

УДК 657.631:657.62

DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/153-17>**Кочин Т. М.**здобувач кафедри обліку і аудиту,  
Державний університет «Житомирська політехніка»  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9388-7971>**Kochyn Tetiana**

Zhytomyr Polytechnic State University

## СУЧАСНИЙ СТАН АУДИТУ В УКРАЇНІ ТА НАПРЯМИ РОЗВИТКУ АУДИТУ ЯКОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

У процесі написання статті було опрацьовано Звіт про стан аудиторської діяльності в Україні. Для підвищення ефективності процесу організації, здійснення аудиту якості фінансової звітності у частині вдосконалення даного процесу, розроблення методики та формування відповідного інструментарію необхідно здійснити аналіз стану якості надання аудиторських послуг аудитором та суб'єктами аудиторської діяльності в Україні у цілому. Використовуючи інформацію, що консолідується у звіті Аудиторської палати України, здійснено спробу оцінити якість аудиторської діяльності як основи для оцінки та можливостей удосконалення системи аудиту якості фінансової звітності. Проаналізовано аудиторський ринок щодо динаміки кількості суб'єктів аудиторської діяльності та загального обсягу наданих послуг. Проведений аналіз свідчить про концентрацію надання послуг окремими суб'єктами аудиторської діяльності, невідповідність деяких суб'єктів аудиторської діяльності та зупинення їх функціонування, зважаючи на дані щодо динаміки кількості суб'єктів аудиторської діяльності за досліджуваній період. Здійснено аналіз аудиторських послуг в Україні за кількістю суб'єктів аудиторської діяльності з позицій діапазону наданих послуг. Використовуючи дані Звіту аудиторської палати України, здійснено аналіз динаміки наданих послуг суб'єктами підприємницької діяльності, який показав укрупнення суб'єктів аудиторської діяльності, що, можливо, спричинене збільшенням попиту на аудиторські послуги та, відповідно, диференціацією їх надання вітчизняними суб'єктами аудиторської діяльності. Досліджено показники структури суб'єктів аудиторської діяльності (за обсягом наданих послуг), збільшення кількості та частки на вітчизняному ринку аудиторських послуг за період 2014–2018 рр. великих суб'єктів аудиту, обсяг наданих послуг за рік якими становить понад 500,1 тис грн. Така ситуація свідчить про певний монополізм на ринку аудиторських послуг, обмеженість доступу до ринку малих суб'єктів аудиту, відсутність реальної конкуренції тощо. Зазначене матиме негативний вплив у контексті зниження якості аудиту та наданих аудиторських послуг, що, своєю чергою, зумовлюватиме зниження рівня якості проведення такого виду аудиту, як аудит якості фінансової звітності.

**Ключові слова:** аудиторська діяльність, якість, фінансова звітність, аудит якості, аудиторські послуги.

## CURRENT STATUS OF AUDIT IN UKRAINE AND FIELD OF FINANCIAL REPORTING QUALITY AUDIT DEVELOPMENT

In the course of writing this article, a report on the state of audit activity in Ukraine was elaborated. In order to improve the efficiency of the organization process, to carry out the audit of the quality of financial statements in terms of improving the process, to develop the methodology and the formation of appropriate tools, it is necessary to analyze the quality of the provision of audit services to auditors and entities in Ukraine as a whole. Using the information consolidated in the report Audit Chamber of Ukraine, made an attempt to evaluate the quality of audit activity as a basis for evaluation and opportunities for improving the audit system and quality of financial reporting. The audit market was analyzed for the dynamics of the number of entities and the total volume of services provided. The analysis shows that the concentration of services rendered by individual entities, the discrepancy of some entities and the discontinuation of their operation, given the data on the dynamics of the number of entities in the audited period. The analysis of audit services in Ukraine by the number of audit entities from the range of services provided. Using the data of the Audit Chamber of Ukraine, an analysis of the dynamics of services provided by business entities was performed, which showed an increase in the number of audit entities, which may have been caused by the increased demand for audit services and, accordingly, the differentiation of their provision by domestic entities. In turn, the indicators of the structure of the audited entities (by volume of services provided) were examined. Increase in the number and share in the domestic market of audit services for the period 2014–2018 for large audit entities, the volume of services rendered for the year amounting to more than UAH 500.1 thousand. This situation testifies to a certain monopoly in the market of audit services, limited access to the market of small entities, the absence of real competition and so on. This will have a negative impact in the context of poor audit quality and the audit services provided, which in turn will lead to a decrease in the quality of conducting such an audit as the audit of the quality of the financial statements.

**Keywords:** auditing, quality, financial reporting, quality audit, audit services.

**JEL classification:** M41, M42

**Постановка проблеми.** Аудит як суспільний інститут розвивається динамічними темпами, адже має враховувати економічну реальність та тенденції розвитку господарської діяльності. Аудит завжди знаходився на перетині інтересів різних учасників соціально-економічних відносин. Саме на аудит покладається основна функція врегулювання інформаційного конфлікту та

забезпечення подолання інформаційної асиметрії між заінтересованими сторонами в господарській діяльності підприємства. Для формування нового напрямку розвитку аудиту, а саме аудиту якості, є потреба в оцінці сучасного стану. Це дасть змогу повною мірою виявити основоположні тенденції в його організації та методиці.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Питання аудиту фінансової звітності глибоко досліджують вітчизняні та зарубіжні вчені та дослідники, зокрема О.Р. Антонюк [1], В.А. Дерій [3], І.М. Дмитренко, Н.І. Дорош [4], М.Д. Корінько [6], В.П. Пантелєєв [7], О.А. Петрик [8], О.Ю. Редько [9], В.В. Рядська [10], Т. Tarasova [11], У. Andrusiv [12] та ін. Зважаючи на значний внесок науковців, деякі питання є малодослідженими, зокрема сучасний стан аудиту в Україні та напрями розвитку аудиту якості фінансової звітності.

**Мета статті** полягає у розробленні методики та формуванні відповідного інструментарію для здійснення аналізу стану якості надання аудиторських послуг аудиторськими та суб'єктами аудиторської діяльності в Україні у цілому.

Викладення основного матеріалу. Щороку суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані подавати звіт за результатами своєї діяльності за відповідний звітний період. Зокрема, згідно з інформацією, наведеною на офіційному вебсайті Аудиторської палати України [5], «відповідно до Положення про порядок подання суб'єктами аудиторської діяльності до Аудиторської палати України Звіту про надані послуги та Інформаційної довідки про надані послуги за 2018 рік, затвердженого Рішенням Ради АПУ від 13.12.2018 № 5/1, суб'єкти аудиторської діяльності подають Звіт та Інформаційну довідку не пізніше 25 лютого року, наступного за звітним». Своєю чергою, Аудиторська палата України на основі даних, поданих суб'єктами аудиторської діяльності, формує Звіт про стан аудиторської діяльності в Україні за відповідний період.

Характеристику аудиторського ринку в контексті кількості суб'єктів аудиторської діяльності та загального обсягу наданих послуг за період 2014–2018 рр. наведено в табл. 1.

Дані, зазначені у табл. 1, що дають змогу оцінити аудиторський ринок за період 2014–2018 рр. із позицій динаміки кількості суб'єктів аудиторської діяльності та загального обсягу наданих послуг, свідчать про тенденцію зменшення суб'єктів аудиторської діяльності та позитивну тенденцію зростання загального обсягу послуг, наданих даними суб'єктами аудиторської діяльності за досліджуваний період. Зокрема, з позицій загальної кількості суб'єктів аудиторської діяльності за період 2014–2018 рр. кількість суб'єктів аудиторської діяльності зменшилася на 30,11%. Найбільше скорочення зафіксовано у 2015 р. порівняно з 2014 р., а саме на 15,8%, наступні зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності прослідковувалися на рівні 6,44% (у 2016 р. порівняно з 2015 р.), 5,79% (у 2017 р. порівняно з 2016 р.) та на 5,83% (у 2018 р. порівняно з 2017 р.). Використовуючи дані Звіту аудиторської палати України за 2018 р., здійснено аналіз динаміки наданих послуг суб'єктами підприємницької діяльності за період 2014–2018 рр., результати якого наведено в табл. 2 та 3.

Щодо результатів аналізу динаміки наданих послуг суб'єктами підприємницької діяльності за період 2014–2018 рр., проведеного на основі даних Звіту аудиторської палати України за 2018 р. [5], можна зробити такі висновки:

– насамперед доцільно відзначити, що Аудиторська палата України за критерієм обсягу наданих послуг суб'єктами підприємницької діяльності поділяє останніх на десять груп, а саме: обсяг наданих послуг (тис грн) не вказано; обсяг наданих послуг (тис грн) становить від 0,1 до 10,0 тис грн; від 10,1 до 100,0 тис грн; від 100,1 до 200,0 тис грн.; від 200,1 до 300,0 тис грн; від 300,1 до 400,0 тис грн; від 400,1 до 500,0 тис грн; від 500,1 до 1000,0 тис грн; від 1000,1 до 10000,0 тис грн та групу суб'єктів підприємницької

Таблиця 1

**Аудиторський ринок за період 2014–2018 рр.: динаміка кількості суб'єктів аудиторської діяльності та загального обсягу наданих послуг**

| Рік                      | Суб'єкти аудиторської діяльності в Україні |                       |            |           |       |
|--------------------------|--|-----------------------|------------|-----------|-------|
|                          | Загальна кількість                         | Динаміка у показниках |            |           |       |
|                          |  | абсолютних            |            | Відносних |       |
|                          |  | ПП                    | БП         | ПП        | БП    |
| 1                        | 2  | 3                     | 4          | 5         | 6     |
| 2014                     | 1272                                       | X                     | X          | X         | X     |
| 2015                     | 1071                                       | -201                  | -201       | -15,80    | 15,80 |
| 2016                     | 1002                                       | -69                   | -270       | -6,44     | 21,23 |
| 2017                     | 944  | -58                   | -328       | -5,79     | 25,79 |
| 2018                     | 889  | -55                   | -383       | -5,83     | 30,11 |
| Надані послуги в Україні |  |                       |            |           |       |
| Рік                      | Загальний обсяг (тис грн)                  | Динаміка у показниках |            |           |       |
|                          |  | абсолютних            |            | Відносних |       |
|                          |  | ПП                    | БП         | ПП        | БП    |
|                          | 2014                                       | 1291811,80            | X          | X         | X     |
| 2015                     | 1761202,60                                 | 469390,80             | 469390,80  | 36,34     | 36,34 |
| 2016                     | 1973102,30                                 | 211899,70             | 681290,50  | 12,03     | 52,74 |
| 2017                     | 2126868,70                                 | 153766,40             | 835056,90  | 7,79      | 64,64 |
| 2018                     | 2438100,10                                 | 311231,40             | 1146288,30 | 14,63     | 88,73 |

Примітка: ПП – у розрахунку до показників попереднього періоду (року); БП – у розрахунку до показників базового періоду (року).

Джерело: складено та розраховано на основі [5]

Таблиця 2

**Вихідні дані для аналізу показників динаміки наданих послуг суб'єктами підприємницької діяльності за період 2014–2018 рр.**

| Обсяг наданих послуг (тис грн) | Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, одиниць |      |      |      |      |
|--------------------------------|--|------|------|------|------|
|                                | 2014   | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
| Обсяг не вказаний              | 160  | 127  | 92   | 76   | 70   |
| Від 0,1 до 10,0                | 46   | 29   | 27   | 15   | 12   |
| Від 10,1 до 100,0              | 291  | 199  | 154  | 134  | 106  |
| Від 100,1 до 200,0             | 183  | 136  | 126  | 115  | 93   |
| Від 200,1 до 300,0             | 121  | 106  | 98   | 81   | 70   |
| Від 300,1 до 400,0             | 94   | 92   | 81   | 57   | 57   |
| Від 400,1 до 500,0             | 67   | 43   | 69   | 66   | 37   |
| Від 500,1 до 1000,0            | 154  | 151  | 152  | 174  | 191  |
| Від 1000,1 до 10000,0          | 146  | 175  | 188  | 208  | 233  |
| Більш як 10 000,0              | 10   | 13   | 15   | 18   | 20   |

Примітка: АВ – показник абсолютного відхилення; ВВ – показник відносного відхилення

Джерело: складено та розраховано на основі [5]

діяльності, обсяг наданих послуг яких за рік становить понад 10 000,0 тис грн.;

– найчисельнішою групою суб'єктів підприємницької діяльності у розрізі обсягу наданих послуг (тис грн) становить: у 2014 р. та 2015 р. – це 291 одиниця та 199 одиниць суб'єктів підприємницької діяльності відповідно, обсяг наданих послуг якими за 2014 та 2015 рр. становить від 10,1 до 100,0 тис грн. Однак у 2016–2018 рр. ситуація змістилася, а саме найбільша кількість суб'єктів підприємницької діяльності – це суб'єкти, обсяг наданих послуг якими становить від 1000,1 до 10000,0 тис грн, та у 2016, 2017 та 2018 рр. їх налічувалося 188, 208 та 233 одиниці відповідно.

Зазначене свідчить про укрупнення суб'єктів аудиторської діяльності, що, можливо, спричинене збільшенням попиту на аудиторські послуги та, відповідно, диференціацією їх надання вітчизняними суб'єктами аудиторської діяльності, адже в 2018 р. кількість суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг яких становив від 1000,1 до 10000,0 тис грн, збільшилася на 87 суб'єктів, або на 59,6%, порівняно з аналогічним показником 2014 р.

У 2014 р. кількість суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг якими за рік становить від 10,1 до 100,0 тис грн, налічувалося 291 одиниця, а в 2015 р. кількість зменшилася на 92 одиниці, або на 31,6%, та становить 199 суб'єктів аудиторської діяльності. Своєю чергою, кількість суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг якими за рік становить від 10,1 до 100,0 тис грн, у 2018 р. зменшилася на: 63,6% (або ж на 185 одиниць) порівняно з 2014 р.; на 46,7% (або на 93 одиниці) порівняно з 2015 р.; на 31,2% (або на 48 одиниць) порівняно з 2016 р. та на 20,9% (або на 28 одиниць) порівняно з 2017 р. відповідно.

Позитивна динаміка також спостерігається й за іншою групою суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг яких становить за рік від 500,1 до 1000,0 тис грн, а саме у 2014, 2015 та 2016 рр. таких суб'єктів підприємницької діяльності налічувалося 154, 151 та 152 одиниці, а в 2017 та 2018 рр. показник збільшився до рівня 174 та 191 одиниці відповідно. Динаміка зміни кількості суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг яких становить за рік від 500,1 до 1000,0 тис грн, свідчить про збільшення даних

суб'єктів на 37 одиниць, або на 24%, у 2018 р. порівняно з аналогічним показником 2014 р.

Найменш чисельною у 2018 р. є група суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг за рік яких становить від 0,1 до 10,0 тис грн, – 12 одиниць. Доцільно зауважити, що за період 2014–2018 рр. дана група за чисельністю суб'єктів має тенденцію до зменшення, зокрема у 2014, 2015 та 2016 рр. таких суб'єктів аудиторської діяльності налічувалося 46, 29 та 27 одиниць відповідно.

Таким чином, у 2016 р. порівняно з 2015 та в 2015 р. порівняно з 2014 р. кількість суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг за рік яких становить від 0,1 до 10,0 тис грн, зменшилася на 6,9% та 37% відповідно. Аналогічна ситуація за даною групою спостерігається й у 2018 р., а саме кількість суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг за рік яких становить від 0,1 до 10,0 тис грн, зменшилася у 2018 р.: на 20% порівняно з 2017 р.; на 55,6% порівняно з 2016 р.; на 58,6% та на 73,9% порівняно з 2015 та 2014 рр. відповідно, що свідчить про скорочення малих суб'єктів аудиторської діяльності (за обсягом наданих послуг).

Динаміка зменшення кількості малих та середніх суб'єктів аудиторської діяльності прослідковується за групою суб'єктів, обсяг наданих послуг яких за рік становить від 100,1 до 200,0 тис грн. Зокрема, у 2014 р. таких суб'єктів налічувалося 183 одиниці, однак у 2015, 2016 та 2017 рр. даний показник зменшився до рівня 136, 126 та 115 одиниць відповідно. У 2018 р. кількість суб'єктів, обсяг наданих послуг яких за рік становить від 100,1 до 200,0 тис грн, налічується 93 одиниці, тобто цей показник зменшився: на 22 одиниці (19,1%) порівняно з 2017 р.; на 33 одиниці (26,2%) порівняно з 2016 р.; на 43 одиниці (31,6%) порівняно з 2015 р. та на 90 одиниць (49,2%) у порівняно з 2014 р.

Натомість кількість великих суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг яких за рік становить від 1000,1 до 10000,0 тис грн, збільшується, зокрема у 2014 р. їх налічувалося 146 одиниць, у 2015 та 2016 рр. даний показник збільшився до 175 та 188 одиниць відповідно. У 2017 та 2018 рр. кількість великих суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг яких за рік становить від 1000,1 до 10000,0 тис грн, досяг рівня 208 та 233 одиниці відповідно.

Таблиця 3

## Аналіз динаміки наданих послуг суб'єктами підприємницької діяльності за період 2014–2018 рр.

| Обсяг наданих послуг (тис грн) | Відхилення |       |           |       |           |       |           |       |           |       |           |       |     |       |
|--------------------------------|------------|-------|-----------|-------|-----------|-------|-----------|-------|-----------|-------|-----------|-------|-----|-------|
|                                | 2018/2017  |       | 2018/2016 |       | 2018/2015 |       | 2018/2014 |       | 2016/2015 |       | 2016/2014 |       |     |       |
|                                | АВ, од     | ВВ, % | АВ, од    | ВВ, % | АВ, од    | ВВ, % | АВ, од    | ВВ, % | АВ, од    | ВВ, % | АВ, од    | ВВ, % |     |       |
| Обсяг не вказаний              | -6         | -7,9  | -22       | -23,9 | -57       | -44,9 | -90       | -56,3 | -16       | -17,4 | -35       | -27,6 | -33 | -20,6 |
| Від 0,1 до 10,0                | -3         | -20   | -15       | -55,6 | -17       | -58,6 | -34       | -73,9 | -12       | -44,4 | -2        | -6,9  | -17 | -37   |
| Від 10,1 до 100,0              | -28        | -20,9 | -48       | -31,2 | -93       | -46,7 | -185      | -63,6 | -20       | -13   | -45       | -22,6 | -92 | -31,6 |
| Від 100,1 до 200,0             | -22        | -19,1 | -33       | -26,2 | -43       | -31,6 | -90       | -49,2 | -11       | -8,7  | -10       | -7,4  | -47 | -25,7 |
| Від 200,1 до 300,0             | -11        | -13,6 | -28       | -28,6 | -36       | -34   | -51       | -42,2 | -17       | -17,4 | -8        | -7,6  | -15 | -12,4 |
| Від 300,1 до 400,0             | 0          | 0     | -24       | -29,6 | -35       | -38   | -37       | -39,4 | -24       | -29,6 | -11       | -12   | -2  | -2,1  |
| Від 400,1 до 500,0             | -29        | -43,9 | -32       | -46,4 | -6        | -13,9 | -30       | -44,8 | -3        | -4,4  | 26        | 60,5  | -24 | -35,8 |
| Від 500,1 до 1000,0            | 17         | 9,8   | 39        | 25,7  | 40        | 26,5  | 37        | 24    | 22        | 14,5  | 1         | 0,7   | -3  | -1,9  |
| Від 1000,1 до 10000,0          | 25         | 12    | 45        | 23,9  | 58        | 33,1  | 87        | 59,6  | 20        | 10,6  | 13        | 7,4   | 29  | 19,9  |
| Більш як 10 000,0              | 2          | 11,1  | 5         | 33,3  | 7         | 53,9  | 10        | 100   | 3         | 20    | 2         | 15,4  | 3   | 30    |

Джерело: складено та розраховано на основі [5]

За досліджуваний період кількість суб'єктів, обсяг наданих послуг яких становить від 1000,1 до 10000,0 тис грн, збільшився на 87 одиниць (або на 59,6%) у 2018 р. порівняно з 2014 р.

Аналогічна тенденція прослідковується й у контексті збільшення кількості суб'єктів, обсяг наданих послуг яких становить понад 10000,0 тис грн. Зокрема, кількість суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг яких становить понад 10000,0 тис грн, у 2014 р. становила 10 одиниць, однак у 2015 та 2016 рр. даний показник збільшився до рівня 13 та 15 одиниць відповідно. У 2017 та 2018 рр. кількість суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг яких становить понад 10000,0 тис грн, становить 18 та 20 одиниць відповідно. Таким чином, динаміка кількості суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг яких становить понад 10000,0 тис грн, за досліджуваний період 2018 р. становить порівняно з показниками: 2017 р. – збільшення кількості суб'єктів відбулося на 11,1%, або ж на 2 одиниці в абсолютному вимірі; 2016 р. – збільшення на 33,3%, або в абсолютному вираженні на 5 одиниць; 2015 р. – збільшення на 53,9%, або на 7 суб'єктів аудиторської діяльності; 2014 р. – збільшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності відбулося на 100%, або на 10 одиниць в абсолютному вираженні. Таким чином, за досліджуваний період 2014–2018 рр., кількість найбільших суб'єктів аудиторської діяльності подвоїлася з 10 одиниць до 20 суб'єктів аудиторської діяльності.

Окреслена динаміка кількості суб'єктів аудиторської діяльності свідчить насамперед про тенденції обмеження доступу до ринку аудиторських послуг таких невеликих суб'єктів аудиторської діяльності та можливу монополізацію даного ринку. З одного боку, така ситуація сприятиме якості проведеного аудиту, адже великі суб'єкти аудиторської діяльності, як і інші суб'єкти підприємницької діяльності, дбають про імідж компанії. З іншого боку, це зумовлює необхідність пошуку механізмів удосконалення контролю якості роботи аудиторів та розширення можливостей доступу до останнього малих та середніх суб'єктів аудиторської діяльності. Зниження якості аудиторських послуг взаємопов'язане з тенденціями монополізації ринку окремими одиницями.

Доцільним є аналіз структури суб'єктів аудиторської діяльності у контексті діапазону наданих ними послуг за досліджуваний період. Структуру суб'єктів аудиторської діяльності (%) за діапазоном наданих послуг (тис грн) за період 2014–2018 рр. подано на рис. 2.

Із позицій результатів аналізу структури суб'єктів аудиторської діяльності (%) за діапазоном наданих послуг (тис грн) за досліджуваний період 2014–2018 рр., що подано на рис. 1, можна зробити такі висновки.

Найбільшу частку серед суб'єктів аудиторської діяльності у 2014 р. становили суб'єкти, обсяг наданих послуг якими за рік знаходиться у діапазоні від 10,1 до 100,0 тис грн, а саме їхня частка у загальній структурі всіх суб'єктів аудиторської діяльності становить 22,9%. Слід відзначити, що в 2015 р. аналогічно дана група суб'єктів становила найбільшу частку в загальній структурі суб'єктів аудиторської діяльності, однак цей показник знизився до рівня 18,6%, що свідчить про зменшення кількості суб'єктів, обсяг наданих послуг якими становить від 10,1 до 100,0 тис грн.

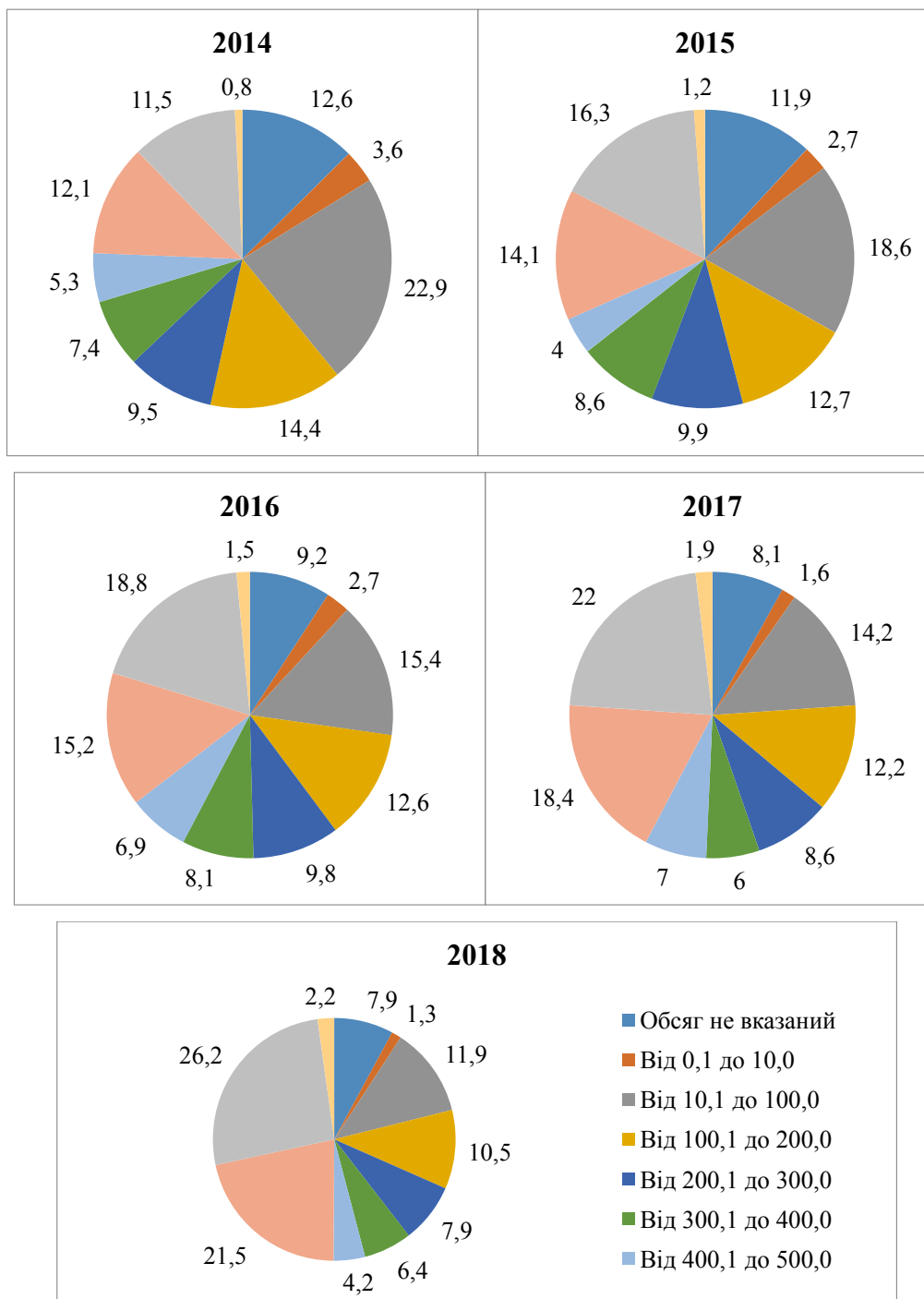


Рис. 1. Структура суб'єктів аудиторської діяльності (%) за діапазоном наданих послуг (тис грн) за період 2014–2018 рр.

Джерело: складено та розраховано на основі [5]

У 2016 р. найбільшу частку серед суб'єктів аудиторської діяльності займали суб'єкти, обсяг наданих послуг якими за рік знаходиться у діапазоні від 1000,1 до 10000,0 тис грн, а саме 18,8% у загальній структурі суб'єктів аудиторської діяльності. Натомість частка суб'єктів, обсяг наданих послуг якими становить від 10,1 до 100,0 тис грн, у 2016 р. становила 15,4%. Також слід відзначити, що значну частку у загальній структурі суб'єктів аудиту в 2014, 2015 та 2016 рр. займають суб'єкти, обсяг наданих послуг якими становить від

500,1 до 1000,0 тис грн, а саме 12,1% (2014 р.), 14,1% (2015 р.) та 15,2% (2016 р.).

Що стосується 2017 та 2018 рр., найбільша частка припадає на суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг якими становить від 500,0 до 1000,0 тис грн та від 1000,1 до 10000,0 тис грн. Зокрема, частка суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг якими становить від 500,0 до 1000,0 тис грн у загальній структурі суб'єктів аудиторської діяльності, у 2017 та 2018 рр. становить 18,4% та 21,5% відповідно.

Таблиця 4

## Показники структури суб'єктів аудиторської діяльності (за обсягом наданих послуг) за період 2014–2018 рр.

| Обсяг наданих послуг за діапазонами (тис грн) | Частка суб'єктів аудиторської діяльності в загальній кількості, % |      |      |      |      |           |           |           |           |           | Відхилення, пунктів структури |           |  |  |  |
|---|---|------|------|------|------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-------------------------------|-----------|--|--|--|
|   | 2014  | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2018/2017 | 2018/2016 | 2018/2015 | 2018/2014 | 2017/2016 | 2016/2015                     | 2015/2014 |  |  |  |
| Обсяг не вказаний                             | 12,6  | 11,9 | 9,2  | 8,1  | 7,9  | -0,2      | -1,3      | -4        | -4,7      | -1,1      | -2,7                          | -0,7      |  |  |  |
| Від 0,1 до 10,0                               | 3,6   | 2,7  | 2,7  | 1,6  | 1,3  | -0,3      | -1,4      | -1,4      | -2,3      | -1,1      | 0                             | -0,9      |  |  |  |
| Від 10,1 до 100,0                             | 22,9  | 18,6 | 15,4 | 14,2 | 11,9 | -2,3      | -3,5      | -6,7      | -11       | -1,2      | -3,2                          | -4,3      |  |  |  |
| Від 100,1 до 200,0                            | 14,4  | 12,7 | 12,6 | 12,2 | 10,5 | -1,7      | -2,1      | -2,2      | -3,9      | -0,4      | -0,1                          | -1,7      |  |  |  |
| Від 200,1 до 300,0                            | 9,5   | 9,9  | 9,8  | 8,6  | 7,9  | -0,7      | -1,9      | -2        | -1,6      | -1,2      | -0,1                          | 0,4       |  |  |  |
| Від 300,1 до 400,0                            | 7,4   | 8,6  | 8,1  | 6    | 6,4  | 0,4       | -1,7      | -2,2      | -1        | -2,1      | -0,5                          | 1,2       |  |  |  |
| Від 400,1 до 500,0                            | 5,3   | 4    | 6,9  | 7    | 4,2  | -2,8      | -2,7      | 0,2       | -1,1      | 0,1       | 2,9                           | -1,3      |  |  |  |
| Від 500,1 до 1000,0                           | 12,1  | 14,1 | 15,2 | 18,4 | 21,5 | 3,1       | 6,3       | 7,4       | 9,4       | 3,2       | 1,1                           | 2         |  |  |  |
| Від 1000,1 до 10000,0                         | 11,5  | 16,3 | 18,8 | 22   | 26,2 | 4,2       | 7,4       | 9,9       | 14,7      | 3,2       | 2,5                           | 4,8       |  |  |  |
| Більш як 10 000,0                             | 0,8   | 1,2  | 1,5  | 1,9  | 2,2  | 0,3       | 0,7       | 1         | 1,4       | 0,4       | 0,3                           | 0,4       |  |  |  |

Джерело: складено та розраховано на основі [5]

Частка суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг якими становить від 1000,1 до 10000,0 тис грн. у загальній структурі суб'єктів аудиторської діяльності, у 2017 та 2018 рр. становить 22,0% та 26,2% відповідно. Тобто відбувається збільшення частки на ринку великих суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг якими за рік становить понад 500,1 тис грн.

Щодо суб'єктів аудиторської діяльності, частка яких у загальній структурі суб'єктів аудиторської діяльності за досліджуваний період є найменшою, слід відзначити таке. Насамперед, у 2014 р. найменша частка у структурі суб'єктів аудиторської діяльності припадала на суб'єктів, обсяг наданих послуг яких за рік становить: від 100,1 до 200,0 тис грн – 0,8%; від 0,1 до 10,0 тис грн – 3,6%. У 2015 та 2016 рр. найменшу частку займали суб'єкти, обсяг наданих послуг яких становив від 100,1 до 200,0 тис грн, – 1,2% у 2015 р. та 1,5% у 2016 р.; від 0,1 до 10,0 тис грн – 2,7% у 2015 та 2016 рр.

У 2017 р. найменша частка суб'єктів аудиторської діяльності у загальній структурі припадала на суб'єктів, обсяг наданих послуг за рік якими становив: від 0,1 до 10,0 тис грн – 1,6%; від 100,1 до 200,0 тис грн. – 1,9%. Також у даний період незначну частку займали суб'єкти, обсяг наданих послуг за рік якими становив: від 300,1 до 400,0 тис грн – 6% та від 400,1 до 500,0 тис грн – 7%.

Щодо показників 2018 р., то найменша частка суб'єктів аудиторської діяльності у загальній структурі припадала на суб'єктів, обсяг наданих послуг за рік якими становив: від 0,1 до 10,0 тис грн – 1,3%; від 100,1 до 200,0 тис грн – 2,2%. Що стосується суб'єктів, обсяг наданих послуг за рік якими становив від 300,1 до 400,0 тис грн та від 400,1 до 500,0 тис грн, то частки у загальній структурі суб'єктів аудиту в 2018 р. порівняно з попереднім 2017 р. змінилися. Зокрема, частка суб'єктів, обсяг наданих послуг за рік якими становив від 300,1 до 400,0 тис грн, у 2018 р. порівняно з попереднім роком збільшилася до рівня 6,4%, а частка суб'єктів, обсяг наданих послуг

за рік якими становив від 400,1 до 500,0 тис грн, порівняно з 2017 р. у 2018 р. зменшилася та становила 4,2%. Аналіз структури наданих послуг суб'єктами підприємницької діяльності за період 2014–2018 рр. подано в табл. 4.

Результати аналізу показників структури суб'єктів аудиторської діяльності за групами суб'єктів, що визначені з огляду на обсяг наданих ними послуг, за період 2014–2018 рр. свідчить про такі тенденції. У загальній структурі суб'єктів аудиторської діяльності за досліджуваний період 2014–2018 рр. суттєвих змін зазнали такі групи суб'єктів, обсяг наданих послуг якими становить від 1000,1 до 10000,0 тис грн; від 10,1 до 100,0 тис грн та від 500,1 до 1000,0 тис грн.

Частка суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг якими становить від 1000,1 до 10000,0 тис грн у загальній структурі суб'єктів аудиторської діяльності, у 2018 р. збільшилася на: 4,2 п. структури порівняно з 2017 р.; 7,4 п. структури порівняно з 2016 р.; 9,9 п. структури порівняно з 2015 р. та 14,7 п. структури порівняно з 2014 р.

Своєю чергою, частка суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг якими становить від 10,1 до 100,0 тис грн у загальній структурі суб'єктів

аудиторської діяльності, за досліджуваний період 2014–2018 рр. має тенденцію до значного скорочення, а саме у 2018 р. частка даної групи суб'єктів у загальній структурі суб'єктів аудиту зменшилася на: 2,3 п. структури порівняно з 2017 р.; 3,5 п. структури порівняно з 2016 р.; 6,7 п. структури порівняно з 2015 р. та 11 п. структури порівняно з 2014 р.

Що стосується тенденції зміни частки суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг за рік якими становить 500,1 до 1000,0 тис грн, то за досліджуваний період частка даних суб'єктів у загальній структурі суб'єктів аудиторської діяльності збільшується, а саме у 2018 р. порівняно з показниками: 2017 р. – на 3,1 п. структури; 2016 р. – на 6,3 п. структури; 2015 р. – на 7,4 п. структури; 2014 р. – на 9,4 п. структури.

Найменш суттєво змінилася за досліджуваний період частка суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг за рік якими становив у загальній структурі суб'єктів аудиту від 300,1 до 400,0 тис грн та від 400,1 до 500,0 тис грн. Зокрема, частка суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг наданих послуг якими становить від 300,1 до 400,0 тис грн у загальній структурі суб'єктів аудиторської діяльності у 2018 р.: збільшилася на 0,4 п. структури порівняно з 2017 р.; зменшилася на 1,7 п. структури порівняно з 2016 р.; зменшилася на 2,2 п. структури порівняно з 2015 р. та на 1 п. структури порівняно з 2014 р.

Частка суб'єктів аудиторської діяльності, обсяг

наданих послуг за рік якими становить від 400,1 до 500,0 тис грн у загальній структурі суб'єктів аудиторської діяльності у 2018 р.: зменшилася на 2,8 п. структури порівняно з 2017 р.; зменшилася на 2,7 п. структури порівняно з 2016 р.; збільшилася на 0,2 п. структури порівняно з 2015 р. та зменшилася на 1,1 п. структури порівняно з 2014 р.

**Висновки.** Таким чином, результати аналізу вітчизняного ринку аудиторських послуг за період 2014–2018 рр. із позицій забезпечення розвитку аудиту, підвищення якості його результатів і, як наслідок, розвитку аудиту якості свідчать про такі тенденції. На основі інформації зі звітів Аудиторської палати України за період 2014–2018 рр. проаналізовано ринок аудиторських послуг із позицій визначення динаміки кількості суб'єктів аудиторської діяльності та загального обсягу наданих послуг; оцінки суб'єктів аудиторської діяльності (од.) із позицій наданих ними послуг, а саме визначення показників структури та динаміки суб'єктів аудиторської діяльності у взаємозв'язку з обсягом наданих за період 2014–2018 рр. Зазначене дало змогу встановити тенденції до укрупнення суб'єктів аудиторської діяльності на вітчизняному ринку аудиту, зменшення кількості та частки малих суб'єктів аудиторської діяльності (що надають послуги за рік обсягом від 0,1 до 500,0 тис грн) за досліджуваний період у загальній структурі суб'єктів аудиту.

#### Список використаних джерел:

1. Антонюк О.Р. Внутрішньофірмовий контроль якості надання аудиторських послуг (Internal quality control of audit services). *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*. 2017. № 7(35). С. 78–83.
2. Антонюк О.Р., Антонюк Е.Р. Критерії та фактори формування якості надання аудиторських послуг, відмінних від аудиту. *Modern Economics*. 2018. № 7. URL: <http://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3293/1/antoniuk.pdf> (дата звернення: 20.12.2019).
3. Дерій В., Саченко С., Бабій Л. Соціальний аудит у контексті посилення вимог до корпоративної соціальної відповідальності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 5. С. 17–26.
4. Дорош Н.І., Шаповал А.С. Функції внутрішнього аудиту з оцінки управління ризиками на підприємстві. *Торгівля, комерція, підприємництво*. 2014. Вип. 16. С. 164–167.
5. Звітність. *Офіційний вебресурс Аудиторської палати України*. 2018. URL: <https://www.apu.com.ua/2018/09/29/%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C/> (дата звернення: 20.12.2019).
6. Корінько М.Д. Процедура аудиту на підготовчому етапі планування. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. 2011. Вип. 18. С. 151–158.
7. Пантелєв В.П. Роль внутрішньої культури фірми в забезпеченні якості аудиту. *Аудитор України*. 2015. № 7–8. С. 26–30.
8. Петрик О.А., Шкіренко В.В. Особливості внутрішнього аудиту інвестиційних проектів. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2014. № 797. С. 292–299.
9. Редько О.Ю. Проблеми інституту аудиту в Україні. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2014. № 2. С. 200–209.
10. Рядська В.В. Аналіз формування взаємозв'язку між інформаційними інтересами користувачів та завданнями аудиторської перевірки. *Вісник Одеського національного університету*. 2014. Т. 19. Вип. 2(6). С. 108–113.
11. Accounting and features of mathematical modeling of the system to forecast cryptocurrency exchange rate / T. Tarasova et al. *Accounting*. 2020. № 6(3). P. 357–364.
12. Experience and prospects of innovation development venture capital financing / U. Andrusiv et al. *Management Science Letters*. 2020. № 10(4). P. 781–788. doi: 10.5267/j.msl.2019.10.019

#### References:

1. Antonjuk O. R. (2017) Vnutrishn'ofirmoviy kontrol' yakosti nadannja audytor'skyh poslug [Internal quality control of audit services]. *Naukovi zapysky Nacional'nogo universytetu «Ostroz'ka akademija»*, no. 7(35), pp. 78–83.
2. Antonjuk O. R., Antonjuk E. R. (2018) Kryterii' ta faktory formuvannja yakosti nadannja audytor'skyh poslug, vidminnyh vid audytu [Criteria and factors for determining the quality of audit services other than audit]. *Elektronne naukove fahove vydannja z ekonomichnyh nauk «Modern Economics»*, no. 7. Available at: <http://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3293/1/antoniuk.pdf> (accessed 20 December 2019).
3. Derij V., Sachenko S. (2016) Social'nyj audyt u konteksti posylennja vymog do korporatyvnoi' social'noi' vidpovidal'nosti [Social audit in the context of strengthening the requirements for corporate social responsibility]. *Buhgalters'kyj oblik i audyt*, no. 5, pp. 17–26.

4. Dorosh N. I., Shapoval A. S. (2014) Funkcii' vnutrishn'ogo audytu z ocinky upravlinnja ryzykamy na pidpryjemstvi [Internal Audit Functions for Risk Management at an Enterprise]. *Torgivlja, komercija, pidpryjemnyctvo*, no. 16, pp. 164–167.
5. Zvitnist' (2019) Oficijnyj veb-resurs Audytors'koi' palaty Ukrainy [Reporting. The official web resource of the Audit Chamber of Ukraine]. Available at: <https://www.apu.com.ua/2018/09/29/%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C/> (accessed 20 December 2019)
6. Korin'ko M. D. (2011) Procedury audytu na pidgotovchomu etapi planuvannja [Audit procedures at the preparatory planning stage]. *Naukovi zapysky Nacional'nogo universytetu "Ostroz'ka akademiya"*, no. 18, pp. 151–158.
7. Pantelejev V. P. (2015) Rolj vnutrishnjoji kuljтуры firmy v zabezpechenni jakosti audytu [The role of the internal culture of the firm in ensuring the quality of the audit]. *Audytor Ukrainy*, no. 7-8, pp. 26–30.
8. Petryk O. A., Shkirenko V. V. (2014) Osoblyvosti vnutrishn'ogo audytu investycejnyh proektiv [Features of internal audit of investment projects]. *Visnyk Nacional'nogo universytetu "Lvivs'ka politehnika"*, no. 797, pp. 292–299. (in Ukrainian)
9. Red'ko O. Ju. (2014) Problemy instytutu audytu v Ukraini [Problems of the Audit Institute in Ukraine]. *Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt: problemy teorii', metodologii', organizacii'*, no. 2, pp. 200–209.
10. Rjads'ka V. V. (2014) Analiz formuvannja vzajemov'jazku mizh informacijnymy interesamy korystuvachiv ta zavdannjamy audytors'koi' perevirky [Analysis of the formation of the relationship between the information interests of users and audit tasks]. *Visnyk Odes'kogo nacional'nogo universytetu*, no. 2(6), pp. 108–113.
11. Tarasova T., Usatenko O., Makurin A., Ivanenko V. & Cherchata A. (2020) Accounting and features of mathematical modeling of the system to forecast cryptocurrency exchange rate. *Accounting*, 6(3), 357–364.
12. Andrusiv U., Kinash I., Cherchata A., Polyanska A., Dzoba O., Tarasova T. & Lysak H. (2020) Experience and prospects of innovation development venture capital financing. *Management Science Letters*, 10(4), 781–788. doi: 10.5267/j.msl.2019.10.019