

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ  
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА  
«Аудиторські послуги: сутність, класифікація та завдання»

Студентка групи ОАБ-41  
Домітрак Любов  
Науковий керівник:  
доцент, к.е.н. Романів С.Р

ТЕРНОПІЛЬ - 2019

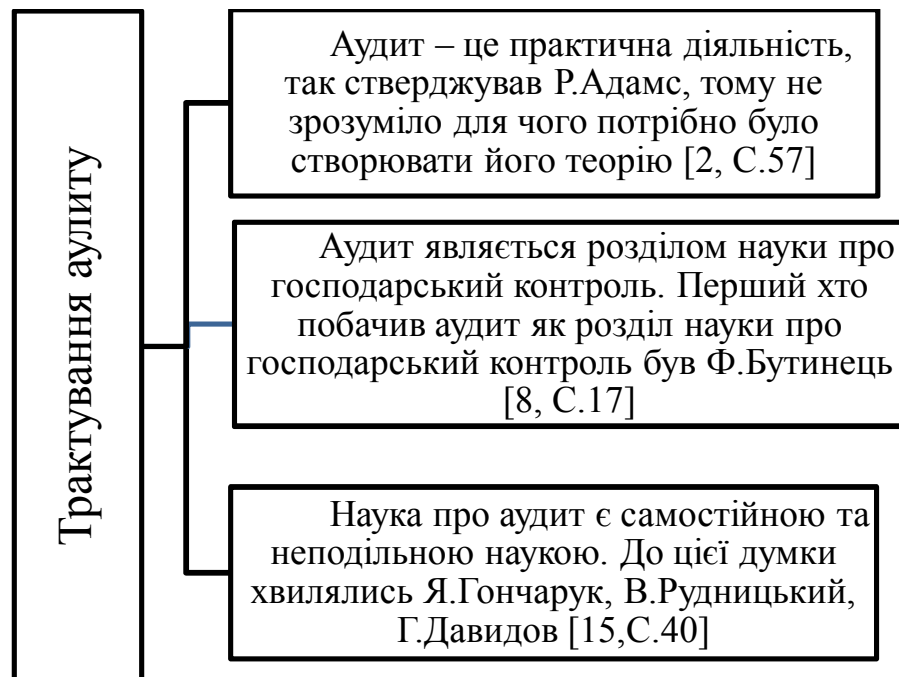
# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

### 1.1. Сучасний аудит: поняття його концептуальних основ

Аудит є беззаперечною частиною світового функціонування ринкової економіки кожної країни . В економічній літературі ми маємо різні думки та вислови, щодо існування теорії аудиту.

На сьогоднішній день, не має людей, які б не знали слово «аудит» у всіх його барвах. Захист та збереження майнових і фінансових інтересів суб'єктів господарювання та користувачів інформації, яку здійснює аудитор, насамперед це основа аудиту. Основа аудиту однакова, та трактування його різняться. Трактування аудиту різними авторами представлено на рис.1.1.:



**Рис.1.1. Трактування аудиту видатними науковцями**

Наука про аудит вірогідно й адекватно відображає сутність та закономірність економічних та соціальних процесів у ринкових економіках

та є інструментом із захисту економічних інтересів членів громадського суспільства.

Здатність до розвитку, логічна цілісність і формальна несуперечність, об'єктивна істинність, відносна самостійність, активний вплив на практику являються основними рисами теорії аудиту.

Теорія аудиту – це система наукового знання, що описує, роз'яснює теоретичні аспекти системи незалежного фінансового контролю, тобто аудиту і зводить відкриті в цій сфері закономірні зв'язки до єдиного початку.

Сучасний аудит – це особлива форма економічного контролю. Суспільство по своїх природі завжди виявляло інтерес до контролю в управлінні. Насамперед розвиток розширеного виробництва та виникнення акціонерних товариств призвели до необхідності включення до управління підприємством найманого персоналу [11, С.30].

Керівники підприємств створюють цілі відділи та структури управління, сюди входять і внутрішні контролери, бухгалтери, ревізори. Власники мають на меті постійно мати вчасну, достовірну та оперативну інформацію для успішного управління підприємством.

Аудит як складова незалежного контролю виявляє і розкриває нові можливості розвитку підприємницької діяльності, визначає її ефективність та відповідність чинному законодавству, правовим документам, досліджує організацію виробництва, планування, збереження фінансових ресурсів, достовірність відображення господарсько-фінансових операцій в обліку та звітності у межах окремого суб'єкта господарювання.

Одним із важливих питань загальної теорії аудиту є визначення його предмета. З огляду на загальне положення про предмет науки можна дійти висновку, що визначення предмета аудиту і його змісту потребує системного підходу, тобто має охоплювати економічні, організаційні, інформаційні та інші характеристики систем, що перебувають у сфері аудиторських послуг.

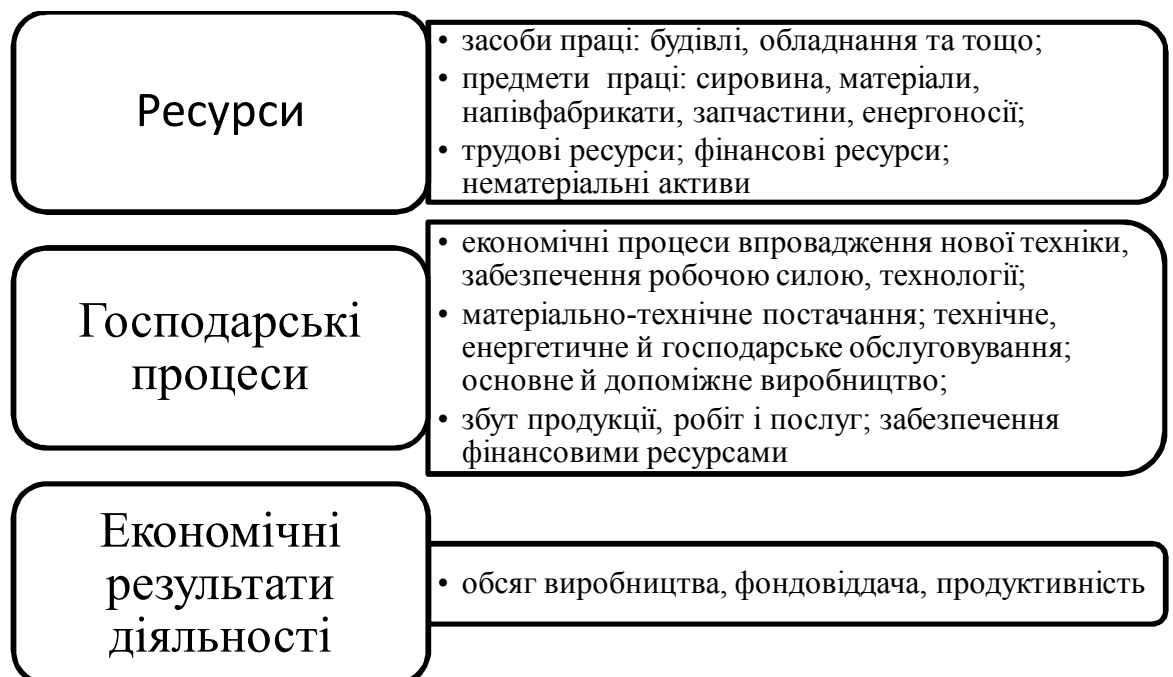
Предметом аудиту правомірно вважати процеси або явища, що зафіксовані документально і відображають стан майна, ресурсів, джерел

їхнього формування, господарських процесів суб'єкта господарювання. Факти, які відображені у фінансових звітах, є предметом аудиторської перевірки [5, С.49].

Аудитор має знайти й оцінити докази, що підтверджують його судження про відповідність фактів встановленим критеріям. Кінцеві результати аудиторської перевірки оформлюються аудиторським висновком, в якому аудитор оцінює відповідність фінансового звіту прийнятим принципам обліку.

Замовник може забажати аудиторську перевірку на найрізноманітніші тематики: дані бухгалтерського обліку і показники фінансової звітності; фінансовий стан підприємства; виконання контрактних угод; компоненти фінансових звітів тощо. Отже, об'єктом аудиту можуть бути різні сторони діяльності суб'єкта господарювання.

Під об'єктом аудиторської діяльності розуміють взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні, технологічні та інші сторони функціонування системи, що вивчається, стан якої може бути оцінений кількісно та якісно (рис.1.2).



**Рис.1.2. Об'єкти аудиторської діяльності**

Простими об'єктами є ресурси, господарські процеси, системи управління, які мають за відношенням до першої групи підпорядковане значення. Складність об'єкта визначається розмірами підприємства, обсягами виробництва, організаційною структурою виробництва, особливостями продукції, що виробляється тощо. З позицій аудиту ця ознака має важливе значення, оскільки складність об'єкта визначає обсяг, характер і терміни виконання робіт, методичні підходи до організації аудиту [11, С.101].

За відношенням об'єктів до сфери діяльності доцільно виділяти об'єкти за головними функціями, які вони виконують на підприємстві:

- виробництво головне, допоміжне, обслуговуюче;
- матеріально-технічне постачання і збут;
- підготовка виробництва;
- управління тощо.

За зв'язок об'єктів з часом розрізняють об'єкти, стан яких оцінюється в:

- минулому часі;
- теперішньому часі;
- майбутньому часі.

У минулому часі здійснюється оцінка стану достовірності бухгалтерської звітності, доцільності та законності господарських операцій, а також ефективності використання ресурсів. У теперішньому часі досліджується та оцінюється стан об'єктів під час перевірки головних засобів, запасів і витрат, грошових коштів, розрахунків та інших активів, коли робляться висновки щодо реального стану обліку, планування, нормування. Оцінка майбутнього стану становить собою результат аудиторського дослідження, пов'язаного з перспективним аналізом різних сторін діяльності підприємства [3, С.41].

За характером оцінки стану підприємства виділяються об'єкти, стан яких оцінюється на підставі:

- якісних і кількісних оцінок;
- тільки якісних оцінок;
- тільки кількісних оцінок.

До об'єктів I групи входять господарські процеси на підприємстві. Об'єкти II групи — це об'єкти, які не можуть бути оцінені кількісно, оскільки така оцінка суперечить їхньому внутрішньому змісту. До таких об'єктів належать: організаційні форми, методи і функції управління. III групу становлять об'єкти, які не можуть мати в практиці інших оцінок, окрім кількісних. Це ресурси й економічні результати діяльності підприємств.

За терміном знаходження об'єктів у полі зору аудиту виділяють такі групи об'єктів:

- об'єкти, які постійно знаходяться в полі аудиторського впливу;
- об'єкти, за якими виконується періодична аудиторська оцінка;
- об'єкти, за якими виконуються разові аудиторські оцінки.

Господарські процеси та деякі функції управління включаються до першої групи. Аудиторський вплив відображається в постійному консультуванні підприємства аудиторською фірмою. До об'єктів періодичної аудиторської оцінки належать ресурси, економічні результати діяльності. Підтвердження достовірності бухгалтерської звітності, аналіз фінансового стану, оцінка вартості майна — ці напрями аудиторської діяльності не постійні для підприємства. Організаційні форми, методи та функції управління належать до об'єктів, за якими виконуються разові аудиторські оцінки.

Спосіб дослідження явищ, процесів створених людиною систем і сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єкта, що вивчається називається методом. Методи будь-якої науки поділяють на загальнонаукові та спеціальні.

Методика аудиту складається з аудиторських процедур, які здійснюються у визначеній послідовності із застосуванням конкретних методів (способів) та прийомів аудиту відповідно до кожного його етапу (переддоговірний, планування, дослідницький, кінцевий) [30, С.241].

Метод аудиту становить сукупність методів (способів):

- загальнонаукових (індукція, дедукція, абстракція, аналіз, синтез, моделювання, аналогія, спостереження);
- інших наукових знань (теорії ймовірності, бухгалтерський облік, економічного аналізу);
- власні методи аудиту: (метод аудиторської вибірки, метод суттєвості, метод узагальнення) [30, С.244].

Аудит має свій метод дослідження, який ґрунтується на головних положеннях діалектичного методу пізнання і на законах політичної економії.

Так, в аудиті можуть бути застосовані такі загальнонаукові методи як аналіз і синтез, індукція і дедукція, абстрагування, моделювання, порівняння, групування тощо.

Розглядаючи аудит як науку, до власне аудиторських правомірно включити методи, які можна об'єднати в три групи:

- 1) документальні (перевірка документів за формою, суттю та змістом, камеральна перевірка, зустрічна перевірка, сканування, групування недоліків, узагальнення результатів тощо);
- 2) розрахунково-аналітичні (арифметична перевірка, економічний, статистичний, фінансовий аналіз);
- 3) органолептичні (інвентаризація, спостереження, експертизи, обстеження тощо) [5, С.68].

Метод аудиту як практичної діяльності становить сукупність способів, прийомів для дослідження стану об'єктів, що вивчаються. Ці методи можна об'єднати в такі групи:

- прийоми першої групи дозволяють визначити кількісний і якісний стан об'єкта;

- друга група прийомів дозволяє визначити відхилення дійсного стану об'єкта від діючих норм і нормативів, планових показників та інших правил;
- прийоми третьої групи пов'язані з оцінкою стану об'єкта (в минулому, теперішньому й майбутньому) [12, С.146].

До першої групи належать: огляд, перерахунок, зважування, вимірювання, що дозволяє визначати кількісний стан об'єкта, лабораторний аналіз, метою якого є визначення кількісного стану об'єкта.

Перевірка аудитором фактичної наявності окремих найменувань або всіх матеріалів дозволяє не тільки пересвідчитися в наявності, але й визначити стан обліку в місцях зберігання, порядок складання прибутково-витратних документів.

Друга група прийомів дозволяє зіставляти такі показники:

- фактична наявність основних засобів виробництва, матеріальних ресурсів, продукції з реальними потребами і нормативами;
- кількість фактично використаних у виробництві сировини і матеріалів за діючими нормами;
- дані бухгалтерських документів з інформацією, що міститься в не бухгалтерських документах підприємства (пропусках, путівках тощо);
- показники бухгалтерських документів підприємства, що перевіряються з відповідними документами інших підприємств щодо певних господарських операцій;
- результати контрольних вимірювань і запуску матеріалів у виробництво з обсягом робіт і аналогічними партіями матеріалів, зафіксованих у відповідних документах;
- фактичні показники фінансово-господарської діяльності з прогнозними, відповідними даними минулих періодів, показниками аналогічних підприємств;



— господарські операції, зміст яких фіксується в бухгалтерських документах, з відповідними положеннями законодавства й інших нормативних документів;

— діючі на підприємстві системи управління та їхні окремі підсистеми (структури, функції, методи тощо) з вітчизняними і зарубіжними аналогами [12, С.147]

Зіставлення дозволяє визначити відхилення дійсного стану об'єктів, що вивчаються, від норм і нормативів, прогнозних показників, багатьох інших правил, відповідно до яких вони повинні функціонувати.

Третя група прийомів пов'язана з оцінкою минулого, теперішнього і майбутнього станів об'єктів аудиту. Вони є логічним завершенням процесу зіставлення. Оцінюються стан ресурсів, доцільність і законність господарських операцій, достовірність економічної інформації, що виходить за межі підприємства, зокрема бухгалтерської звітності, цілеспрямованість організаційних структур, методів і функцій управління, тобто оцінюється стан усіх об'єктів, щодо яких застосовуються обидва попередніх прийоми [12, С.148].

Отже, можемо зазначити, що визначення реального дійсного якісного і кількісного станів об'єктів, виявлення відхилень, які відбуваються, від базового або нормативного його стану й оцінка цих відхилень за критеріями доцільності й законності є методом аудиту.

Систематичні завдання і мистецтво аудиторів полягає в тому, щоб застосовувати під час проведення аудиторських послуг найефективніші методичні прийоми для успішного виконання поставлених завдань.

Методичні прийоми організації аудиторської перевірки поділяються на дві групи:

- 1) способи організації перевірки;
- 2) методи проведення перевірки (методи отримання аудиторських доказів).

До способів організації аудиторської перевірки належать суцільний, вибірковий, аналітичний або комбінований.

Суцільний спосіб організації передбачає перевірку всієї без винятку інформації про господарські факти, процеси і явища. На підставі суцільної перевірки аудитор доходить висновку про достовірність, повноту і законність всіх операцій і звітних даних за весь період, що підлягав перевірці. Під час застосування суцільного способу організації перевірки значно зростають трудовитрати на її проведення, і, відповідно, її вартість. Однак суцільна перевірка зводить до мінімуму ризик не виявлення помилок. Зазвичай, суцільні перевірки проводяться в окремих випадках, коли необхідно встановити факт правопорушення, завданих збитків, шкоди тощо. На замовлення клієнта, найчастіше проводиться перевірка, що базується на вибіркового способі організації [11, С.152].

Вибірковий спосіб організації перевірки передбачає вивчення частини документів. Обсяг документів, що підлягають перевірці, визначається аудитором з огляду на необхідність отримання достатніх доказів. Обсяг вибірки також залежить від рівня довіри до системи внутрішнього контролю. Головна вимога до формування вибірки – її репрезентативність, тобто вона повинна відображати всі найважливіші властивості генеральної сукупності для того, щоб аудитор мав змогу розповсюдити на всю сукупність власну думку, що склалася під час проведення перевірки вибірки документів. Якщо під час проведення вибіркової перевірки окремих господарських процесів встановлено факти порушень, помилок або зловживань, виникає необхідність проведення суцільної перевірки [11, С.166].

Аудиторська вибірка – використання аудиторських процедур до менше ніж 100 % елементів у межах генеральної сукупності, яка стосується аудиту так, що всі елементи вибірки мають шанс бути відібраними з метою надання аудитору обґрунтування, на підставі якого сформулюються висновки за всією генеральною сукупністю.

Вибірковий метод в аудиті – сукупність аудиторських процедур (процедури оцінки ризиків, процедури по суті, тести контролю), спрямованих на дослідження рахунків і класів операцій, що складають менше ніж 100 % їхньої сукупності й відібрані спеціальними методами, застосування яких дозволяє отримати достатні та відповідні аудиторські докази для формування професійного ступеня аудитора і розповсюдження (екстраполяцію) її на всю сукупність інформації, яка досліджувалась (генеральна сукупність)[30, С.231].

Послідовність виконання процедур щодо реалізації вибіркового методу:

1. Визначення мети та формування завдання з реалізації вибіркового методу.
2. Визначення генеральної сукупності.
3. Обґрунтування одиниці вибіркового дослідження.
4. Стратифікація генеральної сукупності й поділ на дрібніші сукупності.
5. Визначення способу відбору елементів генеральної сукупності.
6. Обґрунтування бажаного рівня точності вибірки, розрахунку ризику вибірки, допустимої та очікуваної помилки.
7. Встановлення початкового обсягу вибірки.
8. Формування вибіркової сукупності.
9. Встановлення критеріїв порушень та умовних відхилень.
10. Дослідження (виконання аудиторських процедур, методів (способів) та прийомів вибіркової сукупності).
11. Оцінка результатів реалізації вибіркового методу.
12. Екстраполяція (перенесення) результатів реалізації вибіркового методу на генеральну сукупність [30, С.234-235].

Аналітичний спосіб організації перевірки передбачає оцінку фінансових показників на підставі даних звітності. Тобто за такого способу організації перевірки не висловлюється думка аудитора про достовірність, повноту і законність звітних даних, а з'ясовується фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Комбінований спосіб організації перевірки поєднує всі розглянуті вище. Під час організації перевірки із застосуванням комбінованого способу виділяються сфери обліку, що підлягають суцільній перевірці (сфери, в яких висока ймовірність помилок, порушень і зловживань). До таких сфер належать розрахунки за податками, операції з готівкою і валютними грошовими коштами тощо. Сфери обліку, що не ввійшли до переліку суцільної перевірки, підлягають вибірковій перевірці. У цьому разі обсяг вибірки може бути різним для кожної такої сфери обліку. Перевірені суцільним і вибірковою способами документи та зібрані докази дозволяють сформулювати думку аудитора про достовірність, повноту і законність звітних даних. Наступним кроком у процесі проведення перевірки комбінованим способом є виконання аналітичних розрахунків фінансових показників із метою формування думки аудитора про фінансовий стан суб'єкта господарювання, що перевіряється.

Сучасний стан аудиту в Україні підтверджує, що він відбувся як професійна інтелектуальна діяльність у сфері господарювання. Проте розвиток аудиторської діяльності на практиці гальмується низкою невирішених питань, основними з яких є невизначеність і суттєві суперечки щодо вітчизняної концепції аудиту. Тому розробка та обґрунтування концептуальних засад вітчизняного аудиту залишається бути актуальною та об'єктивно необхідною [43, С.113].

На нашу думку, при визначенні концепції аудиту необхідно враховувати не тільки проблемні питання стосовно його розвитку, але й методологічні аспекти, які забезпечують розуміння і систематичне висвітлення процесу аудиту. Основне призначення концепції аудиту полягає у визначенні вихідних теоретичних постулатів і принципів, на підставі яких стандартизується аудит через систему стандартів, особливостей функціонування та методології аудиторського процесу [43, С.113-114].

## 1.2. Аудиторські послуги в Україні: їх суть і класифікація

В умовах глобалізації ринку аудиторських послуг особливо важливою проблемою для аудиторських фірм та аудиторів України є вирішення питання підвищення ефективності їх діяльності. Слід зазначити, що у міжнародній практиці аудіювання аудиторські фірми займають досить вигідну позицію, оскільки приносять користь органам державного регулювання і контролю, фінансово-кредитним установам та ін. В Україні ситуація на ринку аудиторських послуг досить складна, тому за останні роки існує ряд суттєвих проблем професійного аудиту, які потребують негайного вирішення [45, С.971].

Ділові взаємовідносини аудиторської фірми з клієнтом не обмежується аудитом. Система послуг, запропонована аудиторськими фірмами, застосовує великий спектр можливостей. Перелік послуг аудиторських фірм визначається Аудиторською Палатою України. Аудиторська Палата України визначає перелік послуг, які може надавати аудиторська фірма для замовника.

Аудиторська фірма може надавати для замовника якісну оцінку діяльності господарюючого суб'єкта з погляду ефективності самого підприємства та його результативності, консультації з питань оподаткування, запровадження технологій, управління підприємством та ціла низка інших проблем.

Для якісної роботи від аудиторів-виконавців вимагають професійної компетентності в області : бухгалтерського обліку , оподаткування, господарського права, аудиту, організації фінансів, економічного аналізу і т.д. Але крім певної специфікаційних вимог до аудитора-виконавця додаються загальні професійні вимоги.

Від аудитора для виконання аудиторських послуг вимагається :

- планувати порядок виконання робіт або надання послуг;
- здійснювати документування в кожному етапі виконання робіт;

- діяти згідно із завданням, виконання якого чекає від нього замовник у письмовому вигляді (листа-зобов'язання, письмового запиту, у формі договору або контракту, технічного завдання,);

- чітко розмежовувати відповідальність і функції перевіряючі при виконанні частини завдання сторонніми організаціями або співробітниками, які не входять до штату аудиторської фірми ;

- впроваджувати форми звітності для видів робіт або послуг, які частіше всього здійснюються;

- повний контроль якості виконаних робіт або наданих послуг;

- підготовка за результатами робіт підсумкову документацію [35].

Пояснення аудиторських послуг в загальній економічній енциклопедії - допомога аудиторській фірмі (аудитору), яка сконцетрована на виконання договірних зобов'язань перед клієнтом [2, С.23]. Це відповідно може бути: консультації з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу господарсько – фінансової діяльності; випуск цінних паперів акціонерними товариствами; перевірка бухгалтерських звітів для підтвердження її достовірності при оприлюдненні у зв'язку з приватизацією, перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку, його відновлення за необхідності; розробка рекомендацій щодо вдосконалення обліку, звітності, підвищення ефективності фінансово – господарської діяльності тощо.

Аудитор (аудиторська фірма) повинні надавати такий спектр послуг : здійснювати організаційне і методичне забезпечення аудиту, виконувати аудиторські перевірки та надавати інші аудиторські послуги, які не повинні суперечити даному нормативно правовому акту відповідно до Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” [23]. Тоді Аудиторська палата України як головний керуючий орган аудиторською діяльністю затвердила перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми). У табл.1.1 зображено перелік аудиторських послуг.

З прийняттям рішення АПУ від 27 вересня 2007 р. № 182/5 відбулися значні зміни у видах аудиторських послуг, це показало дослідження чинного

законодавства. Перш за все відбувся перехід від аудиту та операційного аудиту як видів аудиторської діяльності, які існували до 2000р. до встановлених АПУ чотирьох різновидів, які існують на сьогодні: а) завдання з надання впевненості; б) супутні аудиту послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг (далі – МССП); в) інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), що визначені Законом України; г) організаційне і методологічне забезпечення аудиту [23].

Збільшення послуг суттєво розширило можливості диверсифікації професійних послуг аудиторів, що певною мірою відкриває нові можливості як перед самими аудиторами та аудиторськими фірмами, так і перед замовниками їхніх послуг. По-друге, в 2007 році аудитори отримали можливість легально здійснювати оцінку, вести бухгалтерський облік для

Таблиця 1.1

**Перелік послуг, які можуть надавати  
аудитори (аудиторські фірми), затверджено АПУ від 27.09.2007 р.  
(втратив чинність)**

<b>Завдання з надання впевненості</b>		
Аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності	Огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності	Завдання з надання впевненості
<b>Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг</b>		
Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації		Завдання з підготовки фінансової інформації
<b>Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм)</b>		
Ведення бухгалтерського	Складання фінансових	Консультації з питань

обліку	звітів	системи внутрішнього контролю
Відновлення бухгалтерського обліку	Консультації з питань оподаткування	Складання податкових декларацій та звітів
Консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Консультації з питань застосування інформаційних технологій	Розробка для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності
Представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді	Проведення професійних господарської діяльності тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів	Консультації з інших питань управління та ведення бізнесу
інші види аудиторських послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України, рішеннями Аудиторської палати України		
<b>Організаційне та методичне забезпечення аудиту</b>		

третіх осіб, представляти інтереси третіх осіб у суді, консультувати замовника з багатьох питань та оцінювати різноманітні аспекти його діяльності, проводити професійні тренінги. Отже, кількість послуг, які може надавати замовнику аудитор (аудиторська фірма) зросла з 4 у 2000 р. до 48 у 2007 р., або в 12 разів [14, С.100].

Не можливо погодитися з думкою таких авторів як Я.В. Соколов, В.В. Сокобара і О.Л. Островська, що нелогічним є розмежування аудиторської діяльності на два незалежних блоки робіт – проведення перевірок та інші послуги.



З одного боку, - аудиторська діяльність вимагає наявності сертифікату і штату працівників, що володіють певними кваліфікаційними навичками, з іншого – таж аудиторська діяльність, але під розрядом “інша” не вимагає дотримання ні першої ні другої умови [4, С.97]. Дану думку вчених можна спростувати навівши наступні аргументи.

По-перше, ст. 5 говорить про те, що очолювати аудиторську фірму повинен аудитор, який несе відповідальність за надані послуги перед клієнтом – замовником, і зрозуміло, те, що під керівництвом аудитора можуть працювати кваліфіковані особи, які не мають відповідного статусу “аудитор”, але можуть виконують інші роботи (послуги) [23].

По-друге, відповідно до ст. 11 аудитори, які працюють самостійно, але обов’язково з включенням їх до Реєстру, надають одночасно весь спектр аудиторських послуг, у тому числі й інші (супутні) аудиторські послуги [23].

Отже, як в першому, так і в другому випадку аудитори надають аудиторський висновок (звіт) як результативний документ, що свідчить про виконану роботу і надані послуги та таким чином несуть відповідальність.

Після закінчення звітного періоду аудитори (аудиторські фірми) подають Форму №-1 “Звіт про надані послуги” до Аудиторської палати України, яка виконує контрольну функцію якості їх діяльності. Міжнародні стандарти аудиту мають дещо інший підхід до виокремлення аудиторських послуг. Але треба пам’ятати, що Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів (МСА) затверджені як Національні стандарти аудиту протоколом засідання Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122 при цьому не мають законодавчої сили, але несуть рекомендаційний характер і діють лише в рамках норм Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” [23].

Об’єктом дослідження виступає аудиторська діяльність ТОВ «Аудиторська фірма «Галичина - аудитсервіс», яка була заснована у 1995 році.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Аудиторська фірма «Галичина-аудитсервіс», ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 22599983, що знаходиться за адресою: 46001 м. Тернопіль, вул. Замкова 5/37, яка зареєстрована Виконавчим комітетом Тернопільської міської Ради народних депутатів 12.07.1995 р., номер запису в Єдиному державному реєстрі юридичних та фізичних осіб – підприємців: 1 646 120 0000 006550 і здійснює свою діяльність у відповідності з Свідоцтвом про внесення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які надають аудиторські послуги № 0804 виданого Аудиторською палатою України (надалі - АПУ) 26.01.2001 р., термін дії якого продовжено до 29.10.2020 р. (рішення АПУ № 316/3 від 29.10.2015 р.). Свідоцтво про відповідність системи контролю якості №0242, видане Аудиторською палатою України 26.04.2012р. (рішення АПУ №249/5 від 26.04.2012р.).

Основною метою створення аудиторських фірм, як правило, є виконання послуг з надання впевненості. Під завданнями з надання впевненості розуміються завдання за якими аудитор робить висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною щодо результатів оцінки або порівняння предмета завдання з відповідними критеріями.

Станом на 31 січня 2017 року в Реєстрі аудиторських фірм та аудиторів в Тернопільській області налічується 6 аудиторських фірм: ТОВ АФ «Консул»; ТОВ «ТЕР Аудит»; ТОВ АФ «Галичина-Аудитсервіс»; ТОВ «Тернопільська аудиторська компанія»; ПП «АФ "Західаудит»; ТОВ «Аудиторсько-консультаційна фірма «Орієнтир-Т».

Характеризуючи і порівнюючи затверджений АПУ Перелік послуг з положеннями Міжнародних стандартів аудиту (далі - МСА) показує, що фахівці АПУ приблизилися до змісту міжнародних стандартів. Саме тому, на нашу думку, доцільно проаналізувати схожість послуг.

До завдань з надання впевненості АПУ включила три види послуг:

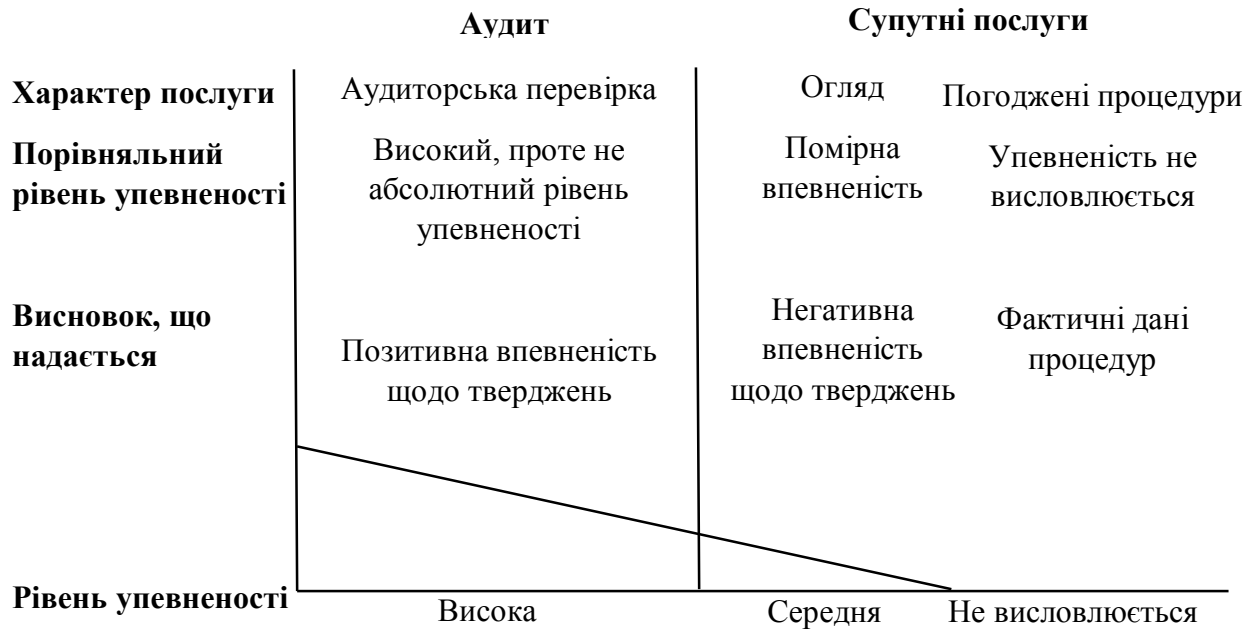
- 1) аудит історичної фінансової інформації (зокрема фінансової звітності);
- 2) огляд історичної фінансової інформації (зокрема фінансової звітності);
- 3) завдання з надання впевненості, які в свою чергу поділяються на 17 пунктів, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.

Відповідно до Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості визначаються за двома категоріями видів послуг, що можуть надавати аудитори:

- надання послуг з висловленням думки (надання впевненості),
- надання послуг, що не передбачають висловлення думки (надання впевненості) [35].

Оскільки аудит відноситься до завдань з надання впевненості, то основні вимоги до їх визнання – це завдання, виконуючи які, аудитор висловлює свою думку і надає звіт замовнику – клієнту щодо результатів огляду, оцінки або порівняння предмету завдання за відповідними критеріями . У залежності від типу послуги, що надається, МСА 100 “Завдання з надання впевненості” допускають два ступеня впевненості – високу і середню, яку представлено на рис.1.3.

У будь-якому випадку рівень впевненості аудиторів в адекватності аудиторського висновку при проведенні аудиторської перевірки не може бути стовідсотковим, але повинний бути високим. При наданні ряду супутніх послуг забезпечується середня впевненість, приміром, при здійсненні оглядової перевірки.



**Рис.1.3.Рівень впевненості аудитора при наданні аудиторських послуг [35]**

В інших випадках надається тільки звіт про відзначені факти (наприклад, при проведенні погоджених із клієнтом процедур), що дає можливість користувачам звіту зробити власні висновки на основі викладених аудитором даних. У подібних обставинах мова не йде про досягнення аудиторами впевненості у вірогідності вихідної інформації, оскільки перевірочні процедури не проводяться. Подібні звіти можуть бути надані тільки сторонам, що домовилися про виконання погоджених процедур, тому що інші особи, не обізнані про причини проведення таких робіт, можуть невірно витлумачити їхні результати [41, С.47].

До супутніх послуг АПУ включено завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації та завдання з підготовки фінансової інформації, що точно відповідає двом МССП 4400, 4410. Проблемним питанням є те, що АПУ і МССП не дають детальної розшифровки змісту конкретних процедур, які аудитори можуть виконувати в якості погоджених із замовником. Дана невизначеність зумовлює деяку

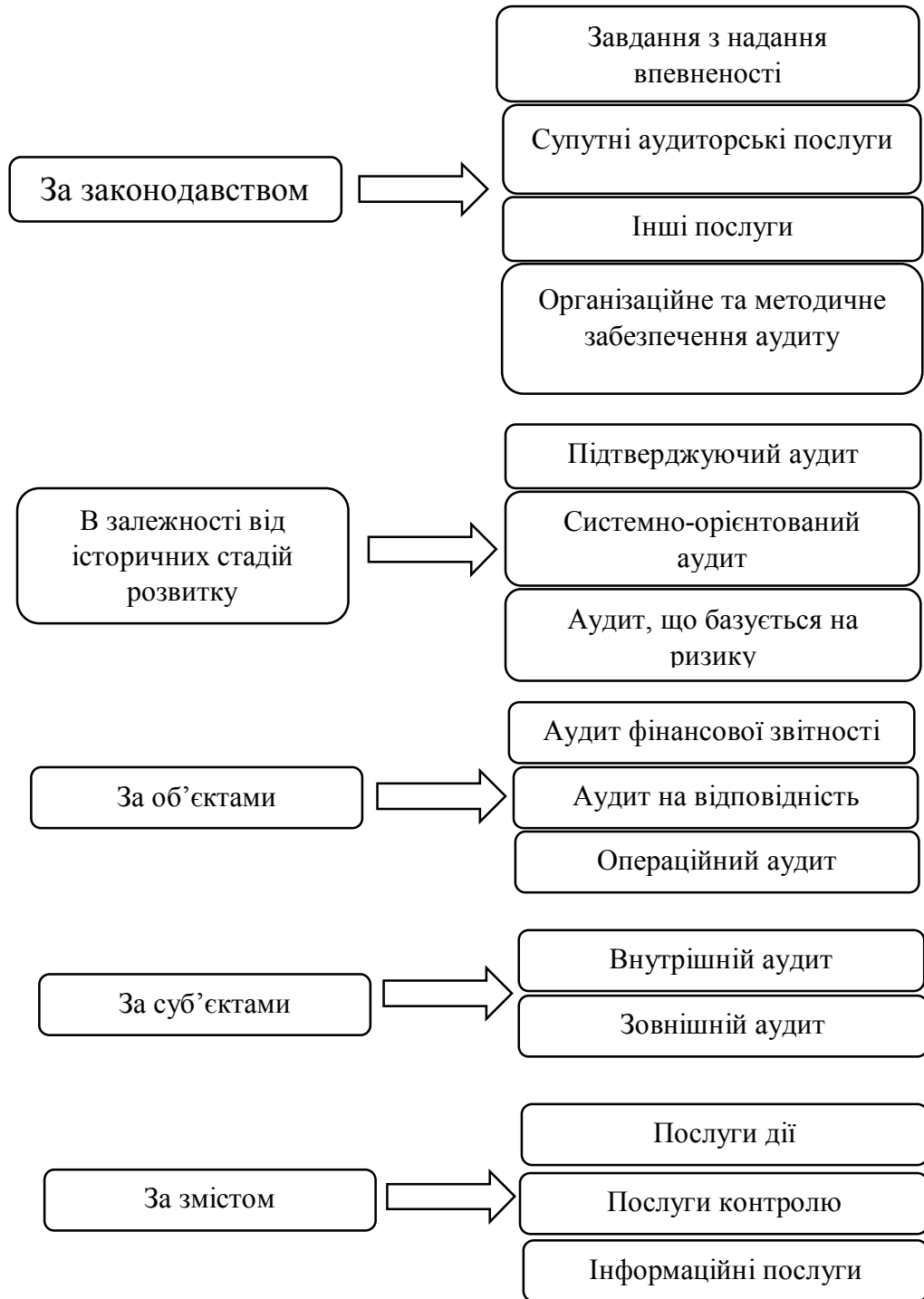
плутанину між супутніми послугами та завданнями з надання впевненості, визначеними АПУ.

Після закінчення звітного періоду аудитори (аудиторські фірми) подають Форму №-1 “Звіт про надані послуги” до Аудиторської палати України, яка виконує контрольну функцію якості їх діяльності. Міжнародні стандарти аудиту мають дещо інший підхід до виокремлення аудиторських послуг.

На відміну від МСА АПУ розробляє перелік послуг, які відносяться до третьої групи аудиторських послуг – «Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм)». Даний перелік послуг складається з 13 пунктів і має 9 підпунктів. Наведений перелік більше відповідає групі погоджених із замовником процедур, тому фахівці АПУ припускаються методологічної помилки, відносячи такі процедури до трьох різних груп робіт аудиторів [7].

Організаційне та методологічне забезпечення аудиту за рішенням АПУ включає такі послуги: розробка і видання методичних матеріалів, проведення професійних тренінгів, здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг. Дані роботи і послуги АПУ взяла на себе.

Різноманітність виникнення видів аудиту приводить до збільшення послуг, які надає аудитор. Різні автори у своїх працях виділяють такі різновиди аудиту: внутрішній і зовнішній, обов'язковий і необов'язковий, управлінський і державний, аудит на відповідність і аудит фінансової звітності, операційний та інші. Таким чином виникає необхідність у класифікації послуг за відповідними ознаками (рис. 1.4)



**Рис.1.4 Класифікація видів аудиторських послуг**

### 1.3. Характеристика завдань у ході надання аудиторських послуг

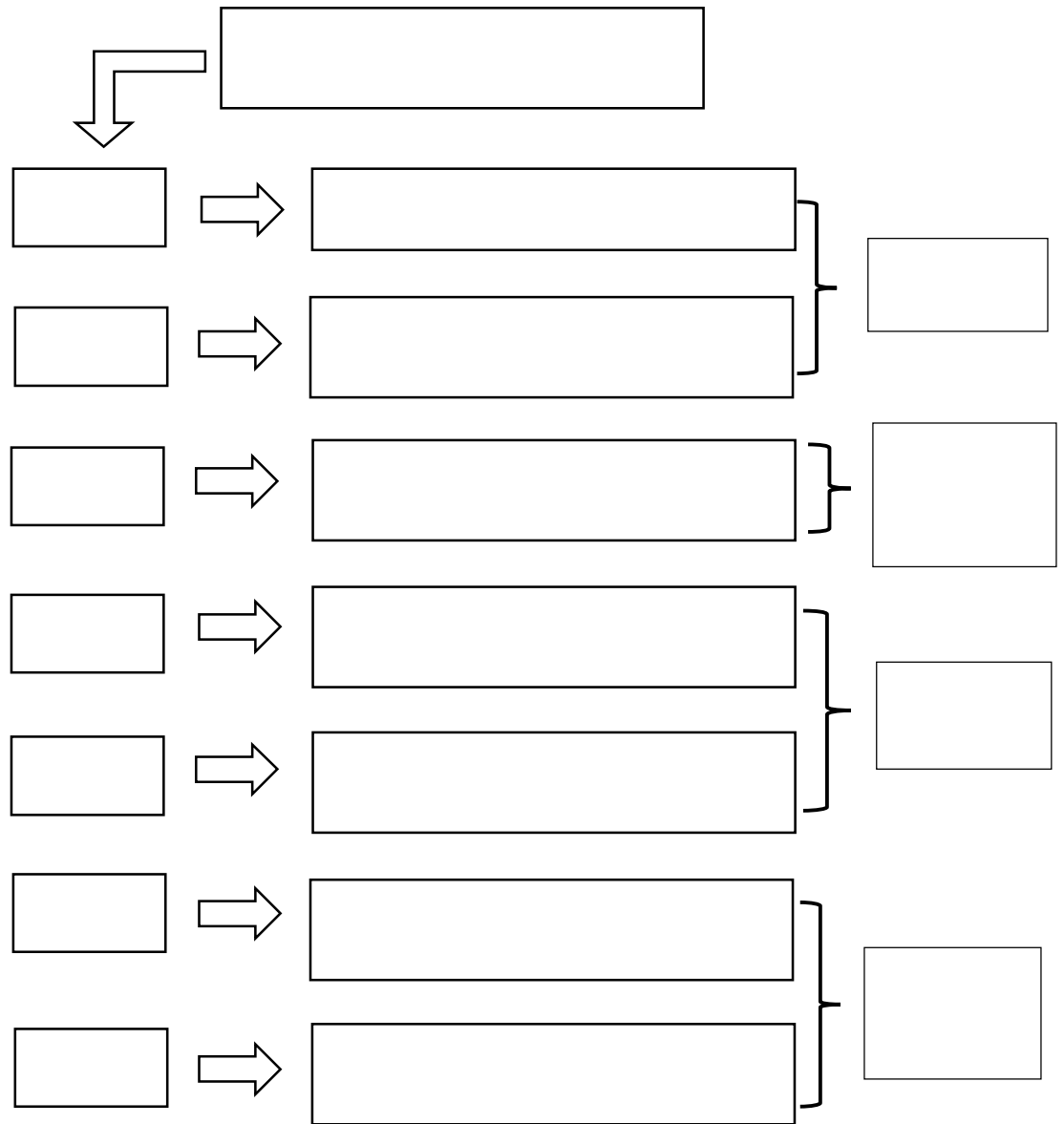
Для задоволення попиту користувачів, в цілях підвищення конкурентоспроможності, аудиторські фірми пропонують широкий перелік послуг, що постійно оновлюється та розширюється. Висока динаміка розвитку аудиторських послуг створює проблеми просування їх на ринку, інформування про них потенційних користувачів. Новаторський характер мають послуги з трансформації фінансової звітності за іншими принципами ведення обліку, послуги з ведення бухгалтерського обліку на професійних засадах (аутсорсинг), комплексна оцінка діяльності підприємства (Due Diligence).

Кожна аудиторська послуга має власну специфіку надання, що визначає відповідну методику її здійснення. Методичні засади надання послуг ґрунтуються на особливостях методів проведення аудиту. Структура та порядок здійснення таких процедур у ході аудиторської діяльності складає основу методики надання аудиторських послуг. При побудові методики аудиту та методики надання інших аудиторських послуг повинні дотримуватися відповідні принципи, що забезпечують ефективність організації та виконання робіт.

Обробка інформації в комп'ютерному середовищі для використання в процесі аудиту включає алгоритмізацію і постановку задач, які є компетенцією аудитора; програмне забезпечення розв'язання задач і видачу опрацьованих даних для складання аудиторського висновку; розробку рекомендацій аудитора [45, С.973].

Як зауважує Г. Коблянська, основними принципами побудови методики в сфері аудиту є відповідність вимогам і рекомендаціям Міжнародних стандартів аудиту; використання в якості основи методики практичного досвіду проведення аудиторських перевірок, а також наукових і методичних розробок з конкретних питань аудиту [1, С. 40].

Процес аудиторських послуг, що розкривається через методику їх надання, являє собою перелік конкретних методів та процедур, що мають відповідну послідовність застосування. Загальна методика надання аудиторських послуг містить такі етапи наведені на рис.1.5.



**Рис.1.5. Загальна методика надання аудиторських послуг**

Наведена загальна методика надання аудиторських послуг має свої особливості реалізації за різних видів послуг. Консультування є одним з найпоширеніших видів аудиторських послуг. Л.П. Кулаковська та Ю.В. Піча процесом консультування називають форму надання допомоги відповідного змісту, процесу і структури завдання, за якої консультант безпосередньо не



відповідає за виконання задачі, але допомагає особам, що її виконують [2, С. 425].

Редько К.О. визначає консультаційні послуги як невід'ємний для сфери аудиту вид професійної діяльності [7, С. 145].

За словами автора консультування займає друге за обсягом робіт місце після аудиторської перевірки, але при цьому знаходиться на останньому місці за вартістю. Консультування можна розглядати як особливу професійну діяльність, що передбачає залучення кваліфікованих фахівців зі спеціальною підготовкою у галузі бухгалтерського обліку, аналізу, контролю, права, управління. В процесі консультування клієнту надається допомога у виявленні проблем, їх аналізу, надаються рекомендації з їх ефективного вирішення.

Консультаційні послуги, що надаються аудиторськими фірмами, можуть включати консультації з питань: організації, ведення та відновлення бухгалтерського обліку; складання фінансової, податкової та управлінської звітності підприємства; аналізу фінансовогосподарської діяльності; оцінки активів та зобов'язань підприємства; планування господарської діяльності; організації та здійснення внутрішнього контролю; розміщення фінансових активів, диверсифікації діяльності.

Процес консультування складається з підготовчих робіт, вивчення проблеми, вибору варіанту її вирішення, роботи з клієнтом і передачі результатів виконаних робіт [2, С. 427]. Завершальний етап консультування характеризується оцінкою наданої консультації та переваг, які отримує клієнт, серед яких: нові здібності (набуття нових вмінь та навичок); нові системи й форми поведінки в економічних мовах; підвищення ступеня ефективності

робіт, що викликає відповідні зміни в економічних, трудових, соціальних та інших показниках господарської діяльності.

Формою результату при наданні консультаційних послуг може бути аудиторська довідка або методичні рекомендації, що передаються клієнту з

оформленням акту виконаних робіт (наданих послуг). Кваліфікація фахівця, який надає консультації, залежатиме від сфери діяльності, в якій надаватимуться консультаційні послуги.

Відповідно, якщо консультування носить правовий характер, тоді консультант повинен володіти юридичними знаннями, добре орієнтуватися в чинному законодавстві. При консультуванні з проблем управління необхідною є обізнаність в управлінському обліку, менеджменті, аналізі, плануванні господарської діяльності. При цьому у будь-якому випадку консультант повинен володіти проблемним мисленням, вміти виявляти проблемні ділянки роботи, знаходити оптимальні шляхи їх усунення, здійснювати аналіз поточної ситуації, мати навички ділового спілкування. При проведенні оглядових перевірок основною метою виконання робіт є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає порядок ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності на підприємстві вимогам діючого законодавства [9, С. 265].

На відміну від аудиту, об'єктом оглядової перевірки може бути як річна, так і проміжна фінансова звітність. Така перевірка має менший ступінь надання впевненості (обмежена впевненість), ніж аудит. У ході здійснення оглядової перевірки на етапі проведення робіт в межах надання аудиторської послуги виконуються такі процедури:

- перевірка річної або проміжної звітності (з використанням прийомів документального контролю);
- перевірка стану бухгалтерського обліку на підприємстві (через спостереження та огляд);
- встановлення відповідності порядку ведення бухгалтерського обліку та формування звітності вимогам чинного законодавства (шляхом порівняння, співставлення, арифметичної та нормативно-правової перевірки).

Джерелом інформації для оглядової перевірки є фінансова звітність підприємства, а також інформація, отримана аудитором у ході виконання контрольних процедур. Основними кваліфікаційними вимогами до аудиторів

є знання з бухгалтерського обліку, комп'ютерного забезпечення обліку та аудиту, порядку складання фінансової звітності [35].

Завдання з виконання погоджених процедур, згідно з МСА 4400 “Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації”, може включати виконання аудитором визначених процедур стосовно окремих статей фінансової інформації (необоротних активів, дебіторської або кредиторської заборгованості, операцій зі зв'язаними сторонами, обсягів продажу і прибутку підрозділів суб'єкта господарювання), фінансового звіту (наприклад, балансу) або повного пакету фінансових звітів [35].

Метою завдання з виконання погоджених процедур є ті роботи, що узгоджені аудитором з суб'єктом господарювання та будь-якими третіми сторонами, а також надання звіту про фактично отримані результати. Особливостями методики виконання погоджених процедур є проведення аналізу отриманої інформації, перерахунок, порівняння та інші процедури з перевірки точності облікових записів.

По завершенню завдання з виконання погоджених процедур складається звіт із зазначенням мети та результатів завдання з виконання погоджених процедур. Одним з видів завдань з виконання погоджених процедур може виступати операційна (тематична) перевірка. Операційна (тематична) перевірка являє собою перевірку окремих напрямів облікової діяльності підприємства (правильності нарахування та сплати податків, відповідності законодавству розрахунків з підзвітними особами, правильності нарахування амортизації необоротних активів [5].

Методика здійснення операційної перевірки є подібною до методики оглядової перевірки. Проте, вона відрізняється об'єктом, оскільки ключовим питанням тут є відповідність чинному законодавству порядку ведення бухгалтерського обліку окремих видів господарських операцій, а не облік та звітність в цілому. Основною кваліфікаційною вимогою до аудитора, що виконує таке завдання є знання у веденні бухгалтерського обліку об'єктів або

груп об'єктів, що підлягають перевірці. Джерелом інформації при операційній перевірці буде первинна документація за об'єктами обліку та підтвердження, отримані аудитором при виконанні контрольних процедур.

Результати виконання операційної перевірки відображаються у звіті аудитора про виконані роботи, в якому підтверджується відповідність чинному законодавству обліку відповідних об'єктів, що перевірялися, вказуються виявлені відхилення від вимог законодавства, показників діяльності (нормативних, планових). У звіті можуть надаватися рекомендації щодо виправлення виявлених помилок. Виконання послуг з трансформації (компіляції) фінансової звітності передбачає деталізацію і групування облікової інформації та її відображення у звітності відповідно до стандартів обліку та звітності іншої країни (наприклад, МСФЗ, US GAAP) [5].

Методика здійснення трансформації (компіляції) фінансової звітності має такі особливості: перевірка звітності, складеної за національними стандартами, у відповідності до вимог чинного законодавства; попередня деталізація та групування звітності, трансформація звітності за вимогами інших стандартів.

Кваліфікаційні вимоги аудитора включають знання з ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, ґрунтовні знання з МСФЗ або інших стандартів звітності, знання іноземної мови, розуміння вимог до складання звітності за національними та міжнародними стандартами. Під час трансформації аудитор виконує роботу облікового характеру з класифікації та узагальнення фінансової інформації.

Надання такої послуги не передбачає подання окремого аудиторського підтвердження достовірності фінансової звітності [9, С. 267]. Разом з тим, користувач трансформованої фінансової звітності має гарантію, що надана інформація відповідає вимогам, за якими вона підготовлена.

Інформаційним ресурсом для надання такої послуги є фінансова звітність, складена за національними стандартами, а формою результату виступатиме трансформована фінансова звітність. Аудиторські послуги з

організації бухгалтерського обліку мають на меті виконання завдань з вибору форми організації та ведення обліку, розробки облікової політики, робочого плану рахунків, підготовки реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, розробки графіків документообігу, підбору технічного забезпечення обліку.

За необхідності може здійснюватися підбір облікового персоналу, оцінка рівня фахових знань, підвищення кваліфікації та навчання бухгалтерів. Джерелом інформації для надання цієї послуги є дані про особливості господарської діяльності підприємства, організаційна структура управління, специфіка документопотоків, місця виникнення витрат і доходів.

Основними кваліфікаційними вимогами до виконавця є знання з організації бухгалтерського обліку, організації внутрішнього контролю та управління, знання діючого законодавства. По закінченню надання послуги складається акт виконаних робіт. Особливості здійснення завдань з підготовки фінансової інформації розкриває МСА 4410 “Завдання з підготовки фінансової інформації”.

Метою завдань з підготовки фінансової інформації є використання бухгалтерського досвіду для збирання, класифікації та узагальнення фінансової інформації. Виконання таких процедур забезпечує приведення інформації до форми, зручної для обробки та розуміння відповідними групами користувачів. 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 [4, С. 114].

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.

Методика надання вказаної послуги включає роботи з опитування облікового персоналу, визначення відповідності інформації встановленій формі, виявлення відхилень в інформації та їх виправлення тощо. Після завершення робіт, виконавець надає замовнику оброблену та підготовлену інформацію, зручну для використання користувачами.

Вітчизняним аналогом виконання завдань з підготовки фінансової інформації є послуги з ведення бухгалтерського обліку. Ведення бухгалтерського обліку (аутсорсинг) на сьогодні є одним з найбільш поширених видів аудиторських послуг і займає до 30 % в загальному обсязі робіт аудиторських фірм.

Знання з бухгалтерського обліку, принципів ведення обліку, калькулювання собівартості, розподілу доходів та витрат за статтями, досконале володіння Планом рахунків є необхідними для набуття кваліфікації аудитора [9, С. 268]. Ведення бухгалтерського обліку (аутсорсинг) є вигідним для підприємств, особливо на стадії їх створення та розвитку. В аутсорсингу можуть бути зацікавлені інвестори в цілях створення системи незалежного контролю та забезпечення економічної безпеки ведення бізнесу через отримання бухгалтерських послуг від професіоналів [8, С. 264].

Методика надання послуг з ведення бухгалтерського обліку характеризується здійсненням таких етапів:

- 1) збір та обробка первинної документації (отримання первинних документів від підприємства-клієнта);
- 2) реєстрація господарських операцій;
- 3) складання реєстрів обліку;
- 4) формування проміжної та фінансової звітності.

Якщо послуга з ведення бухгалтерського обліку включає підготовку податкової звітності, аудитор додатково виконує такі етапи:

- 1) формування валових доходів та валових витрат;
- 2) складання податкової звітності.

Первинні документи та інша інформація про господарську діяльність підприємства-замовника є основою для ведення бухгалтерського обліку. Результат здійснення послуги формується протягом звітного періоду і являє собою фінансову звітність, що подається замовнику раз на місяць або квартал разом з обліковими регістрами та первинними документами.

Як правило, послуга з ведення бухгалтерського обліку включає підготовку фінансової звітності. Разом з тим, послуга зі складання фінансових звітів на основі класифікованих підприємством даних може надаватися окремо. Послуга зі складання фінансових звітів передбачає групування попередньо зібраної облікової та фінансової інформації з подальшим її узагальненням у звітах. Відмінністю цієї послуги від ведення бухгалтерського обліку є те, що виконавець не здійснює збір та обробку даних, а виконує їх зведення у фінансовій звітності на основі класифікованої інформації. Пакет фінансової, податкової, статистичної чи соціальної звітності є формою результату надання такої послуги.

Аудиторська послуга з відновлення бухгалтерського обліку включає роботи, які виконуються з метою відновлення відсутніх або втрачених записів в системі регістрів бухгалтерського обліку в цілях отримання зведених показників. До таких робіт відносяться: обробка первинних документів, реєстрація господарських операцій за попередні періоди, формування облікових регістрів та звітності за попередні періоди, відновлення кількісного-сумового обліку оборотних матеріальних активів.

Основою інформаційного забезпечення послуги з відновлення бухгалтерського обліку є інформація про специфіку господарської діяльності підприємства, здійснені за звітний період господарські операції та первинні документи, що підтверджують їх здійснення. Регістри бухгалтерського та податкового обліку, фінансова і податкова звітність, сформовані за минулі періоди, є результатом здійснення аудиторської послуги з відновлення бухгалтерського обліку.

Аудиторська послуга з аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства на сьогодні залишається однією з найменш розвинених. Як правило, аналіз діяльності проводиться в межах обов'язкових аудиторських перевірок і становить його невід'ємну частину. Обсяг такого аналізу є надзвичайно обмеженим і включає: аналіз ліквідності підприємства за показниками абсолютної ліквідності, загальної ліквідності (покриття), фінансової стійкості (незалежності, автономії) та структури капіталу (покриття зобов'язань власним капіталом), рентабельності активів .

Послуга з аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства спрямована на ґрунтовний аналіз статей фінансової звітності, зокрема дебіторської, кредиторської заборгованості, розрахунків з оплати праці, структури активів і пасивів, доходів, витрат, фінансових результатів.

Недостатня розвиненість аналізу як аудиторської послуги пояснюється тим, що формування пропозицій зі зниження ризиків діяльності, розробки шляхів підвищення її ефективності вимагає досконалого знання бізнесу клієнта. Підприємства сьогодні не готові платити аудитору за час, який він витрачає на досконале вивчення його бізнесу. Аудитор, в свою чергу, без детальної інформації про бізнес клієнта не може провести якісного аналізу та надати ефективні рекомендації [10, С. 269].

Зміст методики проведення аналізу господарської діяльності підприємства характеризується такими роботами:

- вивчення показників фінансової та управлінської звітності;
- визначення фінансових показників діяльності;
- аналіз стану та зміни показників діяльності;
- формування загальної оцінки стану діяльності підприємства;
- розробка напрямів покращання стану та розвитку господарської діяльності.



## РОЗДІЛ 2

### АНАЛІЗ СТАНУ ТА ОСНОВНІ ШЛЯХИ РОЗВИТКУ РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

#### 2.1. Аналітичне дослідження результатів роботи аудиторів та аудиторських фірм за останні роки

З 2004 р. Україна перейшла на застосування міжнародних стандартів аудиту, метою яких є встановлення загальних правил щодо організації та визначення методологічних засад проведення аудиту. Впровадження МСА в Україні максимально сприяє входженню нашої країни у систему господарських зв'язків і виходу національного аудиту на міжнародний рівень. На підставі стандартів державні та недержавні інституціональні агенти регулюють якість професійної діяльності аудиторів, формують програми підготовки та єдині вимоги атестації аудиторів.

Нині перед сучасним менеджментом особливо гостро стоїть проблема забезпечення виживання підприємства в умовах нестабільності зовнішнього середовища та своєчасне виявлення негативних тенденцій, які можуть свідчити про настання кризового становища [44, С.1025].

З початку становлення ринок аудиторських послуг в Україні зазнав значних змін, а саме в частині зміщення акценту на послуги, відмінні від аудиту та завдань з надання впевненості, частка інших аудиторських послуг за період з 2011 по 2017 роки перебувала у межах від 37,3 % до 50,6 % зі сталою тенденцією до збільшення. Якщо у 2006 році консультаційні послуги мали 27,42 % у загальній структурі аудиторських послуг, то у 2017 році – 47,2 %, бухгалтерські послуги у 2006 році становили 6,93 %, а у 2017 році їх частка була 31,8 % . У сфері виконання послуг з ведення бухгалтерського обліку, надання аудиторських, консультаційних послуг, в т.ч. з оподаткування в Україні кількість суб'єктів аудиторської діяльності, що належать до малих практик становлять біля 95%, що корелюється з

тенденціями європейських аудиторських фірм, що належать до так званих середніх та малих (75%-99,3%).

Особливості здійснення аудиту в умовах застосування міжнародних стандартів в Україні можна визначити через аналіз основних параметрів, які характеризують стан та тенденції розвитку вітчизняного ринку аудиту. Інформація про кількість суб'єктів аудиторської діяльності, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів станом на 01 січня 2014 - 2017 років наведена у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Кількість суб'єктів аудиторської діяльності  
у 2014 - 2017 роках (станом на 01 січня) [24]**

Рік	Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів станом на 01 січня	Подано звітів до АПУ		Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, що не подали звітність
		Кількість	%	
2014	1 488	1 452	97,6	36
2015	1 326	1 272	95,9	54
2016	1 107	1 071	96,8	36
2017	1 008	1 002	99,4	6

За даними Аудиторської Палати України протягом 2016 року з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів було виключено 136 суб'єктів аудиторської діяльності, а включено лише 37 суб'єктів аудиторської діяльності [6]. Так, кількість включених до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності (аудиторських фірм та аудиторів - підприємців) за 2016 рік зменшилася в цілому по Україні на 8,9% (кількість аудиторських фірм — на 7%, а кількість аудиторів-підприємців — на 30,4%), що повторює тенденцію до зменшення у

2015 році, в якому загальна кількість суб'єктів порівняно з попереднім роком зменшилась на 16,5% (кількість аудиторських фірм — на 12,7%, а кількість аудиторів-підприємців — на 43,6%) [26].

Найбільше суб'єктів аудиторської діяльності припинили свою діяльність у Донецькій (на 43,8%), Луганській (на 38,5%) та Тернопільській (на 33,3%) областях. Значно зменшилася кількість суб'єктів аудиторської діяльності у Рівненській (на 26,3%), Закарпатській (21,4%) та Івано-Франківській (20%) областях [25].

Кількість аудиторів, які отримали сертифікат у 2014 - 2017 роках (станом на 01 січня) наведена в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Кількість аудиторів, які отримали сертифікати  
у 2014 - 2017 рр. (станом на 01 січня) [24]**

Рік	Кількість аудиторів станом на 01 січня, осіб	Відхилення з попереднім роком (+\ -)	Кількість отриманих сертифікатів	Відхилення з попереднім роком (+\ -)
2014	2 993	-146	106	-10
2015	2 787	-206	80 – аудиторів  14 – аудиторів банку	-12
2016	2 675	-112	82	-12
2017	2 646	-29	70	-12

Дані табл. 2.2 відображають помітне скорочення кількості аудиторів: тільки за 2014 - 2015 роки на 318 осіб. Протягом аналізованого періоду також

відбувається скорочення кількості виданих сертифікатів, що негативно характеризує стан здачі кваліфікаційних іспитів на отримання сертифіката аудитора, організованих Аудиторською палатою України.

Разом із значним зменшенням кількості суб'єктів аудиторської діяльності в Україні у 2016 році (на 8,9%), обсяг наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності в цілому по країні за цей рік збільшився порівняно з 2015 роком на 12% або на 211 899,7 тис. грн. Так, обсяг доходу від наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності у 2015 році становив 1 761 202,6 тис. грн, а у 2016 році — 1 973 102,3 тис. грн згідно табл.2.3 [25].

Таблиця 2.3

**Обсяг наданих послуг суб'єктами  
аудиторської діяльності у 2014-2017 рр.**

Рік	Обсяг наданих послуг, тис. грн (станом на 01 січня)	Надано звітів (станом на 01 січня)	Середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності без ПДВ, тис. грн (станом на 01 січня)
2014	1 314 596,3	1 452	905,4
2015	1 291 811,8	1 272	1 015,6
2016	1 761 202,6	1 071	1 644,5
2017	1 973 102,3	1 002	1 969,2

З табл.2.3 чітко видно, що протягом аналізованого періоду спостерігається стійка тенденція до збільшення доходу суб'єктів аудиторської діяльності, незважаючи на те, що їх кількість постійно зменшується. З 01 січня 2015 року набрала чинності нова редакція Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затверджена рішенням АПУ від 30.10.2014 р. № 302/9, з метою посилення вимог до аудиторських фірм та аудиторів щодо запровадження

системи контролю якості та підвищення ролі громадської думки під час формування та реалізації повноважень, віднесених до компетенції АПУ послуг [42].

Узагальнення даних щодо результатів зовнішніх перевірок системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності протягом станом на 01 січня 2014—2017 років подано у табл. 2.4. З табл. 2.4 бачимо, що протягом аналізованого періоду негативним явищем є скорочення як кількості перевірених суб'єктів аудиторської діяльності, так і тих, які безпосередньо її пройшли. Позитивним є скорочення кількості суб'єктів, які не пройшли перевірку (у тому числі і повторно).

Таблиця 2.4

**Результати зовнішніх перевірок системи контролю якості  
аудиторських послуг, прийнятих АПУ у 2014 - 2017 рр**

Результати перевірок (кількість суб'єктів)	Роки (станом на 01 січня)				Відхилення (+/-) 2017 р. до	
	2014	2015	2016	2017	2015	2016
Кількість суб'єктів, які пройшли	108	84	51	82	-2	+31
Кількість суб'єктів, які не пройшли перевірку	86	32	5	20	-12	+15
Кількість суб'єктів, які повторно не пройшли перевірку	9	16	-	1	-15	+1
<b>Разом</b>	203	132	56	103	-29	+47

Дослідження показників, що характеризують результати здійснення аудиторської діяльності і стан ринку аудиторських послуг в Україні свідчить, про те, що аудиторський ринок функціонує і трансформується під дією

кризових явищ в суспільстві, в умовах посилення вимог до аудиторської професії, змін у законодавстві, зниження платоспроможності замовників аудиту та їхнього сприйняття вартості та якості аудиторських послуг.

Подальше зростання ринку аудиту в Україні, на нашу думку, розпочнеться тільки з поліпшенням економічних умов в країні та імплементації провідного досвіду європейських країн у цій сфері. Як бачимо в Україні на сучасному етапі здійснювати аудиторську діяльність дуже складно, що пояснюється цілою низкою проблем, які мають місце у професійній діяльності аудиторів, аудиторських фірм і унеможливають успішний розвиток аудиторської діяльності в умовах застосування МСА в цілому. Так, основними з них залишаються:

- глобальна криза і незадовільний стан національної економіки в умовах неоголошеної війни;
- суттєві коливання валютних курсів, зрив поставок товарів й енергоресурсів;
- недосконалість та непостійність 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 [14, С.101].

До цього всього додаються ще й специфічні галузеві проблеми: відмінності у стандартах роботи українських і міжнародних компаній, відсутність системи страхування аудиторських ризиків, недостатній рівень підготовки українських бухгалтерів та аудиторів, особливо щодо застосування ними міжнародних стандартів. Все це негативно позначається на рівні довіри учасників бізнес-середовища до вітчизняного аудиторського ринку та вітчизняних аудиторських фірм (аудиторів) зокрема.

Щоб створити необхідні передумови інтеграції вітчизняної системи аудиту у європейське співтовариство, а також обов'язкового і повного дотримання вимог МСА необхідно на загальнодержавному рівні забезпечити комплексне та системне вирішення вищезазначених проблем і забезпечити прозору та постійну систему контролю за здійсненням аудиторської діяльності.

Умови суцільної інформаційної глобалізації підвищують вимоги до інформаційних ресурсів підприємств, що призводить до активної позиції підприємств у співпраці з аудиторськими фірмами, а, отже, змінюють попит та значення на аудиторські послуги.

На підставі дослідження динаміки кількісних та якісних показників розвитку ринку аудиторських послуг в Україні за період з 2011 по 2017 роки було встановлено тенденції розвитку аудиторських послуг, а саме:

1) розширення спектру професійних послуг аудиторів, підвищення ролі облікової інформації у забезпеченні результативності менеджменту викликають підсилення уваги до якості цієї інформації та появу нових видів аудиторських послуг;

2) частка супутніх послуг аудиту за період з 2011 по 2017 роки перебувала в інтервалі від 8,9 % до 12,5 % з тенденцією до коливань за роками;

3) частка інших аудиторських послуг за період з 2011 по 2017 роки перебувала в інтервалі від 37,3% до 50,6% зі сталою тенденцією до збільшення таких послуг у 2011-2016 роках ;

4) аналіз змістового наповнення складу інших аудиторських послуг чітко визначив перевагу у наданні консультаційних послуг, що в середньому в останні роки становить 55%, а також послуг з ведення обліку;

5) завдання з надання впевненості за останні роки мають тенденцію до зменшення (за винятком незначного збільшення у 2017 році) та в середньому за період аналізу становлять 47,9 %;

6) провідні аудиторські фірми останнім часом все більше пропонують нові та перспективні види послуг (комплаєнс, форензик, акруарні послуги, ІРО діагностика, інші), які спрямовані на детальне та поглиблене виявлення проблем суб'єктів господарювання та ефективно їх вирішення. Вказані тенденції спостерігаються впродовж останніх років, що свідчить про збільшення попиту на аудиторські послуги.

Аналізуючи діяльність аудиторських фірм Тернопільської області на основі існуючих даних, які представлені на сайті АПУ, можна зробити відповідні висновки щодо тенденцій розвитку аудиту в регіоні. Упродовж 2008–2012 років є тенденція щодо зменшення кількості замовлень на аудиторські послуги в Тернопільській області (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Обсяг наданих послуг аудиторських фірм та аудиторів у  
Тернопільській області**

Роки	Кількість замовлень (угод), одиниць	Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн	Середня вартість одного замовлення, тис. грн	Кількість замовлень на одного суб'єкта, од.	Середній дохід одного суб'єкта, тис. грн



2008	641	1 975,7	3,08	42,73	131,71
2009	528	1 660,6	3,15	37,71	118,61
2010	482	1 791,6	3,72	34,43	127,97
2011	593	2 246,4	3,79	42,36	160,46
2012	370	2 611,1	7,06	30,83	217,59

Зі зменшенням кількості угод на надання аудиторських послуг фактичний обсяг в вартісному вимірнику має тенденцію до збільшення. Також практично в два рази зростає середня вартість одного замовлення за аналізований період. Так, у 2008 році середня вартість одного замовлення складала 3,08 тис. грн, у 2012 – 7,06 тис. грн.

В Тернопільській області кількість замовлень з надання впевненості за 2008–2012 роки скоротилася з 357 до 192 (табл.2.6). На сайті Аудиторської палати України у вільному доступі є інформація щодо діяльності аудиторських фірм та аудиторів за 2008–2012 роки [4]. На жаль, новіші статистичні дані відсутні. Упродовж 2008–2012 років є тенденція щодо зменшення кількості замовлень на аудиторські послуги в Тернопільській області.

Таблиця 2.6

**Завдання з надання впевненості аудиторських фірм та аудиторів у  
Тернопільській області**

Роки	Кількість замовлень (угод), одиниць	Середня вартість одного замовлення, тис. грн	Кількість замовлень на одного суб'єкта, од	Середній дохід одного суб'єкта, тис. грн	Питома вага у загальному обсязі наданих послуг, %
2008	357	2,40	23,80	57,14	43,38

2009	307	2,90	21,93	63,51	58,14
2010	272	3,37	19,43	65,43	56,43
2011	233	4,12	16,64	68,54	39,29
2012	192	5,38	16,00	86,10	51,89

В результаті аналізу особливостей законодавчого регулювання аудиторської діяльності обґрунтовано, що з історичної, законодавчої і, як наслідок, практичної точки зору, починаючи з 1993 року було визначено пріоритетність розвитку аудиту у плані методологічного та організаційного забезпечення, що знайшло своє логічне відображення у напрямках наукових досліджень в Україні та нормативній базі аудиторської діяльності.

В процесі дослідження нормативних документів встановлено, що мають місце зміни підходів та класифікації послуг аудиторської діяльності на різних рівнях як міжнародної, так і вітчизняної регламентації. Системне дослідження питань методики та організації аудиторських послуг практично не проводилось, відтак виникає потреба у розробці комплексного підходу до їх виконання.

## **2.2. Порядок оцінки заходів контролю якості аудиторських послуг**

Для того, щоб зрозуміти, що таке «оцінка заходів контролю якості аудиторських послуг», перш за все потрібно розглянути економічну категорію «якість аудиторських послуг», адже на сьогоднішній день є чимало думок, щодо цього поняття. Цьому є підтвердження вітчизняних науковців:

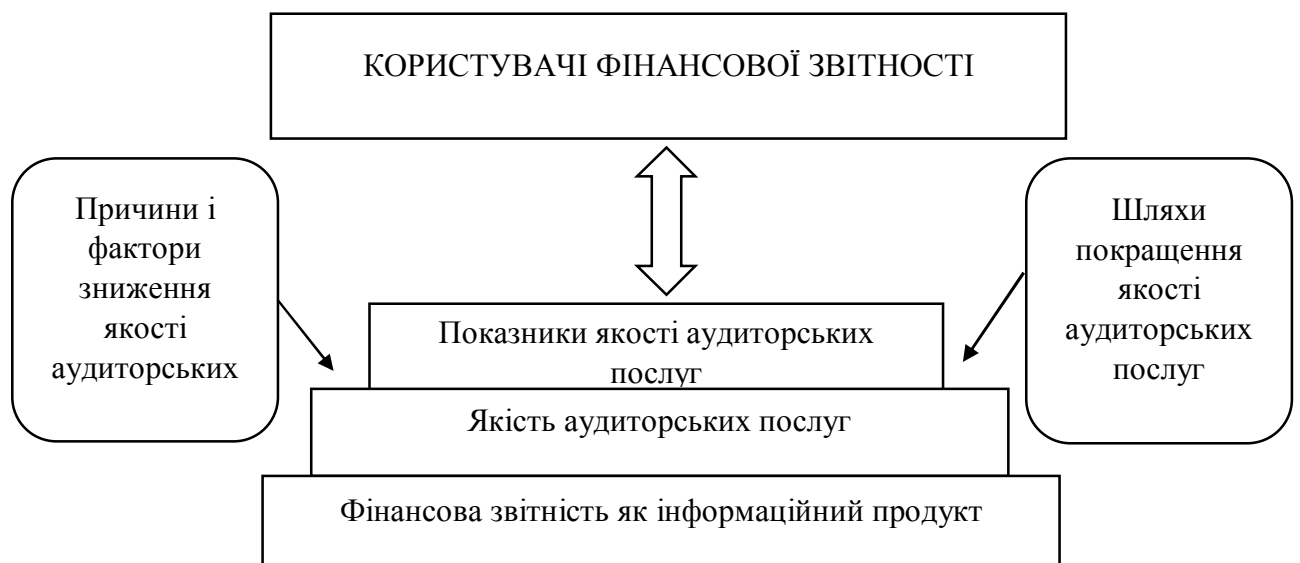
1) Якість в аудиторській діяльності потрібно вважати максимальне задоволення інформаційних потреб користувачів, згідно результатів

виконаних робіт, послуг та супутніх послуг аудиту відповідно до потреб власника, суспільства чи конкретного клієнта згідно чинного законодавства України – так зазначив Ф.Ф. Бутинець [2, С.132].

2) Гарантування довіри суспільства до результатів діяльності аудиторів, які мають представлятись перед спостережними органами адекватність виконання своїх завдань та обов'язків забезпечується якістю послуг – так вказують О.Р. Суха та О.В. Марчук [11, С.148].

3) Якщо відбудеться підвищення рівня якісного виконання аудиторських послуг, то це забезпечить очищення аудиторів від таких осіб, які ставлять прибуток над стандартами ,які діють у всьому цивілізованому світі – такої думки дотримується С.В. Драч та інші науковці [11, С.150].

Для зрозумілості дослідження, на нашу думки, є необхідність



**Рис.2.1. Взаємозв'язок аудиторських послуг та користувачів [ 10, С.69]**

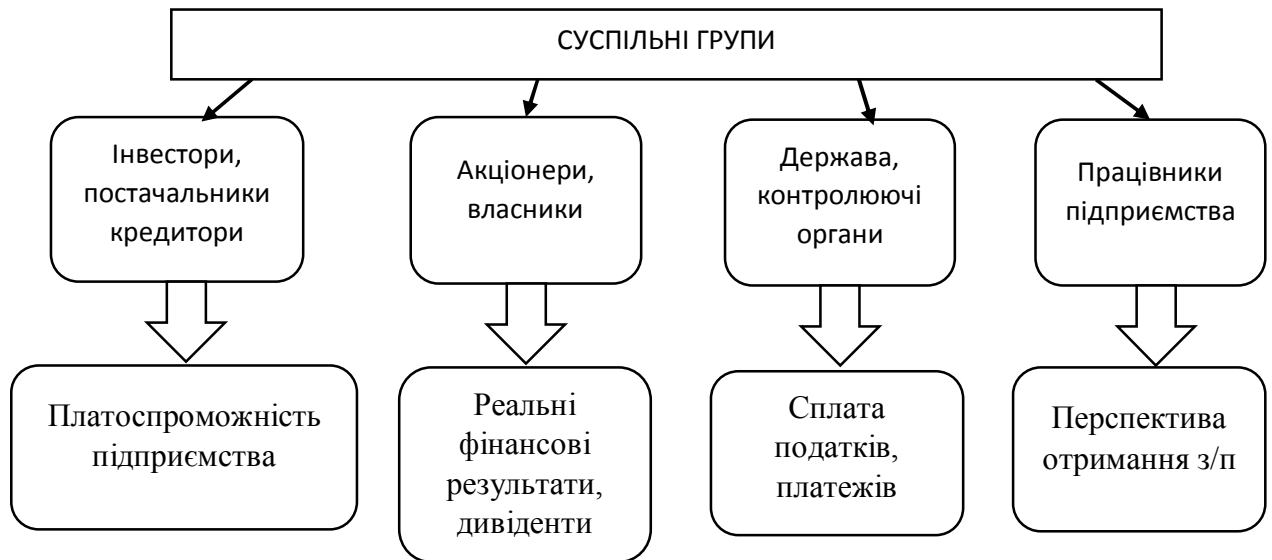
зіставлення таких понять як «якість фінансової звітності» та «якість аудиторських послуг». Тому що фінансова звітність є першочерговим інформаційним продуктом для аудиту. Якісною можна вважати перевірку, якщо сформована звітність теж є якісною. Тому, ми хочемо показати взаємозв'язок аудиторських послуг та користувачів фінансової звітності, який представлений на рис.2.1

Представлена схема доводить, що аудит потрібний рівно ж настільки, наскільки корисна фінансова звітність, щодо якої робить аудиторський висновок. У рамках цього документа фінансова звітність не розглядається в деталях, натомість багато науковців маю думку, що зусилля залучити більш прогнози, якісні і нефінансові дані могли б підвищити її значення.

Проблема якості фінансової звітності становить основний чинник довіри користувачів фінансової звітності до адміністрації підприємства та самих аудиторів. Кожен користувач прагне отримати достовірну інформацію про фінансове становище підприємства, систему внутрішнього контролю, правильну організацію бухгалтерського обліку, фінансову звітність підприємства [3, С. 228]. Не тільки інвестори зацікавлені в якості та достовірності фінансової звітності. Інтереси користувачів інформації узагальнено на рис. 2.2, відповідно з врахуванням суспільних груп користувачів.

Необхідно зауважити, хоча і більша частина відповідальності лягає на управлінський персонал, який готує звітність, але саме зовнішні незалежні аудитори забезпечують впевненість щодо якості фінансової звітності.

У сьогоденних умовах за відсутності умов сприятливості кредитування діяльності значної уваги вимагають інтереси інвесторів. Вони мають отримати впевненість у тому, що фінансова звітність, на основі якої приймаються економічні рішення щодо розміщення капіталу, є достовірною та надійною. Саме отримання якісних характеристик звітності дозволяють



**Рис.2.2 Користувачі фінансової звітності та їх інтереси**

одержати аудиторські перевірки фінансової звітності [10, С.71].

Якість аудиту є важливим питанням у сучасному світі, тому що стабільність та постійне оновлення як цілого підприємства, так і економіки країни впринципі залежить від якості та результатів аудиту. Оцінка якості аудиту має на меті досягнення заданих параметрів якості його елементів, окремих етапів і всього процесу загалом.

На нашу думку, аудиторів не надають значення на один з значних етапів аудиту – планування. Тому що на цьому етапі здійснюється вироблення загальної стратегії аудиту: створюється план, який конкретизується за напрямками у програму аудиту. Тому аудиторам необхідно уникати механічного підходу до аудиту та планувати свою роботу за індивідуальним графіком, не враховуючи попередні перевірки.

Також значну увагу на етапі планування необхідно віддати оцінюванню стану внутрішнього контролю, саме це зможе допомогти аудитору виявити, яким ділянкам треба аналізувати детальніше, а які можна і поверхнево, та допоможе у розробці послідовності аудиторських процедур.

Система реагує на фактори зовнішнього впливу і здійснює свій розвиток під ними у процесі своєї діяльності. Саме через зовнішній контроль якості аудит, що здійснюється органом з контролю та нагляду та саморегулюючими організаціями проводиться зовнішній вплив. Зворотній зв'язок виявляється через вимоги, рекламації клієнтів і інформацію від споживачів, що утворилась у зв'язку з незадовільною якістю аудиту та іншими факторами. Для впровадження цієї моделі на практиці необхідно розробити та документально оформити принципи і процедури контролю якості аудиту, їх постійному аналізуванні, оцінці та проведенні коригувальних впливів [10, С.74].

На нашу думку, підвищення якості аудиторських послуг можливе через запровадження нормативних вимог, внутрішніх стандартів та формування системи управління якістю учасників аудиторської мережі. Першочергового значення для підвищення якості інформації аудиторів набуває функціонування системи внутрішнього контролю якості в аудиторській мережі. У цих умовах існує об'єктивна необхідність розробки методичної бази контролю якості аудиторської діяльності на рівні учасника аудиторської мережі. Контроль якості аудиторської діяльності в Україні містить три рівні (табл. 2.7).

Контроль якості роботи аудиторських фірм, здійснений АПУ, свідчить про створення на більшості перевірених аудиторських фірм власної системи контролю якості аудиторських послуг та впровадження її на всіх етапах виконання завдання. Однак через нечітке та неповне виконання вимог МСА спостерігаються певні недоліки при створенні та впровадженні систем контролю якості аудиторських послуг, зокрема :

Таблиця 2.7

**Три рівні контролю якості аудиторської діяльності в Україні**

<b>Рівень контролю</b>	<b>Суб'єкт контролю якості</b>	<b>Реалізація контролю</b>
Державний контроль	Орган виконавчої влади – Міністерство фінансів України	Здійснює контроль (нагляд) за дотриманням вимог нормативно-правових актів, які регулюють аудиторську діяльність
Зовнішній контроль	Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю	Несе відповідальність за нагляд щодо контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності
	Аудиторська палата України	Здійснює контроль, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит, що становлять суспільний інтерес
Внутрішній контроль	Аудиторські фірми, індивідуальні аудитори	Здійснюють контроль якості щодо дотримання встановлених правил внутрішнього контролю якості аудиторської діяльності

– не завжди виконуються процедури, пов'язані із прийняттям нових клієнтів або продовженням роботи з постійними клієнтами, не дотримуються вимоги щодо погодження умов завдань;

- отримання та виконання завдань не супроводжується процедурою, яка б надала керівництву аудиторської фірми достатньо впевненості, що група з виконання завдання дотримується відповідних етичних вимог;
- детальні плани аудиту у вигляді стандартних аудиторських програм не враховують сучасних вимог до планування аудиторських процедур;
- не розмежовується моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості з поточним моніторингом керівника групи аудиторів на відповідних етапах виконання завдання [1,6].

Прозорість щодо функціонування системи забезпечення якості передбачає щорічне представлення такою системою звіту про результати функціонування, який повинен містити інформацію про надані за результатами інспектування рекомендації, запроваджені аудиторами та аудиторськими фірмами коригуючі заходи та застосовані дисциплінарні заходи та санкції, якісну інформацію про результати функціонування системи забезпечення якості, а також важливу фінансову інформацію про фінансове та ресурсне забезпечення системи, її ефективність та результативність [8, С.66]

Процеси міжнародної інтеграції створення єдиного світового простору для користувачів фінансової звітності підприємств, організацій і установ висувають нові вимоги до розвитку аудиту в Україні, реформування якого здійснюється особливо інтенсивно в останні десятиліття.

Прийняття Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [23] свідчить про посилення уваги держави до проблем якості аудиту та формування його ґрунтовної методологічної бази. Проте український ринок аудиторських послуг не повною мірою задовольняє вимоги споживачів. Такий стан справ має ряд причин, які не завжди залежить від суб'єктів аудиторської діяльності, а зумовлюється, по-перше, недосконалістю законодавчої і нормативної бази, по-друге, низьким рівнем розвитку фондового ринку України, що не дає змоги визначити фактичну



вартість капіталу підприємств та здійснювати вільний його перерозподіл [39, С.54].

Сучасний стан аудиту в Україні підтверджує, що він відбувся як професійна інтелектуальна діяльність у сфері господарювання. Проте розвиток аудиторської діяльності на практиці гальмується низкою невирішених питань, основними з яких є невизначеність і суттєві суперечки щодо вітчизняної концепції аудиту. Тому розробка та обґрунтування концептуальних засад вітчизняного аудиту залишається бути актуальною та об'єктивно необхідною [9, С.113].

Якість аудиторських послуг – категорія, що перманентно змінюється залежно від рівня суспільних відносин та господарської практики країни. Тому підхід до якості аудиту через професійні організації буде найбільше правильним. У цьому випадку критерії якості визначаються членами організації і слугують певними перевагами в конкурентній боротьбі на ринку професійних послуг [6, С.55].

Критерії, а отже, і показники якості аудиту в сучасній теорії аудиту розглядаються з точки зору якості проведення аудиту та якості результатів аудиту. Критерії якості аудиторських послуг можна об'єднати у три групи, які стосуються:

- якості роботи аудиторської фірми ( наявність внутрішніх стандартів і процедур забезпечення якості аудиту, дотримання законодавства України та етичних стандартів);
- якості окремої перевірки ( наявність достатньої документації, консультування, контроль);
- якості кадрової політики ( наявність процедур щодо найму, навчання, оцінки персоналу, організації роботи з працівниками ) [6, С.56].

Система забезпечення якості аудиту є комплексом відповідних взаємопов'язаних елементів: кадрового потенціалу аудиторської фірми, автоматизованої інформаційної системи, діючою системи внутрішнього

контролю якості аудиту, системи методології і внутрішньої стандартизації [1, 2].

В подальшому представимо трактування категорії «якість аудиту» різними авторами.

Так, Редько О.Ю. під якістю аудиторських послуг розуміє системне дотримання реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та стандартів аудиту, дотримання Кодексу професійної етики і професійну діяльність в сфері аудиту [7, С.45]. Василюк М.М. вважає, що якість аудиту варто розглядати як сукупність процесів, що здійснюються аудиторами при проведенні перевірки або наданні послуг та забезпечують користувачів своєчасною, достовірною та повною інформацією, що міститься в аудиторському висновку [3, С.24]. Дорош Н.І., досліджуючи контроль якості ринку аудиторських послуг, зазначає, що контроль якості значно пов'язаний, але відрізняється від дотримання міжнародних чи національних стандартів аудиту. Аудиторські фірми (аудитори) повинні дотримуватись загальноприйнятих стандартів аудиту при кожному проведенні аудиторської перевірки. Науковець визначає контроль якості як процедури, що використовуються аудиторськими фірмами, щоб задовольнити повноту дотримання аудиторських стандартів при кожному зобов'язанні. Контроль якості створюється для всієї аудиторської фірми, стандарти застосовуються щодо індивідуального зобов'язання [4, С. 57].

Існування системи контролю якості аудиторської фірми має бути підтверджене шляхом розробки відповідної документації щодо кожного елемента системи.

Слід зазначити, що робота з документами є найважливішим процесом у практиці аудіювання. На будь-якому підприємстві, у тому числі аудиторській фірмі, при веденні класичного паперового діловодства, як правило, виникають такі проблеми як: втрата документів, дублювання документів, складність у пошуку відповідних паперів, неможливість контролю статусу робіт з конкретним документом та ін. Максимально ефективним способом

вирішення представлених вище проблем щодо організації діловодства є її автоматизація як управління режимом руху документів за допомогою електронних систем [9, С.97].

План аудиторської перевірки повинен бути достатнім для відображення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур. Для цього аудитор може використовувати стандартні аудиторські програми або ж контрольні листи щодо проведення аудиту, які він доробляє для відповідності умовам конкретного завдання [10, С.96].

На заключному етапі оцінки кожного виду недоліків аудиторська фірма має:

- вжити відповідних коригувальних дій відносно окремого завдання або співробітника;
- ознайомити з результатами моніторингу осіб, які відповідають за підготовку і професійний розвиток персоналу;
- змінити політику та процедури контролю якості;
- вжити дисциплінарних дій до тих, хто не дотримується політики та процедур аудиторської фірми, особливо тих, хто робить це неодноразово.

При моніторингу повинна бути повна документація, яка:

- а) описує процедури моніторингу включно з процедурою відбору для перевірки виконаних завдань;
- б) реєструє оцінку;
- в) ідентифікує виявлені недоліки, оцінює їх вплив та закладає основи для визначення подальших дій.

Оцінка якості аудиторських послуг має на меті досягнення заданих параметрів якості окремих етапів всього процесу надання цих послуг в цілому. Інструментарій забезпечення якості аудиторських послуг сформовано та представлено передусім в Міжнародних стандартах аудиту, де якості аудиторських послуг приділяється особлива увага. Слід відзначити, що з розвитком світової аудиторської практики змінювались і закладені в даних стандартах інструменти та вимоги до діяльності аудиторів, що можна

прослідкувати шляхом аналізу змін у діючих міжнародних стандартах аудиту.

Відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості система контролю якості аудиторських послуг має складатися з таких елементів (рис.2.3).



**Рис.2.3.Елементи системи контролю якості аудиторських послуг згідно МСА [35]**

Усі зазначені елементи контролю якості взаємозалежні. Відносно кожного з наведених елементів мають бути встановлені політика та процедури контролю якості, виражені в формі відповідного документу з дотриманням вимог до аудиторської документації у вигляді:

- положення з контролю якості;
- посібника з контролю якості;
- збірки внутрішніх стандартів та/або окремих положень фірми.

Система контролю якості аудиторських послуг повинна містити інструменти вирішення конкретних практичних питань, що мають важливе значення для безперервного вдосконалення професійних стандартів та виконання законодавчих і нормативних вимог. Для цього в аудиторській фірмі:

- 1) здійснюється розподіл обов'язків між персоналом у такий спосіб, щоб комерційні аспекти не превалювали над забезпеченням якості аудиторських послуг, які надаються;
- 2) застосовується система стимулювання, яка заохочує персонал забезпечувати якість аудиторських послуг;
- 3) для впровадження й підтримки системи контролю якості виділяються необхідні ресурси.

Аудиторська фірма зобов'язана документувати дотримання принципів роботи і процедури системи контролю якості. Документація з контролю якості є власністю аудиторської фірми і повинна зберігатися протягом не менше, ніж потрібно для здійснення необхідних процедур динамічного внутрішнього контролю, зовнішнього огляду і контролю якості.

Іншим важливим напрямком організації ефективного контролю якості аудиторських послуг є забезпечення на аудиторській фірмі періодичних заходів з оцінки якості надання послуг як у фірмі в цілому, так і (в залежності від розвиненості організаційної структури та наявності відокремлених підрозділів) – в її структурних підрозділах, філіях та дочірніх компаніях.

Мета здійснення програм оцінки на рівні окремих аудиторських фірм полягає в забезпеченні достатньої впевненості в тому, що політика і процедури системи контролю якості є актуальними, адекватними і ефективними. Для досягнення даної мети кожна аудиторська фірма здійснює затверджені в ній оціночні процедури, що на практиці можуть досить суттєво відрізнятися, що пояснюється різними розмірами, характером та існуючою номенклатурою послуг аудиторської практики, внутрішньофірмовими процедурами та практикою управління, що склалась у фірмі.

В цілому ж загальним для будь-якої системи оцінки якості аудиторських послуг є те, що дана система повинна забезпечувати впевненість в тому, що значні та / або довгострокові порушення політики і стандартів якості послуг будуть виявлені. Особливо важлива підтримка цього процесу з боку партнерів та менеджерів аудиторських фірм [36].

Практика та застосовувані в аудиторській фірмі процедури оцінки якості аудиторських послуг повинні забезпечувати об'єктивну оцінку за наступними компонентами:

- дотримання професійних стандартів, відповідність вимогам нормативно-правових актів,
- адекватність доповіді про виконання замовлення з надання аудиторських послуг меті та змісту надання послуг з урахуванням умов та особливостей замовника;
- застосування правил і процедур контролю якості послуг аудиторської фірми [36].

Мінімальні вимоги, що висуваються до внутрішніх стандартів якості надання послуг в аудиторській фірмі, можна розділити на наступні основні групи:

- вимоги до призначення та підготовки внутрішніх стандартів;
- вимоги до форми та змісту внутрішніх стандартів;
- вимоги до порядку підготовки внутрішніх стандартів;
- вимоги до порядку організації внутрішньофірмового контролю за виконанням вимог внутрішніх стандартів якості аудиторських послуг [36].

На практиці технологічний цикл проведення контролю якості аудиторських послуг на основі оцінки передбачає здійснення:

1) перевірки відповідності, що включає перевірку відповідності розроблених і прийнятих внутрішніх стандартів якості послуг аудиторської фірми положенням діючих національних та міжнародних стандартів аудиторської діяльності, а також вимогам діючого законодавства;

2) безпосередньо перевірки якості аудиторських послуг, що передбачає перевірку факту та міри виконання розроблених та застосовуваних в аудиторській фірмі стандартів.

Оцінка якості аудиторських послуг як компонент системи контролю якості послуг конкретної аудиторської фірми може бути безперервним або

періодичним. У разі проведення оцінки на невеликих аудиторських фірмах, можливо виконання оціночних процедур одним і тим же персоналом, який розробив і впровадив політику і процедуру контролю якості на фірмі. Такі особи будуть добре знайомі з вимогами щодо якості послуг, і будуть набагато легше визначити сфери удосконалення діяльності фірми, які вестимуть до підвищення якості її послуг.

Отже, вважаємо, що якість аудиторських послуг – це створення аудиторською фірмою (аудитором) такого інформаційного продукту (аудиторського звіту), який відповідає вимогам професійних стандартів, законодавчих та нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність та здатний задовольняти потреби користувачів.

### **2.3. Основні напрямки удосконалення системи аудиторського контролю в Україні**

Однією з умов ефективної інтеграції є зміна організаційно-методологічних основ вітчизняної аудиторської діяльності відповідно до встановлених норм та вимог за Міжнародними стандартами аудиту та Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Підвищенню якості аудиту та надання аудиторських послуг в Україні сприятиме лише система комплексних заходів, спрямованих на розвиток нормативно-законодавчої бази аудиту, запровадження якісної системи комп'ютеризації аудиту, здійснення контролю над рівнем компетентності аудиторів та якості наданих послуг, забезпечення реальної незалежності аудитора та запровадження санкцій і покарань аудиторів щодо недостовірності надання аудиторських послуг [1, С.143].

Офіційним регулятором вітчизняного аудиту є Аудиторська палата України, яка створюється та функціонує як незалежний самостійний орган та є юридичною особою, що вирішує важливі питання у сфері методологічного

й організаційного управління аудитом в Україні [23]. Упродовж 2017 р. представники АПУ брали активну участь у діяльності робочої групи з питань підтримки реформи у сфері аудиторської діяльності в Україні щодо доопрацювання та остаточного узгодження проекту Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторської діяльності», створеної при Комітеті Верховної Ради України з питань податкової та митної політики.

У складі робочої групи також працювали народні депутати України, представники державних органів та аудиторської бізнес-спільноти, представники Світового банку та Практикуючого співтовариства в галузі бухгалтерського обліку та аудиту «Зміцнення аудиту і звітності в країнах Східного партнерства ЄС (STAREP)», учасницею якого є Україна [7].

Згідно з рішенням Аудиторської палати України «Про припинення Аудиторської палати України» від 12 липня 2018 р. № 363/4.1 проводиться реорганізація шляхом перетворення незалежного органу АПУ, створеної згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. № 3125-ХІІ, на Аудиторську палату України як юридичну особу, яка здійснює професійне самоврядування аудиторської діяльності та створюється відповідно до вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 р. № 2258-VІІІ [12].

Задля приведення норм національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність до законодавства Європейського Союзу, зокрема положень Директиви 2006/43/ЄС та Регламенту 537/2014, 21 грудня 2017 р. Верховною Радою України прийнято Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-ІІІ. Закон став чинним в день опублікування, а саме 7 лютого 2018 р., а 1 жовтня 2018 р. його було введено в дію відповідно до його перехідних положень [18, С.22].

Відповідно до даного Закону аудит фінансової звітності – це аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи чи представництва іноземного суб'єкта господарювання або іншого



суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи задля висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [23].

До того, що Україні досі триває процес впровадження МСФЗ, додаються специфічні галузеві проблеми, такі як відмінності стандартів роботи українських та міжнародних компаній, відсутність системи страхування аудиторських ризиків, недостатній рівень підготовки українських бухгалтерів та аудиторів (особливо щодо застосування міжнародних стандартів).

Все це негативно позначається на рівні довіри учасників бізнес-середовища до вітчизняного аудиторського ринку загалом та вітчизняних аудиторів і аудиторських фірм (аудиторів) зокрема. МСФЗ застосовувані й можуть бути впроваджені в наявну систему складання й подання фінансової звітності українськими підприємствами, що враховує задоволення інтересів усіх зацікавлених користувачів. МСФЗ виступають ефективним інструментом підвищення прозорості та зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для доходів та витрат, оцінює активи та зобов'язання, надає можливість об'єктивно розкривати й віддзеркалювати наявні фінансові ризики у суб'єктів звітування, а також порівнювати результати їхньої діяльності задля забезпечення адекватного оцінювання їхнього потенціалу та прийняття відповідних управлінських рішень [10, С.48].

Проведення аудиту стандартної звітності дає змогу підтвердити або спростувати достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання. Однак підприємства, що виходять на міжнародні ринки, все частіше зацікавлені в перевірці роботи підприємств на окремих напрямках діяльності або виконання контрактів, відповідності фінансової звітності вимогам

МСФЗ. На відміну від стандартної української звітності, МСФЗ відповідає вимогам сучасної економіки.

Облік за МСФЗ спрямований на розкриття реального стану справ на підприємстві та необхідний, наприклад, публічним акціонерним товариствам. Для того щоби пройти аудит за МСФЗ, потрібно виконати низку вимог до інформаційних систем та системи внутрішнього контролю. Звітність за МСФЗ має такі особливості: результати операцій визнаються за фактом їх здійснення, а не за фактом отримання грошових коштів та їх еквівалентів; витрати належать до того періоду, коли були нараховані доходи, що обумовлюють ці витрати; статті активів та пасивів сальдувати між собою заборонено (окрім винятків).

Слід зазначити, що сучасні аудитори та аудиторські фірми мають бути компетентними в питаннях методології складання фінансової звітності на основі МСФЗ, бо від розуміння її принципів господарюючими суб'єктами залежить якість аудиторської перевірки.

На жаль, сьогодні в Україні немає необхідного числа аудиторів, що мають достатню кваліфікацію для перевірки фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Саме тому підприємства повинні з повною відповідальністю підходити до вибору аудиторської фірми. 15 листопада 2018 р. від АПУ до Органу суспільного нагляду, а саме до Ради нагляду за аудиторською діяльністю, надійшов Лист щодо перегляду Переліку професійних організацій, сертифікат (диплом) яких свідчить про високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності. В Листі наголошено на тому, що членами Ради АПУ проаналізовані звіти суб'єктів аудиторської діяльності за 2017 р., а також оцінений можливий вплив Переліку на ринок аудиторських послуг.

Крім того, встановлено, що обмежене визнання професійних організацій, сертифікати яких свідчать про високий рівень знань з МСФЗ, може привести до негативних наслідків.

Подальше зростання ринку аудиту в Україні, на нашу думку, розпочнеться тільки з поліпшенням економічних умов в країні та імплементації провідного досвіду європейських країн у цій сфері. Як бачимо в Україні на сучасному етапі здійснювати аудиторську діяльність дуже складно, що пояснюється цілою низкою проблем, які мають місце у професійній діяльності аудиторів, аудиторських фірм і унеможливають успішний розвиток аудиторської діяльності в умовах застосування МСА в цілому. Так, основними з них залишаються:

- глобальна криза і незадовільний стан національної економіки в умовах неоголошеної війни;
- суттєві коливання валютних курсів, зрив поставок товарів й енергоресурсів;
- недосконалість та непостійність 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.

До цього всього додаються ще й специфічні галузеві проблеми: відмінності у стандартах роботи українських і міжнародних компаній,

відсутність системи страхування аудиторських ризиків, недостатній рівень підготовки українських бухгалтерів та аудиторів, особливо щодо застосування ними міжнародних стандартів. Все це негативно позначається на рівні довіри учасників бізнес-середовища до вітчизняного аудиторського ринку та вітчизняних аудиторських фірм (аудиторів) зокрема.

Отже, для вирішення вищезазначених проблем доцільно виділити основні шляхи їх подолання та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні за умов все більшого впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності, а саме:

- 1) забезпечення безперервного функціонування системи регулювання аудиторської діяльності;
- 2) укладання фундаменту нової системи регулювання аудиторської діяльності;
- 3) забезпечення еволюційності переходу з однієї системи регулювання на іншу;
- 4) мінімізація ризиків можливої некомпетентності нових персоналій в системі регулювання, що відповідає вимогам європейського законодавства у сфері аудиторської діяльності.
- 5) розроблення механізму ціноутворення на аудит та аудиторські послуги шляхом вивчення міжнародного досвіду з цього питання;
- 6) зменшення обсягів «тіньового» бізнесу;
- 7) інтелектуалізація аудиту;
- 8) підвищення престижу аудиторської професії;
- 9) розроблення внутрішньо фірмових методичних рекомендацій та робочої документації з аудиторської діяльності.

Крім того, впровадження принципів складання й подання фінансової звітності за МСФЗ є стимулом розвитку українського аудиту в комбінації з міжнародними стандартами аудиту.

Щоб створити необхідні передумови інтеграції вітчизняної системи аудиту у європейське співтовариство, а також обов'язкового і повного

дотримання вимог МСА необхідно на загальнодержавному рівні забезпечити комплексне та системне вирішення вищезазначених проблем і гарантувати прозору та постійну систему контролю за здійсненням аудиторської діяльності.

### 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](http://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2017-11_0-pages-293_299.pdf)
2. Адамик О.В. Використання інструментів технологій OLTP та OLAP для обліку й аналізу виконання кошторису бюджетних установ // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – № 23. – С. 120-129
3. Адамик, О.В.; Адамик К.Б. Реляційні бази даних як сучасний стандарт накопичення інформації в комп'ютерній системі бухгалтерського обліку // Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти: Збірник наукових праць за матеріалами II Всеукраїнської науково-практичної конференції (29-30 березня 2018 р.). – Дніпро: НМетАУ, 2018.–747 с.
4. Адамс Р. Основи аудита пер. англ.; Под. ред. Я.В. Соколова / Р.Адамс. – М., 1995. – 398 с.
5. Азарская М.А. Постулаты и принципы аудита / М.А. Азарская, О.А. Миронова // Все для бухгалтера. – 2009. - №12. – С.39-43.
6. Аудит: методологія і організація: навч.посіб. [Текст] / [Н.І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю.І. Мізік, О.О.Конопліна та ін.]. - 2-ге вид., перероб. і доп. Харків : ХНУМГ ім.О.М. Бекетова, 2017. – 319 с.
7. Аудит: навч.посіб. [Текст] / [С.І. Дерев'янко, Н.П. Кулик, С.О. Олійник та ін.]. – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 380 с.
8. Бондар В.П. Якість аудиту та фактори її підвищення / В.П. Бондар // Вісник Житомирського державного технологічного університету. - 2008. - №4(46) – С.22-27.
9. Бондар В.П. Якість аудиту та фактори її підвищення / В.П. Бондар // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2008. - №4 (46) – С.22-27.

10. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. для студ. спеціальності «Облік і Аудит» ВНЗ; за ред.проф. Ф.Ф. Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП Рута, 2006. – 832 с.
11. Василюк М.М. Умови забезпечення та чинники впливу на якість аудиторських послуг [Електронний ресурс]/ М. М. Василюк // Інноваційна економіка. – 2015. – № 1. – С. 212-215. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua/>.
12. Власюк Г.В. Особливості аудиторської перевірки фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами фінансової звітності. //Г.В. Власюк// Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво: 2014. - № 3 (78). - С. 48–52.
13. Волісник Г.М. Аудит. / Г.М. Волісник, В.Є. Слюсаренко/ / Аудит. Навч.посіб. – Ужгород: ДВНЗ «УжНУ»,2015. – 296 с.
14. Головатюк А.О. Сутність аудиту в Україні./ А. Головатюк // Збірник тез матеріалів міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції «Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання». – Макіївка, 2014. – С.146-148.
15. Гончарук Я.А. Сучасні тенденції і проблеми розвитку аудиту в Україні / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький // Вісник Львівської комерційної академії. (Серія «економічна» Вип.16) – Л., 2005. – С.3-8
16. Гуцаленко Л.В. Аудит в Україні: проблеми та шляхи їх вирішення / Л.В. Гуцаленко, Н.В. Пришляк // Інноваційна економіка. - 2014. - № 20. - С. 97—101.
17. Гуцаленко Л.В. Аудит в Україні: розвиток, проблеми та шляхи їх вирішення./ Л.В. Гуцаленко// Інноваційна економіка. - 2011. - № 20. - С. 97–101.
18. Давидов Г.М. Аудит як розділ науки про господарський контроль / Г.М. Давидов // Вісник Львівської комерційної академії. (Серія «економічна» Вип.16) –2004. – С.38-45.
19. Директива 2006/43/ЄС (зі змінами) від 17.05.2006 р. № 2006/43/ЄС. — Офіційний журнал Європейського Союзу. — 2006.

20. Директива 2014/56/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС. — Офіційний журнал Європейського Союзу. — 2014. — L 158/1. — 30 с.

21. Долбнєва Д.В. Сучасний стан і напрями удосконалення аудиторської діяльності в умовах європейської інтеграції України та застосування міжнародних стандартів. /Д.В. Долбнєва// Економіка та держава. 2018. - № 2. - С. 72–76.

22. Дорош Н.І. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні та за кордоном / Н.І. Дорош // Університетські наукові записки. – 2007. – № 3 (23) . – С. 264-267.

23. Дорош Н.І. Розвиток аудиторської діяльності в Україні в умовах євроінтеграційних процесів / Н.І. Дорош // Економіка. — 2015. — № 10 (175). — С. 17–23.

24. Дулачик О.І. Сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні. / О.І. Дулачик, А.М. Кушнір, О.О. Мариняк// Розвиток соціально-економічних систем в геоeкономічному 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.

25. Закон України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21.12.2017р.

26. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2017 рік // Електронний ресурс. - Режим доступу: <https://www.apu.net.ua/1165-zvit-apu-2017>

27. Звіт до Кабінету Міністрів України «Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2016 році» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/1064zvitdokmu2016>

28. Звіти АПУ до Кабінету Міністрів України. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2013–2017 рр. URL: <https://www.apu.net.ua/zvit-do-kmu>



29. Книжник Л. Аудит в Україні: виклики та перспективи в умовах євроінтеграції / Л. Книжник // Збірник наукових праць "Ефективність державного управління". — 2015. — Вип. 44. — С. 58—63.

30. Коблянська Г. Методика проведення аудиторської перевірки експортно-імпортних операцій / Г. Коблянська // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 3. — С. 39-48.

31. Кузуб О. А. Контроль якості аудиторських послуг – реалії та сподівання / О.А. Кузуб // Аудитор Україна. — 2008. - № 15 (143). — С.12-15.

32. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: [навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча – К.: “Каравелла”; Львів: “Новий світ – 2002”, 2002. – 504 с.

33. Лубенченко О.Е. Автоматизація бухгалтерського обліку на підприємствах / О.Е. Лубенченко // Економіка. Менеджмент. Підприємництво. — 2002. — № 9. — С. 15-17.

34. Лучко М. Р. Контроль якості внутрішнього аудиту підприємств в умовах євроінтеграційних процесів / М. Р. Лучко, Н. М. Пилипчук // Бізнес Інформ. - 2015. - № 7. - С. 229-234. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2015\\_7\\_37](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2015_7_37).

35. Мельник Н.Г. Особливості аудиту на міжнародному рівні : монографія / Наталія Мельник // Економічна криза: фактори, моделі та механізми подолання: монографія / за заг. ред. С.А. Ткаченка, М.С. Пашкевич. - Дніпропетровськ: НГУ, 2015. - С. 143-152.

36. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков]. – К.: ТОВ ІАМЦ АЦ “Статус”, 2007. – 1172 с.

37. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Видання 2016 р.]. – Київ: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2017.[Електронний ресурс]. – Режим доступу до рес.: <http://www.apu.com.ua>

38. Панасюк В., Саченко С. Оцінка діяльності підприємств готельного

бізнесу // Маркетингові технології підприємств в сучасному науково-технічному середовищі. – Матеріали VII Регіональної науково-практичної Інтернет-конференції молодих вчених та студентів. – Тернопіль, ТНТУ. – С. 88-91

39. Панасюк В.М., Бакум І.М. Ефективність розвитку соціальної інфраструктури регіону з орієнтацією на її пріоритетність // Бізнес Інформ. – 2017. – № 12, С. 144-147

40. Панасюк В.М., Ковальчук Є.К. Реформування системи бухгалтерського обліку, як умова ефективного управління // Стан і перспективи розвитку обліково- інформаційної системи в Україні. – 2012. – С. 31-33

41. Панасюк В.М., Черешнюк О.М., Лендюк Т.В. Аналіз ефективності інноваційної діяльності промислових підприємств із використанням економіко-математичного моделювання // Сучасні проблеми інформатики в управлінні, економіці, освіті та подоланні наслідків Чорнобильської катастрофи: [матеріали XV Міжнародного наукового семінару, Київ – оз. Світязь, 4–8 липня 2016 року] / за наук. ред. д.е.н., проф. М. М. Єрмошенка; Національна академія управління ; Міжнародна академія інформатики. – К.: Національна академія управління, 2016. – 324 с.

42. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затверджене рішенням Аудиторської палати від 27.09.2007 р. №182/4.

43. Положення щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку: затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 19.12.2006 р. № 1528.

44. Проскуріна Н.М. Методологічні засади контролю якості аудиторських послуг: адаптація міжнародного досвіду до умов вітчизняної

економіки / Н.М. Проскуріна, В.П. Коваленко // Економічний часопис—XXI. – 2012. – № 19. – С. 88-95

45. Проскуріна Н.М. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи / Н.М. Проскуріна, В.П. Коваленко // Економічний часопис— XXI. – 2010. – № 9-10. – С. 53-57.

46. Разборська О.О. Внутрішній аудит оцінки якості прийняття управлінських рішень: поняття, призначення та роль в системі управління підприємством / О.О. Разборська, Л.О. Мошура // Фінанси, облік, банки. - 2017. - Вип.№1 (22). – С.146-153.

47. Разборська О.О. Якість аудиторських послуг в Україні / О.О. Разборська, Х.О. Пудкалюк Х.О.// Економічний аналіз. – Тернопіль. - 2018. – Том 28. - №4.- С.67-75

48. Редько К.О. Консультування як вид супутніх аудиторських послуг / К.О. Редько // Збірник тез і доповідей виступів на спільній міжрегіональній науково-практичній конференції [“Супутні послуги в аудиті”]. – Миколаїв, 2005. – 282 с.

49. Редько О.Ю. Якість аудиторських послуг: філософія і міфологія / О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №1. – С. 44-49.

50. Рішення Аудиторської палати України «Про затвердження Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг» від 30.10.2014 р. № 302/9 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/1\\_doc2.nsf/link1/FN006533.html](http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/FN006533.html)

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

52. Романів С., Будник Л., Саченко С. Судово-економічна експертиза в Україні : її економічна суть та кадрове забезпечення // Інфраструктура ринку. – 2018. – Випуск 23. – С. 343-350

53. 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.

54. Романів С.Р. Теоретичні аспекти кадрового аудиту оцінки системи управління персоналом / Романів С.Р., Голяш І.Д., Романів Р.В. // Глобальні та національні проблеми економіки. – М. : Миколаївський національний університет ім. В.О. Сухомлинського. – 2015. - №5. – С.1025-1030.

55. Романів С.Р. Теоретичні аспекти кадрового аудиту оцінки системи управління персоналом [Текст] / С. Р. Романів, І. Д. Голяш, Р. В. Романів // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. - №5. – С.1025-1030.

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

57. Саченко С, Черешнюк О. Економічна експертиза взаємовідносин підприємства зі споживачами // Приазовський економічний вісник. – 2017. – Випуск 2(02). – С. 159-163

58. Саченко С. І. Економічна експертиза розрахунків з покупцями / С. І. Саченко, О. М. Черешнюк // Сучасні наукові погляди на вдосконалення економіки: перспективи та розвиток: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. - К.: Аналіт. центр «Нова економіка», 2016. - С. 69-72.

59. Томіловська Л.В. Організація і ведення бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу – як один із видів супутніх послуг аудиту / Л.В. Томіловська // Збірник тез і доповідей виступів на Спільній міжрегіональній науково-практичній конференції [“Супутні послуги в аудиті”] / Томіловська Л.В. – Миколаїв, 2005. – 282 с.

60. Хоролець Т.І. Супутні аудиторські послуги / Т.І. Хоролець // Збірник тез і доповідей виступів на Спільній міжрегіональній науково- практичній конференції [“Супутні послуги в аудиті”].– Миколаїв,2005.– 282 с.

61. 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.

62. Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation: monograph / M. Luchko, N. Khorunzhak, I. Benko [et al.] ; under the guidance M. Luhcko. - Ternopil : TNEU, 2017. - 232 p.

63. 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.

64. Adamyk O., Adamyk B., Khorunzhak N. Auditing of the Software of Computer Accounting System // CEUR-WS, 2018. – 2018. – Paper 181, 2015

65. Adamyk O.; Adamyk B. Accounting methods for public sector entities // CZECH JOURNAL OF SOCIAL SCIENCES, BUSINESS AND ECONOMICS. – 2017

66. 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. – С. 57-66

67. 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