

УДК 657.6(477)

Я. І. Мулик,  
к. е. н., доцент, доцент кафедри аудиту та державного контролю,  
Вінницький національний аграрний університет, Вінниця, Україна  
ORCID ID: 0000-0002-8166-2481

DOI: 10.32702/2306-6792.2020.7.37

## АУДИТОРСЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН, РЕФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТОК

Y. Mulyk,  
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor department of audit  
and statecontrol, Vinnitsa National Agrarian University, Vinnitsa, Ukraine

### AUDIT ACTIVITIES IN UKRAINE: CURRENT SITUATION, REFORM AND DEVELOPMENT

У процесі дослідження визначено, що аудит слугує надійним способом підтвердження даних фінансової звітності. Він є одним із важливих видів послуг і набуває дедалі більшої актуальності. Встановлено, що нині аудиторська діяльність має ряд суперечностей та проблем. Недосконале регулювання ринку аудиторської діяльності в Україні призвело до проблем з підтвердження якості і достовірності фінансової звітності, що підвищує ризики банкрутства підприємств та банків та знижує рівень довіри до них з боку потенційних інвесторів та населення, а також створює перешкоди у залученні інвестицій у національну економіку загалом.

Здійснений аналіз ринку аудиторських послуг в Україні демонструє істотну диференціацію кількості суб'єктів аудиторської діяльності та вартості наданих ними послуг. Спостерігається така ситуація: кількість суб'єктів аудиторської діяльності — зменшується, а вартість послуг — зростає. Суттєвим є вплив регіонального чинника, що призвело до найвищої концентрації ринку аудиторських послуг у м. Києві та Київській області. Загалом тенденції розвитку аудиту можна оцінити як диверсифікацію аудиторських послуг з поступовим зростанням їх обсягів та вартості.

У результаті проведеного дослідження виділено пріоритетні напрями розвитку вітчизняного ринку аудиторських послуг. Підвищення шансів фінансового успіху суб'єктами аудиторської діяльності забезпечується, передусім покращенням якості аудиторських послуг наданих професійними кадрами та розширенням їх діапазону з застосування спеціалізованого аудиторського програмного забезпечення, а також володінням галузевими методиками проведення аудиту. Надання аудиторських послуг клієнту, з врахуванням вимог міжнародних стандартів, законодавства ЄС, застосуванням передового досвіду з питань проведення аудиту, специфіки функціонування клієнта, підвищить зацікавленість до аудиту.

The audit found that the audit is a reliable way of verifying the financial statements. It is one of the tools that helps to develop international relations as it provides trust in the confirmed financial information for users of different levels (international, state, business). It is now established that there are a number of contradictions and problems with auditing. Imperfect regulation of the audit market in Ukraine has led to problems in confirming the quality and reliability of financial statements, which increases the risks of bankruptcy of enterprises and banks and reduces the level of trust in them from potential investors and the population, and creates obstacles to attracting investments in the national economy as a whole.

The analysis of the market of audit services in Ukraine shows a significant differentiation of the number of entities of audit activity and the cost of services rendered by them. The following situation is observed: the number of SADs is decreasing and the cost of services is increasing. Significant is the influence of the regional factor, which has led to the highest concentration of the audit services market in Kyiv and Kyiv region. In general, the trend of audit development can be estimated as a diversification of audit services with a gradual increase in their volume and value.

As a result of the conducted research, priority directions of development of the domestic market of audit services were identified. Increasing the chances of financial success by audit entities is ensured, first of all, by improving the quality of audit services provided by professional staff and expanding their range with the use of specialized audit software, as well as mastering industry-specific audit techniques. Provision of audit services to the client, taking into account the requirements of international standards, EU legislation, application of best practices on auditing, specifics of the client's functioning, will increase the interest in the audit.

Improvement of the audit system will contribute not only to the development of audit activity in the country, but also the state as a whole, by increasing budget revenues and reducing the cost of administration of the audit and control apparatus. The development of audit activity in Ukraine will enable: to save state funds spent on the maintenance of control bodies; to receive additional funds to the budget by identifying enterprises that hide the results of their economic activity; avoid mistakes, fraud and fraud at the enterprises; improve the quality of inspections, etc.

*Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, аудиторські послуги, якість аудиту, аудиторський ринок, реформування аудиту.*

*Key words: audit, audit activity, audit services, audit quality, audit market, audit reform.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ

На сучасному етапі значний вплив на економіку країни мають глобалізаційні та інтеграційні процеси. Уклавши Угоду про асоціацію з Європейським Союзом у 2014 році, Україна взяла на себе зобов'язання гармоніювати національне законодавство з метою його адаптації до європейських норм. Це, зокрема, стосується законодавства, що регулює аудиторську діяльність у країні та організації її ведення.

Аудит слугує надійним способом підтвердження даних фінансової звітності, що є необхідним як підприємству, так і його акціонерам, постачальникам, кредиторам, інвесторам, фіскальним органам, страховим компаніям і суспільству в цілому, тому питання перспектив розвитку аудиторських послуг в Україні є досить актуальним. Теперішній стан розвитку та структурних трансформацій національної економіки вимагає та передбачає перетворення суспільних відносин. Це торкається безпосередньо й удосконалення методики та порядку проведення аудиторської діяльності на базі застосування міжнародних стандартів аудиту.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Вагомий внесок в розвиток вітчизняного аудиту зробили: С.В. Бардаш, В.В. Головач, Н.І. Дорош, Т.Г. Камінська, О.А. Петрик, Н.М. Проскуріна, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, А.О. Сухарева, Н.С. Шалімова, М.М. Шигун, І.К. Дрозд, А.В. Гуцаленко та інші.

Значну увагу на питання розвитку та реформування аудиту в Україні у своїх працях звертають такі вчені: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець,

В.Г. Гетьман, Г.М. Давидов, В.П. Завгородній, В.С. Рудницький, І.І. Пилипенко, Н.Г. Здирко, В.Ю. Фабіянська, тощо. Вищезгадані науковці присвячують свої праці питанням розвитку аудиторської діяльності, пошуку шляхів удосконалення аудиторських перевірок, проблемам контролю якості аудиторських послуг в Україні, тощо. Загалом, аналіз наукової літератури свідчить про спрямованість досліджень на визначення сутності аудиту та його видів, використання методики аудиту окремих видів підприємницької діяльності, використання міжнародних стандартів аудиту та удосконалення методології аудиту, розвиток системи контролю якості аудиторських послуг. Проте питання, що стосуються розвитку та реформування аудиту потребують нині більш детального та глибокого дослідження, враховуючи ситуацію, що відбувається сьогодні.

### МЕТА СТАТТІ

Метою статті є дослідження сучасного стану здійснення аудиторської діяльності в Україні, визначення проблем а також внесення пропозицій щодо напрямків її вдосконалення в умовах євроінтеграції та застосування міжнародних стандартів.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Сьогодні через кризове становище вітчизняної економіки більшість українських підприємств опинилася в умовах нестабільності та жорсткого конкурентного середовища. Така ситуація викликає необхідність уникнення фінансових прорахунків та застосування ефективних методів управління вітчизняними

підприємствами [1, с. 885]. В таких умовах важливе значення відводиться аудиторській діяльності, завдяки якій підприємства можуть оцінити свою ситуацію та становище та отримати рекомендації щодо подальшої діяльності.

Трактування поняття аудит та аудиторські послуги визначено в Законі України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність":

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

— аудиторські послуги — аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту [2].

Закон "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність", що вступив у дію з 1 жовтня 2018 року, ґрунтується на положеннях Директиви 2006/43/ЄС та Регламенту 537/2014, які регулювали реформу аудиту у 2016 році в країнах ЄС, і посилює вимоги до аудиту і процесу складання та оприлюднення фінансової звітності компаній, а також до системи корпоративного управління та взаємодії з аудиторами. Його реалізація дозволить гармонізувати національне законодавство у сфері аудиту фінансової звітності та аудиторської діяльності із законодавством Європейського Союзу у відповідній сфері, сприятиме розвитку аудиторської діяльності в Україні, а також забезпечить поліпшення інвестиційної привабливості національної економіки.

Аудит є одним із інструментів, який допомагає розвивати міжнародні відносини, оскільки забезпечує довіру до підтвердженої фінансової інформації для користувачів різних рівнів (міжнародного, державного, підприємницького).

Для більшості компаній України фінансова звітність разом з обов'язковим аудиторським висновком має стати надбанням громадськості, через те що постає нова вимога щодо оприлюднення звітності для низки категорій підприємств. Також нині разом із фінансовою

звітністю більшість компаній зобов'язана буде надавати звіт про управління, що відображає стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики та фактори невизначеності щодо його діяльності. Отже, за результатами нововведень, ринок має отримати більшу прозорість діяльності бізнесу, що підвищить довіру зарубіжних партнерів та інвесторів до вітчизняних компаній.

Для того, щоб аудиторська діяльність успішно розвивалась в Україні, передусім необхідно вирішити ряд проблем, що пов'язані з професійною діяльністю аудиторів та аудиторських компаній.

Необхідно зазначити, що в економічній літературі автори виділяють різні проблемні аспекти з надання аудиторських послуг. Так, Гуцаленко Л.В. визначає:

- недосконалість методичних та теоретичних розробок з аудиторського контролю;
- брак достатнього досвіду аудиторської діяльності;
- недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів;
- недотримання аудиторами якості аудиторських послуг;
- відсутність штрафів та покарань за недостовірність звіту аудитора;
- низька довіра до аудитора;
- відсутність чіткого механізму формування ціни аудиторських послуг;
- відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту [3, с. 99].

Її підтримує Платонова І.А. та акцентує увагу ще на деяких проблемних аспектах:

- відсутність типових форм документів з аудиту;
- відсутність розробленого економічного механізму щодо регулювання аудиту, який включає в себе великі штрафні санкції за неякісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської відповідальності (страхові фірми не здатні і не підготовлені до масового страхування аудиторської відповідальності), розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг тощо;
- недосконалі законодавча база і досвід судового розгляду позовів щодо аудиторів (аудиторських фірм), немає методики оцінки розмірів збитку користувачів від не якісного аудиту [4, с. 338].

Павленова К.О. окрім вищезазначених, виділяє ще кілька проблем, що стосуються розвитку аудиту в Україні:

- значний негативний вплив "тіньового" бізнесу;

— недостатній досвід аудиторської діяльності порівняно з іншими європейськими країнами;

— негативний вплив дослівного перекладу закордонних стандартів та концепцій без врахування особливостей економічного розвитку нашої країни;

— недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів, що зумовлено передусім невідповідністю підготовки українських бухгалтерів та аудиторів сучасним вимогам практики;

— громадські професійні організації обліковців не є масовими, тому це стримує процес обговорення та вирішення проблемних питань практики обліку та аудиту;

— відсутність єдиної, загальноприйнятої, обґрунтованої економічної методики розрахунку цін за аудиторські послуги [5].

Томчук О.В., Здирко Н.Г. також визначають низку проблем та недоліків, якими супроводжується розвиток аудиту в Україні. Зазначимо ті, що не виділяються іншими авторами:

— відсутність чіткого та однозначного термінологічного апарату, який є базою для розуміння сутності аудиту, його місця, завдань та ролі в системі господарського контролю;

— доопрацювання Кодексу професійної етики аудитора, особливо в частині відповідальності аудиторських фірм та аудиторів;

— відсутність чіткої бази регламентування організації та розвитку внутрішнього аудиту будь-якого українського підприємства;

— суперечність положень МСА українським принципам обліку;

— відсутність внутрішніх розробок щодо організації та методики внутрішнього аудиту на підприємстві;

— неефективність діючої нормативно-правової бази в питанні аудиту;

— недосконала система сертифікації;

— недостатній контроль за якістю вітчизняного аудиту [6, с. 34].

Соболев В.М., Слюніна Т.А., Розіт Т.В. вважають, що одна із основних проблем в аудиті — недостатній контроль якості аудиторських послуг. Відсутність практичного досвіду аудиторів і необхідних ресурсів, а також тісний ринок призводять до того, що аудиторські фірми не можуть якісно виконувати аудиторські завдання, за які вони беруться. Ця проблема породжує іншу проблему, котра пов'язана з тим, що на ринку аудиторських послуг головними суб'єктами виступають іноземні компанії. Так звана "Велика четвірка" (Ernst and Young (Британія); Price water house Coopers (Англія);

KPMG (США); Deloitte and Touch (Великобританія)) використовують новітні технології та передові методики, що дозволяє їм регулювати основну частину ринку аудиторських послуг в Україні. Жодна українська аудиторська фірма не наважиться стати конкурентом для цих компаній, тому що єдине, в чому можуть поступатися іноземні аудиторські фірми вітчизняним, — це ціни на послуги [7].

Прохорова А.І. та Юхименко Є.С. акцентують увагу на таких важливих проблемах як документування аудиторських послуг та комп'ютеризація аудиту. Так, вони зазначають, що на етапі документування всі аудиторські документи створюються та заповнюються відповідно до професійного судження аудитора так як відсутні стандартизовані форми документів. Проведене дослідження надало можливість авторам акцентувати увагу і на питанні необхідності комп'ютеризації роботи аудиторів. Адже, як вони вважають, застосування комп'ютерних методологій аудиту є одним із інструментів, які не тільки значно полегшують роботу аудиторів завдяки переходу від паперових до електронних документів, а і забезпечують зменшення ризиків. Практичне використання комп'ютерної техніки знайшло своє застосування в роботі різних економічних служб. Однак аналіз українського ринку комп'ютерних технологій свідчить, що спеціалізованих інформаційних технологій та систем, які б дозволяли повною мірою автоматизувати процес аудиту, є недостатня кількість. Часто аудитори знаходять заміну спеціалізованих програм, виконуючи прості обчислення, друкуючи стандартні форми робочих документів. Також має місце використання правової бази даних в електронному вигляді. Здійснюються запити до електронної бази даних при проведенні аудиту окремих розрахунків у різних точках обліку, комплексного аналізу фінансового стану суб'єкта через окремі програми (дані Microsoft Office) [8, с. 207—208].

Слід погодитись із думкою Прохорової А.І. та Юхименко Є.С., які вважають що, по-перше, розробка та вдосконалення комп'ютерних програм для роботи з аудиторською документацією дозволить знизити навантаження на аудиторів і розробити багатофункціональну клієнтську базу. По-друге, як свідчить закордонна практика, зокрема Польщі, використання комп'ютерних методологій (демонстраційних версій для навчальних цілей в університетах) для викладання стандартів аудиту та їх практичного застосування створює можливість підтримки навчання на належному рівні і ство-

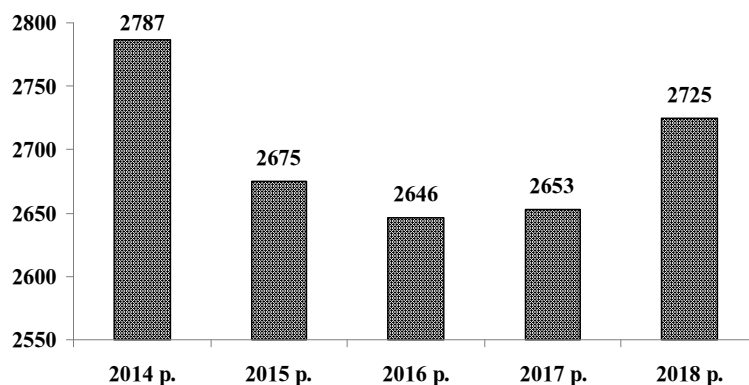


Рис. 1. Сертифіковані аудитори

Джерело: сформовано автором на основі [9].

роє умови призвичаїти майбутніх аудиторів до електронних документів для успішного використання в майбутньому. Законом 2258 передбачена професійна відповідальність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності перед замовником аудиторських послуг та третіми особами [8, с. 207—208].

Розглядаючи проблеми аудиторської діяльності в Україні, доцільно виділити питання ціноутворення на аудиторські послуги. Механізм формування ринкових цін відповідним чином досліджений та отримав належне відображення в працях науковців. Водночас враховуючи особливості аудиторських послуг, їх стан розвитку, у публікаціях вчених мають місце досить полярні точки зору щодо принципіальних підходів до методології формування цін. Так, Платонова А.І. акцентує увагу на необхідності запровадження єдиних цін на ці послуги, тобто пропонує державне регулювання цін [4].

Таким чином, з аналізу наведених джерел видно, що проблемних питань, які необхідно подолати та вирішити в процесі розвитку ауди-

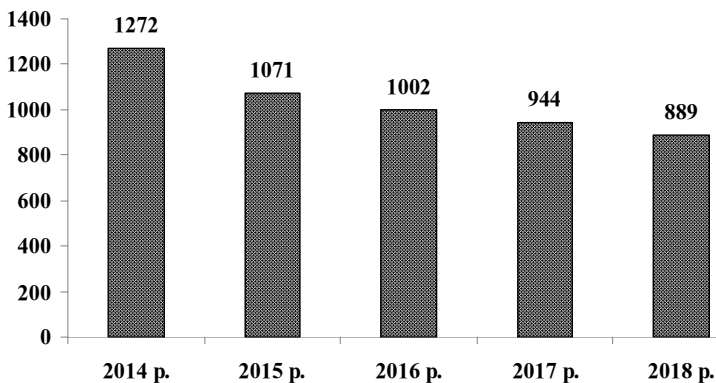


Рис. 2. Порівняльна характеристика аудиторського ринку за кількістю САД у 2014—2018 роки

Джерело: сформовано автором на основі [9].

торської діяльності визначено чимало науковцями. Проте перед розглядом напрямів реформування та розвитку аудиту представимо деякі дані про стан аудиторської діяльності в Україні, про кількість аудиторських фірм та приватних аудиторів по областях України, надані ними послуги.

Практика свідчить, що в Україні станом на 31.12.2018 р. чинний сертифікат аудитора мали 2725 осіб. Динаміку за останні 5 років наведено

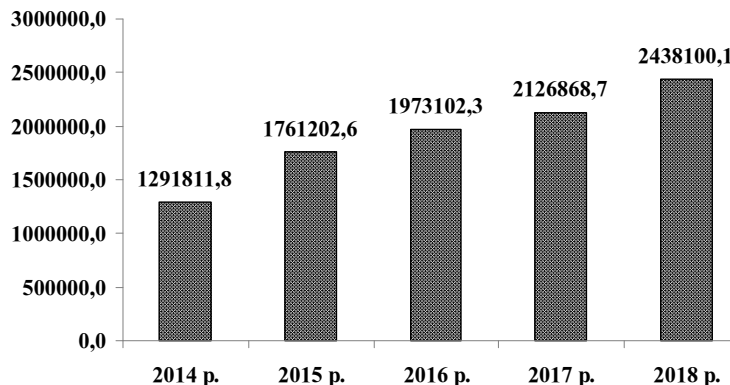
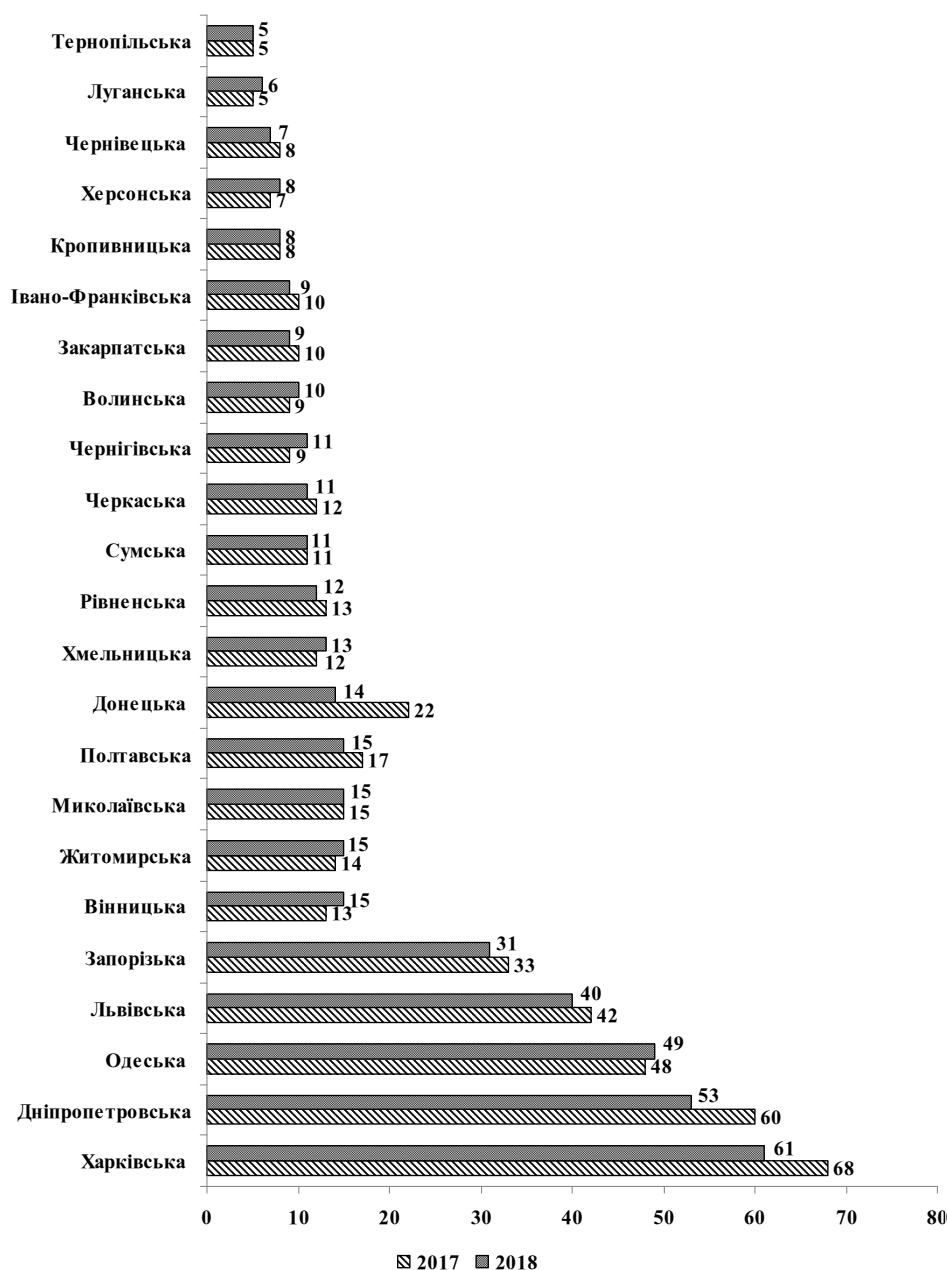


Рис. 3. Порівняльна характеристика аудиторського ринку за загальним обсягом наданих послуг у 2014—2018 роки

Джерело: сформовано автором на основі [9].



**Рис. 4. Кількість аудиторських фірм у розрізі регіонів (без даних по м. Києву та Київській обл.)**

Джерело: сформовано автором на основі [9].

на рисунку 1. Як бачимо, в 2018 році їх було порівняно їх 2014 роком на 62 особи.

Порівняльну характеристику аудиторського ринку за загальною кількістю суб'єктів аудиторської діяльності (далі — САД) та загальним обсягом наданих послуг у 2014—2018 роках представлено на рисунках 2 та 3.

Так, станом на 31.12.2018 року у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності знаходиться 889 САД, із них 850 аудиторські фірми та 39 фізичних осіб — підприємців. Найбільшу кількість САД зосереджено у м. Києві та Київській області: станом на 31.12.2018 року тут зосереджено 427 аудиторських фірм та

16 фізичних осіб — підприємців, що на 30 САД менше у порівнянні з 2017 роком (у тому числі кількість аудиторських фірм зменшилась на 26, а фізичних осіб — підприємців — на 4).

Порівняльні дані щодо кількості аудиторських фірм за 2017—2018 роки у розрізі регіонів (без даних по м. Києву та Київській області) наведені на рисунку 4 [9].

У порівнянні із 2017 р. кількість САД у 2018 р. зменшилась на 55 САД.

Дані по кількості фізичних осіб — підприємців у 2018 році наведені на рисунку 5.

Необхідно зазначити, що з 1 жовтня 2018 року Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської

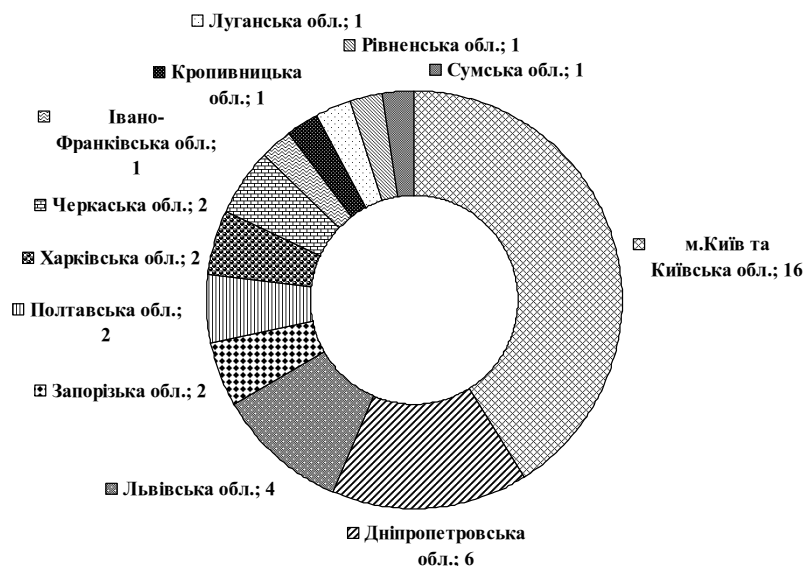


Рис. 5. Кількість фізичних осіб — підприємців (аудиторів) у розрізі регіонів

Джерело: сформовано автором на основі [9].

діяльності складається з чотирьох розділів:

- 1) аудитори;
- 2) суб'єкти аудиторської діяльності;
- 3) суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 4) суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес [9].

У загальному вигляді показники стану ринку аудиторських послуг в Україні за 2014—2018 рр. наведено в

Таблиця 1. Показники стану ринку аудиторських послуг в Україні за 2014—2018 рр.

Показники	Роки					Відхилення +, -
	2014	2015	2016	2017	2018	
Кількість аудиторів, осіб	2787	2675	2646	2653	2725	-62
Кількість суб'єктів аудиторської діяльності	1272	1071	1002	944	889	-383
Кількість поданих звітів до АПУ	1272	1071	1002	944	889	-383
Кількість замовлень, од.	35104	35642	35552	34428	32496	-2608
Кількість замовлень на одного суб'єкта, од.	27,6	33,3	35,5	36,5	36,6	9,0
Обсяг наданих послуг, млн грн	1291,8	1761,2	1973,1	2126,9	2438,1	1146,3
Середня вартість одного замовлення, тис. грн	36,8	49,4	55,5	61,8	75,0	38,2

Джерело: сформовано автором на основі [9].

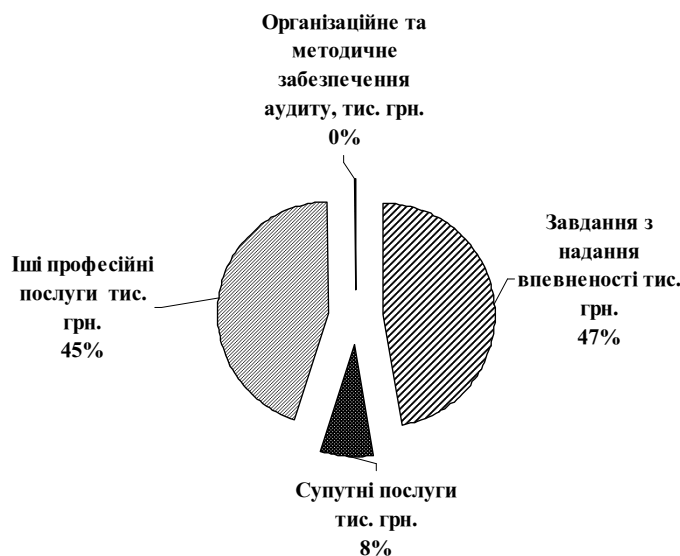


Рис. 6. Структура розподілу аудиторських послуг у 2018 р.

Джерело: сформовано автором на основі [9].

таблиці 1. Дані свідчать, що в динаміці зменшується кількість аудиторів та аудиторських компаній (— 62; — 383), що свідчить про відтік суб'єктів господарювання з професії внаслідок дії низки факторів, у тому числі і кризових явищ у суспільстві, і посиленні вимог до аудиторської професії з боку регуляторів, та змін у законодавстві.

Аналіз результатів аудиторської діяльності та стану ринку аудиторських послуг свідчить, про те, що аудиторський ринок потерпає від змін, які відбуваються в країні. Так, упродовж 2018 року з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів було виключено 71 суб'єкт аудиторської діяльності, а включено лише 22 суб'єкта аудиторської діяльності. Так, кількість включених до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності (аудиторських фірм та аудиторів-підприємців) за 2018 рік зменшилася в цілому по Україні, що повторює тенденцію до зменшення у 2016 році, в якому загальна кількість суб'єктів порівняно з попереднім роком також зменшилась.

Протягом аналізованого періоду спостерігається стійка тенденція до збільшення доходу суб'єктів аудиторської діяльності, незважаючи на те, що їх кількість постійно зменшується. В Україні за 2018 рік надано аудиторських послуг на загальну суму 2438,1 млн грн. Упродовж 2014—2018 років з урахуванням зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності, збільшився щорічний середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності.

Показник "Кількості замовлень на одного суб'єкта" в 2018 році в порівнянні з 2014 роком збільшився на 9,0 од. Надані суб'єктами аудиторської діяльності у 2018 році аудиторські послуги розподіляються по Україні досить нерівномірно.

Структура розподілу замовлень за видами аудиторських послуг у 2018 році така:

- завдання з надання впевненості — 47% (1 152 503 900 грн);
- супутні послуги — 8% (189 970 700 грн);
- інші професійні послуги — 45% (1 091 192 800 грн);
- організаційне та методичне забезпечення аудиту — менше 1% (4 432 700 грн).

Структуру розподілу наданих у 2018 році послуг, представлено на рисунку 6.

За видами замовлень у 2018 році найбільшим попитом користувалися консультаційні послуги — 50% (на суму 302 217 400 грн), з них 22% — консультування з питань оподаткування на суму 244 749 700 грн) та ведення бухгалтерського обліку — 30% (на суму 331 438 900 грн). Інші види аудиторських послуг сягнути

18% (на суму 192 875 200 грн). Найменш затребуваними були послуги з відновлення бухгалтерського обліку (8 265 700 грн) і представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або суді (11 645 900 грн) — по 1% від загальної кількості послуг. У 2018 р. обсяг наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності у цілому зріс порівняно з 2017 р. на 11,2% [9].

Нині в Україні діє багаторівнева система сертифікації аудиторів, яка передбачає надання сертифікатів таких серій:

— "А-1" має обмеження у проведенні аудиту на середніх та великих фірмах для персон, які вперше здали кваліфікаційні іспити;

— "А-2" має обмеження у проведенні аудиту на великих підприємствах для аудиторів, які безперервно практикували та щорічно підвищували рівень кваліфікації;

— "А-3" сертифікат, який призначений для надання всього переліку аудиторських послуг підприємствам будь-якого розміру та виду діяльності;

— "А-4" призначений для аудиторів, які мають науковий ступінь економічного чи юридичного напрямку [8, с. 207].

Важливе значення в процесі здійснення аудиторської діяльності відводиться якості аудиторських послуг. В Україні після набрання чинності Закону 2258, контроль за якістю аудиту та аудиторських послуг, які включають в себе не лише ведення аудиту, а й надання інших аудиторських послуг, здійснює не тільки Аудиторська Палата України (АПУ), а передусім створений Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Тому контроль за якістю аудиту покладатиметься на їхню відповідальність.

Відповідно до Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності здійснюється шляхом проведення перевірки якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності щодо дотримання ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг, дотримання вимог Закону.

Обов'язковий контроль якості аудиторських послуг здійснюється щодо:

1) суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності великих підприємств, банків, професійних учасників фондового ринку та емітентів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів



яких здійснено публічну пропозицію, — один раз на три роки;

2) суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, крім зазначених у пункті 1 цієї частини, — один раз на шість років [10].

Отже, проведений аналіз ринку аудиторських послуг в Україні за період з 2014 по 2018 роки, демонструє істотну диференціацію кількості суб'єктів аудиторської діяльності та вартості наданих ними послуг. Зокрема спостерігається така ситуація: кількість САД — зменшується, а вартість послуг — зростає. Є суттєвим також вплив регіонального чинника, що призвело до найвищої концентрації ринку аудиторських послуг в м. Києві та Київській області. Одночасно 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 аудиторами фірмами. Загалом тенденції розвитку аудиту можна оцінити як диверсифікацію аудиторських послуг з поступовим зростанням їх обсягів та вартості.

Враховуючи вищевикладене необхідно впроваджувати заходи, що сприятимуть шляхам розвитку та реформування аудиторської діяльності в Україні.

Необхідно зазначити, що в науковій літературі пропонуються різні напрями удосконалення та розвитку аудиту, які можуть мати позитивні наслідки щодо підвищення його ефективності.

Так, Прохорова А.І. та Юхименко Є.С. виділяють такі заходи:

- мінімізація помилок та шахрайства
- на підприємствах-замовниках аудиторських послуг;
- сприяння поліпшенню результатів загальної фіскальної політики;
- раціоналізація підходу до витрачання бюджетних коштів на утримання контрольно-ревізійного апарату;
- ефективне управління грошовими потоками, зокрема такими, що стосуються надходжень до бюджету [8, с. 209].

Платонова І.А. доводить необхідність таких напрямів ефективного розвитку аудиторської діяльності:

- з метою подолання проблем з організації та проведення зовнішніх перевірок якості аудиторських фірм, вважаємо, що необхідно поліпшити планування, в тому числі встановити чіткі критерії вибору об'єкта контролю;

— розробка відповідних заходів для підвищення кваліфікації спеціалістів, що зайняті проведенням зовнішнього контролю якості;

— з метою забезпечення гласності результатів зовнішнього контролю якості роботи для вільного доступу пропонуємо на офіційному сайті АПУ в Інтернеті та у професійних виданнях щорічно розмішувати звіти про проведений зовнішній контроль якості роботи аудиторських фірм і аудиторів;

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

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

— розробка типової методики аудиторської перевірки фінансової звітності підприємств у розрізі галузей їх діяльності на основі узагальненого практичного досвіду роботи міжнародних і вітчизняних аудиторських фірм;

— розробка механізму ціноутворення на аудит та аудиторські послуги на основі вивчення міжнародного досвіду з цього питання;

— 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 [4, с. 340].

Кашперська А.І. визначає такі шляхи подолання недоліків щодо організації та ведення аудиторської діяльності в Україні та перспективи її розвитку:

— забезпечення безперервного функціонування системи регулювання аудиторської діяльності;

— укладання фундаменту нової системи регулювання аудиторської діяльності;

— забезпечення еволюційності переходу з однієї системи регулювання на іншу;

— мінімізація ризиків можливої некомпетентності нових персоналій в системі регулювання, що відповідає вимогам європейського законодавства у сфері аудиторської діяльності;

— розроблення механізму ціноутворення на аудит та аудиторські послуги шляхом вивчення міжнародного досвіду з цього питання;

— зменшення обсягів "тіньового" бізнесу;

— інтелектуалізація аудиту;

— підвищення престижу аудиторської професії;

— розроблення внутрішньо фірмових методичних рекомендацій та робочої документації з аудиторської діяльності [11, с. 1280].

Дослідження думок вчених щодо розвитку та реформування аудиторської діяльності в Україні, досить схожі та перекликаються між собою. Вони стосуються безпосередньо здійснення та організації аудиторської діяльності, роботи аудиторів та їх взаємодії із клієнтами, ефективного державного регулювання цього виду діяльності, міжнародної комунікації в сфері аудиторської діяльності.

Вважаємо, що реалізація реформи аудиторської діяльності в Україні сприятиме позитивному інвестиційному клімату в Україні, зокрема забезпечить підвищення рівня довіри з боку інвесторів до фінансової звітності вітчизняних підприємств; підвищення рівня довіри до діяльності національних аудиторів; унеможливить надання неякісних аудиторських послуг, а також сприятиме прозорості та достовірності фінансової звітності емітентів цінних паперів, банків, страхових компаній, інших публічних компаній, у т. ч. державних підприємств, та відкриє українським аудиторам доступ на європейські ринки.

Отже, вдосконалення системи аудиту сприятиме не лише розвитку аудиторської діяльності в країні, а й держави в цілому, завдяки збільшенню доходів бюджету та скороченню витрат на адміністрування контрольно-ревізійного апарату. Розвиток аудиторської діяльності в Україні надасть змогу: заощадити державні кошти, що витрачаються на утримання контролюючих органів; одержати надходження додаткових коштів до бюджету за рахунок виявлення підприємств, що приховують результати своєї економічної діяльності; уникнути помилок, шахрайства та махінацій на підприємствах; забезпечити підвищення якості перевірок тощо.

### **ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ЦЬОМУ НАПРЯМІ**

Аудит слугує надійним способом підтвердження даних фінансової звітності. Він є одним із важливих видів послуг і набуває дедалі більшої актуальності. Для того щоб аудит виконував ключову роль у суспільстві, доцільно його підняти до відповідного рівня якості, забезпечити незалежність та дотримання етичних принципів. Новітній етап розвитку вітчизняного аудиту розпочався з прийнятого Закону України "Про аудит фінансової звітності та ауди-

торську діяльність", який має на меті привести норми національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із нормами та законодавством ЄС.

Розглянувши особливості здійснення та основні тенденції розвитку аудиту в Україні, можна сказати, що нині аудиторська діяльність має ряд суперечностей та проблем. Недосконале регулювання ринку аудиторської діяльності в Україні призвело до проблем з підтвердження якості і достовірності фінансової звітності. Це підвищує ризики банкрутства підприємств та банків, що знижує рівень довіри до них з боку потенційних інвесторів та населення, а також створює перешкоди у залученні інвестицій у національну економіку в цілому.

Здійснений аналіз ринку аудиторських послуг в Україні, демонструє істотну диференціацію кількості суб'єктів аудиторської діяльності та вартості наданих ними послуг. Зокрема, спостерігається наступна ситуація: кількість САД — зменшується, а вартість послуг — зростає. Суттєвим є вплив регіонального чинника, що призвело до найвищої концентрації ринку аудиторських послуг у м. Києві та Київській області. Одночасно 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 аудиторами. В цілому тенденції розвитку аудиту можна оцінити як диверсифікацію аудиторських послуг з поступовим зростанням їх обсягів та вартості.

У результаті проведеного дослідження можна виділити пріоритетні напрями розвитку вітчизняного ринку аудиторських послуг. Підвищення шансів фінансового успіху САД забезпечується передусім покращенням якості аудиторських послуг наданих професійними кадрами та розширенням їх діапазону з застосуванням спеціалізованого аудиторського програмного забезпечення, а також володінням галузевими методиками проведення аудиту. Надання аудиторських послуг клієнту, з врахуванням вимог міжнародних стандартів, законодавства ЄС, застосуванням передового досвіду з питань проведення аудиту, специфіки функціонування клієнта, підвищить зацікавленість до аудиту. Перспективою наступних досліджень є удосконалення надання аудиторських послуг на основі першорядних зарубіжних практик в умовах євроінтеграційної політики країни.

## Література:

1. Мулик Я.І. Організація обліку та аудиту витрат на збут підприємства: стан та напрями вдосконалення. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 16. С. 884—888.

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

3. Гуцаленко Л.В. Аудит в Україні: розвиток, проблеми та шляхи їх вирішення. Інноваційна економіка. 2011. № 20. С. 97—101.

4. Платонова І.А. Проблеми та перспективи аудиту в Україні. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія: Економічні науки. 2011. № 4 (2). С. 337—341. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpush\\_2011\\_4\(2\)\\_77](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpush_2011_4(2)_77)

5. Павленова К.О. Сучасні проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні. URL: [http://www.rusnauka.com/23\\_D\\_2009/Economics/49916.doc.htm](http://www.rusnauka.com/23_D_2009/Economics/49916.doc.htm)

6. Томчук О.В., Здирко Н.Г. Сучасний стан і тенденції розвитку аудиторської діяльності в Україні. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 4. С. 32—42.

7. Соболев В.М., Слюніна Т.А., Розіт Т.В. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні. Бізнес Інформ. 2013. № 11. С. 324—328. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2013\\_11\\_55](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2013_11_55)

8. Прохорова Л. І., Юхименко Є. С. Аналіз сучасного стану та проблеми реформування і розвитку аудиторської діяльності в Україні на основі міжнародного досвіду. Молодий вчений. 2019. № 6 (2). С. 205—210. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv\\_2019\\_6\(2\)\\_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2019_6(2)_14)

9. Інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2018 році. Аудиторська Палата України. URL: <https://www.apu.com.ua>

10. Порядок проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг: Наказ Міністерства фінансів України 29 серпня 2019 року. № 362. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1026-19>

11. Кашперська А.І. Сучасний стан та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні. Економіка і суспільство. 2018. № 19. С. 1272—1280. URL: [http://economyandsociety.in.ua/journal/19\\_ukr/190.pdf](http://economyandsociety.in.ua/journal/19_ukr/190.pdf)

## References:

1. Mulyk, Ya.I. (2017), "Organization of accounting and audit of sales costs of the enter-

prise: the state and directions of improvement", *Hlobal'ni ta natsional'ni problemy ekonomiky*, vol. 16, pp. 884—888.

2. Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "On the audit of financial statements and auditing activities", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2258-19> (Accessed 20 March 2020).

3. Hutsalenko, L.V. (2011), "Audit in Ukraine: development, problems and solutions", *Innovatsijna ekonomika*, vol. 20, pp. 97—101.

4. Platonova, I.A. (2011), "Audit problems and prospects in Ukraine", *Naukovyj visnyk Poltav's'koho universytetu ekonomiky i torhivli. Seriya: Ekonomichni nauky*, vol. 4 (2), pp. 337—341, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpush\\_2011\\_4\(2\)\\_77](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpush_2011_4(2)_77) (Accessed 20 March 2020).

5. Pavlenova, K.O. (2009), "Current problems and prospects of audit development in Ukraine", available at: [http://www.rusnauka.com/23\\_D\\_2009/Economics/49916.doc.htm](http://www.rusnauka.com/23_D_2009/Economics/49916.doc.htm) (Accessed 20 March 2020).

6. Tomchuk, O.V. and Zdyrko, N.H. (2017), "Current state and tendencies of development of audit activity in Ukraine", *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktual'ni pytannia nauky i praktyky*, vol. 4, pp. 32—42.

7. Soboliev, V.M. Sliunina, T.L. and Rozit, T.V. (2013), "Main problems and prospects of audit development in Ukraine", *Biznes Inform*, vol. 11, pp. 324-328, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2013\\_11\\_55](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2013_11_55) (Accessed 20 March 2020).

8. Prokhorova, L.I. and Yukhymenko, Ye.S. (2019), "Analysis of the current state and problems of reforming and developing audit activity in Ukraine based on international experience", *Molodyj vchenyj*, vol. 6 (2), pp. 205-210, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv\\_2019\\_6\(2\)\\_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2019_6(2)_14) (Accessed 20 March 2020).

9. Audit Chamber of Ukraine (2019), "Information on the state of audit activity in Ukraine in 2018", available at: <https://www.apu.com.ua> (Accessed 20 March 2020).

10. Ministry of Finance of Ukraine (2019), "The procedure for conducting audits on quality control of audit services", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1026-19> (Accessed 20 March 2020).

11. Kashpers'ka, A.I. (2018), "Current state and prospects of development of audit activity in Ukraine", *Ekonomika i suspil'stvo*, vol. 19, pp. 1272-1280, available at: [http://economyandsociety.in.ua/journal/19\\_ukr/190.pdf](http://economyandsociety.in.ua/journal/19_ukr/190.pdf) (Accessed 20 March 2020).

Стаття надійшла до редакції 29.03.2020 р.