є контроль, що проводиться одночасно на декількох підприємствах, що входять до складу однієї організації (асоціації, об'єднання).
5.	За повнотою вивчення господарських процесів	<ul style="list-style-type: none"> • суцільний контроль охоплює всі документи і реєстри бухгалтерського обліку за весь період, що перевіряється • вибіркового контролю передбачає вивчення лише певної частини документів за той чи інший період часу • комбінований – у ході якого одна частина документів та інформації вивчається суцільно, а інша – вибірково способом
5	В залежності від джерел інформації	<ul style="list-style-type: none"> • документальний контроль полягає у встановленні достовірності і законності господарських операцій на основі даних документів • фактичним називають контроль при якому реальний стан об'єкту визначають на основі перевірки фактичного їх стану . • комбінованим – поєднання документального і фактичного контролю.
6	За формами проведення	<ul style="list-style-type: none"> • державний фінансовий аудит; • інспектування у формі ревізії; • незалежний аудит; • судово-економічна експертиза • тематична перевірка

Визначення державного фінансового аудиту та інспектування у формі

ревізії подано у законі «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [64]. Відповідно до вказаного Закону державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [64].

Інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб.

Судово-економічна експертиза є засобом використання спеціальних знань у сфері бухгалтерського обліку, економічного аналізу та фінансово-господарського контролю у процесі дослідження окремих виявлених ревізією недоліків у діяльності підприємств, що перевіряються для документального обґрунтування позовних вимог, котрі подаються до слідчих або судових органів.

Незалежний аудит є підприємницькою діяльністю, яка проводиться незалежними спеціалізованими аудиторськими фірмами або приватними особами. Економічною наукою по-різному трактується поняття «аудит». Класичним вважають визначення, яке подано Р. Адамсом [1], який стверджує, що аудит є діяльністю із здійснення необхідної суспільству послуги з метою підтвердження опублікованої звітності підприємства.

А. Аренс, Дж. Лоббек [3] визначають аудит як процес, за допомогою якого компетентна, незалежна особа нагромаджує та оцінює свідчення про інформацію, яка має кількісну оцінку та стосується певної господарської

системи, з тим, аби визначити та виразити у своєму висновку рівень відповідності цієї інформації встановленим стандартам.

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [60] (далі Закон про аудит) під аудитом розуміють послугу з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності економічного суб'єкта 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.

Зародження аудиту відбулося у Китаї кілька століть тому. Однак, лише під час епохи феодалізму, коли власність почали передаватися іншим особам постала потреба у такому виді контролю. Виконуючи функцію контролю, аудит став швидко поширюватися із розвитком корпоративного управління, корпоративної власності і виникненням ринку цінних паперів. Трансформація капіталізму у свою спекулятивну форму формувала попит інвесторів на достовірну інформацію. Придбаваючи активи, у тому числі і віртуальні, інвестори потребували підтвердження впевненості щодо їх ліквідності, можливості перетворення на реальні, а також можливості продажу з отриманням прибутку або дивідендів. Маючи певну довіру до бухгалтерів, менеджерів, інвестори все ж мали певні сумніви щодо їх об'єктивності, неупередженості та чесності. Даний факт формував бажання отримати гарантії від третіх осіб, високопрофесійних, незалежних від керівництва економічного суб'єкта щодо правдиво відображення стану справ ті перспектив розвитку бізнесу.

Крім того, об'єктивна інформація необхідна: власникам господарюючих суб'єктів для визначення стратегії їх розвитку; потенційним інвесторам – для виключення ризику при вкладанні своїх капіталів у інші господарюючі суб'єкти; комерційним банкам – для прийняття рішення про доцільність надання кредиту; постачальникам, що мають справу з клієнтами – як певна гарантія повної і своєчасної оплати поставлених товарів і послуг; державним

органам – для планування потреб макроекономіки та оцінки податкових надходжень до бюджету тощо. Для прийняття обґрунтованих рішень учасники ринку користуються даними фінансової звітності, яка практично, є єдиним видом публічної інформації про результати діяльності господарюючих суб'єктів. Через це користувачі фінансової звітності очікують, що її укладачі є чесними і об'єктивними. Однак, цілком природно, у них виникають побоювання отримати недостовірну інформацію. Це викликані існуванням конфлікту між тими, хто складає фінансову звітність і тими, хто нею користується.

Здійснюючи аудит, професіонали виконують дві основні функції. Перша полягає у збиранні та оцінюванні даних, потрібних для підтвердження повноти, реальності і арифметичної точності даних у фінансовій звітності. Друга – пов'язана з перевіркою відповідності порядку формування та розкриття даних фінансової звітності задекларованим обліковим принципам та стандартам. З огляду на вказане, стає зрозумілим звідки виникла суспільна потреба у професійному незалежному контролі (аудиті). З позицій аудитора фінансову звітність та її показники у сукупності слід розглядати як твердження чи запевнення керівництва суб'єкта господарювання, які несуть відповідальність щодо правильності визнання, оцінювання, подання і розкриття різних елементів фінансової звітності. Поки аудитор не отримає доказів, що спростовують (не підтверджують) дані твердження, наведені у звітності, вона буде вважатися достовірною. Різні статті фінансової звітності містять різні твердження. Взаємозв'язок між видами тверджень керівництва у фінансових звітах та різними складовими фінансових звітів подано у додатку Б. Оскільки показники, або інформація, різних складових фінансової звітності передбачають різну сукупність тверджень керівництва підприємства. Тому, щоб визначитися з переліком, обсягом аудиторських доказів та процедурами їх отримання, аудитор спочатку визначає для кожної статті фінансової звітності твердження, які містить відповідна стаття, а потім для встановленого твердження визначає доказ, джерело та процедуру його отримання.

Аудит, ревізія і судово-економічна експертиза, як види контролю досліджують один і той же предмет (фінансово-господарську діяльність підприємств і організацій), використовують ті ж самі контрольні прийоми та процедури, виявляють негативні явища у практиці господарювання з метою їх усунення та недопущення в майбутньому. Окрім того, вони використовують однакові джерела інформації (первинні облікові документи, реєстри бухгалтерського обліку і звітність підприємств) та опираються на ті ж самі законодавчі і нормативно-правові акти з питань ведення фінансово-господарської діяльності. Разом із тим, між тематичними перевітками, аудитом, ревізією та судово-економічною експертизою є суттєві відмінності, які обумовлені їх юридичною природою, метою та завданнями, що вони вирішують (додаток А).

Впровадження аудиту у підприємницьку діяльність має в цілому для держави істотні переваги порівняно з іншими формами контролю, через:

- значну економію державних коштів, які потрібні для утримання контрольно-ревізійного апарату;
- надходження додаткових податкових платежів аудиторськими фірмами чи аудиторами-підприємцями;
- незалежність, конкурентна боротьба, професіоналізм аудиторів, що сприяє підвищенню якості перевірок;
- можливість вибору аудитора замовником тощо.

Аудитор на відміну від інших суб'єктів контролю, виступає діловим партнером клієнта, який перевіряючи повинен надавати різнобічну допомогу клієнту в усіх його справах. Він адміністративно незалежний від суб'єкта перевірки, якість його роботи перевіряють такі ж фахівці, що входять до складу громадських професійних об'єднань. Аудитор володіє професійними навичками та знаннями, які підтверджуються додатковою професійною атестацією. При проведенні перевірки аудитор повинен дотримуватися певних стандартів роботи і принципів професійної етики. За їх порушення аудитор може втрати право працювати на ринку аудиторських послуг. Вказані переваги

і сприяли тому, що аудитор був затребуваний суспільством саме як чинник збільшення довіри до інформації, а значить – до зменшення інформаційного ризику, невизначеності та невпевненості.

Однак, аудит, як і будь-якій інша форма контролю, має певні обмеження. Аудитор не може надати абсолютної гарантії щодо достовірності фінансової звітності, бо завжди існує певний ризик того, що суттєві помилки або шахрайські дії будуть не виявлені. У міжнародній практиці під аудитом розуміють процес, метою якого є надання обґрунтованого рівня впевненості щодо наявності чи відсутності у фінансовій звітності суттєвих помилок. Помилки чи пропуск інформації вважаються суттєвими (матеріальними, важливими, значними), якщо внаслідок цього користувач даної звітності буде дезорієнтований щодо прийняття свого рішення або зазнає збитків. Отже, аудитор у процесі аудиторської перевірки може не звертати уваги на наявність «несуттєвих помилок» допущених обліковим персоналом при формуванні оборотів та залишків (сальдо) рахунків. Фінансова інформація вважається надійною і достовірною, якщо вона не містить суттєвих помилок. Через це аудитору залишається лише збирати відповідні та достатні докази, які мають не доказову, а переконливу силу.

Послуги, які надаються аудитором згідно із Законом про аудит, ділять на аудит та неаудиторські послуги, а за міжнародною аудиторською практикою – на послуги з надання впевненості та супутні послуги [60]. На рис. 1.1. відображено сукупність неаудиторських послуг згідно із Законом про аудит.

До послуг із надання впевненості згідно з МСА відносять послуги (завдання) з надання обґрунтованого рівня впевненості (аудит історичної фінансової інформації); послуги із виконання завдання із надання обмеженого рівня впевненості (огляд історичної фінансової інформації) (рис.1.2).

Метою аудиту історичної фінансової інформації є надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені фінансові звіти (в усіх суттєвих аспектах) відповідно до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності. Аудит фінансових звітів є завданням з надання

користувачам достатнього рівня впевненості, тобто, аудитор висловлює високий, але не абсолютний рівень впевненості в тексті аудиторського висновку про те, що інформація, яка пройшла аудиторську перевірку не містить суттєвих викривлень. Це, так звана, позитивна форма висновку.

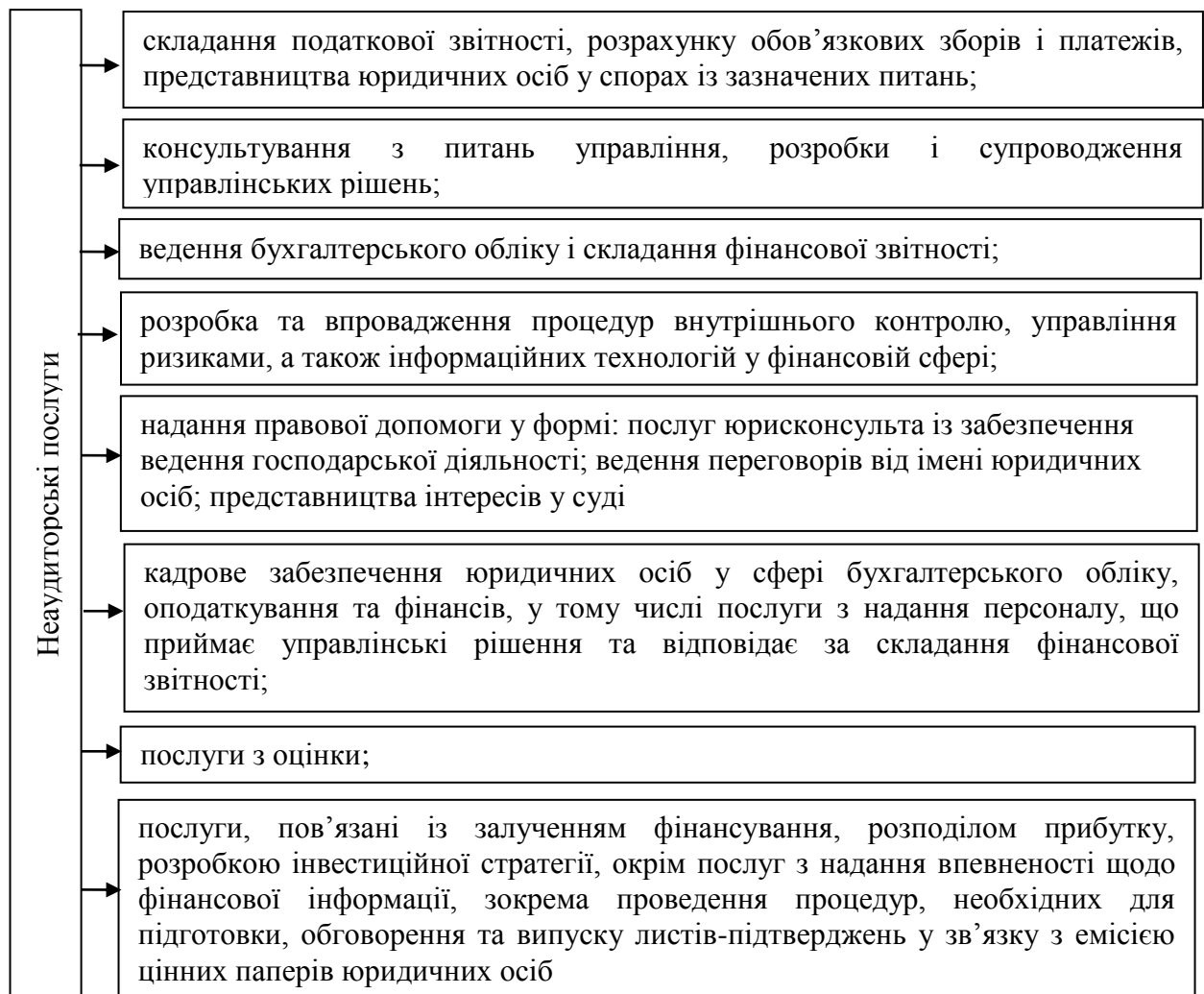


Рис.1.1.Сукупність неаудиторських послуг [60]

Відмінність огляду історичної фінансової звітності від аудиту полягає у тому, що метою завдання з огляду є констатація аудитором того, чи привернув його увагу будь-який факт, який дає підстави вважати, що фінансові звіти не складені в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності. При проведенні огляду перевага надається запитам, аналітичним процедурам, скорочується обсяг документальних і фактичних перевірок, залучається максимальна кількість результатів попередніх аудиторських перевірок, перевірок контролюючих органів. Отже,

головна відмінність огляду від аудиту полягає у тому, що під час огляду скорочується терміни, зменшується обсяг проведення аудиторських процедур перевірки і, як наслідок, обсяг отриманих доказів.

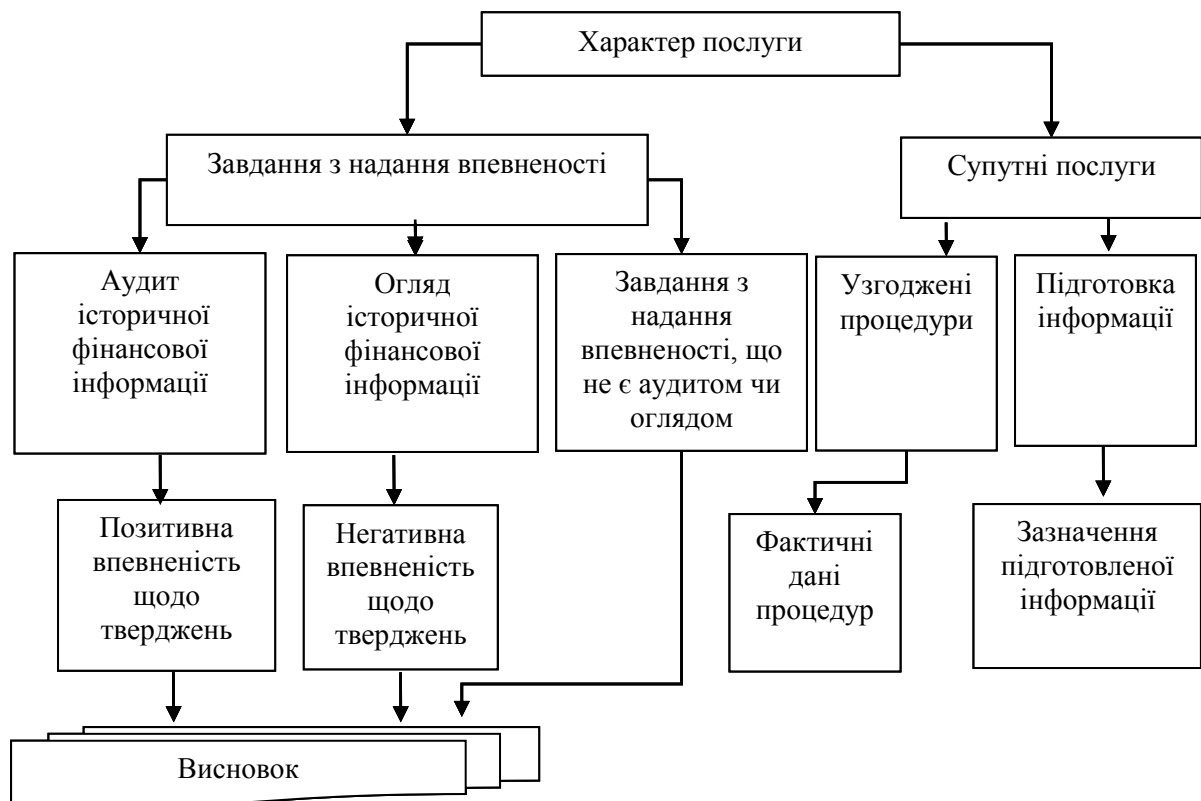


Рис. 1.2. Класифікація послуг, які виконує аудитор згідно з МСА

Саме тому результатом проведення огляду є надання обмеженого рівня впевненості, який має форму негативної впевненості. Тобто аудитор в тексті аудиторського висновку вказується на те, що під час проведення перевірки він не отримав свідчень, які робили б підстави вважати, що інформація, яка пройшла перевірку, містить суттєві викривлення. Це так звана негативна форма висновку.

До супутніх послуг, визначених Міжнародними стандартами супутніх послуг відносять: завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації та завдання з підготовки фінансової інформації.

Взаємозв'язок між характером аудиторських послуг, рівнем впевненості та висновком, що надається подано на рис.1.3.

Відповідно до Міжнародний стандарт супутніх послуг МССП 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації»

такі завдання можуть включати виконання аудитором певних процедур стосовно окремих статей фінансової звітності (наприклад, необоротних активів, дебіторської або кредиторської заборгованості і т.п.), окремих форм фінансової звітності.



Рис 1.3. Взаємозв'язок між характером аудиторських послуг та рівнем впевненості, що надається

За результатами виконання узгоджених аудиторських процедур аудитор надає Звіт про фактичні результати узгоджених процедур, але впевненість в звіті не висловлює.

На основі отриманого звіту користувачі самостійно оцінюють процедури та результати, роблять свої власні висновки. Звіт надається лише тим сторонам, які дали свою згоду на проведення процедур, оскільки інші сторони можуть бути не обізнані з основою проведення процедур та можуть неправильно тлумачити їх результати.

На основі отриманого звіту користувачі самостійно оцінюють процедури та результати, роблять свої власні висновки. Звіт надається лише тим сторонам, які дали свою згоду на проведення процедур, оскільки інші сторони можуть

бути не обізнані з основою проведення процедур та можуть неправильно тлумачити їх результати.

Завдання з підготовки інформації, як правило, включає складання фінансових звітів (які можуть включати повний пакет фінансових звітів), а також збір, класифікацію та узагальнення іншої фінансової інформації. Вимога перевірки тверджень, на яких ґрунтується інформація, при виконанні завдань з підготовки фінансової інформації до аудитора не висувається. Виконані процедури не призначені і не дають можливості висловити будь-який рівень впевненості щодо фінансової інформації. Однак, користувачі підготовленої фінансової інформації одержують відповідну впевненість у корисності інформації при залученні аудитора, оскільки послуги надаються з професійною компетентністю та сумлінністю.

1.2. Історія виникнення та розвитку аудиту

Визначити певну дату виникнення аудиту є неможливо. Становлення аудиту пов'язують із складанням звітності. Дефиз Фл., Дженик Г.Р., О'Рейлли М.В., Хирш М.Б. у своїй роботі [26], використовуючи дослідження Р. Брауна та М. Шатфелда доводять, що складати звітність почали з 4000 року до нашої ери. У той період у країнах Близького Сходу почалося налагодження господарської діяльності, управителями здійснювався підрахунок доходів та витрат, збір податків. Такі дії вимагали обліку і контролю.

За найбільш розповсюдженою думкою аудит виник в Китаї в 700 році до н.е., де вже на той час існувала посада Генерального аудитора, який був гарантом чесності державних службовців, що мали доступ до державних грошей. Також існують історичні свідчення того, що в третьому тисячолітті до н.е. аудит існував у таких рабовласницьких державах як Єгипет, Вавилон, Рим, Греція. В цих країнах призначали аудиторів (чиновників казначейства) для контролювання рахівництва в конкретних володіннях, провінціях.

У Давній Греції та Римі найбільший розвиток отримав приватний господарський контроль, а державний – у Вавилоні, Єгипті та Китаї. Римська

імперія практикувала перевірку витрат бюджету цілим штатом аудиторів. Останні називалися квесторами, які відправляли свої звіти на заслуховування до Риму. Слід також зазначити, що аудит виник саме як публічна форма контролю звітності (звідси і заслуховування на міських площах у старовинній Європі звітів васалів перед головним орендодавцемсюзереном).

З I ст. до н.е. контроль за фінансами у Греції здійснювали так звані куратори, поряд з якими функціонували прокуратори – намісники провінцій, фінансові чиновники із забезпечення державних доходів, квестори – посадові особи, які займались фінансовими та судовими справами, а також попередженням злочинних дій. Отже, вже в стародавні часи виділялись дві особи з різними функціями – «бухгалтер» та «аудитор» (в їх сучасному розумінні): за першим в його щоденній діяльності зберігались функції організатора обліку, а на другого покладались самостійні функції контролера, який перевіряв рахунки. Аудиторами призначали грамотних осіб, які володіли навичками арифметики, вміли писати та читати, тобто були в суспільній драбині на щаблі поетів. Інші ж зацікавлені сторони повинні були слухати аудиторів. Тому практика публічного читання аудиторських звітів у Греції існувала до кінця 15 століття.

У Середньовіччі у бухгалтерському обліку був певний застій. Але під час перших Хрестових походів облік був поновлений і особливого розвитку набув у Європі у часи епохи Відродження. Розвиток господарської діяльності потребував і розвитку певних форм контролю за якістю облікової інформації. В епоху Середньовіччя у Франції, наприклад, барони щорічно проводили публічні читання рахунків управлінців своїх володінь перед аудиторами, а в Англії аудиторами проводилися перевірки письмових рахунків, що велися управителями господарств. У середньовічній Англії феодали наймали ревізора (аудитора), щоб упевнитися, що данина, яку вони отримують від фермерів, суворо відображала доходи фермерів від їх маєтків. Основним завданням аудиторів в ті часи було контролювання збору податків та використання державних коштів.

Аудит у сучасному розумінні набув широкого розповсюдження в Італії після падіння Римської імперії. Купці Флоренції, Генуї та Венеції використовували працю аудиторів для перевірки платоспроможності капітанів торгових суден, які перевозили великі багатства на Європейський континент. В той час аудит мав єдиний цільовий напрям – попередження помилок в обліку.

Створення незалежного аудиту вважається однією з найбільш плідних ідей британських бухгалтерів. Одними з найдавніших англомовних облікових документів, які дійшли до наших часів, є згадки про аудит в архіві Казначейства Англії і Шотландії 1130 р. Саме у Великобританії був виданий королем Великобританії Едвардом I у 1285 р. перший законодавчий акт, який регулював діяльність аудиторів. Відповідно до цього Закону від імені держави надавались певні привілеї аудиторам, якими були не тільки особи з числа довірених слуг сеньйорів, але й деякі категорії цивільних службовців. Однак, за свідченням А. Літлттона, перша згадка про аудиторів датується 1298р., коли діяльність гофмейстера Сіті Лондона була піддана аудиту спеціальною комісією в складі мера, членів муніципалітету, шерифів і ряду інших осіб, гідних свого звання. Пізніше такі процедури контролю поширились на інші види діяльності, в результаті чого і були сформульовані вимоги до аудитора (початок XIV ст.): обережність, чесність, знання справи тощо.

У давнину у Великобританії проводився аудит двох видів. У містах аудит здійснювався у присутності посадових осіб уряду і громадян та полягав у прослуховуванні аудиторських звітів, які казначеї читали вголос (практика «слухання звітів», яка походила з тих часів, коли читати вміли не всі, проіснувала до XVII ст.). Більшість посадових осіб на той час були не письменні, а тому і перевірки підлягали не стільки документи, скільки усні свідчення тих, хто перевіряється. Аналогічним чином звіти про перевірку ведення обліку гільдій заслуховувались їх членами. До середини XVI ст. аудитори міст почали включати до своїх звітів примітки типу «вислухано аудиторами, що нижче підписались». Всі звіти, які надавались ними, можна віднести до початкової форми «аудиторського документу» (висновку). Іншим

видом аудиту була детальна перевірка рахунків сплати управляючих фінансами великих маєтків по «дебету і кредиту» з наступною «аудиторською декларацією», тобто усним звітом перед власником і радою управляючих даного маєтку. Зазвичай аудитор був членом ради, а отже, був попередником сучасного внутрішнього аудитора.

Обидва види аудиту в першу чергу були спрямовані на забезпечення підзвітності державних і приватних посадових осіб щодо довірених їм коштів. Перевірка якості рахунків не була метою цих видів аудиту, за винятком тих випадків, коли неточності могли сигналізувати про наявність приховувань

Економічні зміни, що відбулися в період з XVII по XIX ст., викликали формування нових підходів до обліку та аудиту. Важливим почало визнаватися право власності на майно і правильність відображення прибутків та збитків. Аудит поступово почав перетворюватись з процесу «слухання» на детальний аналіз письмової документації і дослідження підтверджуючих відомостей. Впевненість щодо реальності звітних даних стала основним змістом аудиторських перевірок. Поштовх до розвитку аудиторської професії також дало прийняття 1862 року Акту про компанії (Великобританія), в яких в обов'язковому порядку рахунки і звіти з бухгалтерського обліку і фінансового контролю підлягали перевірці не рідше одного разу на рік. В кінці XVII ст. в Шотландії був прийнятий перший закон про заборону певним посадовим особам служити міськими аудиторами.

Однак, лише в другій половині XIX ст. аудит виник вже як реальна професія. У 1887 р. в США було прийнято закон про обов'язковий аудит.

У різних дослідників існують різні теорії виникнення аудиту як професійної діяльності. Узагальнюючи, всі ці першопричини можливо звести до трьох теорій.

Перша – теорія потреби існуючого чи потенційного інвестора – це потреба в аудиті на замовлення акціонерів (інвесторів). Результати діяльності підприємства вони вивчають через фінансову звітність, Тому підтверджуючи публічну фін звітність аудитор виступає певним гарантом порядності у

відносинах між інвесторами (акціонерами) та менеджерами господарюючого суб'єкта. Наслідки рішень, які приймаються користувачами, можуть бути настільки значними для них, що достовірність і повнота інформації їм просто необхідні.

Друга – теорія агентів (керуючих) відображає потребу в аудиті на замовлення власників полягає в розмежуванні функцій та інтересів керуючих (менеджерів і адміністрації) і власників, які самі безпосередньо не займаються справами фірми. Результати діяльності вони також вивчають через фінансову звітність. Для отримання максимально можливого прибутку і попередження зловживань, приховування доходів власник змушений користуватися результатами перевірок фінансової звітності, проведених незалежним аудитором. Т.ч. підтверджуючи фінансову звітність, аудитор виступає гарантом порядності і чесності керуючих господарюючим суб'єктом в питаннях розпорядження майном власника.

Третя – теорія мотивації є потребою в аудиті на замовлення інших користувачів інформації пояснюється тим, що менеджери більш відповідально будуть відноситися до складання звітності, якщо знатимуть про обов'язковість її перевірки аудитором, це знижує ймовірність помилок, зловживань, шахрайства, тобто сприяє отриманню споживачами достовірної інформації.

У доповнення до вище означених теорій, вважаємо, за необхідне появу аудиту, пов'язувати із змінами у сфері економічних та соціальних відносин, які притаманні ранньому капіталізму. Ці зміни обумовлені:

- реальним відчуження фінансового капіталу від його власника (інвестора);
- роз'єднання володіння і управління бізнесом. Поява найманого менеджменту одночасна з появою сумнівів щодо його чеснот або кваліфікації у власників капіталів.
- територіальне розгалуження бізнесу. Формування загальнонаціональних і транснаціональних компаній, які працюють у різних країнах, з різною валютою і у різних податкових умовах;

- виникнення ринку цінних паперів із одночасним зростанням ролі публічної фінансової звітності як єдиного та універсального джерела інформації для прийняття економічних рішень.

Огляд літератури дозволив виокремити кілька етапів становлення професійного аудиту.

Перший етап, пов'язує із становлення професії. Цей етап охоплює середину XIX століття (у Великобританії у 1862 р. прийнято закон про компанії, у Франції у 1867 рік прийнято закон про обов'язкову перевірку один раз на рік балансів акціонерних компаній спеціальними ревізорами, яких називали «комісарами по рахунках»). Протягом етапу відбувається трансформація мети аудиту від виявлення і виправлення помилок до оцінювання дійсного фінансового стану підприємства і розміру отриманого прибутку.

Другий етап охоплює початок XX століття у світі, яке характеризується економічним зростанням; створення транснаціональних компаній; поділу бізнесу за географічними чи функціональними сегментами. Уперше господарюючі суб'єкти формують консолідований баланс (1904р.) Через ріст обсягів інформації аудиторів у розумні строки та за розумну ціну не можуть провести суцільну перевірку. У зв'язку з цим виникає вибіркового способу дослідження документів та потребу у перевірці аудитором системи внутрішнього контролю підприємства.

Третій етап знаменує собою початок регулювання професійної аудиторської діяльності. Поштовхом до стандартизації проведення аудиту стала світова економічна криза у 1933-1939 рр. Через масові банкрутства у Німеччині та США виникають органи загальнодержавного регулювання аудиту, які встановлюють випадки обов'язкового його проведення.

Четвертий етап можна вважати етапом, у ході якого відбувається розгалуженням аудиту за напрямками розвитку. Під час відновлення економіки країн Європи після війни, державні органи жорсткіше регламентують аудиторську діяльність. У цей час починають виникати національні професійні

об'єднання бухгалтерів та національні стандарти аудиту. У 40-х роках ХХ століття визнано, що основною метою аудиту є висловлювання думки щодо достовірності фінансової звітності. Розуміння того, що наявність у підприємства-клієнта ефективної системи внутрішнього контролю зменшується вірогідність ймовірність викривлень фінансової звітності, а сама звітність є достовірною, викликало необхідність удосконалення методики його оцінювання.

У цей час виникли два види регулювання аудиторської діяльності: європейська, при якій відбувається її регулювання урядом, та англо-американська, при якій аудиторська діяльність регулюється громадськими професійними організаціями бухгалтерів чи аудиторів. Характерним для цього періоду є збільшення обсягу супутніх аудиторських послуг, активне поширення консалтингу.

І, на останньому, п'ятому етапі виникає Міжнародний Комітет з аудиторської практики у складі Міжнародної Федерації Бухгалтерів, який здійснює розробку Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Даний факт ознаменував початок ери інтернаціоналізації аудиторської професійної діяльності.

Варто додати, що американські науковці досить цікаво провели поділ своїх етапів розвитку аудиторської діяльності. Під час першого етапу розвитку вони назвали аудит «підтверджуючим документальним», а аудитор при цьому визивався «собакою-сторожем». Це пов'язано з тим, що аудитор свою увагу зосереджував виключно на балансі, на підтвердженні наявності активів, дебіторської заборгованості, коштів у касі та на рахунках банків. На другому етапі, аудит визначався науковцями як «ризико-орієнтований аудит», а аудитора називали «собакою-нишпоркою», бо він шляхом застосування вибіркового дослідження, виявляв викривлення у твердженнях фінансової звітності. І третій етап знаменував собою період «системно-орієнтовного аудиту». Під час цього етапу актуальними для аудиту стають професійні незалежні оцінки безперервності, можливості банкрутства, інвестиційної

привабливості тощо. При цьому аудитор стає «собакою-поводирем», який надає кваліфіковані поради як менеджменту, так і користувачам фінансової звітності.

Для України аудит є новим видом діяльності, однак і він пройшов свій еволюційний шлях (рис. 1.4).

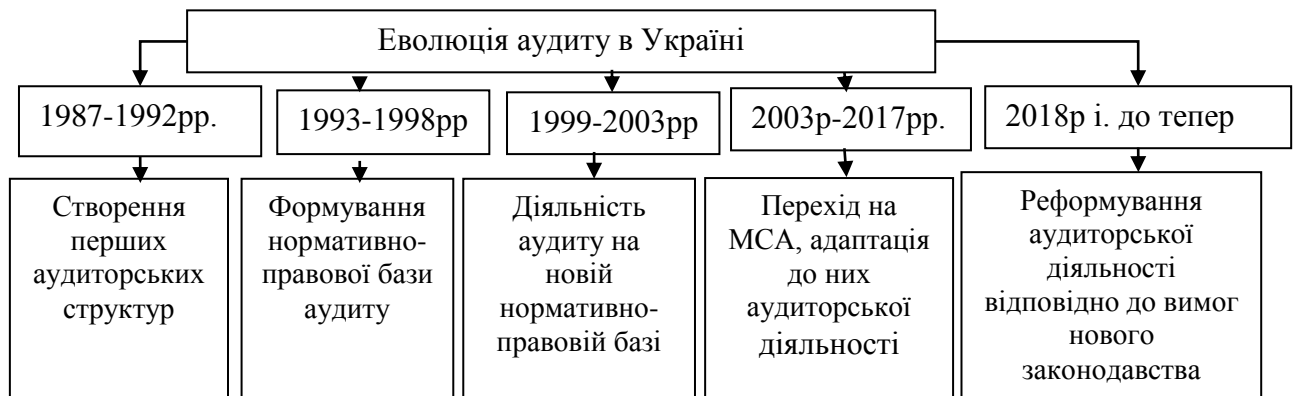


Рис.1.4. Еволюція аудиту вітчизняного аудиту [24]

Аудиторська діяльність почала розвиватися в результаті переходу до ринкових відносин, оскільки в умовах планової централізовано-керованої економіки потреба в незалежному контролі, яким є аудит, не виникала. Його цілком замінювала система відомчого та позавідомчого державного контролю, зосередженого на пошуку недоліків та відхилень у фінансово-господарській діяльності підприємства, виявленні помилок у звітності, встановленні і покаранні винних.

У 1987 році, з виникненням в СРСР спільних підприємств, іноземною стороною була поставлена вимога щодо необхідності аудиторського підтвердження фінансово-господарської діяльності спільних підприємств, що і стало передумовою прийняття Радою Міністрів СРСР Постанови про організацію в країні аудиторської діяльності. Перша в СРСР аудиторська фірма «Інаудит» була організована у Москві з колишніх працівників союзного Міністерства фінансів. Пізніше, в 1989 році, коли іноземні інвестиції почали надходити у підприємства союзних республік, дочірнє відділення «Інаудиту» під назвою «Інаудит -Україна» відкрилося в Києві.

Нові умови господарювання, що характеризуються роздержавлення власності, приватизацією майна, створення самостійних підприємств, діяльність

яких заснована на недержавних формах власності зумовили необхідність виникнення та розвитку аудиту. Так, з 1992 почала діяти Спілка аудиторів України – громадське об'єднання, яке згуртовує на добровільних засадах практикуючих аудиторів. З ініціативи Спілки аудиторів України, був підготовлений і прийнятий 22.04.93 р. Верховною Радою України Закон «Про аудиторську діяльність». Після прийняття Закону аудит легалізувався як професія і була створена Аудиторська палата України (АПУ), на яку покладено відповідальність за розробку і впровадження в аудиторську практику певних правил роботи аудиторів та етичних засад їх професійної діяльності. На початку 90-х років АПУ не мала офіційного дозволу від МФБ на застосування стандартів аудиту і було прийнято рішення про запровадження національних нормативів аудиту України (ННА), перше видання яких побачило світ наприкінці 1994 року. Загальна кількість нормативів була обмежена – всього 7.

Вже тоді Держава, через регуляторні органи, намагалася встановити свої галузеві вимоги до аудиторів – у 1995 році Фондом Державного майна були затверджені «Роз'яснення стосовно здійснення аудиторських перевірок фінансового стану підприємств, що приватизуються», а в 1997 році Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку затвердила перші вимоги щодо аудиторської перевірки відкритих акціонерних товариств та підприємств-емітентів облігацій.

Розвиток професійної аудиторської діяльності підштовхнув АПУ до розширення національних нормативів з аудиту. Тому в грудні 1998 року АПУ затвердила Національні нормативи аудиту в Україні та Кодекс професійної етики аудиторів України, які вступили в дію з січня 1999 року. В тексті цих нормативів було використано термінологію стандартів аудиту МФБ. Всього до складу ННА (редакції 1998р) включалося 32 нормативи, які групувалися за 7 розділами: Вступний матеріал; Відповідальність; Внутрішній контроль; Аудиторські докази; Використання роботи інших фахівців; Аудиторські висновки та звіти; Нормативи, які регулюють спеціальні умови проведення аудиту;

Національні нормативи аудиту використовувалися вітчизняними незалежними аудиторами з 1999 року до 2001 року, коли АПУ отримала дозвіл від МФБ на переклад стандартів МФБ, які були оприлюднені під назвою «Стандарти аудиту та етики. Видання МФБ 2001 р». Видання складалося з 40 стандартів та 14 положень з міжнародної практики аудиту. Цікаво, що стандарти з аудиту МФБ, які почали називатися міжнародними стандартами (МСА), існували поряд з національними нормативами аудиту (ННА), бо останні не були ані скасовані, ані призупинені.

У 2003 році АПУ прийняла рішення про застосування в Україні Стандартів аудиту та етики МФБ в якості Національних стандартів аудиту, офіційно відмінила дію Національних нормативів аудиту та Кодексу етики аудитора України і в 2004 році оприлюднила стандарти МФБ вже як національні. Видання складалося з 40 стандартів та 14 Положень з міжнародної практики аудиту. Вперше до стандартів аудиту відображали опис дій аудиторів за умов використання інформаційних комп'ютерних технологій, розгляду питань, пов'язаних з охороною довкілля та аудиторською перевіркою похідних фінансових інструментів. В Україні почали з'являтися галузево-орієнтовані аудити: «екологічний», «енергетичний», аудит якості, аудит відповідності, кадровий аудит, податковий аудит та інші. Таким чином аудиторська професія почала диверсифікуватися відповідно до конкретних запитів та потреб суспільства.

Міжнародна федерація бухгалтерів постійно вносить зміни у стандарти так, АПУ у 2006 році видала нову редакцію професійних стандартів, яка називалася «Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики». У стандартах відбулися деякі редакційні зміни і змінилася структура Кодексу професійної етики. У кінці 2010 році Міжнародною федерацією бухгалтерів було прийнято нову редакцію стандартів – «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг», які АПУ прийняла як національні стандарти для вітчизняної аудиторської практики.

Потім, зміни у професійні стандарти вносили у 2012 році, а зараз аудитори користуються стандартами у редакції 2016-2017 років.

У 2018 року в Україні почав діяти новий Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який покликаний реформувати вітчизняний ринок аудиторських послуг та привести його у відповідність до вимог Європейського Союзу. Відповідно до Закону посилюється контроль за аудиторською діяльністю. Він буде здійснюватися не лише Аудиторською палатою України, а і спеціально утвореним Органом суспільного нагляду.

Підсумовуючи зазначене, варто зауважити, що незалежно від назви та класифікації етапів розвитку аудиту, він, як суспільне потрібна професія, давно склався і лише визначається разом із суспільством, зі шляхами та напрямками розвитку.

1.3 Аналіз стану та динаміки ринку аудиторських послуг

Для з'ясування невирішених питань, актуальних для формування ефективної системи організації та нормативного регулювання аудиторської діяльності, визначення перспективних цілей у розвитку аудиту важливо проаналізувати сучасний стан та зміни, що відбулися на ринку аудиторських послуг. Нині ринок аудиту зазнає суттєвих змін, які, насамперед, пов'язані зі змінами в економіці країни. Спостерігається тенденція до зменшення як аудиторів, так і суб'єктів аудиторської діяльності, що зумовлено посиленням вимог до аудиторської професії, змінами у податковому законодавстві, підвищенням вимог до якості професійних аудиторських послуг тощо. У підтвердження цьому, на рис. 1.5 відображена динаміка кількості суб'єктів аудиторської діяльності за 2013–2018 рр., яка складена за даними звітів АПУ.

Як свідчать наведені дані, кількість суб'єктів аудиторської діяльності у 2014 році становила 1326, а на 01.01.2018 року – лише 959, з них 906 аудиторських фірм та 53 аудитори-підприємці. Таким чином, за ці роки кількість скоротилася на 367 або 27,67%.

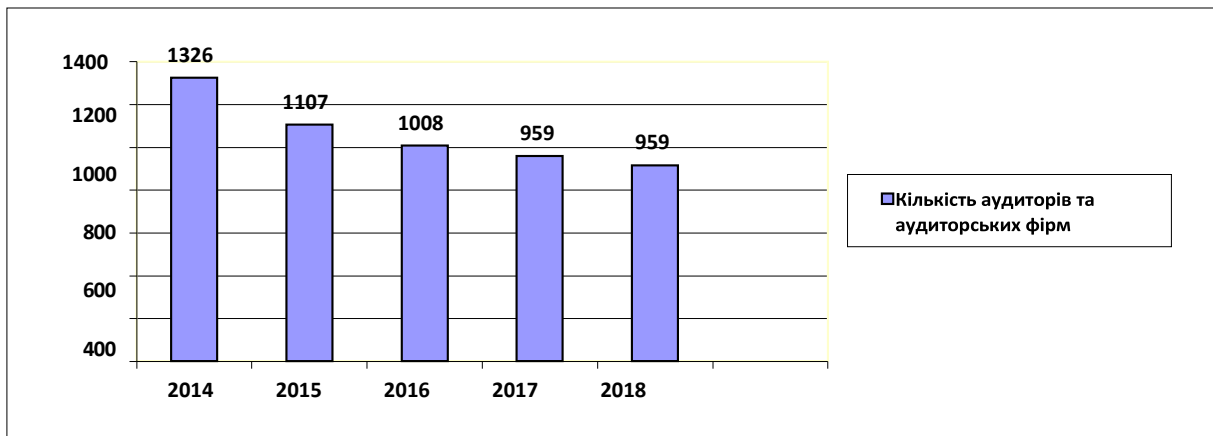


Рис. 1.5. Динаміка кількості суб'єктів аудиторської діяльності за 2013–2018 рр.[34;35]

Кількість суб'єктів аудиторської діяльності згідно реєстру Аудиторської палати України за областями України на 1.10. 2017 р. подана на рис. 1.6. Представлені дані свідчать, що у столиці працює 434 або 47,38%. Наступні місця посідають за кількістю аудиторів і аудиторських фірм – Харків (66 або 7,21%), Дніпро (60 або 6,56%), Одеса (48 або 5,24%) та Львів (46 або 5,02%).



Рис. 1.6. Кількість суб'єктів аудиторської діяльності за даними реєстру АПУ на 01.10.2018р.[38]

Досить мала кількість суб'єктів аудиторської діяльності у Херсонській, Кіровоградській, Чернівецькій, Чернігівській, Волинській областях. Останнє

місце за кількістю зареєстрованих аудиторських фірм та аудиторів займає м. Тернопіль (5 суб'єктів або 0,55%).

Вивчення показників динаміки свідчить, що протягом 2017 рік кількість суб'єктів аудиторської діяльності зменшилася в цілому по Україні на 4,9% (у т.ч. кількість аудиторських фірм – на 4%, а кількість аудиторів-підприємців – на 17,2%), що повторює тенденцію 2016 року [34].

Динаміка зменшення чисельності суб'єктів аудиторської діяльності у відсотках по всіх регіонах України упродовж 2017 року представлена у додатку В. Найбільший відсоток суб'єктів аудиторської діяльності, що припинили свою діяльність, у Луганській (25%) та Херсонській (22,2%) областях. Значно зменшилася кількість суб'єктів аудиторської діяльності у Кіровоградській (на 20%) області.

Попри постійне зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності, відбувається збільшення доходу від наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності, а також збільшення середнього доходу на одного такого суб'єкта. Так, обсяг доходу від наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності у 2016 році становив 1 973 102,3 тис. грн, а у 2017 році – 2 126 868,7 тис. грн. [34]. Це пов'язано інфляційних процесів у вітчизняній економіці, які зумовили зростання цін на аудиторські послуги, а також зміна підходів до надання послуг. Найбільший середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2017 році спостерігається у м. Києві та Київській обл. – 3 738,1 тис. грн, а найменший у Луганській обл. – 122,2 тис. грн. Приріст середнього доходу на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2017 році порівняно з 2016 роком склав 14,4%, а порівняно з 2015 – 37%. [34].

Середня вартість одного замовлення по Україні коливається від 8,8 тис. грн (Івано-Франківська обл.) до 105,8 тис. грн (м. Києві та Київська обл.). [34].

Порівняльну оцінку загального обсягу послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у 2016 – 2017 роках, у розрізі регіонів наведено у додатку Г. Динаміка показників стану ринку аудиторських послуг у 2017 році

порівняно з 2016 роком (у розрізі регіонів, %) наведена у додатку Д. Інформація свідчить, що на ринку аудиторських послуг постійно відбуваються зміни.

Надані суб'єктами аудиторської діяльності у 2017 році аудиторські послуги розподіляються по Україні досить нерівномірно. Порівняно із попередніми роками у 2017 році майже не змінився розподіл замовлень за видами аудиторських послуг, але у порівнянні із 2016 роком спостерігається незначне коливання показників – найбільш затребуваними є послуги з надання впевненості та інші професійні послуги (табл. 1.2).

Розподіл замовлень за видами наданих послуг по регіонах України у 2017 році подано у додатку Ж.

Таблиця 1.2

Розподіл обсягу за видами послуг у 2017 році порівняно з 2016 роком [34]

(тис.грн.)

Показник	тис. грн		%	
	2016	2017	2016	2017
Всього по Україні надано послуг	1 973 102,3	2 126 868,7	100,0	100,0
Завдання з надання впевненості – всього	847 171,1	990 292,5	42,9	46,6
Супутні послуги – всього	125 031,9	157 765,6	6,4	7,4
Інші професійні послуги – всього	998 564,4	976 076,9	50,6	45,9
Організаційне та методичне забезпечення аудиту – всього	2 334, 9	2 733,7	0,1	0,1

Розподіл видів замовлень у загальному обсязі завдань з надання впевненості в цілому подано у табл. 1.3 , а по регіонах України у 2017 році наведено у додатку З.

У 2017 році суб'єктами аудиторської діяльності було надано послуг з обов'язкового аудиту – 5947 од. або 66,14%; з ініціативного аудиту – 2138 од. або 23,78%; з огляду історичної фінансової інформації – 526 од. або 5,86%; з інших завдань з надання впевненості – 380 од. або 4,22%. Вивчення динаміки щодо кількості наданих послуг за 2013-2018 роки дозволяє зробити висновок про їх поступове зменшення.

Таблиця 1.3

Розподіл замовлень за завданнями з надання впевненості [34; 35]

(одиниць)

Рік	Загальний обсяг наданих послуг	Обсяг наданих послуг з обов'язкового аудиту	Ініціативний аудит фінансової звітності	Огляд історичної фінансової інформації	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.
2013	12 778	8 746	2 736	528	768
2014	10634	7 462	2157	550	465
2015	10 033	7 196	1 939	528	370
2016	9 089	6 286	1 935	481	387
2017	8 991	5947	2 138	526	380

Так, у 2017 році кількість виконаних завдань з надання впевненості порівняно з 2013 роком зменшилася на 3787 од. або 29,64%, зокрема з виконання завдань з обов'язкового аудиту на 32%, завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації – на 50,52%.

Наведені дані свідчать, що обсяг послуг з ініціативного аудиту після деякого зменшення протягом 2014–2016 рр., у 2017 році збільшився. Теж саме можна спостерігати за послугами із завдань з огляду історичної фінансової інформації. У 2017 році їх кількість майже досягло рівня 2013 року і складає 526 од.

Частка видів замовлень в загальному обсязі завдань з надання впевненості по регіонах України у 2017 р. подана у додатку К.

Згідно з Переліком аудиторських фірм, які відповідають критеріям для проведення обов'язкового аудиту, 241 українська аудиторська фірма може проводити обов'язкові аудиторські перевірки на підприємствах, що становлять суспільний інтерес. З них 107 фірм (44,4%) розташовані в Києві та Київській області.

Розглянемо більше детально обсяг наданих послуг з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес, порівняно із загальним обсягом наданих аудиторських послуг у 2013–2017 рр. (табл.1.4).

Таблиця 1.4

Обсяг наданих послуг з обов'язкового аудиту у 2013–2017 рр. [34; 35]

Рік	Обсяг наданих послуг, тис. грн.		Обсяг наданих послуг з обов'язкового аудиту	
	зокрема, кількість замовлень, од.	зокрема, фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн.	зокрема, кількість замовлень, од.	зокрема, фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн.
2013	44 218	1 314 596,3	8 746	176 061
2014	35 104	1 291 811,8	7 462	192 753,3
2015	35 642	1 761 202,6	7 196	212 529,8
2016	35 552	1 973 102,3	6 286	239 297
2017	34 428	2 126 868,7	5947	278 119,9

Як видно з даних, наданих у табл. 1.4, загальний обсяг наданих аудиторськими фірмами послуг у 2017 р. скоротився порівняно з 2013 р. на 22,14%. Водночас за 2013–2017 рр. загальна вартість наданих послуг збільшилась на 812 272,4 грн.

Стосовно обсягу наданих аудиторськими фірмами послуг з обов'язкового аудиту кількість замовлень з 2013 р. по 2017 р. скоротилась на 32%. Якщо ж проаналізувати фактичний обсяг наданих послуг з обов'язкового аудиту у грошовому еквіваленті, то можна побачити, що за цей час він збільшився на 102058,9 тис. грн., що свідчить про підвищення вартості аудиторських послуг на українському ринку.

Для задоволення попиту користувачів, у цілях підвищення конкурентоспроможності, аудиторські фірми пропонують перелік інших професійних послуг, що постійно розширюється, а саме: ведення обліку, консалтинг, бюджетування, аутсорсинг, розробка та впровадження бухгалтерського програмного забезпечення та інші. Частка таких послуг у 2017 році складала 45,9%. Характеристика ринку супутніх послуг та інших

професійних послуг наданих суб`єктами аудиторської діяльності у 2017 р. подана у додатках Л і М.

Докладніше зупинимось на таких видах неаудиторських послуг. Відносно новою послугою, яку надають аудиторські фірми потенційним інвесторам, є Due Diligence, що дозволяє об`єктивно оцінити стан справ підприємства, визначити його реальну вартість і можливі ризики для оцінки інвестиційної привабливості з метою придбання. Основними завданнями аудитора, при наданні послуг Due Diligence, є проведення аналізу структури доходу і витрат підприємства, оцінювання системи внутрішнього контролю, аналіз основних засобів, фінансових інвестицій, дебіторської і кредиторської заборгованості, запасів підприємства, кредитних договорів і зобов'язань, умовних зобов'язань, повноти і достовірності обліку активів і зобов'язань.

«Due Diligence» є процедурою всебічного дослідження діяльності та бізнесу підприємства, його фінансового стану, ефективності діяльності, менеджменту, зовнішніх зв'язків, контрагентів та партнерів, потенціалу, динаміки й історії розвитку та конкуруючої позиції на ринку, підтвердження достовірності ведення обліку та звітності. Проведення такої процедури дає можливість реально оцінити ситуацію та наявність проблем в справах підприємства з метою уникнення помилок при укладанні угоди, зменшити ризик появи непередбачуваних обставин, які можуть виникнути в умовах реалізації угоди, а також переконатись, що всі ризики, пов'язані з придбанням чи злиттям не тільки не загрожують діяльності та стану «компанії-покупця», а й таке придбання принесе значну користь [69].

Як правило, послугу Due Diligence замовляють іноземні компанії, які інвестують гроші в економіку України, і тому обсяг таких послуг напряму залежить від рівня інвестування.

Поширеним видом послуг є аутсорсинг бухгалтерських послуг, який надійно увійшов в ділову практику бізнесу. Сюди можна віднести аутсорсинг заробітної плати і аутсорсинг бухгалтерії.

На даному етапі ще малодослідженою послугою є аутсорсинг з внутрішнього аудиту. Цей вид послуг можна розглядати як одну з послуг фінансового аутсорсингу, під яким зазвичай розуміють передачу сторонній фірмі будь-яких функцій, здійснення яких потребує прийняття рішень у галузі фінансів та оподаткування [10].

Аутсорсинг внутрішнього аудиту має як переваги, так і недоліки. Перевагами є: професіоналізм працівників аудиторських фірм, досвід з організації перевірок, знання бізнес-процесів, оптимізація витрат на утримання внутрішнього аудитора, відсутність витрат на наймання і навчання персоналу; до недоліків належить: висока вартість, навчання, недостатній досвід, відповідальність керівництва, незалежність аудитора [80].

Останнім часом аудиторські фірми надають також консалтингові послуги, тобто аналіз завдань у сфері бухгалтерського, податкового й господарського законодавства з наступною розробкою й пропозицією їх практичного вирішення.

Поширеними є послуги інвестиційного консалтингу – способи залучення іноземних інвестицій шляхом виведення підприємств на світовий ринок з подальшим фінансуванням у формі додаткових емісій їх акцій, а також стратегічного консалтингу – розробка стратегії підприємства та вироблення процедур, що забезпечують оптимальне впровадження такої стратегії. Дана послуга дозволяє помітно поліпшити якісний рівень менеджменту підприємства та її інвестиційну привабливість.

Отже, аудиторські фірми все більше уваги починають приділяти іншим видам послуг, забезпечені підвищеним попитом з боку клієнтів, що в подальшому створить підґрунтя для більш тісної і плідної співпраці в традиційній сфері аудиту. Розширення видів послуг, які надають аудиторські фірми, з однієї сторони є намаганням утримати клієнтів, знаходячи альтернативні джерела доходів, з іншої сторони – висока динаміка розвитку аудиторських послуг створює проблеми просування їх на ринку.

Висновки до розділу 1

1. Оскільки аудит є однією із форм контролю, то для визначення його сутності у роботі сформовано класифікаційну модель контролю взагалі, виокремлено суттєві відмінності між такими видами контролю як ревізія, незалежний аудит, судово-економічна експертиза та тематична перевірка, яку здійснюють фіскальні органи.

2. Аудитор на відміну від інших суб'єктів контролю, виступає діловим партнером клієнта, який перевіряючи надає різнобічну допомогу клієнту в усіх його справах. Він адміністративно незалежний від суб'єкта перевірки, якість його роботи перевіряють такі ж фахівці, що входять до складу громадських професійних об'єднань. Аудитор володіє професійними навичками та знаннями, які підтверджуються додатковою професійною атестацією. При проведенні перевірки аудитор повинен дотримуватися певних стандартів роботи і принципів професійної етики. Вказані переваги і сприяють тому, що професійний незалежний є суспільно визнаним інструментом надання впевненості та зменшення інформаційної невизначеності для всіх учасників ринку.

3. Вивчення нормативно-правових актів і літературних джерел дозволило визначити сутність аудиторських і не аудиторських послуг, визначити взаємозв'язок між характером аудиторських послуг та рівнем впевненості, що надається.

4. Для будь якої професії потрібен час, щоб суспільство її визнало та впевнилося у необхідності та корисності роботи її представників. У роботі простежено позиції дослідників щодо різних теорій виникнення аудиту як професійної діяльності, які зведено до трьох, а саме теорії потреби існуючого чи потенційного інвестора, теорії агентів (керуючих), теорії мотивації. У доповнення до вище означених теорій, вважаємо, за необхідне появу аудиту, пов'язувати із змінами у сфері економічних та соціальних відносин суспільства. Ці зміни обумовлені: реальним відчуженням фінансового капіталу від його

власника (інвестора); роз'єднанням володіння і управління бізнесом; територіальним розгалуженням бізнесу; виникненням ринку цінних паперів із одночасним зростанням ролі публічної фінансової звітності як єдиного та універсального джерела інформації для прийняття економічних рішень.

5. Аналіз літературних джерел дозволив простежити еволюцію становлення професійного аудиту у світі, та виокремити 5 етапів. Перший етап, який охоплює початок XIX століття, пов'язує із становлення професії, трансформацією мети аудиту від виявлення і виправлення помилок до оцінювання дійсного фінансового стану підприємства і розміру отриманого прибутку; під час другого етапу, який охоплює початок XX століття, виникає вибіркового способу дослідження документів та потреба у перевірці аудитором системи внутрішнього контролю підприємства; третій етап (30-ті роки XX ст.) знаменує собою початок регулювання професійної аудиторської діяльності; четвертий етап (40-ві роки XX ст.) можна вважати етапом, у ході якого відбувається розгалуженням аудиту за напрямками розвитку; п'ятому етапі виникає Міжнародний Комітет з аудиторської практики у складі Міжнародної Федерації Бухгалтерів, який здійснює розробку Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Даний факт ознаменував початок ери інтернаціоналізації аудиторської професійної діяльності.

6. Для України аудит є новим видом діяльності, однак і він пройшов свій еволюційний шлях розвитку: протягом 1987-1992рр. створюються перші аудиторські структури; 1993-1998рр. відбувається формування нормативно-правової бази аудиту; 1999-2003рр діяльність аудиту здійснюється на новій нормативно-правовій базі; 2003р-2017рр відбувається перехід на МСА, адаптація до них аудиторської діяльності; 2018р і до тепер відбувається реформування аудиторської діяльності відповідно до вимог нового законодавства за умов євроінтеграції.

7. Аналіз результатів аудиторської діяльності та стану ринку аудиторських послуг свідчить про те, що аудиторський ринок якісно змінюється внаслідок дії низки факторів, зокрема кризових явищ у

суспільстві, посиленні вимог до аудиторської професії з боку регуляторів, змін у законодавстві. Одночасно зі зменшенням кількості суб'єктів аудиторської діяльності у Реєстрі аудиторських фірм (на 4,9%), спостерігається тенденція до збільшення обсягу наданих послуг, відбуваються їх структурні зміни, а саме зменшення питомої ваги завдань з надання впевненості та збільшення інших професійних послуг, які надають суб'єкти аудиторської діяльності, відбувається укрупнення суб'єктів для здійснення аудиторської діяльності. Варто відмітити розширення переліку інших професійних послуг, а саме: ведення обліку, консалтинг, бюджетування, аутсорсинг, розробка та впровадження бухгалтерського програмного забезпечення та інші. Частка таких послуг у 2017 році складала 45,9%.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ, РЕГУЛЮВАННЯ ТА ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

2.1. Організаційне регулювання аудиторської діяльності в Україні

Новий етап розвитку вітчизняного аудиту розпочинається з нещодавно прийнятого Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [60], який має на меті привести норми національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу, зокрема із положеннями Директиви 2006/43/ЄС та Регламенту ЄС 537/2014. Це відповідає виконанню Україною узятих зобов'язань відповідно до Угоди про асоціацію, яка набула чинності 01.09.2017.

Міністерством фінансів України розроблено модель реформування системи регулювання аудиторської діяльності згідно з міжнародними стандартами та найкращими світовими практиками. Модель передбачає формування оптимально збалансованої системи суспільного нагляду та саморегулювання аудиторської діяльності, яку підтримано міжнародними організаціями, регуляторами та представниками професії. Автори Закону про аудит наголошують, що його застосування суттєво підвищить якість аудиторських послуг і, на цій підставі, рівень довіри до достовірності фінансової звітності як з позиції її користувачів, так і регуляторів та громадськості.

Прийнятий Закон покликаний докорінно змінити засади аудиторської діяльності та встановити принципово нову систему регулювання, нагляду за нею, посилити вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності. Зокрема, відповідно до Закону про аудит створено органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, який складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості та забезпечує здійснення нагляду і несе відповідальність за нагляд за [60]:

- 1) реєстрацією аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) впровадженням міжнародних стандартів аудиту;
- 3) контролем за атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 4) контролем якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 5) дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 6) застосуванням стягнень
- 7) здійснює нагляд за виконанням Аудиторською палатою України делегованих їй повноважень.

Рада нагляду є колегіальним органом, який приймає рішення від імені Органу суспільного нагляду. Такий орган формується із представників органів влади та непрактикуючих осіб, що має звести до мінімуму вплив на нього зі сторони аудиторських фірм, професійних організацій та інших зацікавлених осіб.

Професійне самоврядування аудиторів здійснюватиметься через Аудиторську палату України. Аудиторській палаті України, за Законом про аудит, делегуються повноваження із реєстрації аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; контролю за безперервним навчанням тих аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності (крім тих, які проводять аудит підприємств суспільного інтересу); контролю за якістю аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності та здійснення дисциплінарних проваджень щодо них, (крім тих, які проводять аудит підприємств суспільного інтересу).

Новим Законом про аудит встановлені достатньо високі організаційні бар'єри входження в сегмент обов'язкового аудиту, що веде до суттєвого перерозподілу ринку аудиторських послуг. Ці вимоги відносяться до різних,

включаючи забезпечення незалежності і об'єктивності аудиторів, застосування системи внутрішнього контролю, оцінювання ризиків, захисту систем обробки інформації, запровадження внутрішньої політики та процедур виконання завдань тощо. Законом встановлена вимога щодо необхідної кількості штатних працівників аудиторської фірми, яка має намір надавати послуги з обов'язкового аудиту: їх має бути не менше трьох сертифікованих аудиторів. А якщо аудиторська фірма буде проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств суспільного інтересу, то у її штаті повинні бути не менше п'яти сертифікованих аудиторів та не менше десяти кваліфікованих працівників, які залучаються до виконання завдань. Як свідчать дані АПУ на даному етапі на більшості аудиторських фірмах штатними є не більше 3-х сертифікованих аудиторів, тому для виконання зазначеної вимоги необхідними є процеси консолідації на ринку аудиторських послуг, а їх наслідком стане зменшення кількості аудиторських фірм.

Законом про аудит обмежена неперервна тривалість реалізації завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності одного підприємства строком у 10 років, а також уточнено механізм страхування відповідальності аудиторів, а саме: замість обов'язкового страхування запроваджується страхування цивільно-правової відповідальності, як і вимагає Директива ЄС.

Важливим нововведенням для аудиторських фірм, які проводять перевірки підприємств суспільного інтересу, є заборона надання певних неаудиторських послуг. Наслідком цього може стати підвищення затратності вітчизняного бізнесу. Встановлені новий Законом про аудит обмеження є значно суворішими, ніж ті, які передбачені Кодексом професійної бухгалтерської етики Ради з міжнародних стандартів бухгалтерської етики (IESBA). Однак вони, майже повністю повторюють вимоги, які введені у країнах Європейського союзу під час аудиторської реформи 2016 року.

Суб'єкт аудиторської діяльності, що надає послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств суспільного інтересу, повинен скласти і оприлюднити Звіт про прозорість. У такому звіті, аудиторська фірма має

описати свою організаційно-правову структуру, структури власності та управління, систему внутрішнього контролю якості; вказати розмір чистого доходу від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності; інформацію про безперервне навчання аудиторів; відомості щодо принципів оплати праці ключових партнерів тощо.

Законом про аудит вводиться новий порядок призначення суб'єктів аудиторської діяльності для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, які становлять суспільний інтерес. Такі суб'єкти призначаються загальними зборами акціонерного товариства, загальними зборами учасників за результатами проведеного конкурсу. Для проведення конкурсу підприємства мають розробити і оприлюднити порядок його проведення, а ще зобов'язані надати на вимогу Інспекції із забезпечення якості докази дотримання процедури відбору та прозорості проведення конкурсу. До підписання договору щодо аудиту фінансової звітності підприємства суспільного інтересу повинні проінформувати відповідний орган державної влади, до якого подається фінансова звітність разом з аудиторським висновком, про суб'єкта аудиторської діяльності, який надаватиме послуги.

Варто зазначити, що при проведенні обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств суспільного інтерес, крім аудиторського звіту, аудитори повинні сформулювати додатковий звіт для аудиторського комітету підприємства. Такий комітет має бути створений на великих підприємствах або його функції покладають на ревізійну комісію або наглядову раду, яка створюється відповідно до законодавства. Порядок створення і функції аудиторського комітету визначені Законом про аудит. Інші підприємства, які належать до підприємств, що становлять суспільний інтерес, можуть покласти функції аудиторського комітету на окремий підрозділ органу управління або на наглядовий орган.

До подання цих звітів, на аудиторських фірмах повинен бути проведений внутрішній контроль якості виконаного завдання. Він здійснюється рецензентом, який призначається з числа аудиторів, не залучених до виконання

завдання. За його відсутності – залученим аудитором, який не пов'язаний трудовими відносинами з суб'єктом аудиту, який виконував завдання. Результати своєї роботи рецензент повинен задокументувати. Такий додатковий звіт може надаватися Органу суспільного нагляду чи органу державної влади, до якого подається фінансова звітність разом з аудиторським висновком на їх вимогу.

Жорстокішими стають вимоги до атестації аудиторів (освіта, складання кваліфікаційних іспитів, здобуття практичного досвіду, підвищення кваліфікації тощо). Раніше, для отримання кваліфікаційного сертифікату, достатньо було скласти один письмовий кваліфікаційний іспит, який складався із двох етапів. Тепер претенденту потрібно скласти кваліфікаційний іспит та іспити з теоретичних знань у незалежних центрах оцінювання знань, акредитованими комісіями з атестації. Іспити проводять у письмовій чи електронній формі на засадах анонімності і конфіденційності. Перераховані правила не будуть стосуватися лише тих осіб, які мають вищу освіту та досвід роботи на посадах бухгалтера, ревізора, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора не менше ніж 15 років або досвід роботи на зазначених посадах не менше ніж сім років і пройшли стажування. Таких осіб будуть атестувати за результатами кваліфікаційного іспиту без складання теоретичних іспитів. Отримавши таке кваліфікаційне свідоцтво особа, що хоче стати аудитором, повинні отримати практичний досвід аудиторської діяльності. Для цього вона повинна пройти стажування протягом 3-х років у суб'єкта аудиторської діяльності до або після складання іспитів. Для того щоб, працювати на ринку аудиторських послуг, особа, яка пройшла стажування, склала іспити повинна потрапити до Реєстру аудиторів.

Законом запропонована нова модель реєстрації аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. Вона передбачає ведення Реєстру за такими розділами: аудитори; суб'єкти аудиторської діяльності; суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності; суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит

фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності буде здійснюватися Інспекцією із забезпечення якості шляхом перевірки дотримання ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг. Передбачено, що система контролю якості аудиторських послуг буде складатися з політики та процедур, розроблених та впроваджених суб'єктами аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Як уже зазначалося, аудиторська діяльність визнається певним видом бізнесу. При цьому, новий закон виключає «підприємницький» елемент і визнає аудиторську діяльність як незалежну професійну діяльність аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності. Однак, якщо аудитор самостійно провадить діяльність, тобто не є працівником аудиторської фірми, то він має отримати статус фізичної особи-підприємця. Аудитор не може займатися іншими видами підприємницької діяльності, хоча може отримувати дивіденди, доходи від інших корпоративних прав, від оренди та відчуження рухомого і нерухомого майна, пасивні доходи. Аудиторам дозволяється займатися громадською, освітньою, викладацькою та науковою діяльністю, підготовкою публікацій з отриманням відповідних винагород.

Для більшості компаній України фінансова звітність разом з обов'язковим аудиторським висновком стає надбанням громадськості, оскільки з'являється нова вимога щодо оприлюднення звітності для низки категорій підприємств. Також тепер разом з фінансовою звітністю більшість компаній повинна буде надавати звіт про управління, який відображає стан і перспективи розвитку підприємства і розкриває основні ризики та фактори невизначеності щодо його діяльності. Отже, в результаті нововведень ринок отримає більшу прозорість діяльності бізнесу, що підвищить довіру зарубіжних інвесторів до українських компаній і підвищить інвестиційну привабливість України в цілому.

2.2. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності

Аудиторська діяльність у нашій країні регулюється Господарським кодексом України [23], Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Кодексом етики професійних бухгалтерів та Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [48], а також нормативними документами Аудиторської палати України та Міністерства фінансів України.

На міжнародному рівні аудиторська діяльність регулюється Міжнародною федерацією бухгалтерів, яка через Раду з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), оприлюднює Міжнародні стандарти аудиту та супутніх аудиту послуги з метою встановлення єдиних засад аудиторської практики на міжнародному рівні. РМСАНВ несе відповідальність за випуск професійних міжнародних стандартів, у тому числі за зміст і форму аудиторських звітів.

Необхідність стандартизації не тільки обліку, але і аудиту на міжнародному рівні, пов'язана з процесами глобалізації світової економіки, поглибленням міжнародних відносин, виникненням і розвитком транснаціональних корпорацій, холдингових компаній, промислово-фінансових груп і т.п. Ще однією з причин, які обумовили необхідність стандартизації аудиту на міжнародному рівні є швидке зростання монополізму у галузі аудиту та консультаційних послуг.

Історія виникнення міжнародних стандартів аудиту розпочинається з 70-х років ХХ ст., а саме після створення у Мюнхені на дев'ятому Міжнародному конгресі бухгалтерів Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ). Її членами є понад 159 організацій-членів професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів з понад 124 країн світу. МФБ об'єднує близько 2,5 млн. бухгалтерів-практиків, які працюють у різних галузях економіки. Наша країна у МФБ представлена Аудиторською палатою України.

МФБ визначає своєю основною метою служіння інтересам суспільства,

через удосконалення бухгалтерської професії на міжнародному рівні і розвиток міжнародної економіки за допомогою розробки і впровадження професійних стандартів, інтеграції національних стандартів.

Міжнародні стандарти аудиту формулюють єдині базові, загальні вимоги до діяльності аудитора, при дотриманні яких забезпечується відповідний рівень якості аудиту та супутніх до аудиту послуг. Дотримання аудитором стандартів аудиту слугує критерієм оцінювання якості аудиторських послуг. Крім того, Міжнародні стандарти аудиту зумовлюють застосування в аудиторській практиці нових наукових досягнень, ведуть до підвищення кваліфікації аудиторів, гармонізують національні правила і нормативні документи у сфері аудиту, що сприяє наданню якісних послуг, вирішенню спірних питань між аудитором та клієнтом тощо. Крім того, стандарти регламентують порядок здійснення аудиту, чим допомагають самим аудиторам у виконанні їхніх обов'язків. Призначення аудиту для суспільства, замовників послуг і аудиторів наочно представлено на рис.2.1.



Рис. 2.1. Необхідність стандартизації аудиторської діяльності [49]

На рис. 2.2 подано структуру професійних стандартів, виданих РМСАНВ.



Рис. 2.2. Структура стандартів, виданих РМСАНВ [48]

Кодекс етики професійних бухгалтерів визначає фундаментальні принципи професійної етики, яких професійні бухгалтери мають дотримуватися, і діяти в інтересах членів суспільства. Такими фундаментальними принципами є: чесність і об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, незалежність, професійна поведінка та технічні стандарти. Обставини, у яких працюють професійні бухгалтери створюють певні загрози, які можуть заважати дотриманню фундаментальних принципів і суспільних інтересів. Неможливо врахувати всі такі обставини і визначити застережні заходи, тому Кодекс надає професійному бухгалтеру механізм-концептуальну основу, який дозволяє здійснювати ідентифікацію, оцінювання, розгляд та вирішення етичних конфліктів з метою дотримання фундаментальних принципів. У

Концептуальній основі подано багато варіантів стосунків і обставин, які формують загрозу для дотримання правил службової поведінки.

Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ) потрібно враховувати при наданні всіх аудиторських послуг, на які поширюються дія стандартів РМСАНВ. Вони надають рекомендації щодо відповідальності аудиторів стосовно їх системи контролю якості аудиторських послуг.

До складу професійних РМСАНВ входять:

- Міжнародні стандарти аудиту (МСА), які потрібно враховувати при виконанні аудиту історичної фінансової інформації;

- Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), які потрібно враховувати при виконанні завдань з огляду історичної фінансової інформації;

- Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ), які потрібно застосовувати при виконанні інших завдань, які не є аудитом та оглядом історичної фінансової інформації;

- Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП), які потрібно використовувати під час виконання завдань з супутніх послуг.

В цілому стандарти РМСАНВ регулюють виконання завдань з аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг не мають переважної сили над національними законодавчими і нормативними актами, які регулюють аудит. Однак в Україні Рішенням Аудиторської палати України встановлено обов'язкове застосування суб'єктами аудиторської діяльності Міжнародних стандартів аудиту, у якості Національних стандартів, починаючи з 1 січня 2007 року.

У стандартах РМСАНВ відображено основні методологічні принципи та процедури, певні рекомендації, які мають пояснювальний характер, а також додатки. Вони визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб перевірки, види звітів аудитора, питання методології, яких мають дотримуватись аудитори. Природа стандартів РМСАНВ потребує від професійних бухгалтерів застосування професійного судження. За виняткових обставин професійний бухгалтер може, якщо це необхідно, відступити від

основних принципів і процедур стандартів завдань для ефективнішого досягнення мети завдання. У випадку виникнення такої ситуації професійний бухгалтер має бути готовим обґрунтувати зроблений відступ.

Проаналізуємо міжнародні стандарти аудиту фінансової звітності за допомогою розгляду важливих тез у порядку їх використання у контексті виявлення помилок.

Відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» основна мета аудиту фінансової звітності полягає у підвищенні рівня довіри до неї з боку її користувачів. Це досягається на підставі висловлення думки аудитором про те, чи подана фінансова звітність є достовірною в усіх суттєвих аспектах, або чи надає вона правдиву та достовірну інформацію, чи підготовлена відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності [48].

У загальній формі виконання завдань з надання впевненості згідно МСА може бути представлений як послідовність етапів, поданих на рис. 2.3.

Отримання розуміння предмету перевірки, а саме розуміння бізнесу господарюючого суб'єкта, його середовища (особливості галузі та стан підприємницької діяльності; стратегія розвитку, бізнес ризику; форма власності, організаційно-правова форма господарювання, організаційна структура система управління; особливості нормативно-правової бази; використовується концептуальна основа фінансової звітності, зміст облікової політики, стан обліку і внутрішньогосподарського контролю тощо), інших обставин завдання є важливими для розробки стратегії і тактики виконання завдання з надання впевненості.

Варто відмітити, що аудитор одержує додаткові знання предмету перевірки у ході усього процесу аудиту. Ці знання допомагають спланувати виконання необхідних аудиторських процедур, визначити ділянки, які вимагають особливої уваги аудитора, оцінити аудиторські докази.

Наступним етапом стандартного процесу аудиту є ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення інформації. У МСА подається визначення

аудиторського ризику, характеристика його основних складових, визначаються правила і процедури, які має здійснити аудитор для ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення інформації через свідомі і несвідомі дії облікового персоналу.

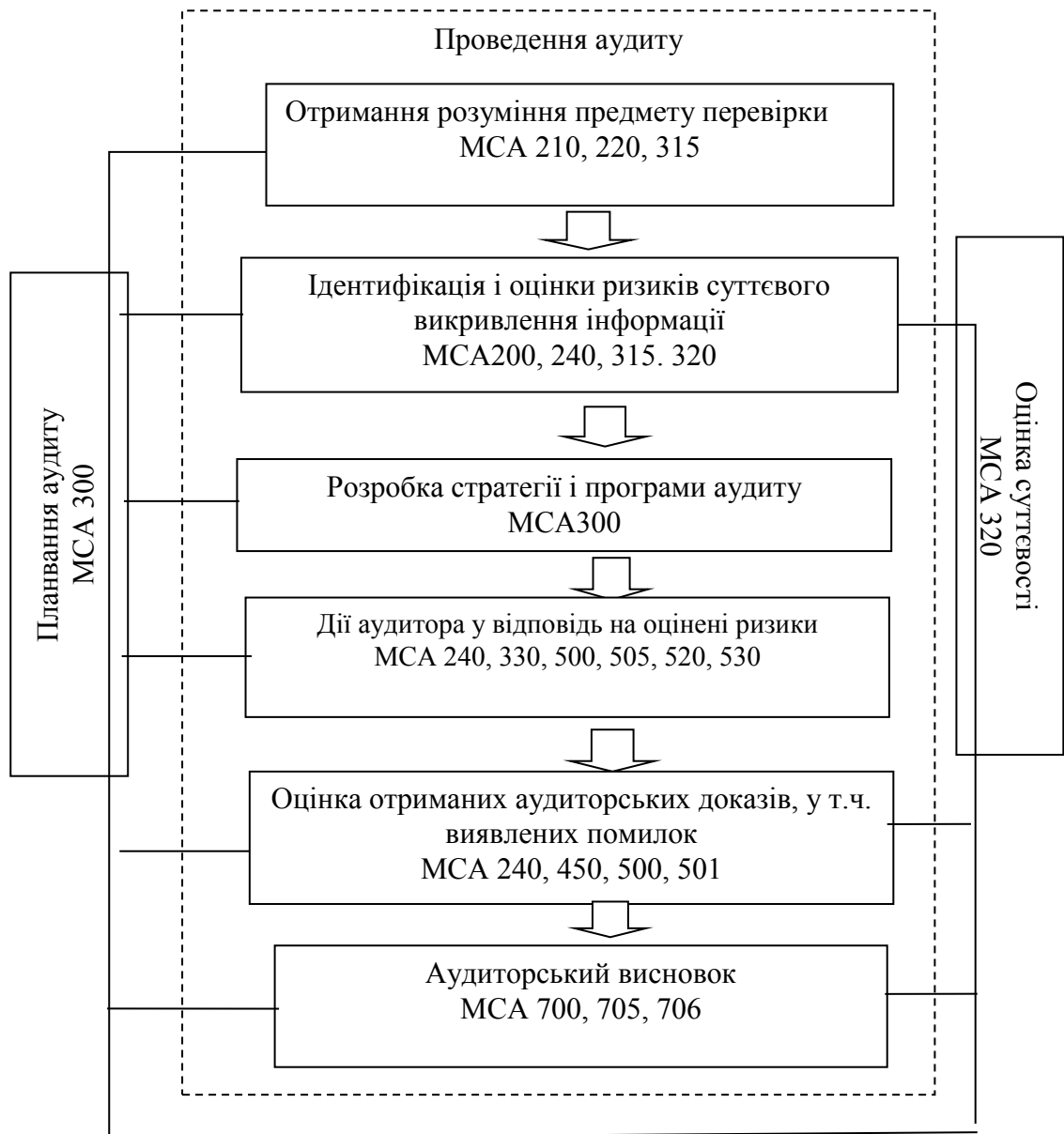


Рис. 2.3. Стандартний процес аудиту фінансової звітності згідно МСА [49]

Згідно зі стандартом МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» аудитор оцінює ризик суттєвого викривлення на двох рівнях: на загальному рівні фінансових звітів; за класами операцій, залишками на рахунках, розкриттям інформації та пов'язаними із нею твердженнями. МСА

320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» надає рекомендації щодо поняття суттєвості та її взаємозв'язків з аудиторським ризиком [48]. Зберігаючи професійний скептицизм під час аудиторської перевірки, аудитор має оцінити отриману інформацію про суб'єкт господарювання та його середовище з позиції можливого існування чинників ризику помилки або шахрайства, і у результаті ідентифікувати та оцінити аудиторський ризик. Варто відмітити, що у додатках до МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», МСА 315 наводяться приклади чинників, умов та подій, які можуть свідчити про наявність ризиків суттєвого викривлення. Процедури оцінки ризиків передбачають подання запитів до управлінського персоналу та інших працівників господарюючого суб'єкта, аналітичні процедури, спостереження та перевірку.

Пояснювальні матеріали до МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» вказують на те, що планування не треба вважати окремим етапом аудиту, а повторюваним і безперервним процесом [48]. На основі попередньої оцінки аудиторського ризику аудитор розробляє загальну стратегію і програму аудиторської перевірки. Згідно з МСА 300 аудитор має задокументувати загальну стратегію проведення аудиту у Меморандумі, де відобразити ключові рішення щодо обсягу, терміну і порядку проведення аудиту.

Основними діями аудитора при виконанні завдань з надання впевненості згідно МСА мають стати дії у відповідь на оцінені ризики. У ході цього етапу аудиту визначаються потрібні аудиторські процедури для відшукування і ідентифікації помилок у фінансовій звітності. Їх сукупність (перевірка, спостереження, запит, зовнішнє підтвердження, перерахунок, повторне виконання, повторне обчислення або аналітичні процедури), обсяг визначається аудитором на підставі з професійного судження. МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» вказує на те, що при виборі аудиторських процедур, аудитор має спиратися на попередньо ідентифіковані та оцінені ризики суттєвого викривлення як на рівні фінансової звітності, так і на рівні тверджень. МСА 240 регулює дії у відповідь на оцінені ризики, але пов'язані

саме з ризиками шахрайства. У Додатку 2 до МСА 240 представлені, для прикладу, конкретні дії аудитора у відповідь внаслідок неправдивої фінансової звітності та внаслідок незаконного привласнення активів.

Особливої уваги заслуговує той факт, що як в МСА 240, так і в МСА 330 вказується на роль комп'ютеризованих методів аудиту для підвищення ефективності аудиторської перевірки. Їх застосування дозволить розширити тестування електронних операцій і файлів з рахунками, виокремити нетипові операції, відсортувати операції з конкретними характеристиками, ідентифікувати незвичайні або неочікувані зв'язки між статтями фінансової звітності, збільшити обсяг вибірки аж до генеральної сукупності. Проте у жодному із стандартів аудиту не визначено конкретно, що це за методи та як їх використовувати, а зазначається лише їх важливість та перспективність

Вибираючи аудиторські процедури, аудитор звертається до групи стандартів «Аудиторські докази». У стандартах розкриваються суть та види аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів. Наприклад, фізичне спостереження та перевірка певних активів, збільшення обсягів вибірки, застосування комп'ютеризованих методів аудиту, зміна часу процедур по суті, перевірка інвентаризаційних записів, ретроспективний огляд суджень управлінського персоналу щодо облікових оцінок, виконання аналітичних процедур по суті тестування прийнятності журнальних записів та ін. Зокрема, МСА 505 «Зовнішні підтвердження» визначає спеціальні вимоги і надає рекомендації щодо застосування зовнішніх підтверджень як засобу отримання аудиторських доказів. Аудитор може застосовувати зовнішнє підтвердження у двох формах:- запити про позитивні підтвердження та запити про негативні підтвердження. МСА 520 «Аналітичні процедури» встановлює вимоги та надає рекомендації щодо застосування аналітичних процедур під час аудиту, проте не надає конкретної методики їх розробки. Згідно МСА 580 «Письмові запевнення» аудитор повинен отримати письмові запевнення управлінського персоналу (у формі листа-запевнення) з питань, що є суттєвими для фінансових звітів, зокрема, запевнення щодо визнання управлінським персоналом своєї

відповідальності за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, запевнення щодо того, що всі операції були зареєстровані та відображені у фінансовій звітності і т.п. Відмова управлінського персоналу від надання вказаних письмових запевнень буде підставою для аудитора модифікувати аудиторський висновок.

Застосувавши аудиторські процедури та отримавши у результаті аудиторські докази аудитор повинен провести їх оцінювання, що ґрунтується на його професійному судженні. Якщо у ході аудиторської перевірки були виявлені помилки, треба встановити їх причини, їх суттєвість, необхідність використання додаткових аудиторських процедур. Аудитору потрібно зрозуміти не свідчить ідентифіковане викривлення інформації про шахрайство та повідомити про це управлінський персонал.

МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» пояснює, як застосовується суттєвість під час оцінювання впливу ідентифікованих викривлень на сам процес аудиту і оцінювання впливу не виправлених спотворень на фінансову звітність. Треба відмітити, що стандарт не містять конкретної методики оцінки суттєвості ідентифікованих викривлень, однак надає рекомендації, які має взяти до уваги аудитор. Аудитор розглядає суттєвість і на рівні фінансових звітів у цілому, а також стосовно сальдо окремих рахунків, класів операцій та інформації, яка подається [48].

Завершується процес аудиту є формулюванням аудиторського висновку, який ґрунтується на отриманих аудиторських доказах. МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» відображає особливості формулювання аудиторської думки, а також форму і зміст аудиторського звіту.

МСА забезпечують процес аудиту фінансової звітності наступними методами, процедурами, інструментарієм (табл. 2.1), що спрямовані на допомогу аудитору.

Таблиця 2.1

Методичний інструментарій аудиту фінансової звітності згідно з МСА [49]

№ з/п	Етапи стандартного процесу аудиту	Методи, процедури, інструментарій
1	Отримання розуміння предмету перевірки та Інших обставин завдання	<ul style="list-style-type: none"> - встановлення наявності передумов для проведення аудиту (визначення прийнятності застосовної концептуальної основи фінансової звітності, узгодження відповідальності управлінського персоналу за складання і достовірне подання звітності, внутрішній контроль, забезпечення аудитора необхідною інформацією); - узгодження умов завдання ч аудиту (лист-зобов'язання); - визначення загальних чинників (галузь, характер, структура суб'єкта господарювання, мета та характер фінансової звітності, яким законодавчим або нормативним актом встановлено застосовану концептуальну основу фінансової звітності, існування системи внутрішнього контролю, фінансові результати діяльності та ін.); - оцінка дотримання аудитором відповідних етичних вимог, включаючи незалежність
2	Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення інформації щодо предмета перевірки	<ul style="list-style-type: none"> - подання запитів до управлінського персоналу та інших працівників (щодо обґрунтування вибору облікової політики, заходів контролю, змін маркетингової стратегії, судових процесів, відповідальності осіб в службі внутрішнього аудиту та інших факторів, що впливають на середовище, в якому складається фінансова звітність); - аналітичні процедури (виявлення зв'язків між показниками, закономірностей, незвичайних операцій, подій, сум); - спостереження та перевірка (операцій, документів, звітів, бізнес-планів, записів, протоколів, стратегій, приміщень)
3	Розробка стратегії і програми аудиту	<ul style="list-style-type: none"> - реєстрація основних рішень для належного планування аудиту стосовно загального обсягу, часу та проведення аудиту (стратегія); - реєстрація запланованих процедур аудиту відповідно до оцінених ризиків (програма)
4	Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики	<ul style="list-style-type: none"> - загальні дії у відповідь (дотримання професійного скептицизму, внесення змін до аудиторських процедур, використання експертів, забезпечення більшого нагляду, внесення елементів непередбачуваності); - подальші процедури: <ul style="list-style-type: none"> • за призначенням: процедури по суті (тести деталей та аналітичні процедури по суті), тести заходів контролю; • за типом: перевірка (вивчення записів, документів, фізичний огляд активу), спостереження (нагляд за процесом або процедурою), запит (письмове звернення до керівництва і працівників підприємства), зовнішнє підтвердження (отримання письмової відповіді третьої сторони), ретроспективний огляд суджень управлінського персоналу щодо облікових оцінок, повторне обчислення (перевірка правильності математичних засобів), повторне виконання (заходів внутрішнього контролю), аналітичні процедури (виявлення закономірностей між досліджуваними показниками), комп'ютеризовані методи аудиту (які саме не визначено).
5	Оцінка отриманих аудиторських доказів, в тому числі виявлених помилок	<ul style="list-style-type: none"> - оцінка виявлених помилок щодо їх суттєвості, як окремо так і сукупно; - оцінка отриманих аудиторських доказів відповідно до їх достатності і прийнятності (базується на судженні аудитора, враховуючи оцінку ризиків суттєвого викривлення, джерело отримання, характер, конкретні обставини отримання доказів)
6	Аудиторський висновок	<ul style="list-style-type: none"> - формулювання думки про фінансову звітність на основі отриманих аудиторських доказів та чітке письмове її висловлення у формі звіту

З таблиці 2.1 видно, що поряд з іншими методами, процедурами, інструментами процесу аудиту фінансової звітності підприємств належне місце посідають комп'ютеризовані методи аудиту, які відносяться до четвертого етапу аудиту, коли аудитор встановивши достатньо високий рівень ризику існування помилок у фінансовій звітності, повинен здійснити певні заходи відповідь на оцінені ризики і застосувати відповідні інструменти для виявлення цих помилок, в тому числі і комп'ютеризовані методи аудиту. Проте, ці методи залишаються недостатньо розробленими. Міжнародні стандарти аудиту описують дії аудитора у відповідь на оцінені ризики, пропонуючи застосовувати різні процедури щодо виявлення помилок, такі як спостереження, запит, перевірка, повторне виконання, повторне обчислення, аналітичні процедури. Проте вказані процедури можна назвати, певною мірою, суб'єктивними, тому що вони залежать від професіоналізму, компетенції, досвіду аудитора, спираються на його судження. В свою чергу, комп'ютеризовані методи дають змогу незалежно оцінити представлену аудитору інформацію щодо виявлення помилок згідно з вказаними критеріями. Отже, поєднання комп'ютеризованих методів аудиту з іншими, більш розробленими, є перспективним напрямком удосконалення та розвитку вітчизняного аудиту.

Підсумовуючи вищевикладене, варто зауважити, що при виконанні завдань із надання впевненості аудитор має на меті виявити допущені управлінським персоналом помилки у фінансовій звітності та сформулювати висновок щодо її достовірності. Для цього він повинен чітко визначитися з об'єктами, що будуть досліджуватися, правильно спланувати свої дії, використати належні аудиторські процедури і в результаті отримати достатні та прийнятні докази для формування об'єктивного висновку. Лише послідовно дотримуючись основних етапів проведення аудиту, аудитор зможе досягти успішної реалізації мети конкретної аудиторської перевірки.

2.3. Проблеми та перспективи розвитку вітчизняного аудиту

Вітчизняному аудиту виповнилося лише 25 років з дати імплементації, однак він намагається слідувати світовим тенденціям. Незважаючи на це, існують певні проблеми у його функціонуванні. Огляд літературних джерел дозволяє виокремити основні проблемні аспекти розвитку вітчизняного аудиту (рис.2.4).

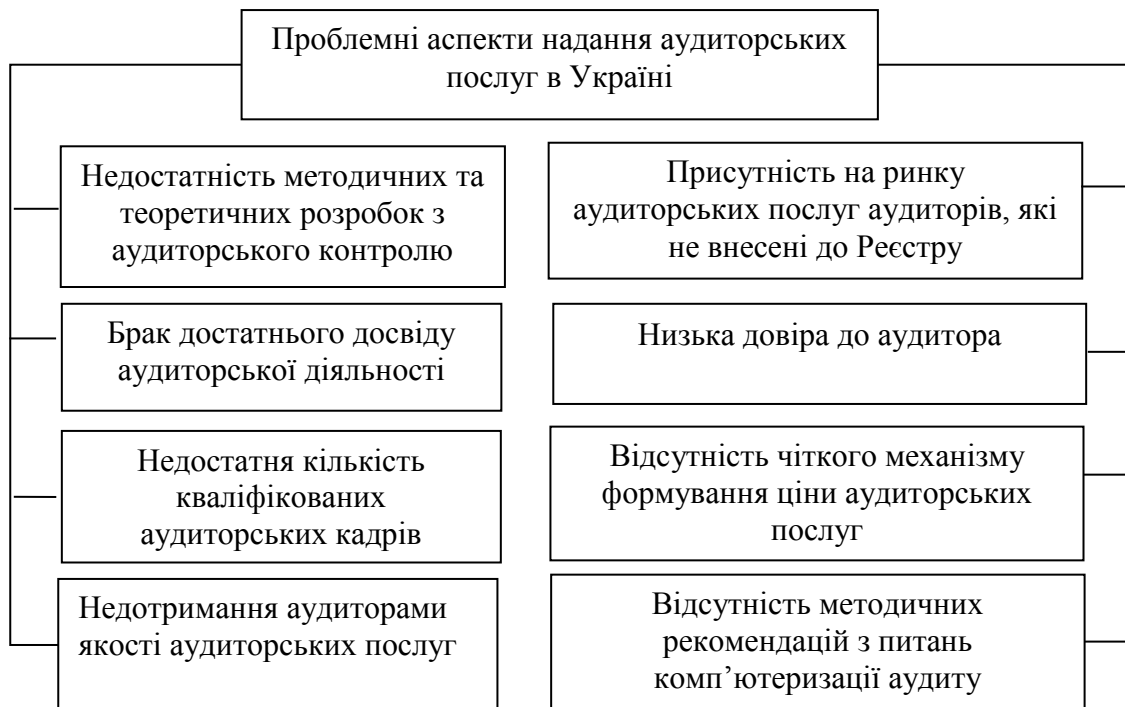


Рис. 2.4. Проблеми надання аудиторських послуг в Україні [24]

Однією з найбільш актуальних проблем вітчизняного аудиту є недовіра до якості наданих послуг, а відповідно, і сумніви щодо достовірності фінансової звітності господарюючих суб'єктів, навіть за умови перевірки її незалежним аудитором. Управлінський персонал досить значної кількості середніх і малих підприємств через невеликі доходи не може звернутися за послугами до великих і знаних аудиторських фірм, а користується послугами приватних аудиторів, ризикуючи отримати неякісні аудиторські послуги. Причинами даної проблеми є недосконалість нормативної та законодавчої бази; нерозуміння соціально-економічних переваг інформації, яка підтвержена

аудитором та якій можна довіряти; нехтування окремими аудиторами етичних норм та некваліфіковане виконання своїх обов'язків тощо.

Наступна проблема, пов'язана з виконанням завдань з надання впевненості, полягає у тому, що самі замовники, перебуваючи у залежності від його результатів, інколи впливають на роботу аудитора і її кінцевий результат. Адже отримання модифікованого висновку може бути перешкодою у співпраці підприємства з діловими партнерами, у залученні додаткових інвестицій. Шляхом додаткових гонорарів замовники аудиторських послуг можуть підштовхувати аудиторів до надання свідомо спотворених результатів, які б відповідали їх інтересам (наприклад, підтвердження завищених прибутків або ж збитковості). Прагнути завищувати прибутки господарюючі суб'єкти можуть, як уже зазначалося, для заохочення інвестицій та співпраці з новими партнерами, а от підтвердження збитковості підприємства – з метою ухилення від сплати податків або від виплати дивідендів акціонерам. У цьому випадку виникає конфлікт інтересів, адже для зовнішніх користувачів фінансової звітності принципово важливим є отримання саме достовірної інформації, незалежно від того, якою вона є – позитивною чи негативною.

У вітчизняній аудиторській практиці існує проблема визначення цін на надані послуги. За відсутності єдиного порядку визначення вартості послуг, аудитори вдаються до застосування власної системи ціноутворення. Досить часто така система ґрунтується на розрахунку кількості відпрацьованих людино-годин або обсязі виконаних робіт. Зустрічаються випадки, коли з метою боротьби за клієнта аудитори йдуть на значне зниження ціни. Це в свою чергу впливає на зниження якості аудиту. Варто зазначити, що впровадження законодавцем тендерного формату закупівлі аудиторських послуг, спровокував демпінг, бо на цьому ґрунтується сама ідея тендерів. Як не дивно, сфера конкурентної боротьби між аудиторськими фірмами визначається лише ціновою позицією і зосереджена у агробізнесі, банківській, страховій діяльності, на ринку енергоресурсів.. Причому конкуренція практично не поширюється на аудиторські фірми-нерезиденти, особливо з «великої» четвірки.

Проаналізувавши обов'язковий аудит фінансової звітності за видами висновків в Україні (додаток Н), можна відмітити, що у 2017 році було видано 5947 аудиторських висновків, з них 1391 або 23,39% – безумовно-позитивних; 4428 або 74,45% – умовно-позитивних, 90 або 1,5% – негативних. Відмова від висловлення думки траплялася у 38 висновках або 0,66%. [34] Така ситуація може свідчити про те, що фінансова звітність більшості суб'єктів господарювання відповідає національним та міжнародним стандартам, проте є несуттєві неточності, або ж про те, що аудит був здійснений із порушенням основних принципів та його якість і надійність знаходиться на досить низькому рівні.

Варто вказати на відсутність системної інформації про ситуацію на ринку аудиторських послуг. Річні звіт АПУ до Кабінету Міністрів значно запізнюються, його важко назвати детальним.

На жаль, існують випадки присутності на ринку аудиторських послуг аудиторів, які не внесені до Реєстру аудиторських фірм, але які досить впевнено надають свої послуги. Даний факт є свідченням наявності проблем контролю аудиторської діяльності. Фактично на даний момент аудит існує завдяки платоспроможності замовників та кількості послуг, а не їх високій якості.

Серйозну стурбованість викликає якість роботи деяких вітчизняних аудиторських фірм. Це питання піднімається не лише користувачами аудиторських послуг і державними органами, але й самими аудиторами, які зацікавлені у сталому розвитку ринку аудиторських послуг, підвищенні іміджу аудиторської професії. Законодавець до критеріїв якості часто чомусь відносить чисельність сертифікованих аудиторів у штаті фірми, страхування аудиторського ризику. Розглядаючи питання якості аудиторських послуг, Редько О.Ю. [65] справедливо зазначає, що страхування ризику повністю відповідає західній практиці, а от інші критерії є досить сумнівними. Адже важко довести, що 10 аудиторів працюватимуть краще та забезпечують більшу якість, ніж 3 або 5. Єдине, що можна встановити напевно: у першому випадку

вартість послуг буде дорожча. Поліпшенню якості вітчизняного аудиту сприятиме лише система цілісних та комплексних заходів, які мають бути спрямовані на розвиток правового поля аудиту, посилення контролю за рівнем компетентності аудиторів, забезпечення їх реальної незалежності, посилення санкцій за формування недостовірних висновків.

Ще одним з основних напрямів підвищення якості аудиту є розробка внутрішньо-фірмових методик аудиту, робочої документації тощо, оформлення у вигляді внутрішньо-фірмових стандартів

Підвищити ефективність роботи аудитора неможливо без застосування комп'ютерної техніки. Однак, незважаючи на широку автоматизацію облікових процесів, варто відмітити недостатнє використання вітчизняними аудиторами комп'ютерних технологій та аудиторського програмного забезпечення. До основних факторів, які перешкоджають автоматизації аудиту можна віднести [41]:

- низький рівень розвитку аудиторського ринку, викликаний початковим періодом його становлення;

- специфіку аудиторської діяльності, яка полягає в неможливості повної формалізації процесу аудиту, необхідності формування професійного судження;

- високу вартість комп'ютерних програм;

- застосування клієнтом-замовником різного програмного забезпечення;

- виїзний характер роботи аудиторів;

- різна галузева спеціалізація клієнтів аудиторських фірм;

- необхідність забезпечення інформаційної безпеки.

Огляд літератури і вивчення аудиторської практики дозволили виокремити необхідні умови для розробки програмного забезпечення аудиту. Ними повинні стати [41]:

- підбір нормативної інформації фахівцями-методологами і її безперервне оновлення;

- забезпечення єдиного підходу різних фахівців до перевірки;

- простота програма у використанні і можливість використання різними аудиторськими компаніями та аудиторами;
- підтримка процедур контролю якості;
- можливість гнучкого налаштування структури аудиторської перевірки;
- наявність системи розмежування прав доступу;
- можливість автоматизованої обробки великого обсягу інформації;
- інтеграція з зовнішніми системами (системами бухгалтерського обліку, поштою, державними структурами тощо)
- забезпечення безпеки інформації.

Однією з важливих проблем є те, що українські аудиторські фірми, у міжнародних аудиторських об'єднаннях майже не представлені. Поряд з тим на українському ринку аудиторських послуг домінує «Велика четвірка»: Coopers & Lybrand; Deloitte & Touch; KPMG; Ernst & Young. Представники «Великої четвірки» мають істотний вплив на характер конкуренції і структуру ринку аудиторських послуг в Україні.

На ринку аудиторських послуг останнім часом посилюється контроль над аудиторською діяльністю – це є позитивним результатом, оскільки забезпечує більш достовірні результати аудиторських перевірок, які спонукають аудиторські фірми до набуття бездоганної ділової репутації. На світовому ринку аудиту сьогодні діють сотні тисяч аудиторських фірм, однак тільки окремі з них здобули міжнародне визнання.

На жаль, в Україні все ще існує нерозуміння власників, менеджерів практичної корисності зовнішнього професійного аудиту. Це пояснюється тим, що в країні суспільна потреба в аудиті поки не сформована, а аудит впроваджується так би мовити «зверху», через законодавчі акти держави. Варто відмітити штучно створений примусовий попит на обов'язковий аудит, визначений законодавчо, причому не для всіх господарюючих суб'єктів. Як правило, у вітчизняному менеджменті попит на професійні аудиторські послуги виникає, тоді, коли з'являються нові законодавчі акти, має відбутися фіскальна

перевірка; у власника є підозра у шахрайстві чи неефективній роботі найманого управлінського персоналу.

На шляху становлення, розвитку та функціонування аудиту в Україні постає багато проблемних питань, що негативно позначаються як на результатах діяльності підприємства, так і на економічній ситуації держави загалом. Лише комплексне та системне подолання цих недоліків сприятиме підвищенню авторитетності вітчизняного аудитора на міжнародному рівні та підвищить довіру користувачів фінансової звітності до аудиту.

Підсумовуючи зазначене, можна виокремити основними напрямками розвитку аудиторської діяльності в Україні. Ними можуть стати:

- розробка механізму практичного застосування МСА в Україні, створення до них коментарів у повному обсязі;
- розробка Типових методик аудиторської перевірки фінансової звітності підприємств на основі узагальненого практичного досвіду міжнародних і вітчизняних аудиторських фірм у розрізі галузей їх діяльності (банківська, торговельна, страхова, хімічна, металургійна, харчова, легка промисловості);
- покращення методики складання та ведення аудиторських робочих документів, а також порядку реалізації результатів аудиту на підставі внутрішніх стандартів;
- поглиблення співпраці професійних аудиторських організацій України з міжнародними та європейськими професійними організаціями бухгалтерів і аудиторів;
- розробка механізму ціноутворення на аудит та аудиторські послуги на основі вивчення міжнародного досвіду;
- створення результативної та довершеної системи контролю якості аудиторських послуг на основі міжнародного досвіду;
- дотримання норм професійної етики аудиторами та контроль Органу суспільного контролю за цим процесом;
- зосередження зусилля професійних організацій на таких напрямках своєї

діяльності, як підтримка та розширення кваліфікації своїх членів, моніторинг якості та незалежності, популяризація в суспільстві професії, зокрема фундаментальних принципів, таких як незалежність, чесність, об'єктивність.

Висновки до розділу 2

1. Новий етап розвитку вітчизняного аудиту розпочався з нещодавно прийнятого Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який має на меті привести норми національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу. Розроблена модель реформування системи регулювання аудиторської діяльності. Загальні принципи регулювання аудиторської професії та здійснення аудиту в основному відповідають загальноєвропейським тенденціям. Це посилені вимоги до незалежності аудиторів, їх об'єктивності, організації та якості роботи, чітка система реєстрації аудиторів, а також підвищені вимоги до суспільно значимих суб'єктів господарювання.

2. Розвиток процесів економічної інтеграції країн, створення транснаціональних корпорацій, швидкий ріст монополізму у сфері аудиту і консультаційних послуг обумовили необхідність стандартизації аудиту на міжнародному рівні. Починаючи з 2007 року, в Україні діють Міжнародні стандарти аудиту в якості Національних стандартів, що свідчить про прагнення вітчизняних аудиторських фірми проводити аудит у відповідності до світових норм та правил. У роботі проаналізовано важливі тези міжнародних стандартів аудиту при виконанні завдань з надання впевненості у контексті виявлення помилок, виокремлено етапи стандартного процесу аудиту та запропоновано необхідний методичний інструментарій щодо кожного з них.

3. Огляд літературних джерел дозволило виокремити основні проблемні аспекти розвитку вітчизняного аудиту, які впливають як на підприємство, так і на економічну ситуацію держави. Серед них:

- недостатність методичних та теоретичних розробок з аудиторського контролю;
- брак достатнього досвіду аудиторської діяльності;
- недотримання аудиторами якості аудиторських послуг;
- присутність на ринку аудиторських послуг аудиторів, які не внесені до Реєстру;
- низька довіра до аудитора;
- відсутність чіткого механізму формування ціни аудиторських послуг;
- нерозуміння власників, менеджерів практичної корисності зовнішнього професійного аудиту, що пояснюється не розумінням суспільної потреби в аудиті, аудит впроваджується, так би мовити, «зверху», через законодавчі акти держави;
- бажання самих замовників впливати на роботу аудитора і її кінцевий результат;
- відсутність системної інформації про ситуацію на ринку аудиторських послуг. Річні звіти АПУ до Кабінету Міністрів значно запізнюються, їх важко назвати детальними;
- недостатнє використання вітчизняними аудиторами комп'ютерних технологій та аудиторського програмного забезпечення;
- мале представництво вітчизняних аудиторських фірм у міжнародних аудиторських об'єднаннях, зростання впливу представників «Великої четвірки» (Coopers & Lybrand; Deloitte & Touch; KPMG; Ernst & Young) на характер конкуренції та структуру ринку аудиторських послуг в Україні.

4. Комплексне та системне подолання означених проблем сприятиме підвищенню авторитетності вітчизняного аудитора на міжнародному рівні та підвищить довіру користувачів фінансової звітності до аудиту. Основними напрямками розвитку аудиторської діяльності в Україні повинні стати:

- розробка механізму практичного застосування МСА в Україні, створення до них коментарів у повному обсязі;

- розробка Типових методик аудиторської перевірки фінансової звітності підприємств на основі узагальненого практичного досвіду міжнародних і вітчизняних аудиторських фірм к розрізі галузей їх діяльності (банківська, торговельна, страхова, хімічна, металургійна, харчова, легка промисловості);

- покращення методики складання та ведення аудиторських робочих документів, а також порядку реалізації результатів аудиту на підставі внутрішніх стандартів;

- поглиблення співпраці професійних аудиторських організацій України з міжнародними та європейськими професійними організаціями бухгалтерів і аудиторів;

- розробка механізму ціноутворення на аудит та аудиторські послуги на основі вивчення міжнародного досвіду;

- створення результативної та довершеної системи контролю якості аудиторських послуг на основі міжнародного досвіду;

- дотримання норм професійної етики аудиторами та контроль Органу суспільного контролю за цим процесом;

- зосередження зусилля професійних організацій на таких напрямках своєї діяльності, як підтримка та розширення кваліфікації своїх членів, моніторинг якості та незалежності, популяризація в суспільстві професії, зокрема фундаментальних принципів, таких як незалежність, чесність, об'єктивність.

5. Важливою умовою удосконалення методики та організації аудиту на сучасному етапі його розвитку є застосування інформаційних систем і комп'ютерних технологій. У зв'язку з цим у роботі визначено основні фактори, які перешкоджають автоматизації аудиту та визначено необхідні умови для розробки програмного забезпечення аудиту.

ВИСНОВКИ

Узагальнюючи результати проведеного дослідження, можна зробити такі висновки:

1. Оскільки аудит є однією із форм контролю, то для визначення його сутності у роботі сформовано класифікаційну модель контролю взагалі, виокремлено суттєві відмінності між такими видами контролю як ревізія, незалежний аудит, судово-економічна експертиза та тематична перевірка, яку здійснюють фіскальні органи.

2. Аудитор на відміну від інших суб'єктів контролю, виступає діловим партнером клієнта, який перевіряючи надає різнобічну допомогу клієнту в усіх його справах. Він адміністративно незалежний від суб'єкта перевірки, якість його роботи перевіряють такі ж фахівці, що входять до складу громадських професійних об'єднань. Аудитор володіє професійними навичками та знаннями, які підтверджуються додатковою професійною атестацією. При проведенні перевірки аудитор повинен дотримуватися певних стандартів роботи і принципів професійної етики. Вказані переваги і сприяють тому, що професійний незалежний є суспільно визнаним інструментом надання впевненості та зменшення інформаційної невизначеності для всіх учасників ринку.

3. Вивчення нормативно-правових актів і літературних джерел дозволило визначити сутність аудиторських і не аудиторських послуг, визначити взаємозв'язок між характером аудиторських послуг та рівнем впевненості, що надається.

4. Для будь якої професії потрібен час, щоб суспільство її визнало та впевнилося у необхідності та корисності роботи її представників. У роботі простежено позиції дослідників щодо різних теорій виникнення аудиту як професійної діяльності, які зведено до трьох, а саме теорії потреби існуючого чи потенційного інвестора, теорії агентів (керуючих), теорії мотивації. У доповнення до вище означених теорій, вважаємо, за необхідне появу аудиту, пов'язувати із змінами у сфері економічних та соціальних відносин суспільства.

Ці зміни обумовлені: реальним відчуженням фінансового капіталу від його власника (інвестора); роз'єднанням володіння і управління бізнесом; територіальним розгалуженням бізнесу; виникненням ринку цінних паперів із одночасним зростанням ролі публічної фінансової звітності як єдиного та універсального джерела інформації для прийняття економічних рішень.

5. Аналіз літературних джерел дозволив простежити еволюцію становлення професійного аудиту у світі, та виокремити 5 етапів. Перший етап, який охоплює початок ХІХ століття, пов'язує із становлення професії, трансформацією мети аудиту від виявлення і виправлення помилок до оцінювання дійсного фінансового стану підприємства і розміру отриманого прибутку; під час другого етапу, який охоплює початок ХХ століття, виникає вибіркового способу дослідження документів та потреба у перевірці аудитором системи внутрішнього контролю підприємства; третій етап (30-ті роки ХХ ст.) знаменує собою початок регулювання професійної аудиторської діяльності; четвертий етап (40-ві роки ХХ ст.) можна вважати етапом, у ході якого відбувається розгалуження аудиту за напрямками розвитку; п'ятому етапі виникає Міжнародний Комітет з аудиторської практики у складі Міжнародної Федерації Бухгалтерів, який здійснює розробку Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Даний факт ознаменував початок ери інтернаціоналізації аудиторської професійної діяльності.

6. Для України аудит є новим видом діяльності, однак і він пройшов свій еволюційний шлях розвитку: протягом 1987-1992рр. створюються перші аудиторські структури; 1993-1998рр. відбувається формування нормативно-правової бази аудиту; 1999-2003рр діяльність аудиту здійснюється на новій нормативно-правовій базі; 2003р-2017рр відбувається перехід на МСА, адаптація до них аудиторської діяльності; 2018р і до тепер відбувається реформування аудиторської діяльності відповідно до вимог нового законодавства за умов євроінтеграції.

7. Аналіз результатів аудиторської діяльності та стану ринку аудиторських послуг свідчить про те, що аудиторський ринок якісно

змінюється внаслідок дії низки факторів, зокрема кризових явищ у суспільстві, посиленні вимог до аудиторської професії з боку регуляторів, змін у законодавстві. Одночасно зі зменшенням кількості суб'єктів аудиторської діяльності у Реєстрі аудиторських фірм (на 4,9%), спостерігається тенденція до збільшення обсягу наданих послуг, відбуваються їх структурні зміни, а саме зменшення питомої ваги завдань з надання впевненості та збільшення інших професійних послуг, які надають суб'єкти аудиторської діяльності, відбувається укрупнення суб'єктів для здійснення аудиторської діяльності. Варто відмітити розширення переліку інших професійних послуг, а саме: ведення обліку, консалтинг, бюджетування, аутсорсинг, розробка та впровадження бухгалтерського програмного забезпечення та інші. Частка таких послуг у 2017 році складала 45,9%.

8. Новий етап розвитку вітчизняного аудиту розпочався з нещодавно прийнятого Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який має на меті привести норми національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу. Розроблена модель реформування системи регулювання аудиторської діяльності. Загальні принципи регулювання аудиторської професії та здійснення аудиту в основному відповідають загальноєвропейським тенденціям. Це посилені вимоги до незалежності аудиторів, їх об'єктивності, організації та якості роботи, чітка система реєстрації аудиторів, а також підвищені вимоги до суспільно значимих суб'єктів господарювання.

9. Розвиток процесів економічної інтеграції країн, створення транснаціональних корпорацій, швидкий ріст монополізму у сфері аудиту і консультаційних послуг обумовили необхідність стандартизації аудиту на міжнародному рівні. Починаючи з 2007 року, в Україні діють Міжнародні стандарти аудиту в якості Національних стандартів, що свідчить про прагнення вітчизняних аудиторських фірми проводити аудит у відповідності до світових норм та правил. У роботі проаналізовано важливі тези міжнародних стандарти аудиту при виконанні завдань з надання впевненості у контексті виявлення

помилки, виокремлено етапи стандартного процесу аудиту та запропоновано необхідний методичний інструментарій щодо кожного з них.

10. Огляд літературних джерел дозволило виокремити основні проблемні аспекти розвитку вітчизняного аудиту, які впливають як на підприємство, так і на економічну ситуацію держави. Серед них:

- недостатність методичних та теоретичних розробок з аудиторського контролю;
- брак достатнього досвіду аудиторської діяльності;
- недотримання аудиторами якості аудиторських послуг;
- присутність на ринку аудиторських послуг аудиторів, які не внесені до Реєстру;
- низька довіра до аудитора;
- відсутність чіткого механізму формування ціни аудиторських послуг;
- нерозуміння власників, менеджерів практичної корисності зовнішнього професійного аудиту, що пояснюється не розумінням суспільної потреби в аудиті, аудит впроваджується, так би мовити, «зверху», через законодавчі акти держави;
- бажання самих замовників впливати на роботу аудитора і її кінцевий результат;
- відсутність системної інформації про ситуацію на ринку аудиторських послуг. Річні звіти АПУ до Кабінету Міністрів значно запізнюються, їх важко назвати детальними;
- недостатнє використання вітчизняними аудиторами комп'ютерних технологій та аудиторського програмного забезпечення;
- мале представництво вітчизняних аудиторських фірм у міжнародних аудиторських об'єднаннях, зростання впливу представників «Великої четвірки» (Coopers & Lybrand; Deloitte & Touch; KPMG; Ernst & Young) на характер конкуренції та структуру ринку аудиторських послуг в Україні.

11. Комплексне та системне подолання означених проблем сприятиме підвищенню авторитетності вітчизняного аудитора на міжнародному рівні та

підвищить довіру користувачів фінансової звітності до аудиту. Основними напрямками розвитку аудиторської діяльності в Україні повинні стати:

- розробка механізму практичного застосування МСА в Україні, створення до них коментарів у повному обсязі;
- розробка Типових методик аудиторської перевірки фінансової звітності підприємств на основі узагальненого практичного досвіду міжнародних і вітчизняних аудиторських фірм у розрізі галузей їх діяльності (банківська, торговельна, страхова, хімічна, металургійна, харчова, легка промисловості);
- покращення методики складання та ведення аудиторських робочих документів, а також порядку реалізації результатів аудиту на підставі внутрішніх стандартів;
- поглиблення співпраці професійних аудиторських організацій України з міжнародними та європейськими професійними організаціями бухгалтерів і аудиторів;
- розробка механізму ціноутворення на аудит та аудиторські послуги на основі вивчення міжнародного досвіду;
- створення результативної та довершеної системи контролю якості аудиторських послуг на основі міжнародного досвіду;
- дотримання норм професійної етики аудиторами та контроль Органу суспільного контролю за цим процесом;
- зосередження зусилля професійних організацій на таких напрямках своєї діяльності, як підтримка та розширення кваліфікації своїх членів, моніторинг якості та незалежності, популяризація в суспільстві професії, зокрема фундаментальних принципів, таких як незалежність, чесність, об'єктивність.

12. Важливою умовою удосконалення методики та організації аудиту на сучасному етапі його розвитку є застосування інформаційних систем і комп'ютерних технологій. У зв'язку з цим у роботі визначено основні фактори,

які перешкоджають автоматизації аудиту та визначено необхідні умови для розробки програмного забезпечення аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О. В., Саченко С. І. Аудит функціональної частини програмного забезпечення КСБО // Бізнес Інформ. – 2017. – №11. – С. 293–299. Електронний ресурс. - Режим доступу: http://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2017-11_0-pages-293_299.pdf
2. Адамик О.В. Бухгалтерський облік як основа інформаційного забезпечення оподаткування підприємства // Галицький економічний вісник. – 2004. – № Випуск 1. – С. 109-114.
3. Адамик О.В. Інвентаризація в умовах автоматизованої обробки даних: формування показників та відображення їх в обліку // Тернопіль: ТНЕУ, 2018, 2018
4. Адамик О.В. Управлінські інформаційні системи в аналізі і аудиті: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТАЙП, 2005,
5. Адамик, О.В. Інформаційна технологія зведеного обліку // Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітні аспекти: Збірник наукових праць за матеріалами II Всеукраїнської науково-практичної конференції (29-30 березня 2018 р.).–Дніпро: НМетАУ, 2018.–747 с.
6. Адамс Р. Основы аудита; пер. с англ. Ю. А. Ариенко и др; под ред. Я.В.Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. 398с.
7. Амеліна Ю.Ю. Проблеми покращення якості аудиту фінансової звітності та напрями його вдосконалення в умовах міжнародних стандартів *Управління розвитком*. 2011. № 2. С. 11–13.
8. Арнс Е.А., Лоббек Дж.К. Аудит: пер. с англ. М. : Финансы и статистика, 1995. 560 с.
9. Аудит : підручник / Г М. Давидов, М. В. Кужельний, І. Г. Давидов та ін; за ред. Г. М. Давидова, М. В. Кужельного. К.Знання, 2009. 495 с.
10. Аудит в Україні: навчальні матеріали онлайн: URL: [http://www.rusnauka.com/18_DNI_2010/Economics/65827.doc.htm]

11. Аудит методика документування: нав. посібник/ І. І. Пилипенко та ін.; під ред. І. І. Пилипенка. К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України, 2003. 457с.
12. Аудит: підручник / О.А.Петрик, В.О.Зотов, Б.В.Кудрицький та ін.; за заг. ред. О.А.Петрик. К.: КНЕУ, 2015. 498 с.
13. Аудиторська діяльність: особливості діяльності аудиторів в Україні та можливість залучення зарубіжного досвіду: Науковий блог : URL: <http://naub.oa.edu.ua/2012/audytorskadiyalnistosoblyvosti-diyalnosti-audytoriv-v-ukrajini-ta-mozhlyvist-zaluchennya-zarubizhnoho-dosvidu/>
14. Бенько М. М. Можливості здійснення фінансового аудиту у середовищі інформаційних технологій. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&Z21ID=&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Vzhdtu_econ_2013_2_3.pdf.
15. Білоцерківський О. В., Чудновець Ю. Ю. Аналіз можливостей використання фінансового аутсорсингу на підприємствах України. *Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики*. 2010. № 1(9). С. 39-49.
16. Бойко Н. В., Євтушенко О. Г. Проблеми аудиту в Україні: автоматизація аудиторських перевірок. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&Z21ID=&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Upsal_2012_9_62.pdf
17. Бралатан В.П., Гуцаленко Л.В, Здирко Н.В.Професійна етикабевч.посібник. К. : ЦУЛ, 2011. 252с.
18. Бугай Н. О. Професія аудитора в Україні: сьогодення та майбутнє. *Економічний часопис-XXI*. 2013. № 9-10(1). С. 99-102. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2013_9-10\(1\)__27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2013_9-10(1)__27)
19. Бурковська А. В. Маркетинговий аудит : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2014. 208 с.

20. Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі : монографія. Жито мир : ЖДТУ, 2004. 564 с.
21. Виноградова М.О. Аудит: навчальний посібник. К. : ЦУЛ, 2014. 500с.
22. Власенко О.О., Марченко С.М. Основні тенденції та проблеми розвитку ринку аудиторських послуг в Україні. *Актуальні проблеми економіки*. 2016. № 5. С. 343–350. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2016_5_41
23. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2010. 484 с.
24. Гаркуша С. А., Довжик О.О. Комп'ютерний аудит в системі аналізу бухгалтерської інформації. *Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет*; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету. «Економічна думка», 2014. Том 15. № 2. С. 136-141.
25. Генова О. С., Сахно Л. А. Необхідність переходу українського аудиту на міжнародні стандарти. Реформування фінансово-економічної системи: погляд у майбутнє. Матеріали XXXI міжнародної науково-практичної конференції, (Львів 1–2 листопада 2013 року) / Громадська організація «Львівська економічна фундація». У 2-х частинах Львів: ЛЕФ, 2013. ч. 2 129-132с. : URL: http://www.lef.lviv.ua/files/archive/2013/11_2_2013.pdf.
26. Голяш, І.Д., Романів, С.Р., Будник, Л.А. (2014). Проблеми організації екологічного аудиту в Україні [електронний ресурс, доступ: 2017-03-04]. *Економіка та держава*, 6, 65–67. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2014_6_15.
27. Гончар Л.А. Аудит фінансових результатів діяльності підприємства: проблеми та шляхи вирішення. *Молодий вчений*. 2016. № 3. С. 52–55. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2016_3_16

28. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит. 3-тє вид. перероб. і доп. К.: Знання, 2007. 443с.

29. Господарський кодекс України 16.01.2003 № 436-IV. Дата оновлення 17.01.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення 20.04.2019).

30. Гуцаленко Л.В., Марченко С.О. Реалії аудиту у вітчизняній та зарубіжній практиці. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип.6. С.349-354.

31. Дегтяренко, А. В. Перешкоди на шляху розповсюдження комп'ютерного аудиту в Україні. *Вісник Сумського національного аграрного університету*. Серія «Економіка та менеджмент». 2012. Випуск 4 (52). С. 20-25.

32. Дефиз Фл., Дженик Г.Р., О'Рейлли М.В., Хирш М.Б. Аудит МОНГОМЕРИ Р; пер. с. англ. под ред. Я.В. Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 542с.

33. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_844 (дата звернення 05.11.18).

34. Дмитренко І.М. Аудит (за міжнародними стандартами): навч. посіб. К.: Кондор-Видавництво, 2013. 398 с.

35. 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. 72–76.

36. Дорош Н. І. Аудит: Методологія і організація : монографія. К. : Знання, 2010. 402 с.

37. Дорош Н. І. Розвиток аудиторської діяльності в Україні в умовах євроінтеграційних процесів. *Економіка*. 2015. №10 (175). С.17-23.

38. Дулачик О.І., Кушнір А.М., Мариняк О.О. Сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні. Розвиток соціально-економічних систем в геоекономічному просторі: теорія, методологія,

організація обліку та оподаткування: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (11–12 травня 2017 р.). Тернопіль: ТНТУ ім. І. Пулюя. С. 81–82.

39. Загородній А. Г., Пилипенко Л. М. Управління ризиками аудиторської діяльності: навч. посібник. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2008. 128с.

40. Звіти АПУ до Кабінету Міністрів України. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2017 рр. від 26.06.2018. URL: <https://www.apu.net.ua/zvit-do-kmu>.

41. Звіти Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів. URL: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> (дата звернення 05.11.18).

42. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку і аудиту: навч. посібник. 3-тє вид. К.: 2006. 350с.

43. Ільченко О.О. Кузуб М.В. Якість аудиторських послуг: проблеми та перспективи. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2016. № 2. С. 42–49. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2016_1_12.

44. Кашперська А.І. Сучасний стан та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні. *Економіка і суспільство*. 2018. № 19. С. 1272–1280.

45. Коваль М.І., Михайленко О.В. Аудит: організація і методика. К.: ВД «Персонал», 2014. 222 с.

46. Кожушко О. В. Сутність та економічний зміст аудиторських послуг. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Випуск 3. С. 883–888.

47. Кудирко О.М. Комп'ютеризація аудиту в Україні: актуальні проблеми та реальні перспективи. *Економічна наука*. 2018. № 9. С. 34–38. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/9_2018/7.pdf

48. Кудрицький Б.В. Комп'ютеризація аудиторської діяльності в Україні: проблеми та шляхи подолання. *Збірник наукових праць. «Фінанси, облік і аудит»*. Київ. КНЕУ Випуск 18, 2011. С. 320-328.

49. Лазарєва, С. Ф., Ус Р. Л. Методологічне і методичне забезпечення аудиту інформаційних технологій. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 1(128) С. 117-125.

50. Лучко М.Р., Адамик О.В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 240 с.

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

52. Макарова Л.М., Скворцова Ю.Н. Оцінка сучасних програмних продуктів автоматизації аудиторської діяльності. *Молодий учений*. 2014. № 1. С. 385-389.

53. Мардус Н.Ю. Особливості організації і методики обліку і аудиту фінансової звітності в умовах адаптації до міжнародних стандартів. *Журнал Київського університету ринкових відносин. Економіка. Бізнес-адміністрування. Право*. 2017. № 2 (2). С. 254–264.

54. Михайленко О.Г. Зарубіжний досвід формування системи контролю якості аудиторських послуг. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. Економічні науки. 2011. Вип. 20(2). С. 180-186. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN /Npkntu_e_2011_20\(2\)__27](http://nbuv.gov.ua/UJRN /Npkntu_e_2011_20(2)__27)

55. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2016-2017 року). URL: <http://www.apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017> (дата звернення 18/03/2019).

56. Мізякіна Н.О. Аналіз міжнародних стандартів аудиту фінансової звітності щодо виявлення помилок. *Економіка та держава*. 2015. № 7. С.82-86.

57. Олійник С.О. Внутрішній аудит: суть, проблеми та перспективи розвитку. *Журнал науковий огляд*. 2017. №5 (37). URL: <http://oaji.net/articles/2017/797-1499706382.pdf> (дата звернення 15.03.2019).

58. Очеретько Т. І. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні. *Економічні науки*. Сер. : Облік і фінанси. – 2013. Вип. 10(4). С.100-105. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(4\)__17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(4)__17)

59. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: монографія. Державна академія статистики, обліку та аудиту. К.: ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2008. 491 с.

60. Пархоменко Є.Ю. Професійна етика в аудиторській діяльності Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. 2016. Вип. 1. С. 67–75. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2016_1_12

61. Петренко Н.І. Методика аудиту фінансової звітності та шляхи її удосконалення. *Вісник ЖДТУ*. 2014. № 1. С. 230–236. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2014_1_31

62. Петрик О.А., Савченко В.Я., Свідерський Д.Є. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: навч.посібник; за ред. О.А.Петрик. К.:КНЕУ, 2008 472с.

63. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення 23.11.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Дата звернення 19.04.2019).

64. Пожарицька І.М. Професійне судження у контексті стандартів аудиту. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія Економічні науки*. 2013 №4 (70). С. 454-459.

65. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995. Дата оновлення 20.06.2018. URL.: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення 18.04.2019).

66. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Наказ Міністерства фінансів від 02.09.2014 № 879. Дата оновлення 04.10.2016. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення 21.04.2019).

67. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

68. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. Закон України від 6.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення 18.08.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 09.02.2019)

69. Про застосування Міжнародних стандартів аудиту видання 2006 року. Рішення АПУ від 30.11.2006 № 168/7. URL: <http://www.apu.com.ua/rishennya/apu> (дата звернення 15.11.2018).

70. Про затвердження плану пріоритетних дій Уряду на 2016 рік: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 .05 .2016 р . № 418-р, станом на 28 .12 .2016 р . URL: http://search .ligazakon .ua/l_doc2 .nsf/ link1/KR160418 .html

71. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні. Закон України від [26.01.93](#) № 2940-XII. Дата оновлення: 21.1.2017. (дата звернення 16.04.2019).

72. Редько О. Ю. Аудит в Україні : монографія К. : ДП «Інформ. аналіт. агентство», 2008. 493 с.

73. Романів С., Будник Л., Саченко С. Судово-економічна експертиза в Україні : її економічна суть та кадрове забезпечення // Інфраструктура ринку. – 2018. – №23.– С. 343-350, 2018

74. Романів С.Р. Використання методу гіпотетичних припущень у судово- економічній експертизі / С. Р. Романів, І. Д. Голяш // Матеріали науково- практичної конференції «Прогнозування та моделювання соціально- економічних процесів сьогодення». - Київ, 2017.- С.87-90.

75. Романів С.Р., Голяш І.Д. Основні напрямки удосконалення правового регулювання судово-економічної експертизи в Україні. // Економіка та суспільство. – 2017. – № 10. – С. 796-801.

76. Рябчук О.Г., Блищик Л.В. Аудит достовірності фінансової звітності: проблеми та шляхи вирішення. *Інфраструктура ринку*. 2018. Вип. 18. С. 388-394.

77. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит: навч. посібник для вузів . К: Центр учбової літератури, 2008. 413 с.

78. Серединська В.М., Загородна О.М., Федорович Р.В. Економічний аналіз : навч. посібник; за ред. проф. Р.В.Федоровича. Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. 416 с.

79. Сиротюк Г. Ринок аудиторських послуг України: стан та перспективи в умовах євроінтеграції. *Інститут аудиту: сучасний стан та перспективи розвитку*. 2016. Вип. 3. С. 97- 104.

80. Скобара В. В. Аудит. Методология и организация. М.: Дело и сервис, 2016. 576с.

81. Скороход І. В. Організація та правове регулювання управління аудиторською діяльністю в Україні. *Наше право*. 2013. № 9. С. 105-109. http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nashp_2013_9_21

82. Слюсаренко В.Є. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку на Україні: монографія. Ужгород: «УжНУ», 2014. 200 с.

83. Смоляр Л. Г., Овчарик Р. Ю., Кам'янська О. В. Облік і аудит : навч. К. : Ліра-К, 2013. 616 с.

84. Створення Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. URL: <https://www.apu.com.ua/2018/09/29>.

85. Утенкова К. О. Аудит: навчальний посібник. К.: Алерта, 2011. 408 с. URL: <http://westudents.com.ua/glavy/5334-metodika-auditu-virobnichih-zapasv.html> (дата звернення 18.02.2019)

86. Хаблюк О.А., Будник Л.А. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення. *Галицький вісник*. 2013. Вип. №4 (43). С.151-158.

87. Ходаківська Л.О, Ходаківська К.С. Комп'ютерні технології аудиту в умовах розвитку сучасних інформаційних систем. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Спецвипуск*. Полтава: ПДАА. 2012. С. 136- 141.

88. Хом'як Р.Л., Цюцяк І. Л., Цюцяк А.Л. Організація та методика аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання. *Логістика*. Л. : Вид-во Нац. ун-ту «Львів. Політехніка», 2008 С. 259-265

89. Хомяк Н. В. Впровадження міжнародних стандартів аудиту в розвиток системи економічного контролю України. *Кримський економічний вісник*. № 1 (02). 2013 URL: http://www.economics.crimea.ua/files/journal/01_02_13_3ch.pdf.

90. Шевчук В. Р, Кондратьєва В. Є. Передумови та переваги (недоліки) аутсорсингу послуг із внутрішнього аудиту. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2015. Вип. 25.3.– С. 325-331.

91. Шестерняк М. М. Контроль як економічна категорія / М. М. Шестерняк // Система контролю: актуальні проблеми науки і практики [Текст]: матеріали інтернет-конференції, (м. Тернопіль, 31 січня 2013 р.) / Тернопільський національний економічний університет – Тернопіль, 2013. – 84 с., С. 74-79.

92. Яремко І. Й., Лемішовська О. С. Історія обліку, аналізу та аудиту: навчальний посібник; друге видання, доповнене. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2018. 236 с.

93. Adamyk O. Audit of Accounting Staff in Computer-Based Environment // *Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges: Collection of scientific articles/ – Draft2Digital Publishing House, 2017. – 185 p. ISBN 978-0-692-87589-6. – P. 152-153.*

94. Adamyk O., Adamyk B., Khorunzhak N. Auditing of the Software of Computer Accounting System // CEUR-WS. – 2018. – Paper 181
95. Chereshnyuk O., Panasyuk V., Sachenko S. and Adamyk O. (2019) Fuzzy-multiple approach in choosing time factor for implementation of the innovative project. IDAACS 2019.
96. Panasyuk V., Sachenko S., Golyash I. The performance audit of a corporate website as a tool for its internet marketing strategy // «EUREKA: Social and Humanities». – 2017. – C. 57-66
97. Sachenko S., Rippa S., Lendyuk T. Simulation of computer adaptive learning and improved algorithm of pyramidal testing // Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems (IDAACS), 2013 IEEE 7th International Conference
98. Semenyshena N.; Khorunzhak N., Adamyk O., Sadovska I., Nahirska K., Zhuk V. (2019) The methodology for calculating baseline indicators for budgeting expenditures of budgetary institutions: the case of Ukraine. INTELLECTUAL ECONOMICS. Vol. 13(2).