

ПРИЧОРНОМОРСЬКИЙ НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ
ЕКОНОМІКИ ТА ІННОВАЦІЙ

ПРИЧОРНОМОРСЬКІ ЕКОНОМІЧНІ СТУДІЇ

Науковий журнал

Випуск 55

Частина 2



**Одеса
2020**

Головний редактор:

Шапошников К.С. – доктор економічних наук, професор

Члени редакційної колегії:

Велькі Януш – доктор економічних наук, професор

Гавкалова Н.Л. – доктор економічних наук, професор

Гальцова О.Л. – доктор економічних наук, професор

Дзієканські Павел – доктор економічних наук, професор

Іртищева І.О. – доктор економічних наук, професор

Коваль В.В. – доктор економічних наук, професор

Піллелієне Ліна – доктор економіки, професор маркетингу

Пономаренко Т.В. – доктор економічних наук, професор

Сафонов Ю.М. – доктор економічних наук, професор

Ситнік І.В. – доктор економічних наук, професор

Стеблянко І.О. – доктор економічних наук, професор

Електронна сторінка видання – www.bses.in.ua

Міжнародний цифровий ідентифікатор журналу:
<https://doi.org/10.32843/bses>

Науковий журнал «Причорноморські економічні студії»

включено до переліку наукових фахових видань України в галузі економічних наук (Категорія «Б») на підставі Наказу МОН України від 28 грудня 2019 року № 1643 (Додаток 4)

Галузь науки: економічні.

Спеціальності: 051 – Економіка; 071 – Облік і оподаткування;

072 – Фінанси, банківська справа та страхування; 073 – Менеджмент; 075 – Маркетинг; 076 – Підприємництво, торгівля та біржова діяльність; 241 – Готельно-ресторанна справа; 242 – Туризм; 292 – Міжнародні економічні відносини.

Науковий журнал індексується у наукометричній базі **Index Copernicus**.

Затверджено до друку та поширення через мережу Інтернет відповідно до рішення вченої ради Причорноморського науково-дослідного інституту економіки та інновацій (від 27 липня 2020 року протокол № 7).

Науковий журнал «Причорноморські економічні студії» зареєстровано Міністерством юстиції України (Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації серія КВ № 21934-11834Р від 23.03.2016 року)

ISSN (Print): 2524-0897

ISSN (Online): 2524-0900

© ПУ «Причорноморський науково-дослідний інститут економіки та інновацій», 2020

ЗМІСТ

РОЗДІЛ 4. ЕКОНОМІКА ТА УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ

Пляскіна А.І. МІСЦЕ ДІЛОВОЇ СТРАТЕГІЇ РОЗВИТКУ У ІЄРАРХІЇ СТРАТЕГІЙ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА.....	7
Седікова І.О. ОСОБЛИВОСТІ СТАРТАПУ ЯК ІННОВАЦІЙНОГО ПРОЄКТУ.....	12
Тарасюк Г.М., Чагайда А.О., Соколовська І.О. ПЕРСПЕКТИВНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ГОТЕЛЬНОГО БІЗНЕСУ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ СТАБІЛЬНОСТІ ІНДУСТРІЇ ГОСТИННОСТІ УКРАЇНИ.....	17
Терещенко Е.Ю., Школенко О.Б. УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ АВІАЦІЙНОГО БІЗНЕСУ.....	25

РОЗДІЛ 5. РОЗВИТОК ПРОДУКТИВНИХ СИЛ І РЕГІОНАЛЬНА ЕКОНОМІКА

Грамадік Г.П., Радіулов Д.Д. ПЕРЕДУМОВИ ФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМІВ ДИВЕРСИФІКАЦІЇ ЕКОНОМІКИ ПІВДЕННО-ЗАХІДНИХ РАЙОНІВ ОДЕСЬКОЇ ОБЛАСТІ.....	31
Ярьоменко С.Г., Мартинова Н.С., Козловський Р.С. ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ САНАТОРНО-КУРОРТНОГО ГОСПОДАРСТВА ОДЕСЬКОЇ ОБЛАСТІ.....	37

РОЗДІЛ 6. ГРОШІ, ФІНАНСИ І КРЕДИТ

Гошовська В.В., Бойко Н.В., Наконечна С.А. ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВАЛЮТНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ, ЩО ПІДЛЯГАЮТЬ ФІНАНСОВОМУ МОНІТОРИНГУ.....	46
Зленко Н.В. МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО ВІДБОРУ ПОКАЗНИКІВ ОЦІНКИ АДАПТАЦІЙНОГО ПОТЕНЦІАЛУ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦТВА.....	53
Ключка О.В., Чуницька І.І., Ковальчук М.В. TAX FREE: СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА.....	62
Крупей О.М., Семенюк В.О. АНАТОМІЯ ТРАНСДИСЦИПЛІНАРНОГО ПІДХОДУ У ФІНАНСАХ.....	67
Полчанов А.Ю. ПРОГНОЗУВАННЯ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ЗВЕДЕНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ НА ОСНОВІ АНАЛІЗУ ЧАСОВИХ РЯДІВ.....	73
Приймак І.І., Мацькова В.В. РОЛЬ НЕДЕРЖАВНИХ ПЕНСІЙНИХ ФОНДІВ У ФОРМУВАННІ ПЕНСІЙНИХ ЗАОЩАДЖЕНЬ ГРОМАДЯН УКРАЇН.....	80

РОЗДІЛ 7. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

Василішин С.І. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	87
Ізмайлов Я.О., Єгорова І.Г. НАЦІОНАЛЬНІ ТА МІЖНАРОДНІ ОСОБЛИВОСТІ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ОБЛІКОВОЇ ТА ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ.....	93
Кузь В.І. ОСОБЛИВОСТІ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ.....	100
Фабіянська В.Ю. АНАЛІЗ КЛЮЧОВИХ ЧИННИКІВ ВПЛИВУ НА ЯКІСТЬ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД.....	109

Фатенок-Ткачук А.О., Дем'янець Д.О.

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ

У КОНТЕКСТІ СОЦІАЛЬНО ВІДПОВІДАЛЬНОГО БІЗНЕСУ.....122

**РОЗДІЛ 8. МАТЕМАТИЧНІ МЕТОДИ, МОДЕЛІ
ТА ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ В ЕКОНОМІЦІ**

Наумова М.А., Гончарук Н.С.

СИСТЕМНО-ДИНАМІЧНЕ МОДЕЛЮВАННЯ

ОСНОВНИХ ПОКАЗНИКІВ РИНКУ ПРАЦІ УКРАЇНИ.....129

CONTENTS

SECTION 4. ECONOMY AND MANAGEMENT OF ENTERPRISES

Plyaskina Alona

THE PLACE OF BUSINESS DEVELOPMENT STRATEGY
IN THE HIERARCHY OF ENTERPRISE DEVELOPMENT STRATEGIES.....7

Sedikova Iryna

FEATURES OF A STARTUP AS AN INNOVATIVE PROJECT.....12

Tarasiuk Halyna, Chagaida Andriy, Sokolovska Iryna

PROSPECTIVE DIRECTIONS OF HOTEL BUSINESS DEVELOPMENT
FOR ENSURING FINANCIAL STABILITY OF UKRAINIAN HOSPITALITY INDUSTRY.....17

Tereshchenko Eleonora, Shkolenko Oksana

RISK MANAGEMENT AT AVIATION BUSINESS ENTERPRISES.....25

SECTION 5. PRODUCTIVE POWER DEVELOPMENT AND REGIONAL ECONOMY

Gramatik Anna, Radulov Dmytro

PRECONDITIONS FOR THE FORMATION OF MECHANISMS FOR DIVERSIFYING
THE ECONOMY OF THE SOUTHWESTERN DISTRICTS OF THE ODESSA REGION.....31

Iaromenko Sergii, Martynova Natalia, Kozlovskiy Roman

TENDENCIES OF RESORT INDUSTRY DEVELOPMENT IN ODESA REGION.....37

SECTION 6. MONEY, FINANCES AND CREDIT

Hoshovska Valentina, Boiko Natalia, Nakonechna Svitlana

FEATURES OF AUDIT OF FOREIGN CURRENCY OPERATIONS
OF ENTERPRISES SUBJECT TO FINANCIAL MONITORING.....46

Zlenko Natalia

METHODICAL APPROACH TO THE SELECTION OF ASSESSMENT INDICATORS
OF THE BUSINESS ENTITIES ADAPTATION POTENTIAL53

Kliuchka Olha, Chunyaitska Iryna, Kovalchuk Mariia

TAX FREE: WORLD EXPERIENCE AND DOMESTIC PRACTICE.....62

Krupei Oleksii, Semenyuk Vitalii

ANATOMY OF TRANSDISCIPLINARY APPROACH IN FINANCE.....67

Polchanov Andrii

FORECASTING OF TAX REVENUES OF THE CONSOLIDATED BUDGET
OF UKRAINE BASED ON TIME SERIES ANALYSIS.....73

Pryimak Iryna, Matskova Vladyslava

THE ROLE OF NON-STATE PENSION FUNDS
IN THE FORMATION OF PENSION SAVINGS OF CITIZENS OF UKRAINE.....80

SECTION 7. ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT

Vasylishyn Stanislav

ORGANIZATIONAL PRINCIPLES OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT
OF ECONOMIC SECURITY OF AGRICULTURAL ENTERPRISES.....87

Izmaylov Yaroslav, Yegorova Iryna

NATIONAL AND INTERNATIONAL FEATURES OF THE RELATIONSHIP
BETWEEN THE ACCOUNTING AND TAX POLICIES OF ENTERPRISES.....93

Kuz Vasyi

PECULIARITIES OF CONSTRUCTION OF THE SYSTEM OF ANALYTICAL ACCOUNTING
OF CALCULATIONS FOR PAYMENTS TO EMPLOYEES.....100

Fabiianska Victoria

ANALYSIS OF KEY FACTORS OF INFLUENCE
ON THE QUALITY OF AUDIT SERVICES: DOMESTIC EXPERIENCE.....109

Fatenko-Tkachuk Alla, Demianets Diana

ACCOUNTING OF ENVIRONMENTAL COSTS

IN THE CONTEXT OF SOCIALLY RESPONSIBLE BUSINESS.....**122**

**SECTION 8. MATHEMATICAL METHODS, MODELS
AND INFORMATIONAL TECHNOLOGIES IN ECONOMY**

Naumova Maryna, Honcharuk Nataliia

SYSTEM-DYNAMIC MODELING OF THE MAIN INDICATORS

OF THE UKRAINIAN LABOR MARKET.....**129**

АНАЛІЗ КЛЮЧОВИХ ЧИННИКІВ ВПЛИВУ НА ЯКІСТЬ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД

ANALYSIS OF KEY FACTORS OF INFLUENCE ON THE QUALITY OF AUDIT SERVICES: DOMESTIC EXPERIENCE

Метою дослідження є здійснення аналізу ключових чинників впливу на якість аудиторських послуг в умовах вітчизняної практики аудиту. Дослідження проводилося із застосуванням аналізу та узагальнення поглядів учених, Міжнародних стандартів аудиту щодо поняття якості аудиторських послуг та впливу чинників якості на кінцеві результати перевірки. Сформовано власне визначення: якість аудиторських послуг – це категорія, яка поєднує, з одного боку, відповідність наданої послуги вимогам чинного законодавства, професійним стандартам аудиторської діяльності, а з іншого – здатність її забезпечити потреби зацікавлених користувачів. Розглянуто, що на якість аудиту впливають фактори, які поділяються на: вхідні чинники; чинники процесу; вихідні чинники; ключові аспекти взаємодії в ланцюгу фінансового звітування; контекстуальні чинники. Розроблена модель впливу ставлення тих, хто наділений найвищими повноваженнями, на якість аудиту.

Ключові слова: аудит, якість аудиту, ключові чинники якості аудиту, Міжнародні стандарти аудиту, професійні організації аудиторів.

на качество аудиторских услуг в условиях отечественной практики аудита. Исследование проводилось с применением анализа и обобщения взглядов ученых, Международных стандартов аудита относительно понятия качества аудиторских услуг и влияния факторов качества на конечные результаты проверки. Сформировано собственное определение: качество аудиторских услуг – это категория, которая объединяет, с одной стороны, соответствие оказанной услуги требованиям действующего законодательства, профессиональным стандартам аудиторской деятельности, а с другой – способность ее обеспечить потребности заинтересованных пользователей. Рассмотрено, что на качество аудита влияют факторы, которые подразделяются на: входные факторы; факторы процесса; выходные факторы; ключевые аспекты взаимодействия в цепи финансовой отчетности; контекстуальные факторы. Разработана модель влияния отношения тех, кто наделен высокими полномочиями на качество аудита.

Ключевые слова: аудит, качество аудита, ключевые факторы качества аудита, Международные стандарты аудита, профессиональные организации аудиторів.

УДК 657.6

<https://doi.org/10.32843/bses.55-35>

Фабіянська В.Ю.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри
аудиту та державного контролю
Вінницький національний
аграрний університет

Fabiianska Victoria

Vinnitsia National Agrarian University

Целью исследования является проведение анализа ключевых факторов влияния

The purpose of the study is to analyze the key factors influencing the quality of audit services in the domestic audit practice. The study was conducted using the analysis and generalization of the views of scientists, International Standards on Auditing on the concept of quality of audit services and the impact of quality factors on the final results of the audit. The research formed its own definition: the quality of audit services is a category that combines, on the one hand, the compliance of the service with the requirements of current legislation, professional standards of auditing, and on the other, its ability to meet the needs of interested users. The quality of the audit is influenced by factors (factors), which are divided into: input factors; process factors; initial factors; key aspects of interaction in the financial reporting chain; contextual factors. The impact of such factors on the quality of the audit is considered from the standpoint of systematic audit, which involves the entry, audit process and exit from the system to obtain audit results, the quality of which, in fact, is influenced by the studied elements. However, given the fact that audit is an open system, the formation of its quality indicators is also influenced by contextual elements. The author developed a model of the impact of the attitude of those with the highest authority on audit quality, which will improve the understanding and perception of the audit by the client in order to develop adequate relationships during the audit, which help the auditor to perform audit planning based on assessed risks audit evidence. In connection with the strengthening of the role and importance of professional auditing organizations in the implementation of self-regulation of auditing and professional development of auditors, which occurred with the adoption of the Law of Ukraine "On Auditing Financial Statements and Auditing", the author highlights a separate «factor professional organizations». Prospects for further research are the study of the essence of a qualitative approach and its impact on the development of domestic auditing.

Key words: audit, audit quality, key audit quality factors, International auditing standards, professional organizations of auditors.

Постановка проблеми. Незважаючи на те, що аудиторські фірми є комерційними організаціями, діяльність яких спрямована на отримання прибутку, історично склалося так, що незалежний аудит розвивався як форма контролю, розрахована на захист не лише інтересів власників, а й інтересів громадськості. Тому кожна аудиторська фірма, яка прагне успішно працювати та розвиватися, повинна дотримуватися в роботі підходу, який спрямований на одночасне досягнення комерційних цілей, при цьому забезпечуючи належну якість аудиторських послуг для потреб суспільства.

В умовах сьогодення, коли суспільство функціонує в умовах недостатності довіри у всіх її провагах, особливо актуальним питанням є забезпе-

чення аудитором захисту інтересів зацікавлених користувачів фінансової інформації, що забезпечується за допомогою підтвердження аудитором достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Однак для формування довіри до підприємства, фінансова звітність якого була перевірена аудитором, з боку зацікавлених сторін аудитор як професіонал у галузі бухгалтерського обліку та аудиту повинен гарантувати високу якість наданих послуг. Лише за умов дотримання високої якості послуг інститут незалежного аудиту може займати ту значущу позицію у сучасному суспільстві, яка базується як на необхідності аудиту, так і на престижі професії аудитора взагалі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питаннями якості аудиторських послуг, розробленням заходів щодо їх покращення, дослідженням процедур контролю якості в аудиті займалися вітчизняні та зарубіжні вчені: О.Р. Антонюк [1], В.П. Бондар, Ю.В. Бондар [2], М.М. Василюк [3], В.В. Головач [4], Л.Ю. Книжник [5], О.Е. Лубенченко [6], О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький [7], Н.М. Проскуріна, В.П. Коваленко [8], О.О. Разборська, Х.О. Пудкалюк [9], О.Ю. Редько [10], В.В. Рядська [11], Н.С. Шалімова [12] та інші.

О.А. Петрик зазначила, що «досвід роботи вітчизняних аудиторів (аудиторських фірм) свідчить про наявність значних проблем, пов'язаних із низькою якістю виконуваних робіт» [7, с. 84]. Науковець пов'язує таку ситуацію із «недостатньою кваліфікацією аудиторів, низьким рівнем знань і професійної компетентності щодо складності питань, які перед ними сформулював замовник, незначним практичним досвідом, а іноді недбалим ставленням до виконання своїх обов'язків» [7, с. 85].

Дослідження категоріального апарату визначення якості аудиторських послуг, проведені О.Р. Антонюк, дали змогу «виділити дві групи впливу на якість аудиторських послуг: фактори та умови. Фактори впливають на якість, умови забезпечують якість» [1, с. 190].

В.В. Рядська вважає за доречне для оцінки «якості продукту аудиторської діяльності використовувати такі показники, як: трудомісткість окремого завдання, загальна трудомісткість виконаних однорідних завдань, середня трудомісткість завдання по групі, середня трудомісткість послуги загалом [11, с. 242]

В.П. Бондар, Ю.В. Бондар пропонують «уз метою посилення контролю якості аудиторської діяльності та окремих аудиторських перевірок формалізувати критерії якості та змістити акцент на аналіз чинників, що забезпечують якість аудиту» [2, с. 46].

М.М. Василюк розглядає «формування системи управління якістю аудиторських послуг як сукупність системно пов'язаних між собою елементів, які відповідно до власної цілі поєднуються для вирішення конкретних завдань і досягнення означених орієнтирів у формуванні конкурентних переваг аудиторських фірм, елімінації впливу деструктивних факторів зовнішнього середовища» [3, с. 21].

Л.Ю. Книжник рекомендує «застосувати досвід європейських країн щодо посилення контролю за якістю проведеного аудиту та сертифікації аудиторів за міжнародними стандартами» [5]. Науковець також пов'язує підвищення якості аудиторських послуг і з міжнародним визнанням українських аудиторів та новими для них перспективами.

О.Е. Лубенченко в результаті проведеного дослідження визначила «групи чинників, що впли-

вають на якість аудиторських послуг, а саме: етичні чинники, що попереджають загрози незалежності аудитора; чинники, пов'язані з кадровим забезпеченням аудиторської фірми та кваліфікацією персоналу; чинники щодо співпраці з клієнтом» [6, с. 87].

Н.М. Проскуріна, В.П. Коваленко пропонують «розглядати систему контролю якості аудиту крізь призму її об'єктів. При цьому складниками структурно-функціональної моделі системи контролю якості аудиту мають бути: суб'єкти контролю якості аудиту; види контролю; етапи аудиту, які контролюються; рівні контролю якості аудиту та елементи системи контролю якості аудиту» [8, с. 57].

Н.С. Шалімова вважає, що «якість аудиту слід розглядати як комплексне поняття, яке включає такі елементи, як: якість процесу аудиту, якість сформованої думки аудитора, якість проміжного та кінцевого результатів аудиту, якість інформування користувачів про процес і результати аудиту» [12, с. 339].

О.О. Разборська, Х.О. Пудкалюк визначають «якість аудиторської послуги як характеристику аудиторської діяльності, що виявляється в сукупності теоретичних, методологічних та організаційних властивостей аудиторської послуги, які здатні задовольняти потреби зацікавлених користувачів і підвищувати довіру до аудитора» [9, с. 73].

Однак, незважаючи численні напрацювання науковців, слідуючи твердженню науковця і практика вітчизняного аудиту О.Ю. Редько, який вважає, що «якість аудиторських послуг є категорією, що перманентно змінюється, залежно від рівня суспільних відносин та господарської практики країни» [10, с. 181], тому актуальним є дослідження чинників впливу на якість аудиторських послуг у контексті реформування аудиторської діяльності в Україні.

Постановка завдання. Метою дослідження є здійснення аналізу ключових чинників впливу на якість аудиторських послуг в умовах вітчизняної практики аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Метою аудиту фінансової звітності є формування аудитором думки щодо фінансової звітності на основі отриманих прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо того, чи не містить фінансова звітність суттєвих викривлень, та надання ним звіту відповідно до результатів своєї роботи [13, с. 14].

У Концептуальній основі якості аудиту зазначено, що якісного аудиту може досягти команда із завдання, яка дотримується таких вимог (рис. 1).

Незважаючи на усталене твердження відносно того, що якість аудиту фінансової звітності залежить виключно від аудитора, оскільки він несе відповідальність за рівень якості виконаного завдання, однак у Концептуальній основі якості



Рис. 1. Вимоги до команди із завдання для забезпечення якісного аудиту

Джерело: сформовано автором на основі [13, с. 14]

аудиту наведено таке твердження: «якість аудиту найкраще досягається в середовищі, де є підтримка та відповідна взаємодія між всіма учасниками ланцюга фінансового звітування» [13, с. 14].

Тобто якість аудиту залежить не тільки від аудитора, який виконує перевірку фінансової звітності, але і від управлінського персоналу, який здійснював ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності, від особливостей взаємодії команди із завдання з аудиторським комітетом, власниками компанії під час виконання завдання з аудиту, від зовнішнього середовища

Концептуальна основа якості аудиту виділяє такі елементи (рис. 2), які у сукупності впливають на якість аудиту на рівні аудиторської фірми та на національному рівні для аудитів фінансової звітності.

Аудитор для забезпечення якості аудиту має дотримуватися не лише Концептуальної основи якості аудиту, а й інших нормативних документів, зокрема: Міжнародного стандарту контролю якості 1 (МСКЯ 1); Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА); Кодексу етики професійних бухгалтерів, виданого Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ); а також норм національних законодавчих та нормативних актів.

Вхідні чинники, які можуть мати вплив на якість аудиту, зокрема, цінності, етика та ставлення аудиторів, поділяються на три рівні: рівень завдання з аудиту; рівень аудиторської фірми; національний рівень (табл. 1).

Кодекс етики професійних бухгалтерів, виданий Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ), ідентифікує п'ять фун-

даментальних принципів професійної етики для професійних бухгалтерів: чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність і професійна поведінка [14].

Цінності, на яких ґрунтується діяльність аудитора, повинні бути спрямовані на прагнення кожного члена аудиторської фірми досягати високої якості аудиту, підтримання та збереження доброї репутації аудиторської професії, зокрема забезпечення незалежності, конфіденційності, чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності а також професійного скептицизму.

Професійний скептицизм має особливе значення для забезпечення аудитором критеріїв якості та означає, що професіонал має критичний підхід до інформації, отриманої в якості аудиторських доказів під час перевірки.

О.Ю. Редько зазначає, що професійний скептицизм – це не заперечення, а сумнів. При цьому науковець робить наголос на тому, що це є сумнів не в істині, а в критеріях істини [15].

У ст. 9 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» зазначено: «аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності при наданні аудиторських послуг зобов'язані дотримуватися принципу професійного скептицизму, що передбачає допущення можливості суттєвого викривлення інформації, яка розкрита у фінансовій звітності, внаслідок виявлених при проведенні аудиту фактів чи поведінки, що вказують на порушення, у тому числі шахрайство або помилку, незважаючи на попередній досвід аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності щодо чесності та порядності посадових осіб юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється» [16].

Вхідні чинники: цінності, етика та ставлення аудиторів, що впливають на якість аудиту

Рівень завдання з аудиту	Рівень аудиторської фірми	Національний рівень
1. Визнання командою із завдання того, що аудит виконується в інтересах широкої громадськості, та важливості дотримання вимог етики. 2. Демонстрація командою із завдання об'єктивності та чесності. 3. Незалежність команди із завдання. 4. Демонстрація командою із завдання професійної компетентності та належної ретельності. 5. Демонстрація командою із завдання професійного скептицизму	1. Встановлення відповідного «ставлення зверху», яке, поміж іншого, спрямовано на гарантування незалежності фірми. 2. Стимулювання необхідних особистих характеристик завдяки системам оцінювання та винагородження, які підтримують якість аудиту. 3. Фінансові аспекти не впливають на дії та рішення, які погіршують якість аудиту. 4. Підкреслення фірмою важливості забезпечення партнерів і персоналу можливостями продовження професійного розвитку та надання їм доступу до високоякісної технічної підтримки. 5. Підтримка фірмою культури консультування зі складних питань. 6. Існування надійних систем прийняття рішень щодо прийняття клієнтів та продовження співпраці з ними	1. Оприлюднення вимог етики, які роз'яснюють як основні принципи етики, так і застосовні конкретні вимоги. 2. Активність регуляторних органів, розробників національних стандартів і професійних бухгалтерських організацій у забезпеченні зрозумілості принципів етики та постійного застосування відповідних вимог. 3. Обмін інформацією, доречною для прийняття рішень щодо прийняття клієнтів, між аудиторськими фірмами

Джерело: сформовано автором на основі [13, с. 18–19]

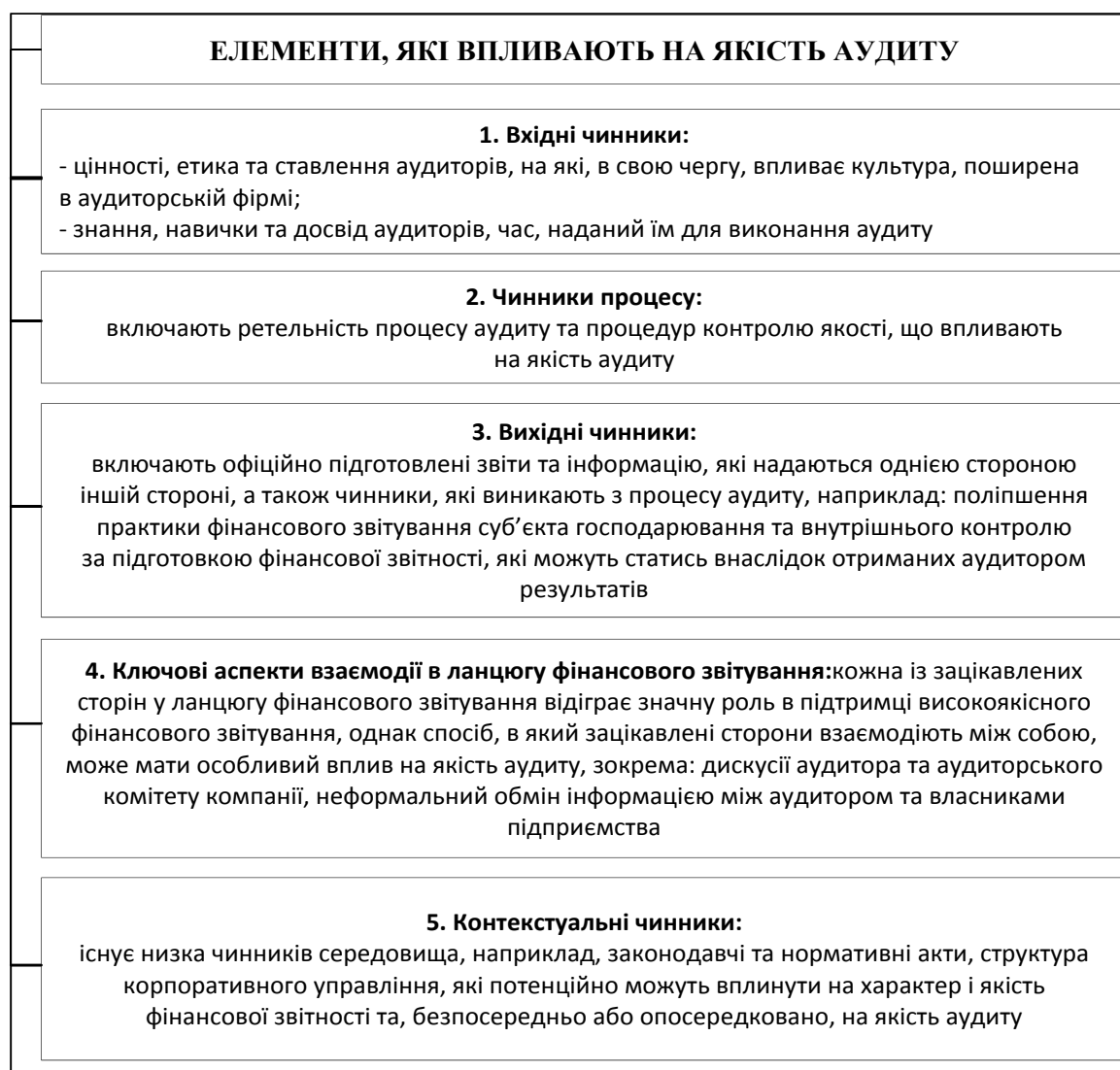


Рис. 2. Елементи, які впливають на якість аудиту

Джерело: сформовано автором на основі [13, с. 16–17]

Важливість дотримання професійного скептицизму для аудитора як професіонала полягає у тому, що він завжди повинен мати сумнів щодо достовірності інформації, наданої йому управлінським персоналом, і саме такий факт стимулює його бути більш обачним, встановлюючи рівень суттєвості, оцінюючи аудиторський ризик, плануючи аудиторські процедури, здійснюючи аудит статей фінансової звітності та формуючи аудиторські висновки на основі отриманих доказів.

У Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» йдеться про те, що «аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності повинні критично та із сумнівом підходити до застосованих юридичною особою оцінок справедливої вартості, зменшення (відновлення) корисності активів, забезпечень (резервів) та майбутнього руху грошових коштів, що впливають на оцінку здатності юридичної особи продовжувати свою діяльність на безперервній основі» [16].

Отже усі судження аудитора, здійснені під час перевірки, мають ґрунтуватися на достатніх та прийнятних аудиторських доказах. При цьому, оцінюючи докази на предмет їх достатності та прийнятності, аудитор зобов'язаний дотримуватися професійного скептицизму, незважаючи на його досвід та судження щодо чесності управлінського персоналу, тобто аудитор повинен володіти скептичним складом розуму.

Вхідні чинники, які можуть мати вплив на якість аудиту, зокрема, знання, навички, досвід та час виконання, поділяються на три рівні: рівень завдання з аудиту; рівень аудиторської фірми; національний рівень (табл. 2).

Якщо розглядати знання, навички, досвід, час виконання як чинники, що впливають на якість аудиту на рівні завдання з аудиту, то зрозуміло, що найбільший наголос робиться по-перше, на професійні якості кожного індивідуально взятого аудитора, по-друге, на вміння працювати в команді та поєднувати професійні характеристики кожного з метою досягнення синергетичного ефекту від спільної роботи у групі із виконання завдання.

На рівні аудиторської фірми знання, навички, досвід та час виконання, що впливають на якість аудиту, розглядаються із позиції ступеня розвитку внутрішньофірмового регулювання та підтримки у виконанні завдань, прийняття спільних рішень у разі виникнення складних, нестандартних ситуацій, надання можливості отримання консультацій, проходження тренінгів, підвищення кваліфікації за сприяння керівництва аудиторської фірми.

Національний рівень передбачає вплив законодавчого та нормативного регулювання на аудиторську діяльність, що проявляється у встановленні професійних вимог до аудиторів, зокрема порядку атестації аудиторів та їх безперервного навчання, стажування а також ліцензування аудиторської діяльності. Вимоги національного законодавства щодо рівня знань, навичок та досвіду аудитора відображені у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» а також у проєктах наказів Міністерства фінансів України: “Про затвердження Порядку складання іспитів при атестації аудиторів”, “Про затвердження Порядку проходження стажування”, “Про затвердження Порядку безперервного професійного навчання аудиторів”, “Про затвердження Порядку зараху-

Таблиця 2

Вхідні чинники: знання, навички, досвід та час виконання, що впливають на якість аудиту

Рівень завдання з аудиту	Рівень аудиторської фірми	Національний рівень
1. Наявність необхідної компетентності у партнерів та персоналу. 2. Розуміння партнерами та персоналом бізнесу суб'єкта господарювання. 3. Використання обґрунтованих суджень партнерами та персоналом. 4. Активна участь партнера із завдання в оцінці ризиків, плануванні, нагляді та перевірці виконаної роботи. 5. Наявність у персоналу, який виконує детальну роботу «на місці», достатнього досвіду. При цьому робота такого персоналу в належний спосіб спрямовується, керується та перевіряється, причому існує обґрунтований ступінь наступництва персоналу. 6. Наявність у партнерів та персоналу достатнього часу для ефективного виконання аудиту. 7. Можливість доступу управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, до партнера із завдання з аудиту та інших членів команди із завдання	1. Достатність часу для партнерів та персоналу для розгляду складних питань під час їх виникнення. 2. Належна структурованість команд із завдання. 3. Своєчасне надання партнерами та іншим керівним персоналом аналізу і доречної практичної підготовки або тренування. 4. Забезпечення партнерів з аудиту та персоналу достатньою підготовкою з питань аудиту, обліку та, якщо це доречно, щодо спеціалізованих питань галузі	1. Існування суворих вимог до ліцензування аудиторських фірм/ індивідуальних аудиторів. 2. Чітке визначення вимог до освіти та забезпечення наявності адекватних ресурсів для ефективної підготовки. 3. Існування заходів для ознайомлення аудиторів з поточними питаннями та забезпечення їх підготовки з нових вимог обліку, аудиту або вимог нормативних актів. 4. Правильне позиціонування аудиторської професії для залучення й утримання осіб з відповідними якостями

Джерело: сформовано автором на основі [13, с. 20–21]

вання теоретичних знань”, що нині перебувають на етапі затвердження.

Розглянемо тепер чинники процесу, які мають вплив на якість аудиту. У Концептуальній основі якості аудиту зазначено, що якісний аудит включає аудиторів, які застосовують суворе дотримання процесу аудиту та процедури контролю якості, що відповідають вимогам законодавчих і нормативних актів, а також застосовних стандартів [13, с. 21].

Суворе дотримання процесу аудиту означає, що аудитор дотримується стандартів аудиту (МСА) під час виконання завдання а також процедур контролю якості аудиторської фірми відповідно до МСКЯ 1. Дотримання кожним аудитором зазначених нормативних документів створює

основу для якісного підходу щодо встановлення суттєвості, оцінювання ризиків, планування та виконання аудиторських процедур та, як підсумок, висловлення незалежної аудиторської думки.

На рівні аудиторської фірми чинники процесу, що впливають на якість аудиту, полягають у такому:

1) адаптація методології аудиту до нових стандартів аудиту та результатів внутрішніх оглядів контролю якості й зовнішніх перевірок;

2) заохочення методологією аудиту членів команди із завдання до застосування професійного скептицизму та відповідного професійного судження;

3) методологічна вимога ефективного нагляду та перевірки аудиторської роботи;

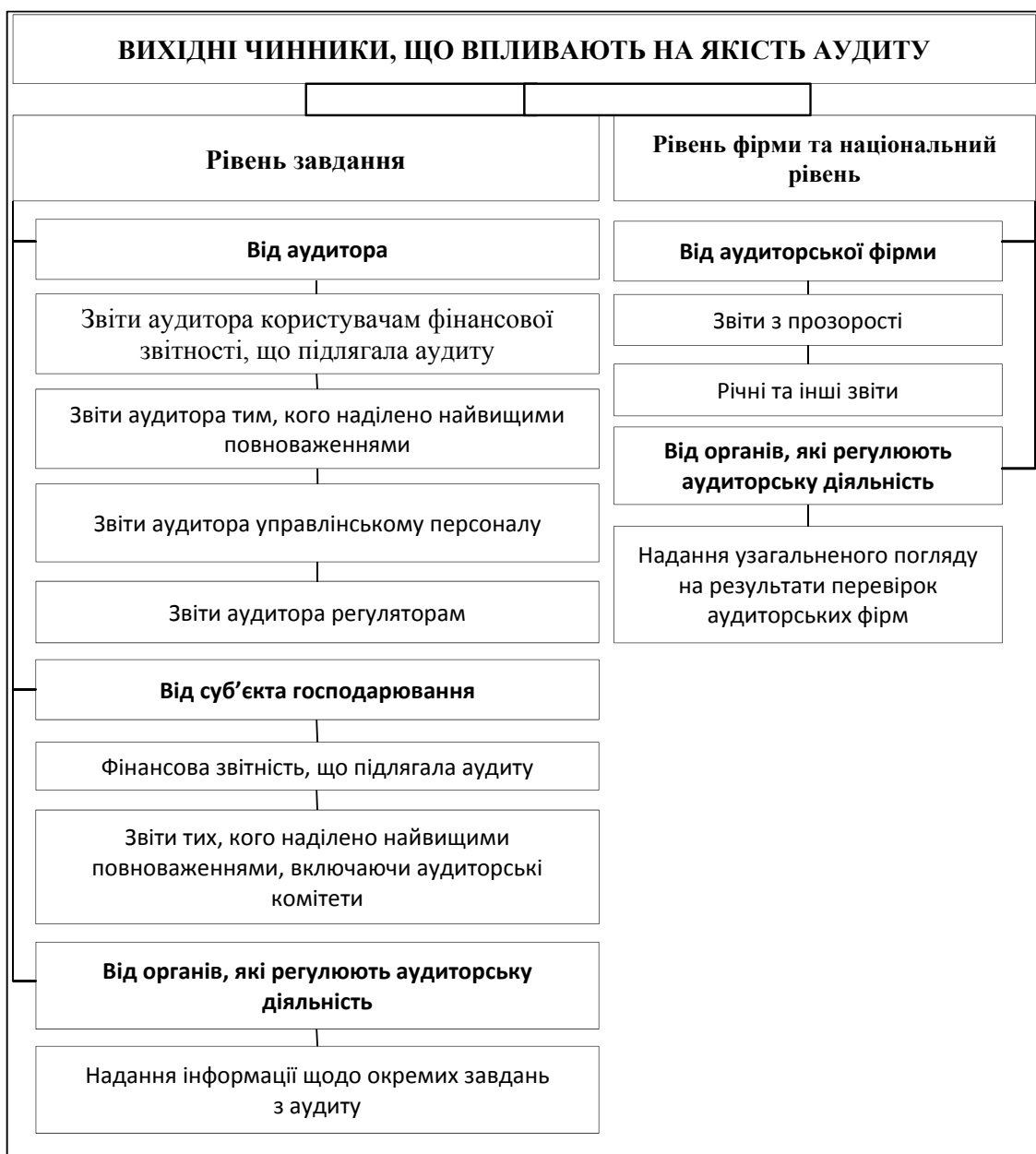


Рис. 3. Вихідні чинники, що впливають на якість аудиту

Джерело: сформовано автором на основі [13, с. 23]

4) методологічна вимога ведення відповідної аудиторської документації;

5) встановлення суворих процедур контролю якості з моніторингом якості аудиту та виконанням відповідних дій, які логічно випливають з цього;

6) за потреби виконання ефективних оглядів контролю якості завдання [13, с. 22].

На рівні країни чинники аудиторського процесу, що впливають на якість аудиту, можна характеризувати як:

1) діяльність регуляторних органів (Міністерства фінансів України, Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю) із розробки стандартів, які встановлюють вимоги до проведення аудиту;

2) контроль якості аудиторських послуг шляхом проведення перевірки якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності щодо дотримання ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг, дотримання вимог Закону з боку Інспекції із забезпечення якості Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНАД) та Комітету з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України;

3) розроблення систем визначення наявності професійних проступків в роботі аудиторів та застосування відповідних дисциплінарних заходів, що використовуються за необхідності до аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

У результаті надання аудиторських послуг зацікавлені сторони отримують підсумкові результати аудиту, які відповідно до Концептуальної основи якості аудиту трактуються як вихідні чинники. Це можуть бути різноманітні чинники, і їх якість та кількість зазвичай оцінюються з позиції індивідуальної потреби кожного користувача результатів аудиту. Крім того, рівень отриманої користі одних користувачів фінансової інформації від результатів проведеного аудиту не є ідентичною величиною користі інших зацікавлених сторін. Це пов'язано із наявністю різних, часом протилежних інтересів, які присутні у кожного із користувачів фінансової звітності.

У Концептуальній основі якості аудиту вихідні чинники, що впливають на якість аудиту, класифіковано таким чином (рис. 3).

Так, усі користувачі результатів аудиту отримують впевненість у достовірності фінансової звітності та запевнення, висловлені аудитором, щодо безперервності діяльності суб'єкта. Особливо цінною є така інформація у разі, якщо аудиторська думка є немодифікована. Крім того, для зовнішніх користувачів фінансової звітності важливими чинниками, які впливають на цінність результатів аудиту, є ділова репутація аудиторської фірми, що набувається в результаті постійного надання якісних послуг.

Внутрішні користувачі результатів аудиту можуть отримати, окрім стандартизованого звіту незалежного аудитора, що призначений для широкого загалу, інші додаткові чинники, які збільшують цінність аудиту, наприклад рекомендації аудитора щодо покращення практики фінансового звітування, удосконалення системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, що надаються управлінському персоналу під час звітування аудитора. Однак, незважаючи на те, що такі чинники якості, на перший погляд, становлять цінність лише для суб'єкта господарювання, насправді підвищення якості фінансового звітування надає впевненість та підвищує довіру з боку зовнішніх користувачів фінансової інформації.

Такий факт можна пояснити тим, що у процесі аудиту управлінський персонал за рекомендаціями аудиторів може внести кількісні та якісні зміни до фінансової звітності, яка перевіряється аудитором, удосконалити систему внутрішнього контролю та облікову політику, внаслідок чого така фінансова інформація буде більш цінною як для власників підприємства та управлінського персоналу, так і для зовнішніх користувачів.

Норми Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» досить детально врегульовують особливості узагальнення аудитором результатів обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес. Порівняно зі звітуванням за результатами обов'язкового аудиту, звітність аудитора, який проводить обов'язковий аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес, є значно розширена і містить поряд зі стандартним звітом незалежного аудитора, що формується відповідно до МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», кілька додаткових звітних форм: Звіт з надання впевненості щодо іншої інформації (у складі Звіту незалежного аудитора (для підприємств, що подають додаткову інформацію на вимогу регулятора)); Додатковий звіт для аудиторського комітету; Звіт (інформація) для органів нагляду; Звіт про прозорість; Інформація для Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Додаткові звіти за результатами проведення обов'язкового аудиту підприємств, які становлять суспільний інтерес, є сукупністю документів, які подаються до аудиторського комітету, органів нагляду, а також оприлюднюються на веб-сайті суб'єкта аудиторської діяльності, головним призначенням яких є: характеристика аудиторської фірми як ділового партнера, здатного забезпечити довіру користувачів фінансової звітності завдяки підтриманню доброї репутації аудиторської професії, а також надання аудиторських послуг високої якості; розкриття інформації щодо дотримання аудиторами принципів професійної етики, осо-

бливо в частині дотримання незалежності; забезпечення впровадження та підтримання на належному рівні системи контролю якості аудиторської фірми, здатної запобігти порушенню законодавства у сфері незалежного аудиту [17].

Тому вихідні чинники, зокрема звітування аудитора, будуть суттєво залежати від особливостей бізнесу суб'єкта господарювання, зокрема форми власності: колективна, приватна чи державна.

У багатьох країнах органи регулювання аудиторської діяльності щорічно надають звіт за результатами перевірки аудиторської діяльності. Рівень деталізації в таких звітах може бути різним [13, с. 29].

В Україні Аудиторська палата України (АПУ) готує Інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні за рік, який минув і оприлюднює такі дані у вигляді звіту на сайті АПУ. Інформація є загальнодоступною, формується на основі звітів, які подаються кожним суб'єктом аудиторської діяльності за результатами роботи за рік і містить узагальнені дані про факти та цифри, що дають змогу здійснити аналітичну оцінку стану аудиторської діяльності в Україні взагалі, без конкретизації в розрізі аудиторських фірм.

Варто зазначити, що на якість аудиту здійснюють вплив усі особи, які тим чи іншим чином задіяні у фінансовому звітуванні, оскільки усі вони перебувають у взаємодії, пов'язаній з підготовкою фінансової інформації, проведенням аудиту та подальшим використанням результатів, наданих аудитором. На рис. 4 відображені особи, які перебувають у взаємодії, що безпосередньо впливає на якість аудиту.

Аналізуючи рис. 3, варто зазначити, що усі органи та особи перебувають у тій чи іншій взаємодії із аудитором, що впливає на якість аудиту, однак ступінь їхнього впливу залежить від функціональних обов'язків та повноважень, якими вони наділені.

Аудит як основний напрям аудиторської діяльності в реальній дійсності виступає у вигляді досить складного суспільного відношення, що включає в себе співпрацю багатьох індивідів з їх стосунками до навколишнього середовища й один до одного. В аудиті як суспільному відношенні основними суб'єктами, а відповідно, і сторонами соціального протиріччя є аудитори, адміністрація підприємства, установи чи організації, що складає фінансову звітність, замовники аудиту та інші користувачі фінансової звітності в тому числі суспільство як найбільш зацікавлений користувач фінансової звітності. Між зазначеними групами суб'єктів існують нерозривні зв'язки і взаємозалежність стосовно фінансової звітності, її достовірності, повноти і відповідності законодавству. Основою таких соціальних зв'язків є обмін інформацією в процесі перевірки фінансової звітності аудитором. Обмін інформацією об'єднує зазначених суб'єктів у цілісну систему аудиторської діяльності як галузь суспільно-корисної праці, що має вагоме суспільне значення [4, с. 6].

Так, управлінський персонал займається веденням бухгалтерського обліку та формуванням звітності, і на нього покладена відповідальність за ефективну систему внутрішнього контролю, здатну забезпечити достовірність інформації, на основі якої відбувається узагальнення даних

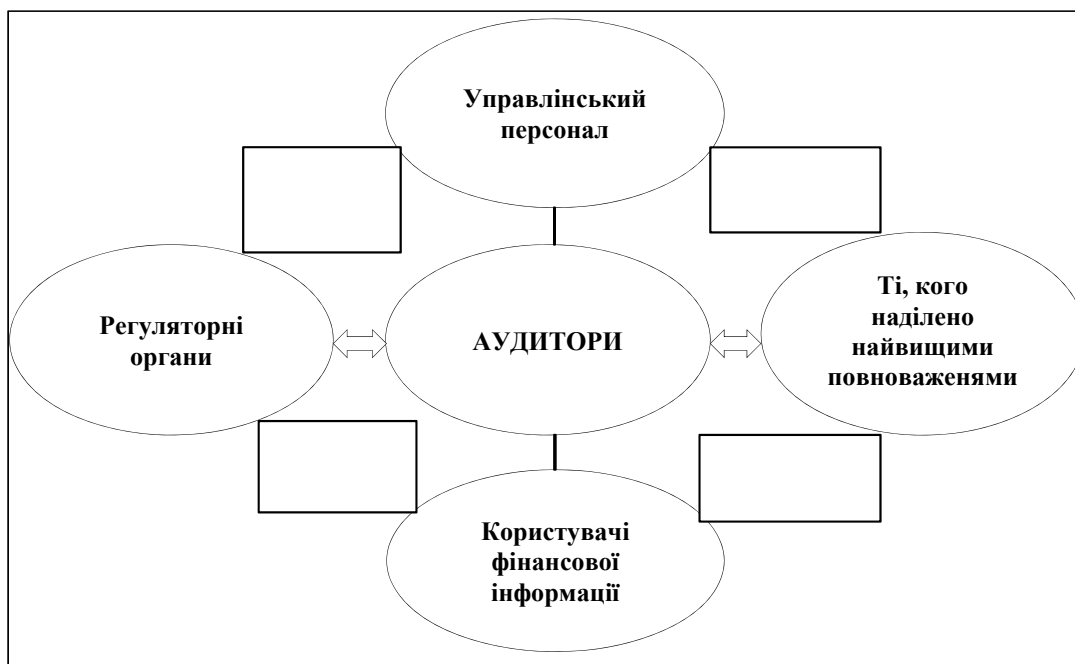


Рис. 4. Особи, які перебувають у взаємодії, що впливає на якість аудиту

Джерело: [13, с. 30]

фінансової звітності. Під час проведення аудиту між аудитором та управлінським персоналом відбувається постійна взаємодія, яка полягає у необхідності створення інформаційного забезпечення для оцінки ризиків, планування аудиту, збору аудиторських доказів. Крім того, така взаємодія є необхідною для обміну інформацією, яка є цінною для підприємства, адже внаслідок проведених аудиторських процедур управлінський персонал може отримати рекомендації аудитора для покращення практики фінансового звітування та врахування нових законодавчих вимог, удосконалення системи внутрішнього контролю, перспективи розвитку у даній галузі та поліпшення показників фінансового стану.

Однак, незважаючи на корисність тісної взаємодії між управлінським персоналом та аудитором, відкриті ділові стосунки не мають переходити до рівня близьких стосунків, оскільки за таких обставин аудитор втрачає здатність бути скептичним та об'єктивним, що унеможлиблює надання якісних аудиторських послуг.

Аудитори взаємодіють із тими, кого наділено найвищими повноваженнями шляхом двостороннього обміну інформацією, в результаті чого останні мають можливість отримати користь від суджень аудитора стосовно покращення якості фінансового звітування та управління. При цьому від аудитора вимагається звітування перед тими, кого наділено найвищими повноваженнями (це може бути аудиторський комітет) щодо основних аспектів планування та результатів аудиту.

Тому ті, хто володіє найвищими повноваженнями, впливають на якість аудиту через: висловлювання думок щодо ризиків фінансового звітування та тих аспектів бізнесу, які потребують особливої уваги під час аудиту; розгляд, чи було виділено на аудит достатні для його ефективного виконання ресурси та чи справедливо це відображає гонорар за аудит; розгляд питань щодо незалежності та оцінку їх вирішення; оцінку того, як дії управлінського персоналу розглядалися аудитором під час виконання завдання, особливо щодо оцінювання ризиків шахрайства, щодо управлінських оцінок та припущень управлінського персоналу, щодо вибору ним облікових політик; створення середовища, в якому управлінський персонал не чинить спротив діям аудиторів та не займає занадто захисну позицію під час обговорень складних або неоднозначних питань [13, с. 32].

Користувачі фінансової інформації зацікавлені в отриманні достовірної інформації, наданої аудитором у результаті проведеної перевірки. Тому акціонери можуть також мати право на загальних зборах звертатися до аудитора з питаннями щодо будь-яких значущих питань, які стосуються аудиту. Така взаємодія може дати аудиторам додаткову мотивацію виконувати якісний аудит [13, с. 33].

Існує значна кількість органів в Україні, які чинять регуляторний вплив на аудиторську діяльність, зокрема це органи, які регулюють: фінансові ринки та дії їх учасників: Національний банк України; Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку; Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг; фінансове звітування: Міністерство фінансів України; діяльність деяких суб'єктів господарювання, фінансова звітність яких підлягає обов'язковому аудиту (наприклад, банки і страхові компанії): Національний банк України; Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг; безпосередньо аудиторську діяльність: Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю; Аудиторська палата України.

В Україні проведена реформа в сфері аудиторської діяльності, що пов'язана з необхідністю приведення вітчизняного законодавства у сфері незалежного аудиту у відповідність із законодавством Європейського Союзу. Сутність проведеної реформи знайшла відображення у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII. У Законі унормовано збалансовану модель суспільного нагляду та саморегулювання аудиторської діяльності в Україні, провідна роль у якій належить регулятору: Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі – ОСНАД).

Регулятори впливають на якість аудиту завдяки встановленню вимог до суб'єктів господарювання, які в обов'язковому порядку зобов'язані проходити аудит фінансової звітності, а також шляхом встановлення вимог до діяльності аудиторських фірм, професійних вимог до аудиторів (освіти, складання кваліфікаційних іспитів, здобуття практичного досвіду, підвищення кваліфікації), здійснення зовнішнього контролю якості аудиторських послуг. Все це у сукупності стимулює суб'єктів аудиторської діяльності розвиватися, удосконалювати свою професійну компетентність з метою надання якісних аудиторських послуг та створення позитивного іміджу аудиторської фірми.

Крім того, деякі регулятори, наприклад Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (далі – Нацкомфінпослуг) установлює, що суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний подавати до Нацкомфінпослуг додаткову інформацію відповідно до затверджених рішенням [18] форм в електронному вигляді не пізніше закінчення третього робочого дня після дати виявлення таких фактів. Така інформація стосується: порушення законодавства з питань, що належать до компетенції Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку; суттєвої загрози або сумнівів щодо можливості підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі; відмови

суб'єкта аудиторської діяльності від висловлення думки із зазначенням питань, описаних у розділі «Основа для відмови від висловлення думки»; надання суб'єктом аудиторської діяльності негативної думки із зазначенням питань, описаних у розділі «Основа для негативної думки»; надання суб'єктом аудиторської діяльності модифікованої думки із зазначенням питань, описаних у розділі «Основа для думки із застереженням».

Контекстуальні чинники, або чинники середовища, безпосередньо або опосередковано впливають на якість аудиту, оскільки вони включають: застосовну концептуальну основу фінансового звітування; корпоративне управління; інформаційні системи; культурні чинники; строки подання фінансової звітності; привабливість для талановитих осіб; правосудне середовище; регулювання аудиту; ділову практику та господарське законодавство; законодавчі та регулятивні акти щодо фінансового звітування [13, с. 38].

Усі ці чинники у сукупності впливають на характер фінансового звітування, на оцінку аудиторського ризику і процедури отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів, а відтак і на якість аудиту.

Ставлення найвищого керівництва до незалежного аудиту, яке впливає на якість аудиту, може бути двояким. Оскільки власники деяких суб'єктів господарювання вважають, що аудит – це лише вимога законодавства, а тому підходять до цього процесу формалізовано, не вбачаючи додаткової користі для підприємства, яка виникає в результаті проведення аудиту, тому їхні прагнення зводяться до мінімізації вартості та скорочення термінів аудиту, що ніяк не може впливати на покращення якості аудиторських послуг.

Однак інша частина власників компаній сприймають аудитора як лікаря бізнесу, оскільки вони є свідомими того, що внаслідок проведеного аудиту отримують не лише впевненість у достовірності фінансової звітності, але й рекомендації висококваліфікованих фахівців щодо ризиків бізнесу, удосконалення системи внутрішнього контролю а також практики фінансового звітування. Таке розуміння та сприйняття аудиту сприяє розвитку таких взаємовідносин під час перевірки, які допомагають аудитору на основі оцінених ризиків виконати адекватне планування аудиту, спрямоване на отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів. Таке судження можна пояснити тим, що якщо найвище керівництво зацікавлене максимізувати якість аудиту, а не економити кошти, то, відповідно, аудитор може розраховувати на достатній час та ресурси для проведення перевірки. Вплив ставлення тих, хто наділений найвищими повноваженнями на якість аудиту, відображено на рис. 5.

Варто зазначити, що зовнішні перевірки якості аудиторських послуг із наступним оприлюдненням

їх результатів стимулюють до усвідомлення користувачами питань якості аудиту. Крім того, дисциплінарні стягнення, застосовані до аудиторів за результатами виявлених порушень, заохочують аудиторські фірми до дотримання стандартів аудиту та вимог незалежності у подальшій діяльності а також посилюють довіру до результатів аудиту з боку користувачів фінансової інформації.

Підбір персоналу необхідної якості в аудиторську професію є суттєво важливим для якості аудиту, оскільки аудит – це інтелектуальна діяльність, яка ставить багато вимог та потребує застосування обґрунтованого судження, допитливості розуму та наявності значних спеціальних знань у сферах бізнесу, фінансового звітування та аудиту [13, с. 49].

Однак можливість залучення талановитої молоді до аудиторської професії залежить як від престижу професії, так і від співвідношення рівня винагороди та величини необхідних зусиль для якісного виконання роботи.

Вважаємо, що підбір талановитої молоді для професії необхідно здійснювати ще під час навчання у вищих навчальних закладах, співпрацюючи із вишами шляхом організації олімпіад, залучення студентів до участі в проектах, організовуючи співпрацю із закладами вищої освіти у межах проходження виробничої практики та стажування в аудиторських фірмах із можливістю подальшого працевлаштування студентів, які мають відповідні здібності для їх успішної реалізації в аудиті.

Серед пріоритетних напрямів діяльності, визначених Аудиторською палатою України в Стратегії розвитку АПУ до 2023 року в частині розроблення інформаційної політики, спрямованої на створення позитивного іміджу професії аудитора в суспільстві, зазначено такі: своєчасне розміщення інформації в Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; створення регіональних відділень АПУ як інформаційних та ділових професійних центрів аудиторів; співробітництво з вищими навчальними закладами з метою популяризації професії аудитора серед молоді; співробітництво з бізнес-асоціаціями України з метою проведення спільних заходів щодо ролі та необхідності аудиту для підвищення інвестиційної привабливості підприємств та розвитку вітчизняної економіки загалом; спільне проведення круглих столів, конференцій, семінарів з іншими професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів для розвитку професії; розроблення заходів з поліпшення взаємовідносин аудиторів та клієнтів аудиторських послуг; моніторинг джерел інформації про АПУ у засобах масової інформації, мережі Інтернет тощо; постійне поліпшення актуальності та інформативності сайту АПУ, створення системи електронних розсилок новин, прес-релізів, оголошень для членів АПУ [19].



Рис. 5. Модель впливу ставлення тих, хто наділений найвищими повноваженнями, на якість аудиту

Джерело: сформовано автором

Вважаємо, що реалізація зазначених завдань сприятиме підвищенню престижу і статусу професії аудитора в суспільстві, залученню талановитої молоді до аудиту, що сприятиме його розвитку, популяризації, підвищенню значущості, виходу вітчизняних аудиторських фірм на міжнародні ринки.

Висновки з проведеного дослідження.

Отже, аудит – це послуга нематеріального характеру, яка не передбачає створення матеріальних благ, вона ґрунтується на оцінці аудитором фінансової інформації, наданої управлінським персоналом замовника, на предмет її достовірності та відповідності. Цінність аудиту полягає в наданні впевненості, яку отримують зацікавлені користувачі. Однак аудиторська послуга не може бути цінною у разі відсутності якості. Якість аудиторських послуг – це категорія, яка поєднує, з одного боку, відповідність наданої послуги вимогам чинного законодавства, професійним стандартам аудиторської діяльності, а з іншого – здатність її забезпечити потреби зацікавлених користувачів.

На якість аудиту впливають фактори (чинники), які поділяються на: вхідні чинники; чинники про-

цесу; вихідні чинники; ключові аспекти взаємодії в ланцюгу фінансового звітування; контекстуальні чинники. Вплив таких чинників на якість аудиту розглядається із позиції системності аудиту, який передбачає вхід, процес аудиту та вихід із системи із отриманням результатів аудиту, на якість яких, власне і чинять вплив досліджувані елементи. Однак, враховуючи те, що аудит є відкритою системою, то на формування його якісних показників чинять вплив також контекстуальні елементи.

Автором розроблена модель впливу ставлення тих, хто наділений найвищими повноваженнями на якість аудиту, що дасть змогу покращити розуміння та сприйняття аудиту замовником з метою розвитку адекватних відносин під час перевірки, які допомагають аудитору на основі оцінених ризиків виконати планування аудиту, спрямоване на отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів.

У зв'язку з посиленням ролі та значущості аудиторських професійних організацій у здійсненні саморегулювання аудиторської діяльності та професійного розвитку аудиторів, що відбулося із прийняттям Закону України «Про аудит фінансової

звітності та аудиторську діяльність», доцільним є виділення окремого чинника впливу на якість аудиторських послуг, що має назву «вплив професійних організацій».

Перспективами подальших наукових розвідок вбачаємо дослідження сутності якісного підходу та його впливу на розвиток аудиторської діяльності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Антонюк О.Р. Сутність поняття «якість аудиторських послуг» у дослідженнях учених. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 25. С. 187–191. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2018_25_41 (дата звернення: 21.07.2020).

2. Бондар В.П., Бондар Ю.В. Якість в аудиті та деякі аспекти в управлінні якістю. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. Вип. 1. С. 36–66. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2015_1_5 (дата звернення: 21.07.2020).

3. Василюк М.М. Системний підхід як ефективний інструмент удосконалення управління якістю аудиторських послуг. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2015. № 1. С. 20–26. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2015_1\(14\)_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2015_1(14)_5) (дата звернення: 21.07.2020).

4. Головач В.В. Концептуальні засади аудиторської діяльності: світовий досвід та вітчизняна практика. *Економіка. Фінанси. Право*. 2015. №2. С. 3–19.

5. Книжник Л.Ю. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2017. № 11. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur_2017_11_6 (дата звернення: 21.07.2020).

6. Лубенченко О. Е. Якість аудиторських послуг, що надаються суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності. *Статистика України*. 2017. № 2. С. 79–89. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/su_2017_2_12 (дата звернення: 21.07.2020).

7. Аудит: підручник / О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін.; заг. ред. проф. О.А. Петрик. Київ: КНЕУ, 2015. 498 с.

8. Проскуріна Н.М., Коваленко В.П. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи. *Економічний часопис-XXI*. 2010. №9–10. С. 53–57. URL: <http://soskin.info/ea/2010/9-10/201017.html> (дата звернення: 21.07.2020).

9. Разборська О.О., Пудкалюк Х.О. Якість аудиторських послуг в Україні. *Економічний аналіз*. 2018. Т. 28(4). С. 67–75. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escap_2018_28\(4\)_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escap_2018_28(4)_11) (дата звернення: 21.07.2020).

10. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія: монографія. К.: ДП «Інформ–аналіт. агенство». 2008. 493 с.

11. Рядська В. В. Аналіз взаємозв'язку між ціною та якістю аудиторських послуг. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2014. № 2. С. 236–242. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vcndtue_2014_2_35 (дата звернення: 21.07.2020).

12. Шалімова Н. С. Якість аудиту як ключовий критерій оцінки його результативності в системі соціально-економічних відносин. *Бізнес Інформ*.

2014. № 4. С. 335–340. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2014_4_59 (дата звернення: 21.07.2020).

13. Додаток до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016–2017 рр. Част. III. Пер. з англ. Київ: Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2017, 121 с. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-3%20%D1%83%D0%BA%D1%80.pdf> (дата звернення: 21.07.2020).

14. Кодекс етики професійних бухгалтерів (редакція 2012 року). Міжнародна федерація бухгалтерів. Пер. з англ. К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2014. 136 с.

15. Редько О.Ю. Професійний скептицизм: вебінар. URL: <https://www.apu.com.ua/2020/06/23/відбувся-вебінар-професійний-скепт/> (дата звернення: 21.07.2020).

16. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

17. Фабіянська В.Ю., Гуцаленко О.О. Нормативно-правове забезпечення незалежного аудиту в Україні. *The scientific heritage*. 2020. Vol 5. № 45. Р. 35–45. URL: <http://tsh-journal.com/ru/archive/> (дата звернення: 21.07.2020).

18. Про подання до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку інформації суб'єктом аудиторської діяльності, який надає послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємству, що становить суспільний інтерес, нагляд за яким здійснює Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку: Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 14.11.2019 № 694. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0254-20#Text> (дата звернення: 21.07.2020).

19. Стратегія розвитку Аудиторської палати України до 2023 року: затв. рішенням чергового з'їзду аудиторів України від 18 травня 2019 року № 1/13. URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2018/12/Стратегія-розвитку-Аудиторської-палати-України-до-2023-року.pdf> (дата звернення: 21.07.2020).

REFERENCES:

1. Antoniuk, O.R. (2018). Sutnist poniattia «iakist audytorskykh posluh» u doslidzhenniakh uchenykh [The essence of the concept of "quality of audit services" in the research of scientists]. *Prychornomorski ekonomichni studii – Black Sea Economic Studies*, 25, 187–191. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2018_25_41 (accessed 21 July 2020).

2. Bondar V. P., & Bondar Yu. V. (2015). Yakist v audyti ta deiaki aspekty upravlinnia yakistiu [The quality in audit and some aspects of quality management], *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu – Problems o f theory and methodology o f accounting, control and analysis*, 1 (31), P. 36 –64.

3. Vasyliuk, M.M. (2015). Systemnyi pidkhd yak efektyvnyi instrument udoskonalennia upravlinnia yakistiu audytorskykh posluh [System approach as an effective tool for improving the quality management of audit services]. *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodolohii, orhanizatsii – Accounting, analysis*

and audit: problems of theory, methodology, organization, 1, 20–26. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2015_1\(14\)_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2015_1(14)_5) (accessed 21 July 2020).

4. Holovach, V.V. (2015). Kontseptualni zasady audytorskoї diialnosti: svitovyi dosvid ta vitchyzniana praktyka [Conceptual principles of auditing: world experience and domestic practice]. *Ekonomika. Finansy. Pravo. – Economy. Finances. Right.*, 2, 3–19 [in Ukrainian].

5. Knyzhnyk, L.Iu. (2017). Yakist audytorskykh posluh v Ukraini: realii ta perspektyvy [Quality of audit services in Ukraine: realities and prospects]. *Derzhavne upravlinnia: udoskonalennia ta rozvytok – Public administration: improvement and development*, 11. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur_2017_11_6 (accessed 21 July 2020).

6. Lubenchenko, O.E. (2017). Yakist audytorskykh posluh, shcho nadaiutsia subiektam zovnishnoekonomichnoi diialnosti [Quality of audit services provided to foreign economic entities]. *Statystyka Ukrainy – Statistics of Ukraine*, 2, 79–89. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/su_2017_2_12 [in Ukrainian] (accessed 21 July 2020).

7. Petryk O.A., Zotov V.O., Kudrytskyi B.V. et al. (2015) *Audyt: pidruchnyk [Audit: a textbook]*. K.: KNEU [in Ukrainian].

8. Proskurina N. M., & Kovalenko V. P. (2010) . Yakist audytorskykh posluh v Ukraini: realii ta perspektyvy [The quality of audit services in Ukraine: realities and prospects], *Ekonomichnyi chasopys – XXI – Economic journal – XXI*, 9–10, 53–57 [in Ukrainian].

9. Razborska, O.O. & Pudkaliuk, Kh.O. (2018). Yakist audytorskykh posluh v Ukraini [Quality of audit services in Ukraine]. *Ekonomichnyi analiz – Economic analysis*, 28(4), 67–75. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2018_28\(4\)_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2018_28(4)_11) (accessed 21 July 2020).

10. Redko, O .Yu .(2008) . Audyt v Ukraini. Morfolohiia [Audit in Ukraine. Morphology]. Kyiv: DP Informatsiino-analitychne ahentstvo [in Ukrainian].

11. Riadska, V.V. (2014). Analiz vzaiemozviazku mizh tsinoiu ta yakistiu audytorskykh posluh [Analysis of the relationship between price and quality of audit services]. *Visnyk Chernihivskoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu. Serii: Ekonomichni nauky. – Bulletin of Chernihiv State Technological University. Series: Economic Sciences*, 2, 236–242. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vcndtue_2014_2_35 (accessed 21 July 2020).

12. Shalimova, N. S. (2014). Yakist audytu yak kliuchovi kryterii otsinky yoho rezultatyvnosti v systemi sotsialno-ekonomichnykh vidnosyn [Audit quality as a key criterion for assessing its effectiveness in the system of socio-economic relations]. *Biznes Inform – Business Inform*, 4, 335–340. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2014_4_59 (accessed 21 July 2020).

13. International Standards on Quality Control, Audit, Review, Other Assurance and Related Services.

(2016–2017). International Federation of Accountants (IFAC). Edition in 3 parts. Part 3. Kyiv: International Federation of Accountants, Audit Chamber of Ukraine. Retrieved from <https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-3%20%D1%83%D0%BA%D1%80.pdf> (accessed 21 July 2020).

14. Kodeks etyky profesiinykh bukhhalteriv [Codex of Ethics for Professional Accountants]. (2012) Kyiv [in Ukrainian]

15. Redko, O.Iu. (2020) Profesiinyi skeptyzm: vebinar [Professional skepticism: webinar]. (n.d.). apu.com.ua. Retrieved from: <https://www.apu.com.ua/2020/06/23/відбувся-вебінар-професійний-скепт/> (accessed 21 July 2020).

16. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 r. № 2258-VIII [About the audit of financial reporting and audit activity: Law of Ukraine dated December 21, 2017, № 2258-VIII]. (n.d.). zakon2.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (accessed 21 July 2020).

17. Fabiianska, V.Iu. & Hutsalenko, O.O. (2020). Normatyvno-pravove zabezpechennia nezalezhnogo audytu v Ukraini [Regulatory and legal support of independent audit in Ukraine]. *The scientific heritage*, Vol. 5, 45, 35–45. Retrieved from <http://tsh-journal.com/ru/archive/> (accessed 21 July 2020).

18. Pro podannia do Natsionalnoi komisii z tsinnykh paperiv ta fondovoho rynku informatsii subiektom audytorskoї diialnosti, yakyi nadaie posluhy z oboviazkovoho audytu finansovoi zvitnosti pidpriemstvu, shcho stanovyt suspilnyi interes, nahliad za yakym zdiisniuie Natsionalna komisiia z tsinnykh paperiv ta fondovoho rynku: Rishennia Natsionalnoi komisii z tsinnykh paperiv ta fondovoho rynku vid 14.11.2019 № 694 [On submission to the National Securities and Stock Market Commission of information by an auditing entity that provides services for mandatory audit of financial statements to a public interest entity supervised by the National Securities and Stock Market Commission: Decision of the National Securities and Stock Market Commission dated 14.11.2019 № 694]. (n.d.). zakon2.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0254-20#Text> (accessed 21 July 2020).

19. Stratehiia rozvytku Audytorskoї palaty Ukrainy do 2023 roku: zatv. rishenniam cherhovoho zizdu audytoriv Ukrainy vid 18 travnia 2019 roku № 1/13 [Development strategy of the Audit Chamber of Ukraine until 2023: approved. by the decision of the regular congress of auditors of Ukraine dated May 18, 2019 № 1/13.]. (n.d.). apu.com.ua. Retrieved from <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2018/12/Стратегія-розвитку-Аудиторської-палати-України-до-2023-року.pdf> (accessed 21 July 2020).