

УДК 657.6

С. В. Шульга,

к. е. н., доцент, доцент кафедри аудиту та підприємництва,

Національна академія статистики, обліку та аудиту, м. Київ

ORCID ID: 0000-0002-2396-2507

DOI: 10.32702/2306-6792.2019.15.32

## ОЦІНКА СТАНУ ТА ТЕНДЕНЦІЙ РОЗВИТКУ РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ: РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ

S. Shulha,

PhD in Economics, Associate professor, Associate professor of the Department

of Audit and Entrepreneurship at National Academy of Statistics, Accounting and Audit

### ASSESSMENT OF THE APARTMENT AND TRENDS DEVELOPMENT OF THE AUDIT SERVICE MARKET: METHODOLOGY DEVELOPMENT

У статті здійснено статистичний аналіз стану та тенденцій ринку аудиторських послуг. За результатами вивчення статистичних показників виявлено географічну нерівномірність функціонування ринку аудиту, наявність оберненого зв'язку між зменшенням кількості суб'єктів аудиторської діяльності та обсягами наданих аудиторських послуг. Зміна вимог до суб'єктів аудиторської діяльності в частині включення до третього та четвертого розділів Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності призвела до диференціації ринку за видами послуг, що надаються аудиторськими фірмами. Прослідковується поступова тенденція до збільшення обсягів надання послуг з ініціативного аудиту, супутніх послуг, неаудиторських послуг. Найбільшу питому вагу у структурі інших професійних послуг складають послуги з ведення бухгалтерського обліку та консультаційні послуги. З метою розвитку методології оцінки ринку аудиторських послуг запропоновано перелік методів й принципів, за допомогою яких слід здійснювати вивчення стану і тенденцій розвитку ринку аудиту. Використання запропонованої класифікації методів, принципів оцінювання ринку аудиторських послуг, сприятиме удосконаленню методологічного інструментарію дослідження ринку, пошуку подальших напрямів його розвитку й удосконалення, підвищення ефективності функціонування суб'єктів аудиторської діяльності.

The article analyzes the apartments and trends of the audit services market. The results of the study of statistical indicators revealed the geographical unevenness of the functioning of the audit market, the existence of a correlation between the decrease in the number of audit entities and the volume of audit services provided. Changes in the requirements for the entity to include in the third and fourth sections of the Register of auditors and entities have led to a differentiation of the market by types of services provided by audit firms. There is a gradual tendency to increase the volume of provision of Initiative Audit Services, related services, non-audit services. The largest share in the structure of other professional services is accounting services and consulting services. In order to develop the methodology for assessing the market for audit services, it is proposed to apply general scientific, economic-statistical, heuristic methods. The article describes the directions of use of the offered methods of estimation of the market of audit services. Since the principles are the basic starting point of the methodology, the results of the study offer a list of principles that should be applied in studying the state and trends of the audit market. On the basis of the analysis of the tendencies of functioning of the entities of the audit activity in the conditions of differentiation of services, the threats of realization of the principle of continuity of activity, which are the result of the limited services that can be provided by these entities, insufficient manpower and technical resources, are identified. The use of the proposed classification of methods, principles of evaluation of the market of audit services, will help to improve the methodological tools of market research, to find further directions of its development and improvement, to increase the efficiency of functioning of the subjects of audit activity.

*Ключові слова: методологія, метод, аудиторські послуги, супутні послуги, неаудиторські послуги, ринок аудиту, суб'єкти аудиторської діяльності.*

*Key words: methodology, method, audit services, related services, non-audit services, audit market, entities of audit.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Ринок аудиторських послуг є відкритою системою, яка перебуває в стані постійного розвитку та модифікації з урахуванням ви-

кликів євроінтеграційних процесів. Зміна законодавчого регулювання здійснення аудиторської діяльності, поступова трансформація факторів, що впливають на структуру та динаміку

розвитку ринку аудиторських послуг, зумовлюють необхідність зміни інструментарію оцінки його стану та тенденцій подальшого розвитку. Розширення спектру аудиторських послуг у контексті імплементації норм ЄС та зміни законодавства в сфері бухгалтерського обліку, зумовили поступові структурні зрушення в частині розширення видів аудиторських послуг, які на сьогодні надаються суб'єктами аудиторської діяльності. Переважна зорієнтованість замовників аудиторських послуг на результати перевірок контролюючих органів, призводить до зростання попиту на супутні та неаудиторські послуги. Завдяки якісному наданню зазначених видів послуг, в умовах посилення вимог до суб'єктів аудиторської діяльності в частині включення їх до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, забезпечується конкурентоспроможність аудиторських фірм на квазіконкурентному ринку аудиту.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемним питанням дослідження методології оцінки ринку аудиторських послуг присвятили свої наукові праці В.П. Бондар, Т.О. Каменська, М.Д. Корінко, О.А. Петрик, Н.М. Проскуріна, О.Ю. Редько, К.О. Редько, В.В. Рядська, Л.В. Чижевська, М.М. Хомутенко та інші вітчизняні й зарубіжні науковці. Не применшуючи значення наукових напрацювань авторів, більш детального та глибокого дослідження вимагає наукове обґрунтування та становлення переліку методологічного інструментарію вивчення ринку аудиторських послуг.

### МЕТА СТАТТІ

Метою статті є статистичне вивчення стану і тенденцій розвитку ринку аудиторських послуг, поглиблення теоретичних положень у частині розвитку методологічних засад його оцінки.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Оцінка стану ринку аудиторських послуг повинна базуватися на аналізі динаміки та структури основних показників його розвитку. 301 жовтня 218 року впроваджено законодавчі зміни в частині ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, який наразі

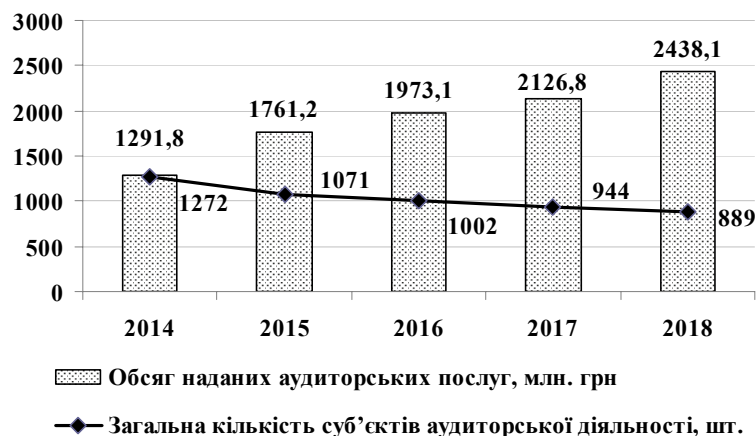


Рис. 1. Динаміка кількості суб'єктів аудиторської діяльності та обсягів наданих аудиторських послуг

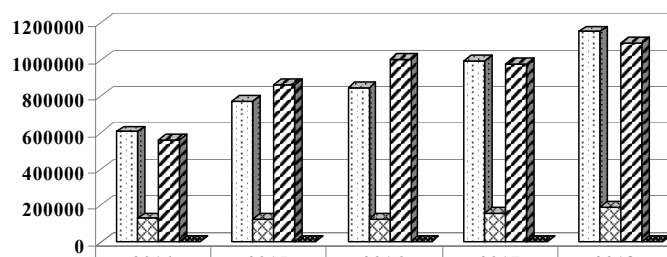
Джерело: [2].

складається з чотирьох розділів: а) аудитори; б) суб'єкти аудиторської діяльності; в) суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності; г) суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний аудит.

Станом на 01.07.2019 р. до розділу "Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності" включено 264 суб'єкти аудиторської діяльності (найбільша кількість таких суб'єктів аудиторської діяльності зосереджена в Києві — 127 юридичних осіб). До розділу "Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний аудит" станом на 01.07.2019 р. включено 92 суб'єкти аудиторської діяльності (найбільша кількість таких суб'єктів аудиторської діяльності також зосереджена в Києві — 60 юридичних осіб) [2].

Водночас зазначені показники свідчать про географічну нерівномірність функціонування ринку аудиту, оскільки найбільша кількість суб'єктів аудиторської діяльності зосереджена в м. Київ та Київській області. Така геолокація аудиторських фірм призводить до нерівномірного розподілу замовлень, обсягів наданих аудиторських послуг, вартості замовлень та доходів суб'єктів аудиторської діяльності.

За останні п'ять років (у період з 2014 рік по 2018 рік) прослідковується пропорційно обернена ситуація із зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності та зростання обсягів наданих ними послуг (рис. 1).



	2014	2015	2016	2017	2018
□ Завдання з надання впевненості, тис. грн.	602812,1	771840,1	847171,1	990292,5	1152503,9
▨ Супутні послуги, тис. грн.	128445,2	125215,1	125031,9	157765,6	189970,7
▤ Інші професійні послуги, тис. грн.	559701,9	861244,7	998564,4	976076,9	1091192,3
■ Організаційне та методичне забезпечення аудиту, тис. грн.	852,6	2902,7	2334,9	2733,7	4432,7

**Рис. 2. Обсяги доходів, отриманих суб'єктами аудиторської діяльності від замовлень за видами наданих послуг за 2014–2018 рр.**

Джерело: систематизовано на основі [2; 3].

Наслідком поступового зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності при позитивній динаміці обсягів наданих послуг, стало зростання середнього доходу на одного суб'єкта аудиторської діяльності (в 2018 році порівняно з 2017 роком цей показник збільшився на 2272,5 тис. грн).

Зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності можна пояснити тим, що "сьогодні на ринку аудиторських послуг відбуваються об'єднавчі процеси, результатом яких стає укрупнення суб'єктів підприємництва для здійснення аудиторської діяльності" [6]. Сталою тенденцією розвитку ринку аудиторських послуг залишається позитивне зростання обсягів отриманих доходів в розрізі замовлень за видами наданих аудиторських послуг (рис. 2).

Як засвідчують дані, наведені на рисунку 2, спостерігаються незначне коливання та позитивне збільшення показників обсягів отриманих доходів за видами наданих аудиторських послуг. Серед користувачів найбільш затребуваними залишаються завдання з надання впевненості (47 %) та інші професійні послуги (45 %).

Аналізуючи структуру видів наданих послуг у 2018 році, можемо стверджувати, що за обсягами виконаних завдань за

кількістю завдань з надання впевненості переважають послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності (63 %) (табл. 1).

Незважаючи на те, що в структурі наданих послуг, послуги з ініціативного аудиту в 2018 році становили 27 %, цей вид послуг був найбільш прибутковим порівняно з іншими завданнями з надання впевненості (55 % в загальній сумі обсягів наданих послуг із завдань з надання впевненості й на 234062,7 тис. грн більше порівняно з обсягом наданих послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності). Досить вагому питому вагу у складі обсягів наданих аудиторських послуг у 2018 році становлять

інші професійні послуги й супутні послуги. Динаміка обсягів наданих супутніх послуг суб'єктами аудиторської діяльності за період 2014–2018 роки (рис. 3).

Результати аналізу обсягів наданих супутніх послуг суб'єктами аудиторської діяльності за період 2014–2018 рр. засвідчують поступове зниження обсягів завдань з підготовки фінансової інформації та зростання обсягів завдань з виконання узгоджених процедур у структурі супутніх послуг. Водночас обсяги наданих супутніх послуг у 2018 році порівняно з 2017 роком характеризуються абсолютним приростом в 32205,1 тис. грн та темпом зростання на 20,42 %.

**Таблиця 1. Аналіз структури та обсягів наданих послуг із завдань з надання впевненості в 2018 році**

Завдання з надання впевненості	Кількість завдань з надання впевненості, шт.	Питома вага, %	Фактичний обсяг наданих послуг із завдань з надання впевненості, тис. грн	Питома вага, %
1	2	3	4	5
Обов'язковий аудит фінансової звітності	5330	63 %	402982,8	35 %
Ініціативний аудит фінансової звітності	2278	27 %	637045,5	55 %
Огляд історичної фінансової інформації	583	7 %	97539,5	9 %
Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	309	3 %	14936,1	1 %
<b>Разом</b>	<b>8500</b>	<b>100 %</b>	<b>115250,90</b>	<b>100 %</b>



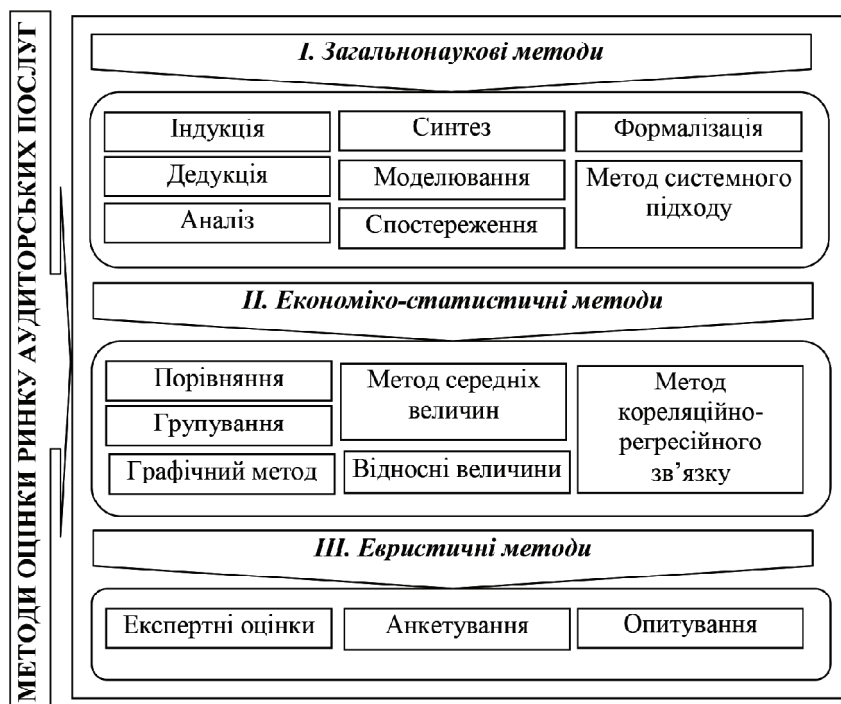
**Рис. 3. Обсяги наданих супутніх послуг за 2014–2018 роки, тис. грн**

Джерело: систематизовано на основі [2; 3].

**Таблиця 2. Обсяги суб'єктами аудиторської діяльності наданих інших професійних послуг у 2018 році**

Перелік інших професійних послуг	Обсяг наданих послуг, тис. грн	Питома вага, %
Ведення бухгалтерського обліку	331438,9	30,4
Консультаційні послуги	302217,4	27,7
Консультавання з питань оподаткування	244749,7	22,4
Інші види аудиторських послуг	192875,2	17,7
Представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або суді	11645,9	1,1
Відновлення бухгалтерського обліку	8265,7	0,7
<b>Всього</b>	<b>1091192,8</b>	<b>100</b>

Джерело: [2].



**Рис. 4. Методи оцінки ринку аудиторських послуг**

На окрему увагу заслуговує вивчення тенденцій надання суб'єктами аудиторської діяльності інших професійних послуг, які за своєю сутністю відповідають переліку неаудиторських послуг. Поняття та перелік неаудиторських послуг був впроваджений після набуття чинності Законом України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII [4]. Обсяги наданих інших професійних послуг у 2018 році наведено в таблиці 2.

Найбільш питому вагу у структурі інших професійних послуг складають послуги з ведення бухгалтерського обліку (30,4 %) та консультаційні послуги (27,7 %). Обсяги наданих неаудиторських послуг становлять значну питому вагу (1091192,8 тис. грн або 44,8 %) у загальному обсязі наданих аудиторських послуг у 2018 році (2438100,10 тис. грн).

Погоджуємось з Хомутенко М.М., що "динаміка кількості та вартості замовлень на аудиторські послуги в основному залежить від платоспроможності суб'єктів господарювання в регіонах України, по-перше, по-друге, від концентрації промислових підприємств, і, по-третє, від платоспроможності самих замовників аудиту та їхнього розуміння вартості та якості аудиторських послуг" [5, с. 117].

Разом з тим, враховуючи позитивну динаміку зростання обсягів наданих аудиторських послуг, залишаються ряд перешкод для успішного функціонування суб'єктів аудиторської діяльності. На окремих таких перешкодах акцентує увагу Д.В. Долбнєва, яка виокремлює такий їх перелік:

— глобальна криза і незадовільний стан національної економіки в умовах неоголошеної війни;

— суттєві коливання валютних курсів, зрив поставок товарів й енергоресурсів;

— недосконалість та нестійкість законодавчої бази з питань регулювання аудиторської діяльності;

— недосконалість методичних і теоретичних розробок з аудиторського контролю;



— брак достатнього досвіду аудиторської діяльності;

— недостатня кількість висококваліфікованих аудиторських кадрів;

— недотримання аудиторами вимог якості надання аудиторських послуг;

— недостатній контроль за видачею ліцензій на здійснення аудиторської діяльності;

— відсутність ефективних штрафів і покарань за недостовірність звітів аудитора;

— відсутність чіткого механізму формування ціни на аудиторські послуги;

— відсутність методичних рекомендацій щодо комп'ютеризації аудиту [1, с. 74—75].

Невирішеність вищенаведених проблемних питань, зумовлює необхідність більш глибокого та детального вивчення тенденцій розвитку ринку аудиту. Наявність лише окремих напрацювань в частині розробки методології оцінки ринку аудиторських послуг зумовлює необхідність формування теоретико-наукових засад вирішення зазначеного питання. Здійснення оцінки стану та тенденцій функціонування ринку аудиторських послуг базується на методології, яка є системою теорії, методів, принципів та правил дослідження. У зв'язку з недостатнім рівнем розробки методології оцінки ринку аудиторських послуг, низьким висвітленням цього питання в наукових публікаціях, вважаємо за доцільне в ході оцінки ринку аудиту використовувати такі методи (рис. 4).

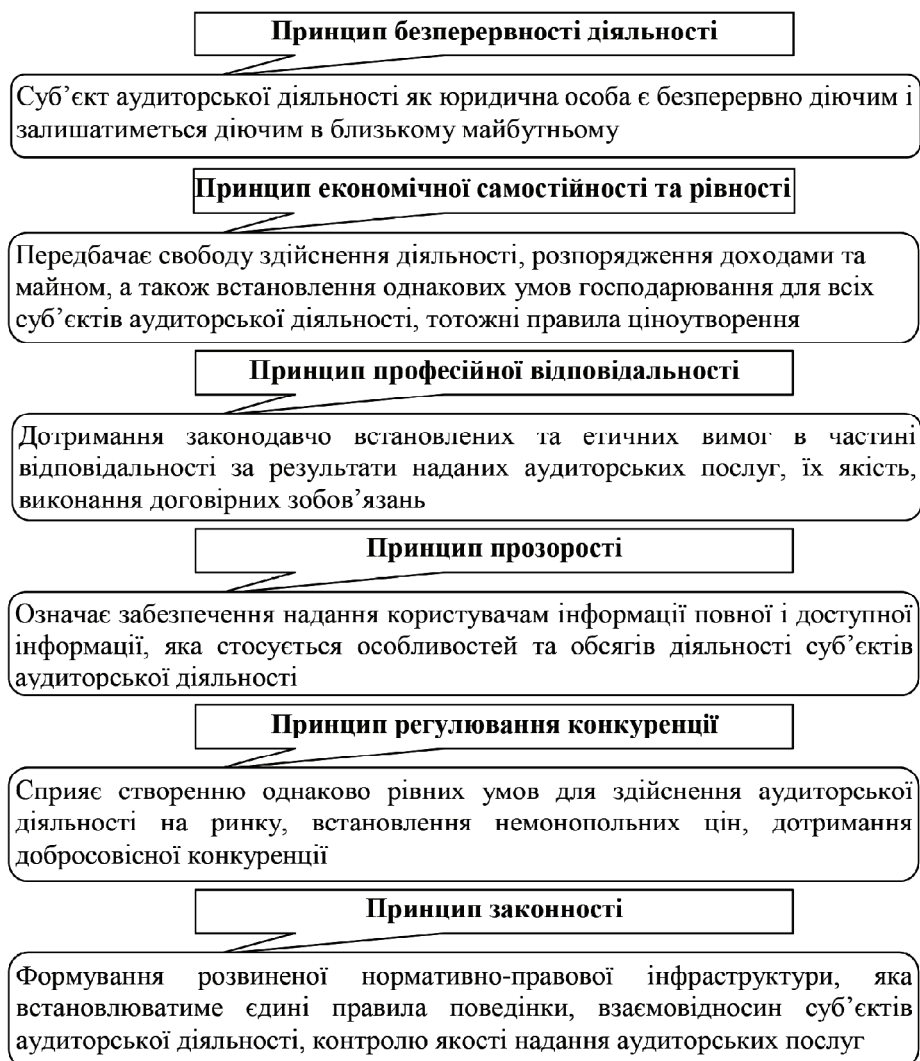
Використання загальнонаукових методів забезпечує використання загальних способів дослідження процесів і явищ на ринку аудиторських послуг, визначення тенденцій їх змін. До загальнонаукових методів дослідження ринку аудиторських послуг відносяться: індукція, дедукція, аналіз і синтез, моделювання, спостереження, формалі-

**Таблиця 3. Напрями застосування загальнонаукових методів у процесі оцінки ринку аудиторських послуг**

№ з/п	Назва методу	Характеристика та напрями використання методу
1	2	3
1	Індукція	Формування знань та уявлень про закономірності та специфіку розвитку ринку аудиторських послуг з урахуванням впливу євроінтеграційних процесів
2	Дедукція	Вивчення окремих показників діяльності суб'єктів аудиторської діяльності за видами наданих послуг з урахуванням специфіки й тенденцій розвитку ринку аудиту
3	Аналіз	Вивчення обсягів наданих аудиторських послуг за їх видами та напрямами надання за відповідний період
4	Синтез	Формування системи уявлень про кількісні показники ринку аудиторських послуг на основі вивчення кількісного складу суб'єктів аудиторської діяльності, систематизації загальних обсягів наданих ними аудиторських послуг
5	Моделювання	Формування моделі ринку аудиторських послуг із побудовою взаємозв'язків між об'єктами ринку, процесом його функціонування і розвитку
6	Спостереження	Активне та цілеспрямоване вивчення функціонування суб'єктів аудиторської діяльності, регуляторів ринку, в ході якого формуються знання про зовнішні взаємозв'язки суб'єктів ринку аудиту
7	Формалізація	Виявлення і уточнення змісту показників розвитку ринку аудиторських послуг через побудову логічної структури його форми, умов функціонування, правил здійснення аудиторської діяльності та її регулювання
8	Метод системного підходу	Ринок аудиторських послуг досліджується як система, тобто сукупність взаємопов'язаних елементів, поєднаних регулярною взаємодією, що забезпечує аналіз залежності між структурою і закономірностями розвитку ринку

**Таблиця 4. Напрями застосування спеціальних методів у процесі оцінки ринку аудиторських послуг**

№ з/п	Назва методу	Характеристика та напрями використання методу
1	2	3
<b>Економіко-статистичні методи</b>		
1	Порівняння	Полягає у порівнянні явищ, процесів та показників розвитку ринку аудиторських послуг з метою оцінки динаміки, встановлення спільних й відмінних ознак
2	Групування	Утворення однорідних груп аудиторських послуг на основі розподілу сукупності на окремі частини або об'єднання окремих послуг за встановленими ознаками
3	Метод середніх величин	Застосовується для розрахунку узагальнюючих показників, які характеризують середнє значення того чи іншого показника розвитку ринку аудиторських послуг
4	Відносні величини	Показники, які відображають кількісні співвідношення двох величин. Дозволяють оцінити абсолютний приріст, структуру, інтенсивність аудиторських послуг
5	Графічний метод	Застосування таблиць, графіків, діаграм дозволяє у наочній формі представити та узагальнити результати аналізу ринку аудиторських послуг
6	Метод кореляційно-регресійного зв'язку	Побудова та аналіз економіко-математичної моделі у вигляді рівняння регресії, що виражає залежність результативної ознаки від однієї або кількох ознак-факторів і надає оцінку міри щільності зв'язку
<b>Евристичні методи</b>		
7	Експертні оцінки	Вивчення факторів, що негативно впливають на стан ринку аудиторських послуг, один із способів прогнозування подальших тенденцій ринку
8	Анкетування	Визначення проблемних питань функціонування ринку аудиту, пріоритетних напрямів розвитку
9	Опитування	



**Рис. 5. Принципи оцінки функціонування ринку аудиторських послуг**

зація, метод системного підходу. Деталізацію напрямів використання зазначених методів для оцінки ринку аудиторських послуг наведено в таблиці 3.

Використання для оцінки ринку аудиторських послуг лише загальнонаукових методів не забезпечує його всебічне вивчення, надання кількісної оцінки. У зв'язку з цим, другою групою методів оцінки ринку аудиторських послуг є спеціальні методи (економіко-статистичні методи; евристичні методи).

Економіко-статистичні методи базуються на використанні традиційних статистичних і аналітично-математичних методів з метою кількісної оцінки ринку аудиторських послуг.

Евристичні методи є сукупністю спеціальних методів аналізу, які базуються на використанні досвіду, інтуїції фахівця та його творчого мислення. У дослідженні тенденцій розвит-

ку ринку аудиторських послуг зі складу економіко-статистичних й евристичних методів слід використовувати такі (табл. 4).

Методологія оцінки ринку аудиторських послуг, крім вчення про застосування методів оцінки ринку, включає також принципи, як базові вихідні положення. Методологічні принципи оцінки ринку аудиторських послуг повинні окреслювати основні базові засади та правила функціонування ринку. До таких принципів на нашу думку слід віднести такі принципи, які встановлюють основні постулати здійснення діяльності суб'єктів аудиторської діяльності (рис. 5).

Дотримання наведених на рисунку 5 принципів оцінки ринку аудиторських послуг забезпечується шляхом формування відповідної законодавчої бази. Однак на сьогодні сформуливались умови дотримання вищенаведених принципів у неповному обсязі. Наприк-

лад, дотримання принципу безперервності є під загрозою в окремих аудиторських фірмах, які включено до другого розділу Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. Це аудиторські фірми, установчими документами яких передбачено провадження виключно аудиторської діяльності та/або надання неаудиторських послуг; загальний розмір частки засновників (учасників), які не є аудиторами та/або аудиторськими фірмами, у статутному капіталі яких не перевищує 30 відсотків; посадовою особою, яка відповідно до установчих документів здійснює керівництво аудиторською фірмою, є аудитор. Зазначені загрози виникли в результаті обмеженості послуг, які можуть надавати зазначені суб'єкти, недостатності трудових та технічних ресурсів, що засвідчують результати проведеного опитування. В умовах, коли принцип безперервності діяльності суб'єктів аудиторської діяльності не реалізується на належному рівні, виконання інших основоположних принципів є недостатнім для ефективного функціонування ринку аудиторських послуг.

#### ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Проведений статистичний аналіз ринку аудиторських послуг наочно демонструє суттєву диференціацію кількості суб'єктів аудиторської діяльності та вартості наданих ними послуг. Вплив регіонального чинника також є суттєвим, що призвело до найбільшої концентрації ринку в м. Києві та Київській області. Водночас, зміна законодавчого регулювання в частині надання права на проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності, а також обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, зумовила структурні зміни в переліку послуг, які надаються аудиторськими фірмами. В цілому тенденції розвитку аудиту можна охарактеризувати як диверсифікацію аудиторських послуг з поступовим зростанням їх обсягів та вартості. З метою формування науково-теоретичних засад оцінки ринку аудиторських послуг систематизовані методи та запропоновані принципи оцінки ринку аудиту, застосування яких дозволяє сформулювати ключові підходи для розрахунку відповідних оціночних показників. Перспективами подальших досліджень є вивчення та розробка методичних засад розрахунку кількісних показників оцінки ринку аудиторських послуг.

#### Література:

1. 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.
2. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2018 рік. URL: <https://www.apu.com.ua/2019/06/27>
3. Звіти Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2014—2017 роки. URL: <https://www.apu.net.ua/zvit-do-kmu>
4. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#n261>
5. Хоменко М.М. Сучасні тенденції розвитку аудиторської діяльності в Україні // Економічний вісник. 2016. № 3. С. 113—119.
6. Ярова Л.Г. Сучасний стан та перспективи розвитку аудиторських послуг в Україні // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". 2019. № 3. URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2019-3-4823>

#### References:

1. Dolbneva, D.V. (2018), "Current apartment and directions of improvement of audit activity in the conditions of European integration of Ukraine and application of international standards", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 2, pp. 72—76.
  2. Audit Chamber of Ukraine (2019), "Report Audit Chamber of Ukraine to the Cabinet of Ministers of Ukraine for 2018", available at: <https://www.apu.com.ua/2019/06/27> (Accessed 30 July 2019).
  3. Audit Chamber of Ukraine (2018), "Reports Audit Chamber of Ukraine to the Cabinet of Ministers of Ukraine for 2014-2017", available at: <https://www.apu.net.ua/zvit-do-kmu> (Accessed 30 July 2019).
  4. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "Audit of Financial Statements and Audit Activities", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#n261> (Accessed 10 July 2019).
  5. Khomenko, M.M. (2016), "Current tendencies of development of audit activity in Ukraine", *Ekonomichnyi visnyk*, vol. 3, pp. 113—119.
  6. Yarova, L.G. (2019), "The current apartment and prospects of development of audit services in Ukraine", *Mizhnarodnyi naukovyi zhurnal "Internauka"*, vol. 3, available at: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2019-3-4823> (Accessed 30 July 2019).
- Стаття надійшла до редакції 30.07.2019 р.*