

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

АНТОНЮК ОЛЕНА РОСТИСЛАВІВНА

УДК 336.225.674:06.047(043.3)

**МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОЦЕСУ ВИКОНАННЯ
АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук

Житомир – 2019

Дисертацією є рукопис
Робота виконана в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України

Науковий консультант: доктор економічних наук, професор
Чижевська Людмила Віталіївна
Житомирський державний технологічний університет,
професор кафедри обліку і аудиту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, доцент
Каменська Тетяна Олександрівна
Національна академія статистики,
обліку і аудиту,
професор кафедри аудиту
Аудиторська палата України,
голова Аудиторської палати України

доктор економічних наук, професор
Проскуріна Неля Миколаївна
Запорізький національний університет,
професор кафедри обліку та оподаткування

доктор економічних наук, професор
Редченко Костянтин Іванович
Львівський торговельно-економічний університет,
завідувач кафедри аудиту, аналізу та оподаткування

Захист відбудеться «29» травня 2019 року об 11⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Чуднівська, 103, конференц-зала (2 поверх).

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Чуднівська, 103.

Автореферат розісланий «26» квітня 2019 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради,
д. е. н., проф.



О. А. Лаговська

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. Ринок аудиторських послуг в Україні змінюється за напрямками та інтересами замовників, що пов'язано із можливістю диверсифікації професійних послуг аудиторів, відкриваючи нові можливості як перед самими аудиторами та аудиторськими фірмами, так і перед замовниками їх послуг. Розвиток суспільства здійснюється на основі досягнень науки, проте у сфері аудиторської діяльності практика аудиторів може випереджати наукові досягнення. Розвиток аудиторських послуг, розширення їх складу та змістовного наповнення не завжди збігаються з нормативними документами, які регламентують порядок їх виконання, що впливає на методичні та організаційні питання їх надання, якості цих послуг. З початку формування ринок аудиторських послуг в Україні зазнав суттєвих змін, у тому числі 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 становили 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 %¹. 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%)². Ця тенденція вказує на проблематику у методичному забезпеченні провадження аудиторської діяльності аудиторськими фірмами малих та середніх практик.

Не зважаючи на розробку низки теоретичних і практичних положень щодо організації і методики здійснення аудиту, недостатньо уваги приділяється аудиторським послугам (відмінним від аудиту та завдань з надання впевненості), (далі за текстом «аудиторські послуги»). Теоретичні, методологічні та організаційні засади аудиту, формування системи знань про аудит розкрито в дослідженнях вітчизняних вчених Бондаря В.П., Давидова Г.І., Дорош Н.І., Зубілевич С.Я., Корінька М.Д., Мниха Є.В., Проскуріної Н.М., Петрик О.А., Редька О.Ю., Редченка К.І., Рудницького В.І., Рядської В.В., Усача Б.Ф., Шалімової Н.С., Шерстюка О.Л. Положення теорії та практики внутрішнього аудиту (контролю) знайшли наукове відображення у дисертаційних роботах Дмитренко І.М., Дрозд І.К., Каменської Т.О., Назарової К.О., Сметанка О.В. Методологічні та прикладні засади аудиту та внутрішньогосподарського контролю в умовах застосування інформаційних систем та технологій, а також галузеві особливості аудиту розкрито у працях Бардаша С.В., Гушка С.В., Дмитренко І.М., Івахненкова С.В., Лубенченко О.Е. Дослідженню окремих аспектів теорії та практики аудиторських послуг присвячено праці науковців Андрощук І.І., Гарголи Ю.Г., Макаренко І.О., Чижевської Л.В. Серед закордонних науковців можна відмітити напрацювання з питань виконання аудиторських послуг Блутфілд Д. (Bloomfield D.), Шекман Дж. (Shackman J.), Кармона П. (Carmona P.), Бігус Дж. (Bigus J.), Зіммерман Р.-К. (Zimmermann R. - C.)

¹ Дані Аудиторської палати України. URL:<http://www.apu.com.ua>.

² Database Amadeus. URL:<https://amadeus.bvdinfo.com/version-201729/home.serv?product=amadeusneo>

Слід вказати, що на сьогодні результати системного дослідження, орієнтованого на вирішення проблеми належного теоретичного забезпечення виконання аудиторських послуг практично відсутні. Немає однозначної відповіді на ряд питань з методики та організації виконання таких послуг, а також забезпечення контролю їх якості. Ці обставини визначають актуальність теми, формують мету, основні напрямки і завдання дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Основний зміст наукової роботи складають результати досліджень, які проводились відповідно до планів науково-дослідних робіт кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування (НУВГП), зокрема, у межах комплексної теми «Вдосконалення обліку, аналізу, контролю, аудиту, статистики в умовах Євроінтеграції» (номер державної реєстрації 0107U007184) було розроблено пропозиції з питань відповідальності аудиторів та взаємодії з управлінським персоналом клієнта в процесі надання аудиторських послуг, в частині теми «Облік, аналіз та аудит (контроль) діяльності економічних суб'єктів відповідно до стратегії сталого розвитку» (номер державної реєстрації U115U003840) була вирішена теоретична проблема та надано практичні рекомендації з процесу виконання супутніх та інших аудиторських послуг, формування робочої документації та забезпечення процедур внутрішньфірмового контролю якості. У 2015-2017 роках науково-практичні пошуки здійснювались за темою на замовлення аудиторської фірми «ІНОАУДИТ» (м. Рівне) на тему «Методологія та організація процесу виконання аудиторських послуг» (номер державної реєстрації U0115U007223), за наслідком виконання якої вирішено комплекс питань, які в цілому вирішують ключові питання методики та організації надання аудиторських послуг (відмінних від аудиту та завдань з надання впевненості).

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є розробка методологічних, методичних та організаційних положень процесу виконання аудиторських послуг в Україні.

Для досягнення мети поставлено такі завдання:

- проаналізувати тенденції розвитку аудиторської діяльності в Україні у частині структури та обсягів виконання аудиторських послуг та напрями їх подальшого розвитку;
- систематизувати наукові тенденції розвитку аудиторської діяльності та аудиторських послуг;
- обґрунтувати проблемні питання методології та організації процесу виконання аудиторських послуг та сформулювати шляхи їх вирішення;
- розвинути категоріальний апарат різних видів аудиторської діяльності як передумови формування методології та організації їх виконання, систематизувати сутнісні характеристики аудиторських послуг;
- розглянути особливості формування класифікаційних ознак аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності;
- розглянути проблемні аспекти нормативного забезпечення процесу виконання аудиторських послуг на різних рівнях регламентації (професійні організації, аудиторські фірми);

- встановити критерії оцінки предмету завдання з виконання аудиторських послуг;
- дослідити еволюційний розвиток та наукове трактування принципів етики аудитора та особливості їх реалізації щодо аудиторських послуг;
- розробити шляхи удосконалення порядку внутрішньофірмової стандартизації аудиторських послуг;
- надати пропозиції з вдосконалення організаційних аспектів процесу виконання аудиторських послуг;
- надати пропозиції з вирішення питань методичного та організаційного забезпечення процесу виконання консультаційних послуг;
- проаналізувати конкурентоспроможність суб'єктів аудиторської діяльності та обґрунтувати механізми забезпечення конкурентоспроможності суб'єктів аудиторської діяльності малих та середніх практик через забезпечення якості виконання аудиторських послуг;
- проаналізувати критерії якості аудиторських послуг;
- розробити теоретичне забезпечення контролю якості роботи аудиторів (аудиторських фірм) при виконанні аудиторських послуг та практичні рекомендації з його реалізації.

Об'єктом дослідження є процес виконання аудиторських послуг, які надають суб'єкти аудиторської діяльності в Україні.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні та організаційно-практичні положення виконання аудиторських послуг.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання явищ та процесів у системі економічних наук. З метою формування цілісної концепції забезпечення процесу виконання аудиторських послуг застосовано системний підхід до вивчення економічних процесів (*параграф 1.2 та 1.3*) у роботі суб'єктів аудиторської діяльності. Основними методами дослідження є абстрактно-логічний (*параграф 2.1. та 2.3*) для теоретичних узагальнень результатів наукового пошуку і формулювання висновків, економіко-статистичний (*параграф 3.2*) – розрахунки індексів концентрації, Херфіндаля-Хіршмана, індексу ентропії для дослідження динаміки та складу розвитку аудиторських послуг в Україні), монографічний (*параграф 1.3 та 2.1*) для аналізу та узагальнення наукових напрацювань вчених, термінологічний підхід (*параграф 2.1*) для аналізу сутності категоріального апарату видів аудиторських послуг). Застосування методів аналогії, моделювання (*параграф 1.3 та 5.3*) дозволило розвинути пропозиції щодо встановлення напрямків розвитку ринку аудиторських послуг. Застосування емпіричного підходу (*параграф 3.2*) дозволило здійснити аналітичне узагальнення матеріалу з сайтів аудиторських фірм, системи публічних закупівель «ProZorro» щодо складу та вартості аудиторських послуг.

Інформаційною базою дослідження слугували законодавчі акти Верховної ради України, нормативні документи Аудиторської палати України, що регулюють аудиторську діяльність в Україні, законодавчі та нормативні документи ЄС. В процесі написання роботи вивчались монографії, фахові,

наукові статі вітчизняних та закордонних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, статистичні дані Аудиторської палати України, міжнародної бази даних Amadeus та системи публічних закупівель «ProZorro» (Україна), інформаційні матеріали сайтів професійних організацій бухгалтерів та аудиторів України та світу, зокрема АICPA, IFAC, сайти аудиторських фірм України.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці методологічних, методичних та організаційних положень процесу виконання аудиторських послуг в Україні.

Це дозволило обґрунтувати сукупність наукових положень, серед яких:
вперше одержано:

– комплексне обґрунтування теоретичних передумов реалізації якісного виконання аудиторських послуг (організація внутрішнього контролю якості виконання аудиторських послуг через внутрішньофірмову стандартизацію, процедури робочого документування аудиторських послуг, моніторинг та забезпечення якості виконання аудиторських послуг), що забезпечить зростання конкурентних можливостей як окремої аудиторської фірми у виконанні послуг, так і можливості зростання ринку аудиторських послуг в цілому в Україні;

– критерії оцінювання предмету виконання аудиторських послуг (зрозумілість, достовірність, відповідність), що є передумовою формування методики їх виконання та посилення взаємодії клієнта та аудитора;

удосконалено:

– категоріальний апарат аудиторських послуг в частині консультаційних послуг суб'єктів аудиторської діяльності України (через уточнення категорій «консультаційні послуги», «процес консультування», «консультації»), що сприяє однозначності змістового тлумачення окремих видів послуг та дозволяє розвинути нормативну регламентацію аудиторських послуг, у тому числі в частині уніфікації категоріального апарату аудиторських послуг;

– класифікацію консультаційних послуг суб'єктів аудиторської діяльності, що враховує тенденції сучасного бізнесу (з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, з питань управління, з питань інформаційних технологій в обліку та звітності, з питань оподаткування, з інших питань облікового та економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності) та дало змогу розробити внутрішньофірмовий стандарт виконання консультаційних послуг, розробити структуру та зміст підсумкового документу;

– теоретико-методологічні положення виконання аудиторських послуг (зміни категоріального апарату, класифікаційних ознак аудиторських послуг, визначення особливостей процесу виконання аудиторських послуг на відміну від аудиту фінансової звітності), що дозволяє вносити відповідні зміни до нормативного забезпечення;

– застосування процедур контролю якості через встановлення взаємодії умов виконання якісних аудиторських послуг (загально-економічні умови діяльності, загально-національні умови здійснення аудиторської діяльності, регіональні умови, внутрішньо-фірмові умови), факторів якості аудиторських

послуг (стан розробки теорії аудиторських послуг, стан нормативного регулювання аудиторської діяльності, стан системи контролю оцінки якості аудиторських послуг) та критеріїв якості (критерії аудитора в процесі виконання аудиторської послуги, критерії клієнта), що дасть змогу їх врахувати при розробці документів зовнішньої та внутрішньої стандартизації для підвищення якості виконання аудиторських послуг;

– склад робочої документації для підтвердження процесу виконання аудиторських послуг, що забезпечує їх якісне надання та потенційне зростання конкурентних можливостей окремої аудиторської фірми;

дістало подальшого розвитку:

- виявлення тенденцій розвитку аудиторських послуг в Україні (в структурі аудиторської діяльності переважають супутні та інші аудиторські послуги, розширення спектру послуг аудиторів та поява нових), що сприяло визначенню напрямів теоретичного забезпечення їх виконання та виявлення шляхів підвищення конкурентоспроможності;

- застосування принципу незалежності аудитора в частині формування вартості аудиторських послуг, що дало змогу розробити методичні рекомендації з визначення вартості аудиторських послуг, що забезпечує виконання фундаментальних принципів етики аудитора;

- обґрунтування принципу компетентності (актуалізованої компетентності) при виконанні аудиторських послуг як умови збільшення кількості видів аудиторських послуг, які може надавати суб'єкт аудиторської діяльності;

- визначення етапів процесу виконання аудиторських послуг (визначення умов завдання, надсилання аудитором листа-угоди/укладання договору, збір загальної інформації про предмет аудиторської послуги, розробка програми виконання аудиторської послуги, виконання аудиторської послуги та отримання свідчень стосовно завдань послуги та критеріїв предмету виконання аудиторської послуги, документування ключових питань, підготовка звіту з виконання послуги) та уточнення їх змістового та процедурного забезпечення, у тому числі порядку формування договірних відносин при виконанні аудиторських послуг, що сприяє підвищенню якості аудиторських послуг;

- нормативне регулювання аудиторських послуг в Україні на макро- та мікрорівнях на основі стандартизації надання аудиторських послуг, що передбачає комплексне забезпечення виконання аудиторських послуг та дозволить контролювати якість їх надання.

Практичне значення одержаних результатів. Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання запропонованих підходів, методик та організаційних положень у практиці регулювання аудиторських послуг, при розробці рекомендацій з подальшого вдосконалення організаційно-методичних засад практики аудиторських послуг. Для суб'єктів аудиторської діяльності практичну значимість мають рекомендації з удосконалення процесу виконання аудиторських послуг, внутрішньофірмової стандартизації, формування робочої документації, що сприятиме підвищенню якості надання таких послуг та конкурентних можливостей. Запропоновані

підходи до уніфікації категоріального апарату та стандартизації сприятимуть ефективному двосторонньому інформаційному обміну та співпраці замовників аудиторських послуг та аудиторів. Результати дослідження доведено до рівня методичних розробок та рекомендацій, що дозволяє їх використати аудиторами (аудиторськими фірмами), а також у ході викладання дисциплін закладами вищої освіти, в програмах з підвищення професійних знань аудиторів, зокрема:

на регіональному рівні:

- пропозиції з удосконалення нормативного регулювання аудиторських послуг в Україні на різних рівнях регламентації, варіанти стандартизації процесу надання та контролю якості аудиторських послуг, вдосконалення класифікації аудиторської діяльності за окремими видами послуг (ТОВ Аудиторська фірма «Інфо-сервіс-аудит», довідка № 131 від 27.12.2018 р.);

на рівні суб'єктів аудиторської діяльності та господарювання:

- пропозиції щодо удосконалення формування цінової політики аудиторських фірм, шаблонів робочої документації для оформлення процесу надання консультаційних послуг, удосконалення етапів процесу виконання аудиторських послуг (Аудиторська фірма «Нива-аудит» (у формі товариства з обмеженою відповідальністю), довідка № 5 від 18.09.2018 р.);

- розробки, пов'язані із систематизацією понятійно-категоріального апарату аудиторських послуг в практиці роботи суб'єктів аудиторської діяльності та пропозиції з ідентифікації критеріїв оцінки предмету з надання аудиторських послуг (ТОВ Аудиторська фірма «Вефіль», довідка №1 від 05.01.2018 р.);

- наукові напрацювання з моніторингу та систематизації основних причин зниження якості аудиторських послуг, пропозиції зі складу та змістового наповнення робочих документів аудитора з метою документального обслуговування процесу надання різних аудиторських послуг (ТОВ «Українська регіональна аудиторська компанія», довідка № 41 від 06.12.2018 р.);

- рекомендації з удосконалення складу внутрішньофірмових стандартів з виконання аудиторських послуг, зокрема внутрішньофірмовий стандарт аудиторської фірми та шаблони документів з надання консультаційних послуг (ПП «Рівне-Консалтинг-Аудит», довідка № 35 від 16.08.2018 р.);

- пропозиції із систематизації категоріального апарату різних аудиторських послуг для однозначного сприйняття потенційними клієнтами у взаємозв'язку з ціновою політикою та характером процедур в розрізі окремого замовлення, а також чинники зростання конкурентних можливостей суб'єкта аудиторської діяльності (ТОВ «Аудиторська компанія «АЛЬФА-АУДИТ», довідка №17-11 від 02.11.2018 р.);

- пропозиції з формування робочої документації в процесі надання аудиторських послуг, варіанти реалізації внутрішньофірмової стандартизації з надання консультаційних послуг, процедурне забезпечення виконання окремих видів аудиторських послуг (Товариство з обмеженою відповідальністю-аудиторська фірма «ІНОАУДИТ», довідка №24/01-19 від 24.01.2019 р.);

- результати дослідження нових видів аудиторських послуг та пропозиції із застосування категоріального апарату аудиторських послуг в умовах їх багатоваріантності (ТОВ «Лаккі Брок», довідка № 09/01-19 від 09.01.2019 р.);

на рівні закладів вищої освіти:

- наукові результати використовуються у навчальному процесі Національного університету водного господарства та природокористування при викладанні дисциплін «Аудит», «Організація і методика аудиту» (довідка № 12/04 від 12.02.2019 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням, висновки та положення в ній, які виносяться на захист, одержані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використані лише ті положення, які є результатом особистої роботи здобувача. Особистий внесок автора за списком опублікованих у співавторстві праць вказано у переліку публікацій за темою дисертації.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені у дисертації, доповідались, обговорювались й одержали позитивну оцінку на 26 міжнародних і всеукраїнських наукових, науково-методичних і науково-практичних конференціях [28-53].

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 63 наукові праці загальним обсягом 160,25 друк. арк. (особисто автора – 90,4 друк. арк.), з яких: 5 монографій (з них 2 одноосібних); 3 – у наукових періодичних виданнях іншої держави; 9 – у виданнях, які включені до міжнародних наукометричних баз, 10 – у наукових фахових виданнях України; 10 – в інших виданнях та 26 тез доповідей і матеріалів міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається з анотації, вступу, п'яти розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 504 сторінки друкованого тексту, у тому числі робота містить 53 таблиці, 18 рисунків та 23 додатки. Список використаних джерел містить 385 найменувань на 43 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** розкрито актуальність теми дисертаційної роботи, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет, методи та інформаційну базу дослідження, розкрито наукову новизну та практичну цінність отриманих результатів, характер їх апробації, наведено інформацію про структуру дисертації.

У першому розділі «**Аудиторські послуги в Україні: історичний розвиток, сучасний стан, перспективи**» розглянуто розвиток аудиторської діяльності в Україні, виділено тенденції розвитку аудиторських послуг на сучасному етапі розвитку.

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 (рис. 1, 2).

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.

У роботі доведено значення аудиторських послуг та важлива роль аудиторів в розвитку фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання через виконання аудиторських послуг. Дослідження складу аудиторських послуг в діяльності компаній «Великої четвірки» засвідчує динаміку у виникненні нових видів аудиторських послуг, що вимагають відповідного методично-організаційного забезпечення їх виконання для потреб суб'єктів аудиторської діяльності малих та середніх практик за умови забезпечення принципу компетентності.

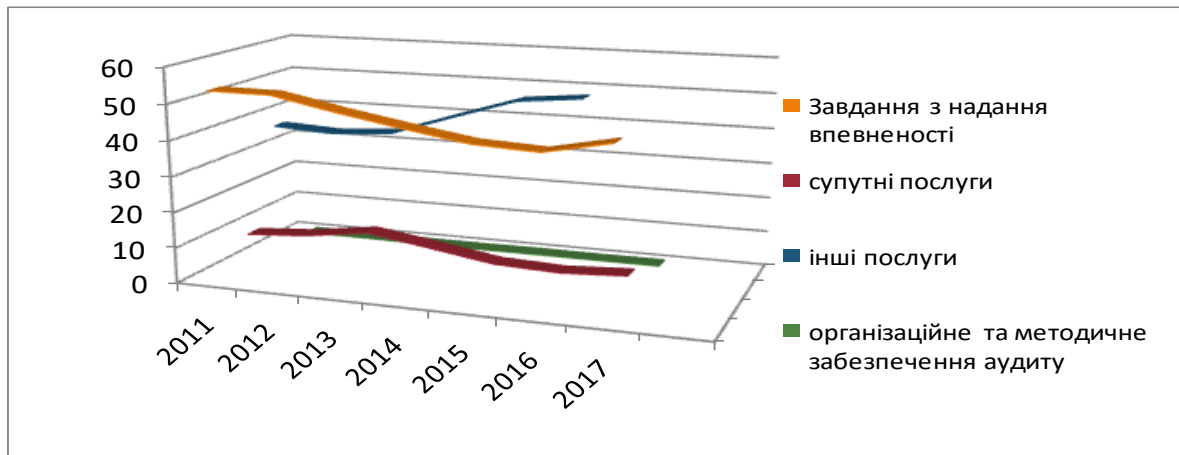


Рис. 1. Динаміка структури аудиторських послуг в Україні

Аналіз розвитку методологічного та методично-організаційного забезпечення аудиторської діяльності було здійснено з використанням історичного підходу через призму діяльності професійної організації – Аудиторської палати України, що дало змогу встановити причинно-наслідкові зв'язки розбіжностей між теорією та практикою здійснення аудиторської діяльності в Україні. Встановлено диспропорції у розвитку аудиторської діяльності: практика діяльності не корелює з нормативним забезпеченням, що доведено шляхом порівняння кількісно-якісних даних нормативного забезпечення аудиторської діяльності та обсягів виконання видів аудиторських послуг. Визначена проблема актуалізує потребу встановлення шляхів мінімізації вказаного розриву, який гальмує розвиток аудиторської діяльності та зменшує спроможності аудиторів.

Для вирішення вказаних проблем доцільним є розгляд аудиторської діяльності на засадах традиційного підходу (рис. 3), що передбачає уточнення видів аудиторської діяльності, їх класифікацію, визначення онтологічних аспектів організації аудиторської діяльності, таких як об'єкт та предмет конкретної аудиторської послуги.

У другому розділі «**Теоретичні аспекти процесу виконання аудиторських послуг**» досліджено категоріальний апарат аудиторських послуг, здійснено аналіз класифікації аудиторських послуг, виявлено тенденції нормативного забезпечення у розвитку послуг аудиторської діяльності.

Аналіз нормативного забезпечення аудиторської діяльності в Україні дав підстави зробити висновок, що використання категорій «аудит», «аудиторська діяльність», «аудиторська практика» в історичному контексті мало різні інтерпретації у тлумаченні науковців та практиків аудиту, користувачів аудиторських послуг. Особливо цей факт має місце при розгляді термінологічного апарату видів аудиторської діяльності з використанням історичного підходу до дослідження.

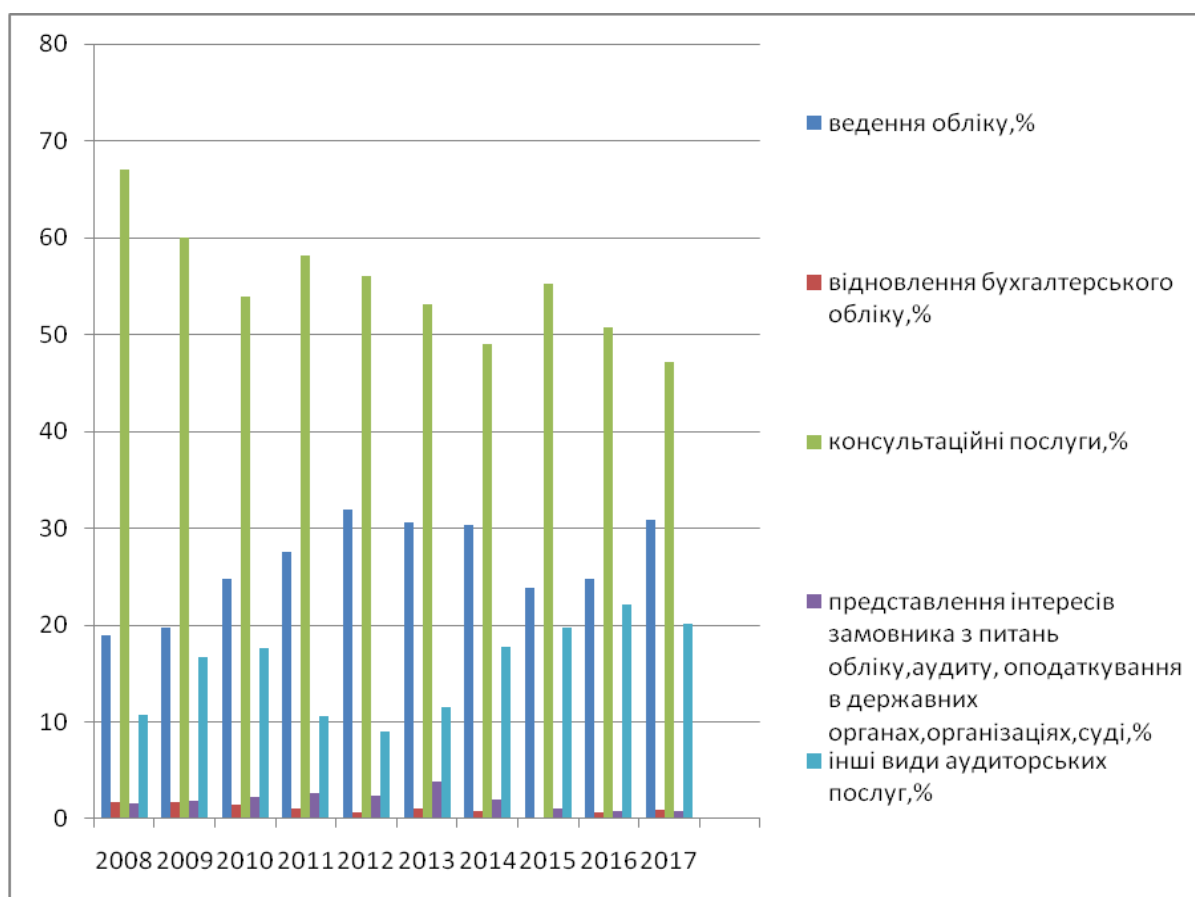


Рис.2. Тенденції розвитку окремих видів аудиторських послуг в Україні

Поряд з розвитком правової бази аудиторських послуг відбувались зміни і у методичній базі.

Перші Національні нормативи, прийняті у 1999 році, які у подальшому замінили стандарти аудиту та етики IFAC (прийняті для застосування в Україні) зазнавали змін, в тому числі щодо складу, класифікації та окремих методичних питань. Постанова та комплексне рішення проблематики (рис. 4) спрямоване на вдосконалення методологічних та практичних положень виконання аудиторських послуг, розробку концепції їх теоретичного забезпечення та практичного виконання, що сприятиме гармонізації нормативного регулювання та практики діяльності аудиторів (аудиторських фірм).

Проведене дослідження зміни сутності понятійно-категоріального апарату сфери аудиторської діяльності у наукових працях та нормативно-правових актах, які регулюють аудиторську діяльність, дало змогу зробити висновки: 1) має місце практика запозичення іншомовного категоріального апарату з ідентифікації аудиторських послуг таких, як комплаєнс, форензик, консалтинг, аутсорсинг та інші; 2) багатоваріантність визначень, що характеризують окремі види аудиторських послуг; 3) відсутність єдиного категоріального апарату щодо усіх видів аудиторської діяльності, які б однозначно сприймалися аудиторами та користувачами аудиторських послуг.



Рис. 3. Склад аудиторських послуг в умовах трансформації нормативної бази аудиторської діяльності України

Дослідження в напрямку застосування системного понятійного апарату стосовно аудиторської діяльності мають враховувати особливості предмету окремої аудиторської послуги. У свою чергу, предмет аудиторської послуги тісно пов'язаний з її характеристиками, а тому проведена в роботі ідентифікація предмета та характеристик окремих видів аудиторських послуг (відновлення обліку, ведення обліку, консультаційні послуги та інші) сприяло науковому пізнанню та вдосконаленню процесу їх виконання.

Ретроспективне дослідження категорії «завдання огляду», «оглядова перевірка» та «огляд» у вітчизняній та зарубіжній науковій літературі підтвердило наявність у попередніх роках проблеми у категоріальному апараті, показало успішність рішення проблеми саме через єдиний підхід до визначення сутності послуги, що знайшло в подальшому відображення в стандарті.

Проблематика спостерігається у класифікаційних ознаках видів аудиторської діяльності. На підставі дослідження сайтів аудиторських фірм України було встановлено класифікаційні ознаки, які застосовуються в практиці діяльності аудиторських фірм/аудиторів та є відмінними від існуючих у документах (класифікаційній групі згідно регламентуючих документів «завдання з надання впевненості» на практиці діяльності аудиторських фірм України відповідають групи аудит, аудиторські послуги; «інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю» – бухгалтерське супроводження, бухгалтерські послуги, послуги з бухгалтерського обліку, бухгалтерській облік, консультаційні послуги, консалтинг, консалтингові послуги, консультування з податків та права; «супутні послуги» – оподаткування, правові послуги, податковий консалтинг).

Варіанти класифікації видів аудиторської діяльності на практиці спрямовані на задоволення попиту замовників через пояснення потенційним та дійсним клієнтам сутності послуг. Розуміння сутності аудиторських послуг не лише як категорій локального рівня для використання аудиторами та аудиторськими фірмами обґрунтовує доцільність його рішення на національному рівні, адже сукупність нормативних документів становлять фундамент розвитку системи аудиторської діяльності в цілому. Інший напрям вдосконалення – це рівень формування та стандартизації у системі категоріального апарату (макрорівень – рівень стандартів професійних організацій, мікрорівень – рівень аудиторської фірми/аудитора).

У третьому розділі «**Методичні аспекти здійснення процесу виконання аудиторських послуг**» було розглянуто критерії оцінки предмету виконання аудиторських послуг, досліджено принцип незалежності та реалізацію інших принципів етики при виконанні аудиторських послуг у конкурентних умовах з обґрунтуванням принципу актуалізованої компетентності. Дослідженням встановлено наступні проблемні питання у розвитку аудиторських послуг (рис. 4):

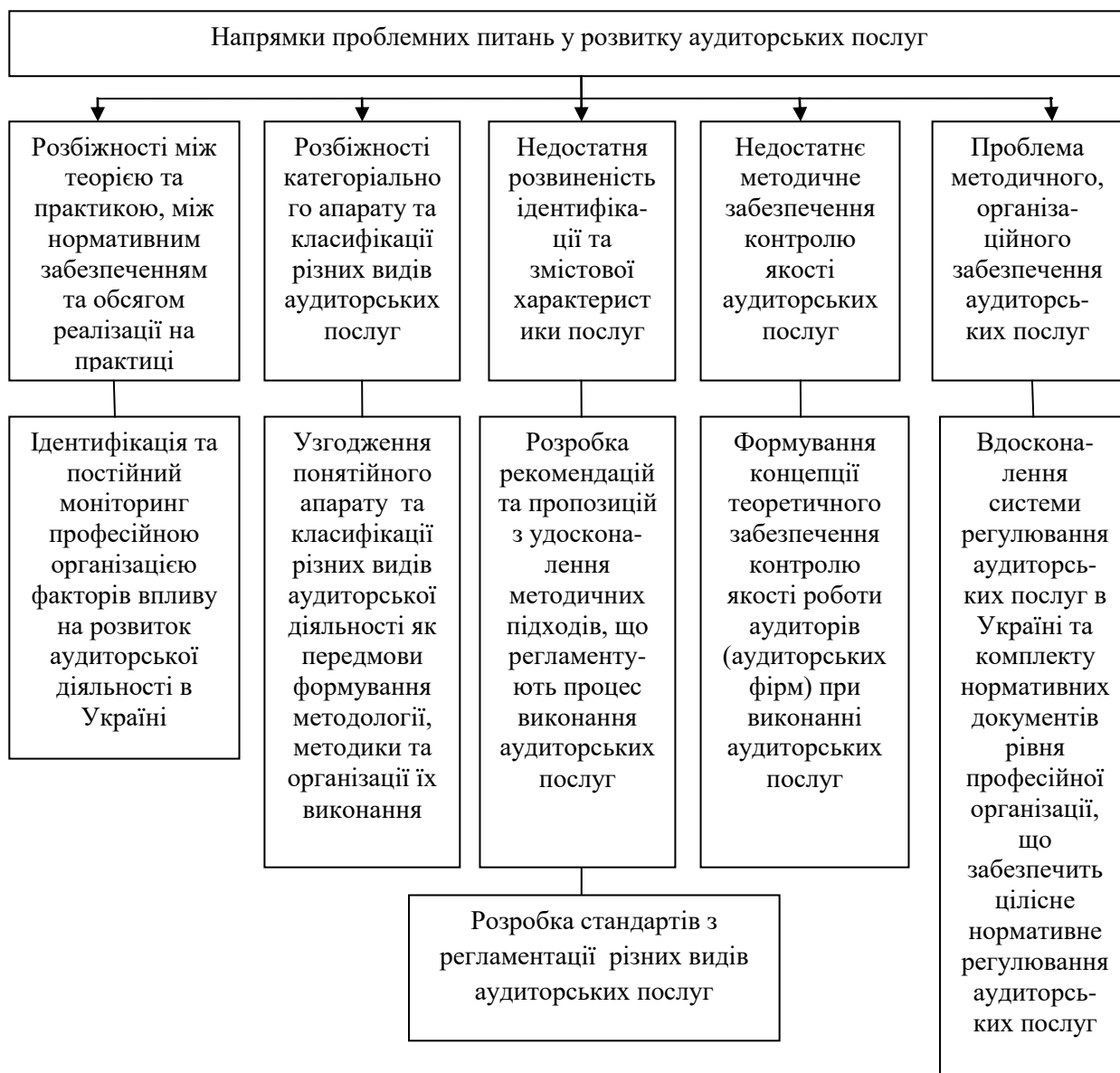


Рис. 4. Формування проблемних питань у розвитку аудиторських послуг та шляхи їх вирішення

1) неоднозначність термінологічного апарату; 2) наявність різних підходів до оцінки результируючих показників аудиторської послуги; 3) наявність можливої необізнаності представника клієнта з результатами виконання послуги, що вимагатиме від аудитора прийняття власних рішень (суджень) та ініціатив з ідентифікації результируючих показників; 4) визначення вимог до аудиторської послуги передбачає участь певних користувачів, що може супроводжуватись низьким рівнем обізнаності та компетентності з боку користувача (замовника); 5) ускладнення процесу ідентифікації предмету аудиторської послуги, що збільшує ймовірність відмови від завдання у зв'язку з підвищеним ризиком її неякісного виконання; 6) значний обсяг застосування професійного судження аудитора в процесі виконання аудиторської послуги.

При цьому аудиторю потрібно визначати критерії з врахуванням різних точок зору науковців, теоретиків та практиків, особливо при виконанні таких аудиторських послуг щодо яких відсутні орієнтири у нормативних документах.

У роботі визначено можливості уніфікації окремих критеріїв оцінювання предмету виконання аудиторської послуги в розрізі окремих видів аудиторських послуг: зрозумілість, достовірність, відповідність. Для обґрунтування цієї пропозиції було досліджено формування сутнісних характеристик завдань з надання впевненості. Предмет перевірки з виконання різних завдань з надання впевненості було оцінено з точки зору форми (фінансові та не фінансові результати діяльності або умови, фізичні характеристики, системи і процеси, поведінка) та характеристики (якісні і кількісні, об'єктивні та суб'єктивні, історичні і прогностні). Було доведено, що деякі з цих характеристик взаємодіють одне з одним, що додатково підтвердило гіпотезу про можливість узагальнення окремих характеристик на рівні певних аудиторських послуг та їх подання у стандартах. Вищенаведене дає підстави стверджувати про можливість встановлення узагальнених критеріїв оцінки, що може знайти відображення на рівні стандартизації з боку професійних організацій.

Дотримання принципів етики під час виконання аудиторських послуг на практиці пов'язане з професійною порядністю та чесністю конкретного аудитора, що вимагає посилення внутрішнього контролю якості роботи аудитора при виконанні різних аудиторських послуг. Документи з контролю якості визначатимуть орієнтири аудитору в організації власної внутрішньої системи контролю якості виконання аудиторських послуг з дотримання принципів етики. Підкреслюючи важливість умов етичної поведінки аудитора при виконанні різних аудиторських послуг розглянуто досвід США та інших країн у дослідженні дотримання аудиторами принципу незалежності та взаємозв'язку при наданні аудиту та аудиторських послуг, що дозволило виявити новітні тенденції для закордонної аудиторської практики, серед яких: 1) взаємозалежність між виконанням аудиту та збільшенням у майбутньому обсягу аудиторських послуг; 2) порушення принципу незалежності в процесі надання аудиторських послуг; 3) взаємозалежність між винагородою за аудиторські послуги та незалежністю аудиторів; 4) дотримання незалежності аудитора в процесі надання послуг з оподаткування; 5) особливості реалізації дотримання принципу незалежності в процесі надання аудиторських послуг з формування висновків аудитора в оцінці безперервності діяльності підприємства.

Принцип незалежності було розглянуто в контексті проблематики цінової політики суб'єктів аудиторської діяльності щодо різних видів аудиторських послуг. На підставі даних, щодо сум винагороди за різні види аудиторських послуг з використанням системи публічних закупівель «ProZorro» було встановлено аспекти цінової політики та роль компаній «Великої четвірки» на ринку (рис. 5, табл. 1). Індекс концентрації характеризує позицію найбільших аудиторських фірм на ринку аудиторських послуг. Значення вказаного індексу свідчать про те, що компанії

«Великої четвірки» не мають повної монополії в сегменті закупівлі аудиторських послуг, маючи певні домінуючі позиції в окремих роках, також індекс вказує на тенденцію до ефективної конкуренції на ринку аудиторських послуг в Україні. Значення індексу Херфіндаля-Хіршмана також підтверджують вказаний висновок, вказуючи на середній рівень монополізації галузі, а в окремі роки з тенденцією до низького.



Рис. 5. Взаємозв'язок між вартістю та кількістю замовлень аудиторських послуг через систему публічних закупівель «ProZorro»

Визначення особливостей принципів оплати аудиторських послуг обґрунтовано на основі аналізу нормативних документів України та інших країн у хронології змін, аналізу закордонних публікацій. У роботі ідентифіковано фактори впливу на формування величини винагороди за аудиторські послуги з точки зору клієнта та аудитора, визначено ознаки класифікації у взаємозв'язку з факторами.

Таблиця 1

Індекси концентрації (на прикладі показника «Обсяг замовлень, тис. грн.»)*

Рік	Індекс концентрації (CR4), %	Індекс Херфіндаля-Хіршмана (HHI)	Індекс галузевої концентрації (CCI)	Індекс ентропії, %
2008	12,96	0,017	0,130	6,62
2009	36,48	0,108	0,330	12,23
2010	43,47	0,099	0,291	16,31
2011	46,67	0,218	0,467	8,89
2012	0,00	0,000	0,000	0,00
2013	48,67	0,237	0,487	8,76
2014	0,00	0,000	0,000	0,00
2015	49,64	0,246	0,496	8,69
2016	44,40	0,076	0,210	20,35
2017	38,54	0,081	0,286	16,85
2018	42,72	0,141	0,377	13,26

* Складено з використання системи публічних закупівель «ProZorro»

Одним з етапів дослідження є встановлення факторів, що формують вартість аудиторських послуг в діючій практиці ціноутворення суб'єктів аудиторської діяльності. У роботі досліджено підходи суб'єктів аудиторської діяльності до формування цін на різні аудиторські послуги на підставі аналізу сайтів аудиторських фірм України.

З точки зору забезпечення практичних аспектів реалізації цінової політики суб'єктів аудиторської діяльності України здійснено: диференціацію вартості аудиторських послуг у практиці роботи суб'єктів аудиторської діяльності в Україні, встановлено організаційно-методичні підходи до формування вартості аудиторських послуг, визначено фактори впливу на формування величини винагороди за послуги з ведення обліку (аутсорсинг), встановлено фактори впливу на формування вартості консультаційних послуг.

На основі поєднання результатів теоретичних та практичних досліджень вказано на необхідність вдосконалення методичної бази з формування величини винагороди за різні аудиторські послуги, одним із шляхів реалізації чого є розробка «Методичних рекомендацій з визначення вартості аудиторських послуг». В контексті дослідження встановлено, що для аудиторських послуг принцип компетентності набуває ознак актуалізації. Вважаємо, що по відношенню до аудиторських послуг доречно застосовувати категорію «актуалізована компетентність», що означає перехід зі стану можливості виконання нових видів аудиторських послуг в стан дійсності на основі постійного вдосконалення знань та набуття нових компетентностей.

У четвертому розділі «**Організаційні аспекти процесу виконання аудиторських послуг**» обґрунтовано стандартизацію процесу виконання аудиторських послуг, визначено етапи процесу виконання аудиторських послуг та розглянуто їх реалізацію у сегменті надання консультаційних послуг.

Забезпечення якості аудиторських послуг значною мірою залежить від організації процесу виконання послуги. Як було доведено у попередніх розділах, виконання аудиторських послуг вимагає глибоких і системних знань про предметно-змістові особливості кожного виду аудиторських послуг. Зважаючи, що на сьогодні відсутні стандарти, які визначають організаційні етапи процесу виконання різних аудиторських послуг, актуальним є їх окреслити та уніфікувати. Важливою умовою при реалізації зазначених нижче етапів є наявність відповідних знань з предмета виконання послуги та обґрунтованих критеріїв, на основі яких формуватимуться процес та результати виконання послуги.

У роботі визначено уніфіковані етапи процесу виконання аудиторських послуг (рис. 6).

Дослідження показало, що питання забезпечення якісного виконання аудиторської послуги може бути реалізовано шляхом стандартизації аудиторських послуг. Наявність стандартів аудиторських послуг, у тому числі внутрішньофірмових, в першу чергу, свідчить про рівень компетентності аудитора, сприяє якості та підвищує рівень гарантування при формуванні підсумкової документації (табл. 2). Для практичної реалізації визначеної концепції запропоновано перелік внутрішньофірмових стандартів з виконання аудиторських послуг та перелік робочої документації аудитора при виконанні аудиторських послуг, необхідних для забезпечення якості цих послуг (табл. 2).



Рис. 6. Уніфіковані етапи процесу виконання аудиторських послуг

Окремо розглянуто консультаційні послуги, які у структурі інших аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності України становлять біля 50 %. Дослідження фахової літератури з аудиту показує, що по відношенню до досліджуваного виду аудиторської діяльності вживаються наступні категорії: «консультація», «консалтинг», «консультаційні послуги», «консультування». На підставі дослідження практики діяльності аудиторських фірм України визначено склад консультаційних послуг. Запропоновано структурно-змістове наповнення підсумкового документа з надання консультаційних послуг.

Вважаємо, що мають бути стандарти регламентації виконання окремих видів аудиторських послуг, які чітко вкажуть на відмінності між послугами аудиторів: за обсягом, характером роботи, критеріями якості виконання, що

важливо для аудитора та замовника послуги. На сьогодні вимоги до виконання певних видів аудиторських послуг носять декларативний характер, при цьому вони не надають ніяких запевнень для замовника у достовірності отриманої інформації за результатами виконання або у її відсутності.

Таблиця 2

Приблизний перелік робочої документації аудитора при виконанні аудиторських послуг

Етап	Назва документа
1	2
1. Документи з організації процесу надання аудиторських послуг	
Підготовчий	Стандартні форми листів-пропозицій клієнту для різних видів аудиторських послуг
	Нормативні та інструктивні документи (зовнішні та внутрішні стандарти) для виконання аудиторських послуг
Підготовчий	Стандартні форми листів-угод та договорів на різні аудиторські послуги та додатки до них
	Документація з попереднього обстеження клієнта для прийняття рішення щодо виконання завдань аудиторських послуг
	Документи щодо розрахунків з клієнтом
	Стандартні форми типової підсумкової документації за результатами виконання аудиторських послуг
2. Інформація про клієнтів з аудиторських послуг	
Підготовчий	Основні види діяльності, організаційна структура, штати, дочірні підприємства та філії
	Коротка історія підприємства
	Коротка історія попередньо наданих аудиторських послуг
	Основні фінансові показники за декілька років
	Короткий опис систем обліку та внутрішнього контролю (аудиту)
	Банківська інформація
3. Планування виконання аудиторських послуг	
Планування	Стандартні план (програми) виконання окремих видів аудиторських послуг
	- план виконання аудиторської послуги
	- програма виконання аудиторської послуги
	- опис особливостей виконання аудиторської послуги, наявності складних моментів (проблемних питань) у її виконанні, необхідності залучення експертів, фахівців з окремих питань для виконання певної аудиторської послуги
	- перелік питань, на які клієнт просив звернути особливу увагу
	- оцінка ризику неякісного виконання аудиторської послуги
4. Контроль роботи інших осіб, які брали участь у виконанні аудиторських послуг	
Конт-роль	Документи з контролю роботи внутрішніх аудиторів
	Документи з контролю роботи інших аудиторів
	Документи з контролю роботи інших спеціалістів (аналітиків, менеджерів, фінансистів, інших спеціалістів)

1	2
5. Документальне оформлення процесу виконання аудиторських послуг	
Документування	Ведення книг (журналів) надання консультацій або інших послуг
	Копії документів, аналітичні таблиці, розрахунки, схеми, заповнені форми звітності тощо.
6. Оформлення результатів виконання аудиторських послуг	
Документування	Наявність типових форм звітів для різних аудиторських послуг
	Звіти про результати виконання аудиторських послуг
	Акт-приймання задачі виконаної аудиторської послуги (за необхідності)

Значний перелік аудиторських послуг не підлягає стандартизації, як на рівні МСА, так і у складі нормативних документів АПУ. Разом з тим, аудитори повинні якісно виконувати аудиторські послуги. Проаналізований досвід нормативного регулювання аудиторських послуг в Україні відрізняється від практики інших країн, зокрема у Великій Британії професійною організацією АІСРА (American Institute of Certified Public Accountants) передбачено стандарти для регламентування консультаційних та інших послуг, що їх можуть надавати аудитори. Аналіз міжнародного досвіду з питань стандартизації зумовив необхідність запропонувати стандартизацію аудиторських послуг, що дозволяє вирішити наступні питання: зробити процес виконання послуги більш раціональним з використанням стандартизованих форм робочих документів під час її виконання; визначити принципи етики та методики виконання конкретної аудиторської послуги; забезпечити якість виконання аудиторської послуги, узагальнивши різні етапи виконання конкретної аудиторської послуги; внутрішні стандарти дозволяють конкретизувати вимоги не розкриті МСА та стандартами професійної організації.

У п'ятому розділі «**Забезпечення якості аудиторських послуг**» досліджено чинники забезпечення конкурентоспроможності суб'єктів аудиторської діяльності, визначено базис забезпечення якості аудиторських послуг, розроблено аспекти внутрішнього контролю якості виконання аудиторських послуг та його моніторингу.

Проблематика забезпечення якості аудиторських послуг привертає увагу з точки зору законодавчих вимог у сфері аудиторської діяльності, які в основному мають акцент на забезпеченні вимог до якості аудиту фінансової звітності, у тому числі суб'єктів суспільного інтересу. Окремі вимоги до якості аудиторських послуг не мають належного відображення на рівні нормативних документів.

Проаналізовано дефініції визначення понять «якість аудиту» та «якість аудиторських послуг», на основі чого встановлені спільні та відмінні ознаки їх наукового розуміння, а також чинники та фактори, які впливають на забезпечення якості аудиторських послуг. Дослідження вказує на підстави виділити дві групи впливу на якість аудиторських послуг: фактори та умови.

Фактори впливають на якість, умови – забезпечують якість. Такий поділ має важливе значення при формуванні методології, методики та організації аудиторської роботи з забезпечення якості аудиторських послуг, так як здатність факторів впливати на поліпшення якості значною мірою залежить від умов забезпечення якості.

Поняттю «якість» аудиторських послуг характерні такі властивості, відповідність яким і визначає сутність конкретної аудиторської послуги, адже визначення думки чи висновку аудитора має користь лише у тому випадку, коли користувачі бачать корисність цієї послуги у поєднанні з правдивістю результатів. У свою чергу, корисність послуги буде забезпечувати конкурентоспроможність фірми (аудитора), стимулювати звернення клієнтів до подальших замовлень. Зростання довіри можливе при роботі аудиторів відповідно до професійних правил та підвищенні якості аудиторських послуг. У дослідженні розглянуто теоретичні та практичні питання оцінки якості аудиторських послуг з метою визначення шляхів вдосконалення методичного забезпечення якості виконання цих послуг. З'ясована проблематика моніторингу якості виконання аудиторських послуг, а на підставі аналізу практичних результатів моніторингу якості аудиту, що здійснює Аудиторська палата України визначено організаційно-методичні етапи виконання аудиту, щодо яких трапляються відхилення у забезпеченні якості, як передумова визначення шляхів розвитку системи забезпечення та контролю якості інших аудиторських послуг. Вирішена проблематика ідентифікації критеріїв, факторів та умов для оцінки якості аудиторських послуг (рис. 7). Забезпечення гарантій якості аудиторських послуг має відбуватись на основі положень, що визначить теоретичне забезпечення контролю якості роботи аудиторів (аудиторських фірм) при виконанні аудиторських послуг у взаємозв'язку з їх регулюванням в Україні. За напрямками практичної реалізації це можуть бути: 1) положення з визначення об'єктів контролю якості аудиторських послуг; 2) положення з визначення критеріїв якості аудиторських послуг, що ґрунтуються на взаємозв'язку «сутність послуги – об'єкт послуги – предмет послуги – мета послуги – змістове наповнення послуги – підсумковий документ послуги»; 3) формування основних засад та принципів організації контролю якості; 4) визначення принципів внутрішньфірмової політики контролю якості аудиторських послуг; 5) характеристика змістових елементів системи контролю якості аудиторських послуг; 6) розробка заходів з документального забезпечення політики та процедур забезпечення якості виконання аудиторських послуг.

Суспільна значимість аудиторських послуг є спільною для всіх суб'єктів аудиторської діяльності та є комплексом вигод, які забезпечуються іншими суб'єктами та з активної участі професійних організацій. Ця стратегія реалізовується внаслідок використання можливостей збільшення корисності запропонованих аудиторських послуг.

Формування якості надання аудиторських послуг					
Індикатори забезпечення якості аудиторських послуг			Передумови забезпечення якості аудиторських послуг		
Критерії якості (сукупність теоретичних, методологічних та організаційних якостей аудиторської послуг, яка здатна задовольнити потреби зацікавлених користувачів)		Показники якості (сукупність параметрів, що мають властивості чіткої ідентифікації та вимірювання з оцінки якості)		Фактори формування якості аудиторських послуг	Умови забезпечення якості
Критерії процесу виконання аудиторської послуги	Критерії оцінки якості виконання аудиторської послуги	Аудитора	Клієнта	Стан нормативного регулювання аудиторської діяльності (у т.ч. в сегменті інших аудиторських послуг)	Загально-економічні умови діяльності
		Показники якості надання послуг аудитора (за видами послуг)	Показники якості надання послуг з точки зору клієнта (за видами аудиторських послуг)	Стан розробки теорії аудиту (у т.ч. теорії аудиторських послуг)	Загально-національні умови провадження аудиторської діяльності
				Стан методичної бази аудиторських послуг	Регіональні умови провадження аудиторської діяльності
				Стан організаційної бази аудиторських послуг	Внутрішньо-фірмові умови провадження аудиторської діяльності
Стан системи контролю і механізми оцінки якості аудиторських послуг					
Регламентация аудиторських послуг					
Процес контролю за якістю надання аудиторських послуг					
Управління якістю аудиторських послуг					
Суспільна та економічна значимість аудиторських послуг					

Рис 7. Модель формування якості надання аудиторських послуг

У зв'язку з цим актуалізується питання класифікації факторів, які впливають на розвиток послуг аудиторської діяльності.

Нормативне регулювання аудиторської діяльності має відповідати на стану розвитку аудиторських послуг, а отже певною мірою пов'язано із прогнозуванням, що ґрунтується на характеристиці стану об'єкта через пізнання його окремих частин, а також із передбаченням, що і забезпечує управління аудиторською діяльністю на засадах цілісності, системності. У контексті вищезазначеного запропоновано прогнозування конкурентоспроможності суб'єктів аудиторської діяльності з врахуванням факторів впливу (табл. 4).

Таблиця 4

Етапи оцінювання та прогнозування конкурентоспроможності суб'єктів аудиторської діяльності України

Етап	Характеристика етапу	Предмет оцінювання	Завдання
Оцінка середовища діяльності аудиторської фірми (аудитора)	1. Характеристика (оцінка) стану внутрішньої конкурентоспроможності (місцевої, регіональної, загальнодержавної). 2. Оцінка та діагностика факторів зовнішнього та внутрішнього впливу конкурентоспроможності мікрорівня	Інформаційний простір та клієнтська база аудиторської фірми /аудитора для оцінки діяльності	Оцінка макроекономічної ситуації в Україні. Збір та систематизація даних про стан аудиторської діяльності в Україні. Збір та систематизація інформації про стан аудиторської діяльності в регіоні (місто, область, регіон). Аналіз нормативно-правових документів, які регламентують аудиторську діяльність в Україні та напрямки реалізації їх положень для підвищення конкурентоспроможності. Аналіз бази даних наявних і потенційних клієнтів. Оцінка вподобань клієнтів аудиторів.
Оцінка конкурентоспроможності	Аналіз та оцінка стану конкурентоспроможності та джерел, які її формують	Оцінка ефективності та стійкості підприємства на ринку аудиторських послуг	Аналіз фінансових показників діяльності аудиторської фірми. Аналіз співвідношення макроекономічних тенденцій аудиторської діяльності з тенденціями та показниками діяльності регіону та конкретної аудиторської фірми. Оцінка стану ресурсів та інтелектуального капіталу фірми для забезпечення конкурентоспроможності. Оцінка можливості та швидкості реагування аудиторської фірми (аудитора) на зміну зовнішнього середовища. Аналіз доходів та витрат. Оцінка бажаного результату, включаючи потреби клієнтів у послугах аудитора.
Прогнозування конкурентоспроможності	Формування системи прогнозування діяльності аудиторської фірми	Механізми господарювання аудиторської фірми	Факторне моделювання впливу зовнішніх та внутрішніх чинників на конкурентоспроможність. Прогнозування рівня фінансової стійкості аудиторської фірми (аудитора). Економічне обґрунтування необхідності проведення оперативного і стратегічного управління діяльністю аудиторської фірми.

Запропонований порядок оцінювання та прогнозування конкурентоспроможності може бути використаний у діяльності професійних організацій для оцінки стану розвитку ринку аудиторських послуг в цілому по Україні та регіонами, а також окремими суб'єктами аудиторської діяльності для оцінки власної конкурентоспроможності та виявлення можливостей її підвищення.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано вирішення наукової проблеми, яка полягає у виявленні закономірностей та формуванні науково обґрунтованих методологічних, методичних та організаційних положень процесу виконання аудиторських послуг в Україні.

У результаті дослідження отримано наукові результати на рівні теорії, методології та практики, зокрема:

1. На ринку аудиту в Україні переважають аудиторські послуги на противагу аудиту фінансової звітності, що вимагає вдосконалення методики та організації їх виконання. Серед тенденцій розвитку аудиторських послуг відмічається: розширення спектру послуг аудиторів та поява нових видів аудиторських послуг; незначна частка супутніх послуг; суттєва частка інших аудиторських послуг зі сталою тенденцією до збільшення; переважне надання консультаційних послуг, а також послуг з ведення обліку; тенденція до зменшення завдань з надання впевненості; пропонування нових видів послуг (комплаєнс, форензик, акруарні послуги, ІРО діагностика, інші). Виявлені тенденції дають змогу прогнозувати розвиток ринку аудиторських послуг в Україні і виявляти проблемні питання на нормативному, теоретичному та методологічному рівнях, визначати шляхи підвищення конкурентоспроможності суб'єктів аудиторської діяльності.

2. Нормативне регулювання аудиторських послуг зазнає постійних змін, проте це не дає змогу подолати розрив між теорією та практикою аудиторської діяльності. Для наближення теорії та практики потрібно вдосконалити категоріальний апарат та визначити класифікаційні ознаки аудиторських послуг. До основних особливостей процесу виконання аудиторських послуг у порівнянні з аудитом фінансової звітності відносяться: різноманітність предмету аудиторських послуг, наявність фінансової та нефінансової інформації у предметі виконання послуги, різні за формою та змістом підсумкові документи. Отримані результати сприятимуть гармонізації теорії та практики процесу виконання аудиторських послуг, що створює умови для забезпечення якості послуг в цілому.

3. Для якісного виконання аудиторських послуг на практиці важливим є належне обґрунтування теоретичних передумов, що в подальшому сприятиме реалізації саме якісного надання аудиторських послуг. До загальнотеоретичних засад віднесено: організація внутрішнього контролю якості виконання

аудиторських послуг аудиторської діяльності через внутрішньофірмову стандартизацію, процедури робочого документування аудиторських послуг, моніторинг та забезпечення якості надання аудиторських послуг. Реалізація пропозицій дозволить сформуванню цілісної концепції розвитку аудиторських послуг в Україні та здійснити теоретичне забезпечення контролю якості роботи аудиторів (аудиторських фірм) при виконанні аудиторських послуг. З практичної точки зору вона сприятиме зростанню конкурентних можливостей окремої аудиторської фірми у виконанні аудиторських послуг та ринку аудиторських послуг в Україні.

4. До виявлених проблем формування категоріального апарату аудиторських послуг відносяться: наявність практики запозичення іншомовного категоріального апарату з ідентифікації аудиторських послуг (комплаєнс, форензік, консалтинг, аутсорсинг); багатоваріантність визначень, що характеризують окремі види аудиторських послуг (зокрема консультаційних послуг); відсутність єдиного категоріального апарату щодо усіх видів аудиторської діяльності для застосування аудиторами в інтересах користувачів послуг. Оскільки консультаційні послуги становлять вагомий частину в складі аудиторських послуг в Україні за цими послугами було вдосконалено категоріальний апарат через пропозицію категорій «консультаційні послуги», «процес консультування», «консультації», що сприяє однозначності розуміння послуги. Реалізація пропозиції з уніфікації категоріального апарату на прикладі консультаційних послуг дає підстави розвинути нормативну регламентацію аудиторських послуг в частині уніфікації категоріального апарату й інших аудиторських послуг.

5. Існуючі на практиці варіанти формування робочих документів аудитора, які значною мірою стосуються аудиту фінансової звітності, не відображають специфіку різних видів аудиторської послуг, а отже не є повною мірою теоретично обґрунтованими. Запропонований склад робочої документації для підтвердження процесу виконання аудиторських послуг забезпечуватиме їх якісне надання та потенційне зростання конкурентних можливостей окремої аудиторської фірми.

6. Результативність та якість роботи аудиторів в процесі надання аудиторських послуг залежать від критеріїв оцінювання предмету виконання аудиторських послуг. У роботі визначені критерії оцінювання предмету виконання аудиторських послуг, до яких віднесено зрозумілість, достовірність, відповідність. Запропоновані на рівні стандартизації критерії оцінювання предмету аудиторських послуг сприятимуть належним умовам їх виконання, підвищать якість та посилять взаємодію клієнта та аудитора.

7. Ключовою проблемою дотримання принципу незалежності при виконанні аудиторських послуг є цінова політика суб'єктів аудиторської

діяльності. У роботі ідентифіковано фактори впливу на величину винагороди за аудиторські послуги, що дало змогу сформувавши внутрішньофірмовий стандарт «Методичні рекомендації з визначення вартості аудиторських послуг», який визначає базові положення та особливості ціноутворення у процесі виконання аудиторських послуг, що сприятиме формуванню обґрунтованої цінової політики.

8. Для розширення можливостей виконання нових видів аудиторських послуг принцип компетентності набуває ознак актуалізації. Реалізація принципу «актуалізованої компетентності» передбачає перехід аудитора зі стану можливості в стан дійсності, тобто спроможності виконувати нові види аудиторських послуг через набуття аудиторами компетентностей з методики виконання видів аудиторських послуг. Вказаний підхід може бути реалізований через програми підвищення знань аудиторів рівня професійних організації аудиторів та розширить можливості аудиторських фірм малих та середніх практик.

9. Однією із умов забезпечення якісного виконання аудиторських послуг є дотримання послідовних етапів процесу виконання послуги та їх процедурного забезпечення. Визначені наступні етапи процесу виконання аудиторських послуг: визначення умов завдання, надсилання аудитором листа-угоди/укладання договору, збір загальної інформації про предмет аудиторської послуги, розробка програми виконання аудиторської послуги, виконання аудиторської послуги та отримання свідчень стосовно завдань послуги та критеріїв оцінювання предмету виконання аудиторської послуги, документування ключових питань, підготовка звіту з виконання послуги. У договірних відносинах з питань виконання аудиторських послуг пропонується застосовувати листи-угоди, зміст яких уточнено у розрізі окремих видів аудиторських послуг.

10. Значну частку в структурі аудиторської діяльності займають консультаційні послуги. Дослідження категоріального апарату («консультація», «консалтинг», «консультаційні послуги», «консультування») на підставі узагальнення практики діяльності аудиторських фірм дозволило визначити склад консультаційних послуг та класифікувати їх за групами: з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, з питань управління, з питань інформаційних технологій в обліку та звітності, з питань оподаткування, з інших питань облікового та економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності. Для підвищення якості виконання аудиторських послуг запропоноване структурно-змістове наповнення підсумкового документа з надання консультаційних послуг, розроблено «Стандарт консультаційних послуг».

11. У чинних нормативних документах відсутні критерії якості аудиторських послуг. У дослідженні визначені умови виконання якісних аудиторських послуг (загально-економічні умови діяльності, загально-національні умови здійснення аудиторської діяльності, регіональні умови провадження аудиторської діяльності, внутрішньо-фірмові умови провадження аудиторської діяльності), фактори якості аудиторських послуг (стан розробки теорії аудиторських послуг, стан нормативного регулювання аудиторської діяльності, стан системи контролю оцінки якості аудиторських послуг) та критерії якості (критерії аудитора в процесі виконання аудиторської послуги, критерії клієнта). Такий поділ має важливе значення при формуванні методології, методики та організації виконання аудиторських послуг, що відображено у моделі формування якості надання аудиторських послуг.

12. Однією із умов, що підтверджує якість роботи аудиторської фірми, у тому числі в частині надання аудиторських послуг, є внутрішньофірмові стандарти виконання аудиторських послуг. Розробка внутрішньофірмових стандартів складається з методологічних (базові принципи здійснення, критерії оцінювання предмету виконання аудиторської послуги, процедури виконання послуг); організаційних положень (дії аудитора при виконанні аудиторської послуги), встановлення вимог до складу, змісту та форм робочої документації, видів підсумкової документації). Діяльність аудиторських фірм в розробці внутрішньофірмових стандартів надання аудиторських послуг (мікрорівень) може бути оптимізоване через наявність стандартів рівня професійних організацій (макрорівень).

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії:

1. Антонюк О.Р. Ідентифікація сутності послуг аудиторської діяльності як передумова їх якісного надання. *Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ. Т.3: «Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту ХХІ-му столітті»*: монографія/за ред. [із передм.] С.Ф. Легенчука: Житомир: Видавець О.О. Євєнюк, 2016.С. 322-342 (загальний обсяг 24,4 д.а., особисто автору належить 1,04 д.а.: *розкрито сутнісні характеристики аудиторських послуг, категоріальний апарат видів аудиторських послуг*).

2. Антонюк О.Р., Чижевська Л.В. Методологічні засади формування предмета перевірки завдань з надання впевненості. *Аудит управлінської діяльності: адміністративного менеджменту, бізнес-адміністрування, корпоративного управління, менеджменту підприємництва (показники оцінки результатів, їх облік та прогнозування)*: монографія/за заг. ред. д-ра економ. наук, проф. В.Я. Нусінова. Кривий Ріг: Вид. Р.А. Козлов, 2016. С. 84-93

(загальний обсяг 23,18 д.а., особисто автору належить 0,26 д.а.: *обґрунтовано можливості застосування узагальнених критеріїв достовірності та якості виконання аудиторських послуг*).

3. Антонюк О.Р. Еволюція нормативного забезпечення аудиторських послуг: часовий аспект та вектор розвитку. *Financial and Economic Security and Accounting and Analytical Support i Business: monograph* / L. Kindratska, K. Pavlov, L. Shpak, O. Yatsenko [et.al]: edited by V. Yatsenko.- East West Association For Advanced Studies and Higher Education GmbH, Vienna, Austria, 2016. С. 233-244 (загальний обсяг 22,11 д.а., особисто автору належить 0,61 д.а.: *визначено етапи розвитку нормативного регулювання аудиторських послуг та перспективи розвитку*).

4. Антонюк О.Р. Формування концепції теоретичного забезпечення послуг професійної аудиторської діяльності в Україні: *монографія*. Рівне: Вид-ць Дятлик М., 2017. 300 с. (19 д.а.).

5. Антонюк О.Р. Методологія та організація процесу виконання аудиторських послуг: *монографія*. Рівне: Вид-ць Зень О., 2018. 440 с. (28 д.а.).

Статті у наукових періодичних виданнях інших держав:

6. Antonyuk E. Issues and proposals for the improvement of standartization of audit services. *International Journal of New Economics and Social Sciences*. Poland, Swinoujście. 2015. № 2 (2). p. 114-119. URL: <https://ijoness.com/resources/html/cms/MAINPAGE> (Польща) (0,5 д.а.).

7. Antonyuk E. Diversification of audit services as a way to improve the effectiveness of auditing company. *International Journal of New Economics and Social Sciences*. Poland, Swinoujście. 2016. № 1 (3). p. 55-63. URL: <https://ijoness.com/resources/html/cms/MAINPAGE> (Польща) (0,75 д.а.).

8. Antonyuk O. Historyczne etapy rozwoju działalności kontrolnej poprzez pryzmat pracy profesjonalnej organizacji audytorów. *Zeszyty Naukowe*. Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach. Seria: Administracja i Zarządzanie 2018. №116(43). 2018. P. 39-49 (Польща) (0,38 д.а.).

Статті у виданнях, які включені до міжнародних наукометричних баз:

9. Антонюк О.Р. Внутрішньофірмовий контроль якості надання аудиторських послуг. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Серія: Економіка. 2017. №7 (35). С.78-83 (включено до *Index Copernicus, Ebsco Publishing, DOI, PИИЦ, Google Академія, Національна бібліотека ім. В.І Вернадського*) (0,39 д.а.).

10. Антонюк О.Р. Нормативно-практичні паралелі у розвитку аудиторських послуг в Україні. *Вісник Одеського національного університету*. 2017. Том 22. Випуск 11 (64). Серія: Економіка. С.218-223 (включено до *Index Copernicus*) (0,46 д.а.).

11. Антонюк О.Р. Вектори теоретичних пошуків у формуванні концепції аудиторських послуг в Україні. *Науковий Вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія: Економіка і менеджмент. 2017. Випуск 23. Частина 2. С. 86-90 (включено до *Index Copernicus*) (0,46 д.а.).

12. Антонюк О.Р. Наукові концепції у розвитку системи аудиторських послуг. *Економічні студії*. 2017. № 4 (17). С. 11-15 (включено до *PIHЦ*) (0,47 д.а.).

13. Антонюк О.Р. Критерії та фактори формування якості надання аудиторських послуг, відмінних від аудиту. *Modern Economics*. 2018. №7. С.14-22. URL: <https://modecon.mnau.edu.ua/criteria-and-factors-that-insure-the-quality-in-provision-of-audit-services-different-from-audit/> (включено до *Academic Resource Index, Directory of Resource Index, Directory Research Journals Indexing Journals, Cite Factor Academic Scientific, Scientific Indexing Service, Google Scholar, DOAI, JIFactor, Crossres*) (0,38 д.а.).

14. Антонюк О.Р. Вектори розвитку систем контролю якості надання аудиторських послуг в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. №21. URL:<http://global-national.in.ua/issue-21-2018> (включено до *Index Copernicus, Google Scholar*) (0,49 д.а.).

15. Антонюк О.Р. Сутність поняття «якість аудиторських послуг» у дослідженнях вчених. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Випуск 25. С.187-191 (включено до *Index Copernicus, Google Scholar*) (0,41 д.а.).

16. Антонюк О.Р. Оцінювання та прогнозування конкурентоспроможності суб'єктів аудиторської діяльності України. *Науковий Вісник Херсонського державного університету*. Серія: Економічні науки. 2018. Випуск 28. Частина 2. С.141-145 (включено до *Index Copernicus*) (0,38 д.а.).

17. Антонюк О.Р., Чижевська Л.В. Критерії виконання завдань з надання впевненості: нормативна регламентація та проблематика реалізації на практиці. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. №12/3. С. 4-8 (включено до *Index Copernicus*). (0,3 д.а.).

Статті у наукових фахових виданнях України:

18. Суха О.Р. (Антонюк О.Р.), Глушко О. Професійна етика – основа довіри до професії аудитора. *Вісник Національного університету водного господарства і природокористування*. 2005. Частина 2. Вип.1(29).С.157-164 (загальний обсяг 0,18 д.а., особисто автору належить 0,09 д.а.: обґрунтована необхідність розвитку положень етики у процесі надання аудиторських послуг).

19. Суха О.Р. (Антонюк О.Р.) Проблеми визначення оглядової перевірки фінансових звітів. *Вісник Національного університету водного господарства і природокористування*. 2006. № 4(36). Ч. 3. С. 428-437 (0,22 д.а.).

20. Суха О.Р. (Антонюк О.Р.), Марчук А.В. Проблеми і перспективи контролю якості аудиту в Україні. *Вісник Національного університету водного господарства і природокористування*. 2007. Вип. 3 (39). С.290-297 (загальний обсяг 0,17 д.а., особисто автору належить 0,09 д.а.: визначено напрями розвитку у забезпеченні якості аудиту).

21. Суха О.Р. (Антонюк О.Р.), Шпіньова Д. Консультаційні послуги як вид аудиторської діяльності. *Вісник Національного університету водного господарства і природокористування*. 2008. Вип. 2 (42). С. 242-249 (загальний обсяг 0,17 д.а., особисто автору належить 0,08 д.а.: визначено ознаки класифікації консультаційних послуг).

22. Суха О.Р. (Антонюк О.Р.), Тимейчук Т.Б. Особливості застосування процедур аудиту в умовах автоматизованої обробки облікової інформації. *Вісник Національного університету водного господарства і природокористування*. 2008. Випуск 3 (43). С. 193-198 (загальний обсяг 0,16 д.а., особисто автору належить 0,08 д.а.: наведено склад процедур аудиту для застосування в умовах автоматизованої обробки даних).

23. Суха О.Р. (Антонюк О.Р.) Етичні принципи при виконанні супутніх та інших аудиторських послуг. *Вісник Національного університету водного господарства і природокористування*. 2008. Вип.4 (44). Частина 2. С. 457-465 (0,21 д.а.).

24. Суха О.Р. (Антонюк О.Р.), Ігнатюк А.В. Контроль якості аудиторських послуг в Україні та міжнародна практика. *Вісник Національного університету водного господарства і природокористування*. 2010. Вип. 4 (52).С.217-223 (загальний обсяг 0,16 д.а., особисто автору належить 0,08 д.а.: встановлено перспективи розвитку контролю якості аудиторських послуг в Україні).

25. Суха О.Р. (Антонюк О.Р.), Адоньєва Л.В. Тенденції розвитку складу аудиторських послуг в Україні. *Вісник Національного університету водного господарства і природокористування*. 2011. Вип. 1 (53).С.201-209 (загальний обсяг 0,24 д.а., особисто автору належить 0,12 д.а.: визначена проблематика класифікації аудиторських послуг).

26. Антонюк О.Р., Ситнікова А.О. Розвиток аудиторської діяльності через призму законодавства: досвід України. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. 2017. № 4(80).С.102-123 (загальний обсяг 1,03 д.а., особисто автору належить 0,51 д.а.: розкрито тенденції нормативного регулювання аудиторської діяльності та вектори розвитку).

27. Чижевська Л.В., Антонюк О.Р. Сучасний стан та механізми забезпечення конкурентоспроможності суб'єктів аудиторської діяльності. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія:

Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2017. № 862. С. 261-267 (загальний обсяг 0,45 д.а., особисто автору належить 0,22 д.а.: визначено шляхи забезпечення конкурентоспроможності суб'єктів аудиторської діяльності).

Матеріали конференцій:

28. Суха О.Р. (Антонюк О.Р.) Робоча документація аудитора за результатами виконання супутніх та інших послуг аудиту. *Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і перспективи розвитку*: збірник матеріалів доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Івано-Франківськ, 15-16 квітня 2010 р.). Івано-Франківськ, 2010. С. 73-75 (0,1 д.а.).

29. Суха О.Р. Практичні аспекти організації контролю якості в аудиторській фірмі. *Фінансова система України: становлення та розвиток: матеріали науково-практичної конференції* (м. Острого, 2012 р.). Острого: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2012. 180 с. С. 94-96 (0,1 д.а.).

30. Антонюк О.Р. Аналіз понятійного апарату у визначенні окремих видів аудиторської діяльності. *Проблеми і механізми відтворення ресурсного потенціалу України в контексті Євроінтеграції*: збірник тез за матеріалами 5-ої Міжнародної науково-практичної конференції (м. Рівне, 18-19 жовтня 2012 р.). Рівне: НУВГП, 2012. С.113-115 (0,09 д.а.).

31. Антонюк О.Р. Формування концепції теоретичного забезпечення професійних аудиторських послуг. *Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки*: матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції (м. Луцьк, 10 жовтня 2014 р.). Луцьк: РВВ Луцького ПТУ, 2014. Ч.1. С.9-10 (0,04 д.а.).

32. Антонюк О.Р. Супутні та інші послуги професійної аудиторської діяльності: аналіз змін та проблематики нормативно-правового регулювання. *Проблеми і механізми відтворення ресурсного потенціалу України в контексті Євроінтеграції*: збірник тез VI Міжнародної науково-практичної конференції (м. Рівне, 16-17 жовтня 2014р.). Рівне: Видавництво НУВГП, 2014. С.294-295 (0,1 д.а.).

33. Антонюк О.Р. Критерії оцінювання достовірності фінансової інформації при наданні аудиторських послуг. *Фінансова система країни: тенденції та перспективи розвитку*: матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції (м. Острого, 24 квітня 2015 р.). Острого: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2015. С. 3-5 (0,09 д.а.).

34. Антонюк О.Р. Вдосконалення нормативного забезпечення послуг професійної аудиторської діяльності в Україні. *Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у XXI-му столітті*: тези виступів

Міжнародної науково-практичної конференції (м. Житомир, 6-7 листопада 2015 р.). Житомир: Вид. О.О. Євєнюк, 2015. С.195-196 (0,04 д.а.).

35. Анто́нюк Е.Р. Ценообразование в сфере оказания аудиторских услуг: концептуальные основы. *Проблемы ведения управленческого учёта в Республике Таджикистан: материалы Республиканской научно-практической конференции* (г. Душанбе, 1 декабря 2015 г.). Душанбе, 2016. С. 4-9 (0,13 д.а.).

36. Анто́нюк О.Р. Аналіз сутнісних характеристик аудиторських послуг, відмінних від аудиту. *Майбутнє-аудит: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Кривий Ріг, 19 грудня 2015 року). Кривий Ріг: Вид. Р.А. Козлова. С. 64-65 (0,09 д.а.).

37. Анто́нюк О.Р. Роль аудиторських послуг у забезпеченні якості менеджменту суб'єктів господарювання. *Економіко-правові виклики 2016 року: збірник матеріалів Шостої міжнародної науково-практичної конференції НАНР* (м. Львів, 12 січня 2016 року). Львів: НАНР-Національна академія наукового розвитку, 2016. Том.2. С. 16-20 (0,13 д.а.).

38. Анто́нюк О.Р. Сучасні тенденції у розвитку конкурентних переваг аудиторських фірм. *International Scientific-Practical Conference Modern Transformation of Economics and Management in the Era of Globalization: Conference Proceeding* (Klaipeda, January 29, 2016). Klaipeda: Baltija Publishing. P. 252-255 (0,13 д.а.).

39. Анто́нюк О.Р. До питання значення листа-зобов'язання в процесі надання аудиторських послуг. *Фінансове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання: збірник матеріалів ІV Всеукраїнської науково-практичної конференції* (м. Кременчуг, 18-20 лютого 2016 р.). Кременчуг, 2016. С.153-154 (0,09 д.а.).

40. Анто́нюк О.Р. Проблемні питання реалізації принципу незалежності в процесі надання послуг, відмінних від аудиту: теоретичні аспекти. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XIV Всеукраїнської наукової конференції* (м. Київ, 25 березня 2016 р.). К.: ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2016. С.108-111 (0,1 д.а.).

41. Анто́нюк О.Р. Принцип компетентності у виконанні завдань з надання впевненості. *Стратегія розвитку аудиту в умовах глобалізації економічних відносин: тези доповідей Міжнар. наук-практ. конф.* (м. Київ, 31 березня-1 квітня 2016 р.). Київ: Київ. нац. торг.-економ. ун-т, 2016. С.5-8 (0,12 д.а.).

42. Анто́нюк Е.Р. Направления усовершенствования регулирующих документов сферы аудиторской деятельности в Украине. *Развитие финансово-кредитной системы Республики Казахстан в условиях новой*

глобальної реальності: збірник тезисів Міжнародної науково-практичної конференції, посвященої 20-літтю ЕНУ ім. Л.Н.Гумилєва і 60-літтю доктора економічних наук, професора, Академіка МАІН і Російської Академії Естествознання, зав. кафедрою «Фінанси» Садвокасової Куляш Жабьковни (г. Астана, 15 квітня 2016 г.). 2016. Ч.2. С.412-414 (0,09 д.а.).

43. Антонюк О.Р. Сучасні тенденції у дослідженні принципу незалежності аудиторів. *Стратегія економічного розвитку України: теоретичні засади та механізми реалізації: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Ніжин, 14-15 квітня 2016 р.). Ніжин: Видавець ПП Лисенко М.М., 2016. 292 с. С. 11-13 (0,12 д.а.).

44. Антонюк О.Р. Окремі аспекти інституалізації процесів аудиторської діяльності. *Інституалізація процесів євроінтеграції: суспільство, економіка, адміністрування: збірник тез I Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Рівне, 21-22 квітня 2016 р.). Рівне: НУВГП. С.12-14 (0,1 д.а.).

45. Антонюк О.Р. «Аудиторська діяльність» чи «аудиторська практика»? Проблематика узгодження термінології сфери аудиторської діяльності. *Всеукраїнська науково-практична он-лайн конференція аспірантів, молодих вчених та студентів «Інновації в економіці (присвячена Дню науки)* (м. Житомир, 10-12 травня 2016 р.). Житомир: ЖДТУ. 2016. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2016/06/3-2.pdf> (0,09 д.а.).

46. Антонюк О.Р., Чижевська Л.В. Організаційне забезпечення етапів виконання інших послуг професійної аудиторської діяльності. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: тези доповідей учасників XV Всеукраїнської наукової конференції, присвяченої 30-річчю кафедри бухгалтерського обліку та пам'яті д.е.н, професора, Заслуженого діяча науки і техніки України О.С. Бородкіна* (м. Київ, 24 березня 2017 р.). Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2017. С. 205-208 (загальний обсяг 0,13 д.а., особисто автору належить 0,09 д.а.: визначено етапи процесу виконання аудиторських послуг).

47. Антонюк О.Р. Основні засади контролю якості аудиторських послуг в Україні (відмінних від аудиту). *Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки: тези доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції* (м. Ужгород, 21 квітня 2017 р.). Ужгород: УжНУ «Говерла», 2017. С.372-375 (0,13 д.а.).

48. Антонюк О.Р. Теорія сталого розвитку як парадигма розвитку ринку аудиторських послуг в Україні. *Соціально-економічний потенціал сталого розвитку країни: сучасний стан, тенденції та проблеми відтворення:*

матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 28-29 квітня 2017 р.). Львів: ЛЭФ, 2017. Ч.2. С. 72-73 (0,04 д.а.).

49. Антонюк О.Р. Контроль якості аудиторських послуг: проєкція практики на методичне забезпечення аудиту суб'єктів суспільного інтересу. *Розвиток обліку, аналізу, аудиту суб'єктів суспільного інтересу: тези виступів Міжнародної наукової конференції* (м. Житомир, 20-21 жовтня 2017 р.). Житомир: Вид-ць Євєнюк О. С. 374-376 (0,1д.а.).

50. Антонюк О.Р. Економічна природа договірних відносин в процесі надання аудиторських послуг (відмінних від аудиту). *Економічна система країни в контексті міжнародного співробітництва: стан та перспективи розвитку: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Львів, 26-27 січня 2018 р.). Львів: ЛЕВ, 2018. Ч.2. С.67-68 (0,09 д.а.).

51. Антонюк О.Р. Фактори формування винагороди за аудиторські послуги: нормативний та методичний аспекти. *Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці: тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Ужгород, 18-19 квітня 2018 р.). Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла». 2018. С.273-276 (0,13 д.а.).

52. Антонюк О.Р., Чижевська Л.В. Принцип компетентності та конкурентні можливості сучасного аудитора. *Реалізація компетентнісного підходу у підготовці фахівців з обліку і оподаткування: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції, присвяченої 30-річчю кафедри обліку і аудиту НУВГП* (м. Рівне, 22 листопада 2018 р.). Рівне: НУВГП, 2018. С.112-114 (загальний обсяг 0,01 д.а., особисто автору належить 0,006 д.а.: обґрунтована актуальність отримання аудитором нових компетентностей).

53. Антонюк О.Р.Класифікація аудиторських послуг в практиці роботи аудиторів України. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку: збірник матеріалів V Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 90-річчю від дня народження д.е.н., проф. Сопка В.В. (м. Київ, 7 грудня 2018 р.). К.:КНЕУ. 2018. С. 179-180 (0,04 д.а.).

Інші видання:

54. Суха О.Р. (Антонюк О.Р.) Використання аналітичних процедур при плануванні аудиторської перевірки. *Вісник Національного університету водного господарства і природокористування*. Рівне. 2004. Частина II. Випуск 4 (28). С.233-238 (0,2 д.а.).

55. Суха О.Р. (Антонюк О.Р.), Остропольська Р.В. Принцип незалежності в професійній діяльності аудиторів України. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*.

2004. Вип.2. С.135-142 (загальний обсяг 0,17 д.а., особисто автору належить 0,08 д.а.: узагальнені чинники впливу на незалежність аудиторів).

56. Суха О.Р. (Антонюк О.Р.) Супутні аудиторські послуги: суперечності класифікації. *Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції*. Збірник наукових праць. 2005. Випуск 11(2). С.139-146 (0,21д.а.).

57. Суха О.Р. (Антонюк О.Р.), Стрибулевич Т.О. Організація і методика аудиту. *Інтерактивний комплекс навчально-методичного забезпечення*. Рівне: НУВГП, 2008. 163 с. (загальний обсяг 9,5 д.а., особисто автору належить 4,75 д.а.: проведена порівняльна характеристика видів аудиторської діяльності).

58. Суха О.Р. (Антонюк О.Р.) Аудит. *Навчальний посібник*. Львів: «Новий світ-2000».2009. 284 с. (19,5 д.а.).

59. Суха О.Р. (Антонюк О.Р.), Романюк А.В. Оплата аудиторських послуг як важливий фактор взаємодії аудитора і клієнта. *Вісник Національного університету водного господарства і природокористування*. 2009.Вип. 4 (48). Частина 2. С. 16-23 (загальний обсяг 0,17 д.а., особисто автору належить 0,08 д.а.: визначена специфіка визначення винагороди при наданні консультаційних послуг та послуг з ведення обліку).

60. Суха О.Р. (Антонюк О.Р.), Кропивко Д. До питання визначення відповідальності менеджерів в процесі оцінки аудиторами ефективності систем управління. *Вісник Національного університету водного господарства і природокористування*. Економіка. Рівне: НУВГП, 2010. Вип.4 (52). Рівне. С. 223-229 (загальний обсяг 0,16 д.а., особисто автору належить 0,08 д.а.: розроблена анкета оцінки якості діяльності менеджменту).

61. Суха О.Р. (Антонюк О.Р.) Організація і методика аудиту. Рівне: НУВГП, 2010. 73 с. (4,7 д.а.).

62. Антонюк О.Р. Збірник завдань з дисципліни «Організація і методика аудиту» для студентів спеціальності «Облік і аудит». Рівне: Видавець ПП Дятлик М., 2015.124 с. (8 д.а.).

63. Антонюк О.Р., Левицька С.О. Перевірка виробничих запасів суб'єктів споживчої кооперації: особливості внутрішнього контролю та проведення узгоджених процедур. *Аудитор України*. 2017. № 5 (258). С.20-29 (загальний обсяг 0,7 д.а., особисто автору належить 0,3 д.а.: визначена логічна послідовність етапів процесу виконання узгоджених процедур).

АНОТАЦІЯ

Антонюк О.Р. Методологія та організація процесу виконання аудиторських послуг. - Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 - Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). - Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2019.

Робота присвячена вирішенню наукової проблеми з формування науково обґрунтованих методологічних, методичних та організаційних положень процесу виконання аудиторських послуг. З позицій теоретичних аспектів процесу виконання аудиторських послуг розглянуто проблематику нормативного забезпечення у розвитку послуг аудиторської діяльності. Сформовано методологічні положення процесу виконання аудиторських послуг. Рішення організаційних питань процесу виконання аудиторських послуг здійснено через стандартизацію процесу в розрізі етапів процесу виконання аудиторських послуг. Удосконалено систему забезпечення якості аудиторських послуг через впровадження елементів зовнішнього та внутрішнього контролю.

Ключові слова: аудит, аудиторські послуги, контроль якості, етапи аудиту, принципи аудиту, неаудиторські послуги, завдання з надання впевненості.

АННОТАЦИЯ

Антонюк Е.Р. Методология и организация процесса выполнения аудиторских услуг. - Рукопись.

Диссертация на соискание учёной степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – Бухгалтерский учёт, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки Украины, Житомир, 2019.

Работа посвящена решению научной проблемы относительно формирования научно-обоснованных положений методологии, методики и организации процесса выполнения аудиторских в Украине. С позиций теоретических аспектов процесса выполнения аудиторских услуг рассмотрена проблематика нормативного обеспечения в развитии услуг аудиторской деятельности. Сформированы методологические положения осуществления процесса выполнения аудиторских услуг. Решение организационных вопросов процесса выполнения аудиторских услуг осуществлено через предложения по стандартизации в разрезе видов аудиторских услуг. Усовершенствована система обеспечения качества аудиторских услуг через внедрение элементов внешнего и внутреннего контроля.

Ключевые слова: аудит, аудиторские услуги, контроль качества, этапы аудита, принципы аудиту, неаудиторские услуги, задания по предоставлению уверенности.

ABSTRACT

Antonyuk O.R. Methodology and Organization of the Audit Services Performance Process. - Manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Economics in specialty 08.00.09 - Accounting, analysis and audit (by types of economic activity). - Zhytomyr State Technological University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2019.

The work is devoted to solving the scientific problem of the formation of scientifically grounded principles of the methodological and organizational provisions of the audit service delivery process (different from audit and tasks of assurance) in Ukraine.

The existence of changes in the market of audit services in Ukraine with the emphasis on the prevalence of services other than the assurance tasks provided by the auditors is established. The priority of the audit of financial reporting in terms of methodological and organizational support has led to disproportions in the development of audit activity. The practice of auditors/audit firms in relation to the provision of other audit services does not correlate with normative provisions. It has been established that the combination of these tendencies necessitates the improvement of methodological and organizational provisions for the implementation of audit services (different from audit).

Given the multi-variance of the definitions that characterize certain types of audit services, the logical question arises about a single categorical set of audit activity for the use in practice of auditors proposed to be implemented at the level of standards for providing audit services (different from audit and tasks of assurance), the developer of which may be the professional organization of auditors. The paper identifies the possibility of unification of certain criteria for the reliability of the performance of audit services (other than audit): comprehensibility, authenticity, and compliance.

The factors influencing the pricing for audit services from the point of view of the client and the auditor were identified, and the features of classification in relation to factors were determined. The research led to the conclusion that it is necessary to develop a model for pricing audit services, which is proposed to be implemented in practice through the Methodological Recommendations on pricing for the various audit services presented in the work.

The study found that for the audit services the principle of competence acquires signs of actualization, one of the meanings of this term is the transition from the state of possibility to the state of reality, that is, the ability to perform new types of audit services.

The issue of ensuring the quality performance of audit services can be implemented through the standardization of audit services. Standards for the regulation of the performance of certain types of audit services will clearly determine the differences in audit services. Practical implementation of the defined concept includes a list of internal standards for the performance of audit services (other than audit and assurance tasks) and a list of audit worker's records when performing these services necessary to ensure the quality of these services.

The unified stages of performance of other audit services are as follows: the formation of the terms of the audit service's task, the submission by the auditor of a letter-agreement on the performance of the audit service and the negotiation of the contract, the collection of general information on the subject of audit services, the development of the audit service program, assessment of risk factors for the provision of audit services, performance of the audit service and obtaining evidence regarding the tasks of the service and the criteria for its implementation (assessments, etc.), documenting issues that are important in the context of services for the substantiation of the final document, preparation of report on implementation of services or other final document.

The provision of assurances of quality of accompanying and other audit services should be based on the concept that will determine the theoretical assurance of the quality control of the work of auditors (audit firms) in the performance of accompanying and other services of professional audit activity. The research indicates the basis for the allocation of two groups of influence on the quality of audit services: factors (affect quality) and conditions (provide quality). In the generalized form, an approach is presented to ensure the quality of audit services, which takes into account the interconnection of various conditions, factors, indicators of the quality of audit services.

Summarizing the comments on the evaluation of the quality control systems of audit services by organizational stages and content load allowed to identify areas for solving the methodological issues of the implementation of audit services: the development of internal audit standards on the implementation of regulations within the framework of a separate task of methodological and methodical issues of their implementation (criteria, principles, procedures of implementation, composition and content of the standard working documentation); methodical and organizational support for the implementation of the stages of a separate task and methods of its implementation. The development of internal standards for audit services other than audit and assurance tasks will allow: to define a general approach to the implementation of the specified service; to determine the methodology (basic principles of implementation, criteria for the implementation of the service, procedures for the implementation of services); resolve organizational and technical issues (define the actions of the auditor in particular situation when executing the order, establish requirements for the composition of the order, content and form of

the working documentation, types of summary documentation), ensure the quality of service. Depending on the services provided by the auditors, each audit firm can determine the composition of the standards individually. At the same time, it is clear that the availability of typical standards substantially improves the work on the implementation of standards, especially in small audit firms. Creation of typical standards based on peculiarities of their own work will allow to optimize the content and time characteristics of the process of standardization of audit services.

Keywords: *audit, audit services, quality control, audit stages, audit principles, non-audit services, assurance tasks.*

Підписано до друку 24.04.2019 р. Формат 60x90 1/16

Папір друкарський. Друк офсетний

Гарнітура Time New Roman. Ум. друк. арк. 1,9

Тираж 150. Зам. № 113

Віддруковано з готових оригіналів-макетів автора

у Житомирському державному технологічному університеті

10005, Україна, м. Житомир, вул. Чуднівська, 103,

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи

ЖТ №08 від 26.03.2004 р.