

РИНКОВІ ДОСЛІДЖЕННЯ

УДК 339.13:657.6(477)
JEL Classification: M29; O34 DOI: [https://doi.org/10.31617/tr.knute.2021\(40\)01](https://doi.org/10.31617/tr.knute.2021(40)01)

Каріна НАЗАРОВА д. е. н., професор, завідувач кафедри
фінансового аналізу та аудиту
Київського національного
торговельно-економічного університету
вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна
E-mail: k.nazarova@knute.edu.ua
ORCID ID: 0000-0002-5019-9244

Вікторія НЕГОДЕНКО к. е. н., доцент кафедри
фінансового аналізу та аудиту
Київського національного
торговельно-економічного університету
вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна
E-mail: v.nehodenko@knute.edu.ua
ORCID ID: 0000-0001-6873-2011

Вікторія МІНЯЙЛО к. е. н., доцент, доцент кафедри
фінансового аналізу та аудиту
Київського національного
торговельно-економічного університету
вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна
E-mail: v.miniailo@knute.edu.ua
ORCID ID: 0000-0001-5867-7135

РИНОК АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

Досліджено ринок аудиторських послуг в Україні, проаналізовано динаміку кількості суб'єктів аудиторської діяльності (САД) та обсягів надання низки аудиторських послуг. Узагальнено інформацію щодо складу і кількості суб'єктів аудиторської діяльності, а також досліджено обсяг наданих аудиторських послуг в розрізі регіонів України. Окреслено проблеми розвитку аудиторської діяльності, основними з яких є недосконале нормативне забезпечення, недостатній рівень діджиталізації аудиторських процедур тощо.

Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, аудиторські послуги, завдання з надання впевненості, ринок аудиторських послуг.

Постановка проблеми. Тенденції відкритої економіки, процеси інформаційної глобалізації потребують пошуку нових дієвих інструментів зміцнення довіри держави, органів суспільного нагляду, інвесторів, громадськості та інших професійних і непрофесійних користувачів інформації до бізнесу. Водночас підприємствам, передусім великим корпораціям – суб'єктам суспільного інтересу, з огляду на нові вимоги бізнесу та зміни до чинного законодавства, необхідна професійна незалежна допомога в наданні послуг, які дають змогу

правильно оцінити фінансову звітність суб'єкта господарювання. Саме незалежний зовнішній аудит є тим необхідним інструментом, який допомагає виявити певні недоліки в діяльності суб'єкта господарювання, вказати шляхи їх виправлення, а також розробити превентивні заходи з метою їх подальшого уникнення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Ґрунтовні дослідження щодо розвитку аудиту й ринку аудиторських послуг в Україні у своїх працях здійснили вітчизняні вчені. Зокрема, В. Симоненко [1] вивчав міжнародні аспекти аудиту ефективності; О. Редько [2] аналізував та оцінював проблеми діяльності аудиторських фірм і аудиторів; С. Шульга [3], Т. Жукова, І. Ганус, І. Плікус [4] проводили статистичний аналіз стану та тенденцій ринку аудиторських послуг тощо.

Вагомий внесок у розбудову сучасного аудиту зробили закордонні вчені. У дослідженні команди *Oxera* (Stefan Witte, Alexander Gaigl, Christoph Rfserer) наведено докази того, що збільшення концентрації аудиторських фірм може призвести до зростання плати за надані послуги. Ученими також доведено, що аудиторські комітети фокусуються передусім на якості та репутації аудиторських фірм, а не на цінових параметрах. Крім того, достатньо складно розмежувати вплив ринкової концентрації на ціни та інші регуляторні вимоги [5].

Науковець Joseph Gerakos встановив, що унікальне поєднання характеристик ринку аудиту (формування прозорості ринку капіталу, обов'язковість попиту та концентрація пропозиції) привертає до нього увагу з боку політиків. Також вченим досліджено два ринкових сценарії, які були в центрі політичних дискусій: обов'язкова ротація аудиторських фірм та подальша концентрація пропозиції за участю аудиторських фірм *Big 4* [6].

Проте питання теорії та методології аудиту в контексті процесів євроінтеграції залишаються недостатньо дослідженими. Потребують подальшого наукового обґрунтування інституціональні основи розвитку аудиту з урахуванням глобальних трендів.

Метою статті є аналіз ринку аудиторських послуг в Україні й оцінка потенційних шляхів подальшого розвитку аудиторської діяльності.

Матеріали та методи. Теоретичним і методологічним базисом публікації є сукупність досліджень вітчизняних та закордонних науковців. Використано загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання: компаративний, системний і статистичний для з'ясування причинно-наслідкового зв'язку й оцінки ринку аудиторських послуг в Україні.

Результати дослідження. З метою забезпечення цілісності та прозорості ринку аудиторських послуг (РАП) в Україні у 2017 р. прийнято Закон "Про аудит та аудиторську діяльність". Ключовою детермінантою змін у профільному законодавстві стало те, що попередній закон "Про аудиторську діяльність" перестав відповідати сучасним викликам, світовим тенденціям і процесам глобалізації (передусім євроінтеграції). Чинний Закон визначає аудиторську діяльність як незалежну професійну діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської

діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та САД, з надання аудиторських послуг [7]. Аудитори та САД здійснюють свою підприємницьку діяльність відповідно до законодавства, і, як будь-яка така діяльність, діяльність у сфері аудиту має відповідати принципу ведення бізнесу – соціальній відповідальності. Згідно з міжнародним стандартом *ISO 26000:2010* "Керівництво із соціальної відповідальності" [8] соціальна відповідальність – це відповідальність компанії за вплив її рішень та дій на суспільство, навколишнє середовище шляхом прозорості й етичної поведінки, яка сприяє сталому розвитку, враховує очікування зацікавлених сторін, відповідає чинному законодавству та міжнародним нормам поведінки, інтегрована у діяльність організації і практикується в її відносинах з іншими. Сприйняття та реальність результатів діяльності організації щодо соціальної відповідальності можуть визначати, зокрема: її конкурентні переваги, репутацію, здатність залучати й утримувати працівників (членів), клієнтів чи користувачів; моральний дух, прихильність та продуктивність працівників; ставлення інвесторів, власників, донорів, спонсорів і фінансової спільноти; стосунки з іншими суб'єктами господарської діяльності, урядами, засобами масової інформації, постачальниками, клієнтами та спільнотою, в якій вона працює [8].

Законодавство визначає *аудиторські послуги* як огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються згідно з міжнародними стандартами аудиту [7]. Однак наведене визначення дає лише загальне поняття про такі послуги. Насамперед аудиторські послуги формуються відповідно до потреб клієнтів, а тому всі ці види класифікувати і закріплювати на законодавчому рівні немає сенсу. Якщо проаналізувати міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, інших супутніх послуг, то конкретного стандарту не передбачено. Проте саме цими рекомендаціями має керуватися аудитор, надаючи свої професійні послуги.

Процеси та події, які відбуваються у сфері впливу незалежного аудиту, необхідно розглядати з урахуванням динаміки ринку. Дослідження РАП слід розпочати із загальної динаміки кількості аудиторів та САД упродовж 2016–2020 рр. (табл. 1).

Таблиця 1

**Динаміка кількості аудиторів та САД,
зареєстрованих в Україні станом на 31.12.2020 р.**

Суб'єкт аудиту, од.	Рік					Відхилення			
	2016	2017	2018	2019	2020	2020/2019		2020/2016	
						од.	%	од.	%
Аудитори	2646	2653	2725	2720	2713	-7	-0.3	67	2.5
САД	1002	944	889	900	893	-7	-0.7	-109	-11.5
Усього	3648	3597	3614	3620	3606	-14	-0.4	-42	-1.2

Джерело: систематизовано авторами на основі [9].

Упродовж 2016–2020 рр. кількість аудиторів зросла на 67 (2.5 %). Кількість САД протягом зазначеного періоду зменшилася на 109 (–11.5 %). Таку динаміку можна пояснити посиленням вимог у частині функціонування суб'єктів на РАП, змінами у податковому законодавстві, підвищенням вимог до якості аудиторських послуг, позбавленням ліцензії.

Аудиторські послуги мають важливе значення для бізнесу та суспільства, адже вони покликані надавати впевненість у вірогідності операцій суб'єктів господарювання та забезпечувати їхню ефективність. Розвиток РАП в Україні відбувається паралельно з розвитком теоретичного обґрунтування особливостей його функціонування. Відповідно до офіційної інформації Аудиторської палати України (далі – АПУ) про стан аудиторської діяльності в Україні, саме завдання з надання впевненості має найбільший попит серед замовників аудиторських послуг.

За результатами аналізу стану аудиторської діяльності на основі інформації АПУ, САД зазнають змін, зумовлених процесами, які відбуваються в країні, що позначилося на обсязі наданих послуг упродовж останніх років (табл. 2). Також на розвиток аудиторських послуг в Україні впливає низка чинників, як-от: цінова політика, ініціатива проведення перевірки та якість аудиторських послуг – адже, незважаючи на міжнародні стандарти введення аудиту та рішення АПУ, багато користувачів не задоволені якістю надання послуг аудиторами.

Таблиця 2

Ринок аудиторських послуг за кількістю САД залежно від обсягу наданих послуг у 2016–2020 рр.

Діапазон обсягу наданих послуг (тис. грн)	Кількість САД, од.					Частка в загальній кількості САД, %				
	Рік									
	2016	2017	2018	2019	2020	2016	2017	2018	2019	2020
Обсяг не вказаний	92	76	70	69	91	9.2	8.1	7.9	7.8	10.4
Від 0.1 до 10.0	27	15	12	102	83	2.7	1.6	1.3	11.5	9.5
Від 100.1 до 200.0	126	115	93	86	72	12.6	12.2	10.5	9.7	8.2
Від 200.1 до 300.0	98	81	70	71	60	9.8	8.6	7.9	8.0	6.8
Від 300.1 до 400.0	81	57	57	58	57	8.1	6.0	6.4	6.5	6.5
Від 400.1 до 500.0	69	66	37	41	51	6.9	7.0	4.2	4.6	5.8
Від 500.1 до 1000.0	152	174	191	167	156	15.2	18.4	21.5	18.8	17.8
Від 1000.1 до 10 000.0	188	208	233	270	283	18.8	22.0	26.2	30.5	32.3
Більш як 10 000.0	15	18	20	22	24	1.5	1.9	2.2	2.5	2.7
Загалом по Україні	1002	944	889	886	877	100	100	100	100	100

Джерело: систематизовано авторами на основі [9].

За даними АПУ, найбільшу кількість САД зосереджено в місті Києві та Київській області: 433 аудиторських фірми та 17 фізичних осіб – підприємців. Це пов'язано з тим, що здебільшого офіси міжнародних аудиторських фірм розташовані у столиці. Така концентрація аудиторських фірм зумовлює відповідну динаміку обсягів отриманих доходів та наданих послуг (табл. 3).

Компаративний аналіз обсягу послуг, наданих САД у 2020 р.,
за регіонами України

Область	Кількість замовлень	Обсяг наданих послуг, млн грн	Середня вартість одного замовлення, млн грн	Кількість замовлень на одного суб'єкта	Середній дохід одного суб'єкта, млн грн
Київська та м. Київ	16 734	2618.3	0.16	37.9	5.92
Вінницька	351	10.4	0.03	20.6	0.61
Волинська	312	4.8	0.02	34.7	0.53
Дніпропетровська	2217	166.1	0.07	50.4	3.78
Донецька	86	3.0	0.04	5.4	0.19
Житомирська	650	12.6	0.02	43.3	0.84
Закарпатська	202	11.2	0.06	20.2	1.12
Запорізька	1212	35.4	0.03	40.4	1.18
Івано-Франківська	709	14.5	0.02	64.5	1.32
Кіровоградська	141	6.6	0.05	15.7	0.74
Луганська	36	0.7	0.02	9.0	0.17
Львівська	1884	86.4	0.05	41.0	1.88
Миколаївська	344	9.2	0.03	21.5	0.57
Одеська	1371	45.8	0.03	29.1	0.98
Полтавська	348	11.6	0.03	21.8	0.73
Рівненська	282	5.9	0.02	23.5	0.49
Сумська	268	6.1	0.02	24.4	0.55
Тернопільська	249	6.4	0.03	49.8	1.29
Харківська	2547	77.2	0.03	40.4	1.22
Херсонська	315	7.7	0.02	35.0	0.85
Хмельницька	399	16.2	0.04	33.3	1.35
Черкаська	467	15.0	0.03	31.1	1.00
Чернівецька	102	1.7	0.02	14.6	0.24
Чернігівська	207	2.7	0.01	18.8	0.25
Усього	31 433.00	3175.5	0.87	726.4	27.79

Джерело: систематизовано авторами на основі [9].

Отримані дані вказують на географічну нерівномірність РАП: найменша концентрація спостерігається в Луганській, Донецькій, Кіровоградській, Чернівецьких областях, що є наслідком низьких обсягів доходів, отриманих САД від надання аудиторських послуг. Лідерами за обсягом наданих послуг є м. Київ і Київська область та Дніпропетровська область.

Для підвищення конкурентоспроможності САД урізноманітнюють структуру своїх послуг відповідно до запитів клієнтів. Інформація у поданих звітах САД за формою № 1 – аудит свідчить про те, що у 2020 р. всього виконано 31 433 аудиторських завдання на суму 3175.5 млн грн. Найбільшу частку з них становлять завдання з надання впевненості – 56.6 %, до яких належать ініціативні й обов'язкові завдання: аудит фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності, огляд історичної фінансової звітності й проміжної фінансової інформації; завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. На другому місці – не-аудиторські послуги (36 %), на третьому – супутні послуги (7.4 %).

У табл. 4 наведено обсяги і кількість наданих аудиторських послуг у 2019–2020 рр. за регіонами та видами послуг.

Таблиця 4

Аудиторські послуги, надані у 2019–2020 рр., за регіонами та видами послуг

Область	Кількість / обсяг послуг															
	Завдання з надання впевненості						Супутні						Неаудиторські			
	2019			2020			2019			2020			2019		2020	
	од.	млн грн	млн грн	од.	млн грн	млн грн	од.	млн грн	млн грн	од.	млн грн	млн грн	од.	млн грн	од.	млн грн
Вінницька	114	3.9	114	4.8	64	2.3	30	1.0	203	5.0	207	4.6				
Волинська	80	1.1	80	2.0	42	1.3	32	1.1	137	1.1	200	1.7				
Дніпропетровська	546	88.0	546	95.5	435	9.2	149	8.4	2772	63.3	1522	62.3				
Донецька	33	1.0	33	1.4	–	–	15	0.8	49	3.0	38	0.8				
Житомирська	157	5.0	157	4.4	155	1.7	68	3.4	176	4.3	425	4.7				
Закарпатська	73	3.7	73	5.8	38	0.7	55	1.1	94	6.1	74	4.4				
Запорізька	554	16.0	554	23.3	377	4.5	250	3.3	415	11.7	408	8.8				
Івано-Франківська	227	3.9	227	7.3	51	2.0	76	2.8	384	6.0	406	4.4				
Київська та м. Київ	6986	1288.5	6986	1514.9	2389	238.8	1971	171.1	7754	822.8	7777	932.3				
Кіровоградська	82	2.9	82	4.5	31	1.4	49	1.9	31	1.0	10	0.2				
Луганська	–	0.01	–	–	–	–	2	0.6	32	0.2	24	0.1				
Львівська	395	26.2	395	40.3	223	11.2	165	10.3	1557	11.2	1324	35.8				
Миколаївська	106	2.6	106	4.5	102	2.3	207	4.0	239	2.0	31	0.7				
Одеська	351	12.9	351	16.9	450	5.8	325	5.0	445	30.5	695	23.9				
Полтавська	125	6.1	125	6.4	91	3.4	66	2.3	173	1.8	157	2.9				
Рівненська	42	1.4	42	1.6	78	1.6	97	1.1	165	3.0	143	3.2				
Сумська	66	0.6	66	2.0	24	0.4	15	0.2	245	4.7	184	3.9				
Тернопільська	195	3.4	195	5.2	53	1.2	26	0.4	57	1.2	28	0.9				
Харківська	710	37.1	710	37.8	253	10.6	220	10.2	1786	27.7	1716	29.1				
Херсонська	98	2.0	98	2.6	60	1.6	37	0.8	160	3.2	180	4.3				
Хмельницька	180	3.4	180	7.8	102	3.9	45	1.8	197	3.9	174	6.6				
Черкаська	209	2.6	209	4.3	192	3.9	62	3.8	306	4.3	196	6.8				
Чернівецька	11	1.2	11	0.6	82	0.9	57	0.4	45	0.2	34	0.7				
Чернігівська	133	2.2	133	1.8	10	0.2	32	0.2	51	0.6	42	0.7				
Усього	11 473	15 16.5	11 473	1795.8	5302	308.8	4061	236.0	17 473	1018.8	15 995	1143.6				

Джерело: систематизовано авторами на основі [9].

Аналіз РАП наочно демонструє суттєве коливання кількості та вартості послуг у різних регіонах, що залежить переважно від платоспроможності самих замовників аудиту, їхньої оцінки вартості та якості аудиторських послуг. Згідно з даними (див. *табл. 4*) спостерігається збільшення кількості наданих супутніх та неаудиторських послуг на 1241 од. (30 %) та 1478 од. (8.45 %) відповідно. Водночас простежується зменшення кількості завдань з надання впевненості на 814 од. (7.09 %). Лідерами за обсягом та структурою наданих аудиторських послуг у 2019–2020 рр. є м. Київ та Київська обл., Дніпропетровська й Одеська області.

За результатами аналізу даних щодо наданих за цей період аудиторських послуг можна констатувати, що найбільша частка належить суб'єктам господарювання, які займаються оптовою та роздрібною торгівлею; ремонтом автотранспортних засобів і мотоциклів; фінансовою та страховою діяльністю (*табл. 5*).

Таблиця 5

**Представлені аудиторські послуги в Україні у 2019–2020 рр.
за видами економічної діяльності**

Вид економічної діяльності	Вартість наданих послуг / частка у загальному обсязі				Відхилення 2020 до 2019, млн грн
	млн грн		%		
	2019		2020		
Фінансова та страхова діяльність	273.1	15	300.4	14.8	27.3
Сільське, лісове та рибне господарство	123.7	6.8	124.7	6.1	1.0
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	82.2	4.5	96.5	4.8	14.3
Переробна промисловість	202.7	11.1	238.7	11.7	36.0
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	98.4	5.4	114.9	5.7	16.6
Водопостачання, каналізація, поводження з відходами	10.1	0.6	9.6	0.5	-0.5
Будівництво	31.4	1.7	35.0	1.7	3.6
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	31.4	15.3	379.9	18.7	348.5
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	102.4	5.6	111.1	5.5	8.7
Тимчасове розміщування й організація харчування	7.7	0.4	7.9	0.4	0.2
Інформація та телекомунікації	66.0	3.6	87.4	4.3	21.4
Державне управління й оборона	7.0	0.4	6.0	0.3	-1.0
Освіта	9.5	0.5	4.4	0.2	-5.1
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	14.3	0.8	17.5	0.9	3.2
Інші види	517.2	28.3	497.7	24.5	-19.5
Усього	1825.2	100	2031.8	100	206.6

Джерело: систематизовано авторами на основі [9].

Окрім того, що аудиторські компанії взяли на себе важливу місію з надання максимально об'єктивної інформації за результатами незалежної перевірки, вони вимушені підтримувати високий рівень надання послуг, розширювати їхній перелік, пропонуючи клієнту комплексне обслуговування, щоб бути конкурентоспроможними.

Найбільш доречно проаналізувати такі послуги на прикладі послуг компаній "Великої четвірки", так званої *Big 4*, узагальнені результати щодо яких надано у *табл. 6*.

Таблиця 6

Основні послуги, які надають компанії *Big 4*

Назва послуги	Назва аудиторської фірми			
	<i>Deloitte</i>	<i>PwC</i> Україна	<i>E&Y</i>	<i>KPMG</i>
Аудиторські послуги	+	+	+	+
Корпоративні фінанси	+			
Консалтинг	+	+	+	+
Управління ризиками	+			
Послуги у сфері оподаткування	+			
Юридичні послуги	+	+	+	+
Аудит ризиків		+		
Вихід на міжнародні ринки капіталу		+		+
Послуги у сфері оподаткування		+	+	+
Форензик		+		+
Супровід угод		+		+
Корпоративне навчання		+		+
Цифрова трансформація та кібербезпека				+

Джерело: систематизовано авторами на основі [10–13].

Наочно видно, що перелік послуг гігантів аудиторського бізнесу є різноманітним. Поміж суто аудиторських послуг можна побачити і юридичні, й послуги з цифрової трансформації та кібербезпеки – це свідчить про те, що міжнародні САД охоплюють усі галузі економіки. Однак останнім часом, як показують дослідження, фірми "Великої четвірки" прагнуть захопити контроль над юридичними послугами, витісняючи консалтингові юридичні фірми. У результаті проведених досліджень і опитувань з'ясувалося, що кожна третя компанія, яка використовує юридичні послуги, заявила про бажання залучати постачальників юридичних послуг також і до експертизи щодо індустрії й бізнесу, яку переважна більшість юридичних фірм запропонувати не можуть. Опитування представників великого бізнесу показало, що більше половини його учасників (52 %) серйозно замислюються про зміну постачальників юридичних послуг; 66 % правознавчих підприємств, які брали участь у дослідженнях, заявили про відсутність будь-яких змін у їхній політиці, навіть враховуючи невтішну динаміку ринку юридичних послуг. Звісно, дані дослідження не могли пройти повз аудиторських гігантів [14]: юридичні відділи *Ernst & Young*, *Deloitte Legal*, *PricewaterhouseCoopers* і *KPMG* вже впродовж декількох років активно розвиваються у сфері комерційного і трудового права, а також проводять транзакції, фокусуючись на фінансових послугах та банківській практиці.

До негативних чинників впливу на розвиток РАП в Україні потрібно зарахувати збереження так званих кишенькових аудиторських компаній для проведення обов'язкового аудиту та залучення

недобросовісних аудиторів для відстоювання особистих інтересів деякими керівниками суб'єктів господарювання, а також прийняття швидких необґрунтованих рішень на різних рівнях управління¹.

Після переходу звітності на міжнародні стандарти необхідно розвивати і посилювати серед клієнтів аудиторів розуміння того, що метою аудиту є не лише перевірка, формування і підтвердження податкової звітності, а передусім підтвердження вірогідності фінансової звітності. Водночас важливим елементом є цілеспрямоване і деталізоване підвищення якості аудиторських послуг з одночасним зменшенням демпінгової спрямованості, усуненням фірм-однодівок і "кишенькових" аудиторських фірм. Насамперед це актуально за обставин, коли фінансовий стан підприємств позбавляє їх права проводити не тільки ініціативні аудиторські перевірки, але й обов'язкові².

Недобросовісні САД допомагають керівникам підприємств приховувати доходи, що дає змогу зменшити податкове навантаження. Це призводить до того, що нерідко функція аудитора сприймається лише як формальне підтвердження звітності підприємств за мінімальну винагороду, що шкодить репутації аудиту на ринку послуг.

Для підвищення якості аудиторських послуг в Україні рішенням Аудиторської палати України (АПУ) від 31.01.2013 р. № 264/6 введено положення, згідно з яким для виконання завдань з обов'язкового аудиту, починаючи з фінансової звітності за звітні періоди з 1 січня 2013 р., аудиторські фірми й аудитори зобов'язані пройти перевірку системи контролю якості аудиторських послуг. Це стало однією з умов для включення до відповідних розділів Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності й обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, відповідно до Закону № 2258, який набрав чинності з 1 січня 2018 р. та введений у дію з 1 жовтня 2018 р. [9].

Отже, чинники, які стримують розвиток ринку аудиторських послуг в Україні:

якість послуг – ігнорування деякими аудиторами вимог законодавства, втрата принципу незалежності;

ціновий – висока вартість аудиторської послуги;

методика перевірок – більшість аудиторів здійснюють перевірки, які практично нічим не відрізняються від звичайної документальної ревізії [9].

Основними завданнями розбудови РАП є розроблення та впровадження економічного механізму регулювання аудиту, що включає відповідальність аудиторів за незадовільні аудиторські перевірки,

¹ Варто роз'яснити, що аудит проводиться в інтересах не керівника підприємства, а власників через посилення фінансової прозорості підприємства (прим. авторів).

² Обов'язкова аудиторська перевірка річної фінансової звітності підприємства з річним господарським оборотом менш як двісті п'ятдесят неоподатковуваних мінімумів здійснюється один раз на три роки (прим. авторів).

страхування аудиторської відповідальності, розвиток здорового суперництва тощо. Одним з основних аспектів підвищення якості послуг є професійний контроль аудиторських перевірок.

Національні стандарти аудиту мають базуватися на чинному законодавстві, однак у певних випадках це робить неприйнятним застосування у вітчизняній практиці аудиту окремих положень МСА. Крім того, низка положень МСА базується на західній системі ведення бухгалтерського обліку, що певною мірою суперечить національній.

Наразі надважливим завданням є диджиталізація аудиторських процесів, і не лише на рівні підприємства – адже вона має спростити роботу з великими масивами даних, автоматизувати майже всі види діяльності, покращити взаємодію громадян з державою, клієнтів з компаніями та держави з підприємствами. Диджиталізація аудиту суттєво не змінює його предмета та не впливає на загальну мету проведення. Основне призначення цифрової звітності – оперативно та вчасно надати внутрішнім і зовнішнім користувачам вірогідну інформацію про майновий та фінансовий стан підприємства й ефективність господарювання за звітний період.

Висновки. Останніми роками в Україні докорінно змінилися умови і якість ринку аудиторських послуг, що пов'язано насамперед з імплантацією закордонного досвіду в національну систему аудиту, розширенням можливості диверсифікації професійних послуг аудиторів, а також диджиталізацією аудиту. Це відкриває нові можливості як перед самими аудиторами й аудиторськими фірмами, так і перед замовниками їхніх послуг. Крім того, значного розповсюдження набули різні додаткові аудиторські та супутні послуги.

Існує низка проблемних питань в аудиторській сфері, що потребують розв'язання. Сформовані науково-практичні запити до внутрішнього й зовнішнього аудиту можна реалізувати, враховуючи їхні недоліки, підсилюючи відповідними перевагами, в межах синергії внутрішнього та зовнішнього аудиту.

Для підвищення конкурентоспроможності українських аудиторських компаній треба враховувати світові тенденції, набутий закордонний досвід та сучасні технології обслуговування споживачів, для чого необхідні: удосконалення законодавчого регулювання аудиту в Україні; поліпшення методики й організації аудиторських перевірок; розробка оптимальної методики визначення вартості послуг з аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Симоненко В. Аудит ефективності: проблеми адаптації та впровадження. *Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-ту*. 2014. № 2 (94). С. 5-14. URL: http://visnik.knute.edu.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=214&catid=48&lang=uk.
2. Редько О. Ю. Основні ілюзії щодо ринку аудиту в Україні. *Статистика України*. 2018. № 1. С. 93-97.

3. Шульга С. В. Оцінка стану та тенденцій розвитку ринку аудиторських послуг: розвиток методології. *Агросвіт*. 2019. № 15. С. 32-38.
4. Жукова Т. А., Ганус І. С., Плікус І. Й. Аналіз ринку аудиторських послуг в Україні. *Вісн. Сум. держ. ун-ту*. Серія: Економіка. 2019. № 2. С. 63-69.
5. Makarenko S., Plastun A., Makarenko I., Kozmenko S., Kozmenko O. Reforms and competitiveness in the Ukrainian audit market. *Polish journal of management studies*. 2021. Vol. 23. N 2. URL: https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/84682/1/Makarenko_et.al_Reforms_2021.pdf.
6. Gerakos Joseph, Syverson Chad. Competition in the Audit Market: Policy Implications. 2015. URL: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1475-679X.12087>.
7. Закон України № 2258–VIII від 21.12.2017 "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.
8. ISO 26000:2010. Guidance on social responsibility. URL: <https://www.iso.org/standard/42546.html>.
9. Інформація про стан аудиторської діяльності в Україні. URL: <https://cutt.ly/dENSewL>.
10. Сайт Deloitte. URL: www2.deloitte.com/ua/uk.html.
11. Сайт PWC. URL: www.pwc.com/ua/uk.html.
12. Сайт EY. URL: www.ey.com/uk_ua.
13. Сайт KPMG. URL: <https://home.kpmg/ua/uk/home.html>.
14. "Велика четвірка" тіснить юрконсалтинг. URL: https://zib.com.ua/ua/125632-velika_chetvirka_tisnit_yurkonsalting_navischo_yuristam_duma.html.

Стаття надійшла до редакції 11.10.2021.

Nazarova K., Nehodenko V., Miniailo V. Audit services market in Ukraine.

Background. Trends in the open economy, the processes of information globalization require the search for new effective tools of trust of the state, public oversight bodies, investors, the public and other professional and non-professional users of information to business. This tool is an independent external audit: it helps to identify deficiencies in the activities of the entity, to identify ways to correct them, as well as to develop preventive measures to avoid them.

Analysis of recent research and publications has shown that the state of audit activity in Ukraine does not fully meet today's requirements, an important scientific and practical problem of the development of the audit services market and quality control of audit services in Ukraine remains unresolved.

The aim of the article is to analyze the market of audit services in Ukraine and assess potential ways of further development of auditing.

Materials and methods. The theoretical and methodological basis of the publication is a set of studies of domestic and foreign scientists. General scientific and special methods of scientific cognition are used: comparative, systematic and statistical analysis to clarify the cause-and-effect relationship and assess the market of audit services in Ukraine.

Results. A study of the audit services market in Ukraine was conducted, the dynamics of the number of audit entities (SAA) and the dynamics of the volume of provision of a number of audit services were analyzed. The information on the composition and number of audit entities is summarized, as well as the volume of provided audit services in terms of regions of Ukraine is studied. The problems of audit activity development are outlined, the main ones of which are insufficient normative provision, imperfect system of digitalization of audit procedures, etc.

Conclusion. In recent years, the conditions and quality of the audit services market in Ukraine have changed radically, primarily due to the implantation of foreign experience in the national audit system, expanding the possibility of diversification of professional audit services, as well as the digitalization of auditing. This opens up new opportunities both for the auditors and audit firms themselves and for the customers of their services. In addition, various additional audit and related services have become widespread.

To increase the competitiveness of Ukrainian audit companies it is necessary to take into account global trends, foreign experience and modern technologies of customer service, which requires: improving the legal regulation of auditing in Ukraine; improving the methodology and organization of audits; development of the optimal method of determining the cost of audit services.

Keywords: audit, auditing activities, audit services, assurance engagements, audit services market.

REFERENCES

1. Symonenko, V. (2014). Audyty efektyvnosti: problemy adaptacii' ta vprovadzhennja [Performance audit: problems of adaptation and implementation]. *Visnyk Kyi'vs'kogo natsional'nogo torgovel'no-ekonomichnogo universytetu – Herald of the Kyiv National University of Trade and Economics*, 2 (94), 5-14. Retrieved from http://visnik.knute.edu.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=214&catid=48&lang=uk [in Ukrainian].
2. Red'ko, O. Ju. (2018). Osnovni iljuzii' shhodo rynku audytu v Ukraini'ni [The main illusions about the audit market in Ukraine]. *Statystyka Ukrainy – Statistics of Ukraine*, 1, 93-97 [in Ukrainian].
3. Shul'ga, S. V. (2019). Ocinka stanu ta tendencij rozvytku rynku audytor'skyh poslug: rozvytok metodologii' [Assessment of the state and trends of the audit services market: the development of methodology]. *Agrosvit – Agrosvit*, 15, 32-38 [in Ukrainian].
4. Zhukova, T. A., Ganus, I. S., & Plikus, I. J. (2019). Analiz rynku audytor'skyh poslug v Ukraini'ni [Analysis of the audit services market in Ukraine]. *Visnyk Sums'kogo derzhavnogo universytetu. Serija: Ekonomika – Bulletin of Sumy State University. Series: Economics*, 2, 63-69 [in Ukrainian].
5. Makarenko, S., Plastun, A., Makarenko, I., Kozmenko, S., & Kozmenko, O. (2021). Reforms and competitiveness in the Ukrainian audit market. *Polish journal of management studies*. Vol. 23, 2. Retrieved from https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/84682/1/Makarenko_et.al_Reforms_2021.pdf [in English].
6. Gerakos, Joseph, & Syverson, Chad. (2015). *Competition in the Audit Market: Policy Implications*. Retrieved from <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1475-679X.12087> [in English].
7. *Zakon Ukrainy № 2258–VIII vid 21.12.2017 "Pro audyt finansovoi' zvitnosti ta audytor'sku dijial'nist' "* [Law of Ukraine № 2258 – VIII of 21.12.2017 "On the audit of financial statements and auditing activities"]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> [in Ukrainian].
8. Guidance on social responsibility. *ISO 26000:2010*. Retrieved from <https://www.iso.org/standard/42546.html> [in English].
9. *Informacija pro stan audytor'skoi' dijial'nosti v Ukraini'ni [Information on the state of auditing in Ukraine]*. Retrieved from <https://cutt.ly/dENSewL> [in Ukrainian].
10. *Sajt Delloite [Delloite website]*. Retrieved from www2.deloitte.com/ua/uk.html [in Ukrainian].
11. *Sajt PWC [PWC website]*. Retrieved from www.pwc.com/ua/uk.html [in Ukrainian].
12. *Sajt EY [EY website]*. Retrieved from www.ey.com/uk_ua [in Ukrainian].
13. *Sajt KPMG [KPMG website]*. Retrieved from <https://home.kpmg/ua/uk/home.html> [in Ukrainian].
14. *Velyka chetvirka tisnyt' jurkonsal'tyng [The Big Four are squeezing legal consulting]*. Retrieved from https://zib.com.ua/ua/125632-velika_chetvirka_tisnit_yurkonsal'tyng_navishcho_yuristam_duma.html [in Ukrainian].