

УДК 32:657.6(477)

JEL Classification: M42

DOI: <https://doi.org/10.32317/2221-1055.201905040>

К.П. МЕЛЬНИК, кандидат економічних наук, доцент

Децентралізація як мотиватор розширення функцій вітчизняного інституту аудиту

Мета статті - визначити зміст і основні характеристики реалізації комунікативної функції аудиту в умовах децентралізації.

Методика дослідження. Для обґрунтування результатів дослідження застосовано системний підхід. Використано загальні та спеціальні методи дослідження: історичний аналіз (для ідентифікації запитів користувачів інформації); порівняльний (для уточнення ролі аудиту в діяльності економічних суб'єктів); аналіз чинників (для ідентифікації комунікативної функції аудиту).

Результати дослідження. Розкрито зміст комунікативної функції аудиту.

Елементи наукової новизни. Визначено характеристики комунікативної функції аудиту як чинника забезпечення економічних суб'єктів інформацією.

Практична значущість. Викладені пропозиції щодо розширення можливостей аудиту в контексті підготовки адекватних рішень користувачів інформації. Табл.: 1. Рис.: 4. Бібліогр.: 27.

Ключові слова: децентралізація; користувачі інформації; інформаційні потреби; аудит; функції аудиту; комунікативна функція аудиту.

Мельник Катерина Петрівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Східноєвропейський університет імені Лесі Українки (м. Луцьк, просп. Волі, 13)

E-mail: pristypakatia@ukr.net

ORCID iD <https://orcid.org/0000-0001-9167-5801>

Постановка проблеми. Процеси децентралізації влади не тільки посилили повноваження місцевих органів самоврядування, а й суттєво збільшили їхні бюджетні та госпрозрахункові можливості. У 2018 р. місцеві бюджети України зросли у десятки разів і мають стійку тенденцію до зростання. Традиційно законність й ефективність роботи місцевих органів самоврядування в контексті використання фінансових та інших ресурсів контролює держава в особі Рахункової палати України, Державної аудиторської служби України та органів Державної фіскальної служби України. Водночас набуває поширення внутрішній та внутрішньовідомчий контроль, що реалізується, зокрема, через оцінювання роботи бухгалтерів бюджетних установ відповідно до вимог Бюджетного кодексу України [7].

Поряд із цим наростає контроль і від громадянського суспільства, місцевих територіальних громад. Вагомим інструментом дієвості такого контролю є співпраця громад з інститутом незалежного аудиту. З іншого боку,

ініціативи із залучення інституту аудиту не менш затребувані також для виконавчих органів самоврядування. Для них важливим натеper стає не стільки «передподатковий» аудит, скільки аудиторські послуги з оформлення зрозумілих для громади звітів про використання бюджетів, пошук додаткових надходжень до місцевої казни, можливості комунально-приватного партнерства тощо. Отже, з процесами децентралізації вітчизняний інститут аудиту отримав новий мотиватор розвитку. Тому важливими стають дослідження щодо розширення сфери його послуг та функціональних можливостей.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Результати попередніх досліджень проблем становлення аудиту, визначення мотиваторів його розвитку, формалізації функціональних характеристик викладені у публікаціях Р. Адамса [1], О. Антонюк, Л. Чижевської [2, 3], А. Аренса [4], С.В. Бардаша [5], М.Т. Білухи [6], І.М. Дмитренко [8], В.М. Жука [9, 10], О.А. Петрик [11], О.М. Петрука [12], О.Ю. Редька [14], Дж.К. Робертсона [16], В.О. Шевчука [25], О.Л. Шерстюка [26, 27] та ін. Аналіз публі-

© К.П. Мельник, 2019

кацій вищезазначених та інших авторів дає змогу дійти висновку, що в наукових працях зроблено акцент на необхідності ідентифікації, вибору, застосування та оцінювання результатів низки методичних прийомів аудиту.

Водночас наявні підстави констатувати недостатність висвітлення в наукових публікаціях функціональних характеристик аудиту та їх розвитку в умовах децентралізації, що відбувається в Україні. Зокрема, неналежно проаналізовані характеристики аудиту як засобу забезпечення руху інформації між економічними суб'єктами з метою їх комунікації.

Мета статті - визначити зміст і основні характеристики реалізації комунікативної функції аудиту в умовах децентралізації.

Методологію дослідження становлять загальнофілософські та загальнонаукові методи пізнання явищ і процесів у системі аудиту. За результатами застосування широкого спектра загальнонаукових і спеціальних методів наукового дослідження введено поняття «комунікативна функція аудиту», яке визначається сучасними умовами ідентифікації, формалізації та задоволення інформаційних потреб суб'єктів прийняття економічних рішень в умовах децентралізації.

Виклад основних результатів дослідження. Аналіз стану аудиту в Україні на перший погляд засвідчує його певну стагнацію. Так, за даними Аудиторської палати України, кількість суб'єктів аудиторської діяльності наразі зменшується (рис. 1).

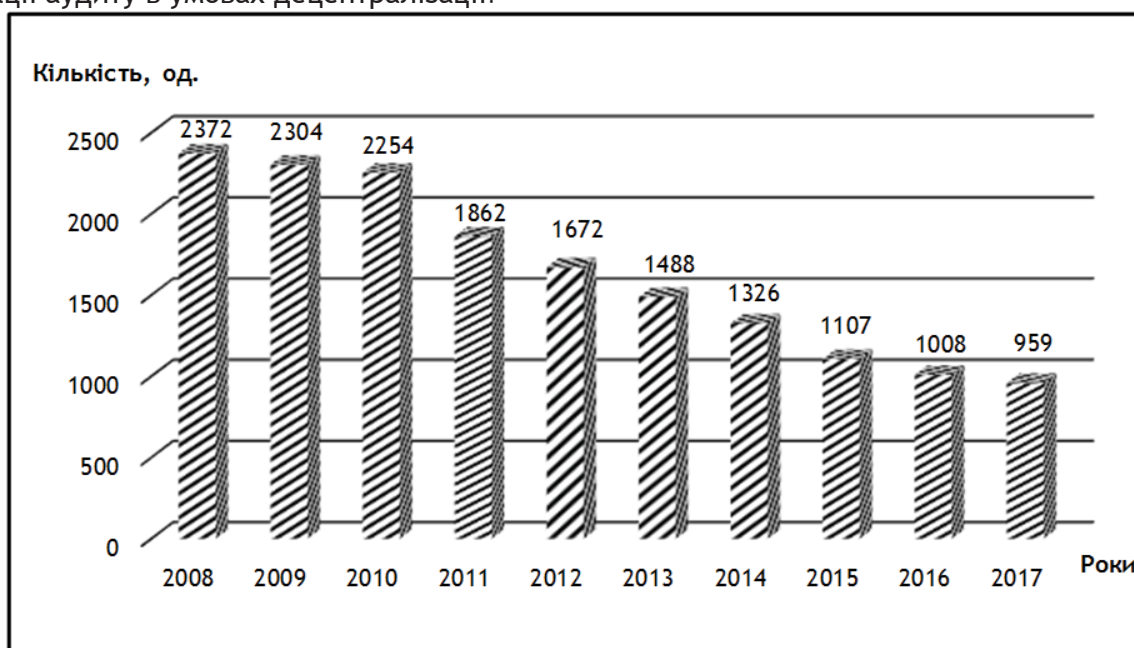


Рис. 1. Динаміка кількості суб'єктів аудиторської діяльності в Україні у 2008-2017 рр.

Джерело: Узагальнено автором на основі [17-24].

З одного боку, така тенденція пояснюється посиленням нормативних вимог до аудиторських компаній, які впливають на їхні можливості надавати послуги з обов'язкового аудиту. Дані реєстру суб'єктів аудиторської діяльності свідчать про нерівність можливостей дотримання відповідних вимог та, як наслідок, про нерівномірність доступу суб'єктів аудиторської діяльності до ринку (рис. 2).

Як свідчать дані рис. 2, лише близько 10 % загальної кількості суб'єктів аудиторської діяльності (92 суб'єкти) відповідають вимогам Закону України «Про аудит фінан-

сової звітності та аудиторську діяльність» [13] щодо допуску до ринку послуг з аудиту фінансової звітності для підприємств, які становлять суспільний інтерес. Ще 172 суб'єкти (або приблизно 20 %) за своїми можливостями можуть надавати послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємствам, що не входять до сфери суспільного інтересу. Натомість, 633 суб'єкти аудиторської діяльності, тобто 70 % учасників ринку аудиторських послуг, відповідно до чинного законодавства не мають можливості надавати послуги з обов'язкового аудиту.



Рис. 2. Структура суб'єктів аудиторської діяльності в Україні

Джерело: Узагальнено автором на основі [15].

Обмежені законодавством можливості пов'язані з необхідністю залучення додаткових трудових ресурсів (сертифікованих аудиторів, фахівців, які мають документальне підтвердження знань МСБО та МСФЗ), а також - з необхідністю додаткових витрат на страхування професійної відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності. З огляду на те, що обсяг таких витрат може бути суттєвим для будь-якого суб'єкта господарювання, необхідність їх понесення виклика-

тиме потребу в пошуку додаткових джерел фінансування. Проте ємність ринку аудиторських послуг на тепер незначна і становить близько 2 млрд грн. В Україні спостерігається розкручування «порочного кола» розвитку інституту аудиту з надмірною монополізацією ринку і витіснення з нього суб'єктів аудиторської діяльності. Про це, зокрема, свідчать і тенденції вартісних показників аудиторських послуг протягом 2008-2017 рр. (рис. 3).

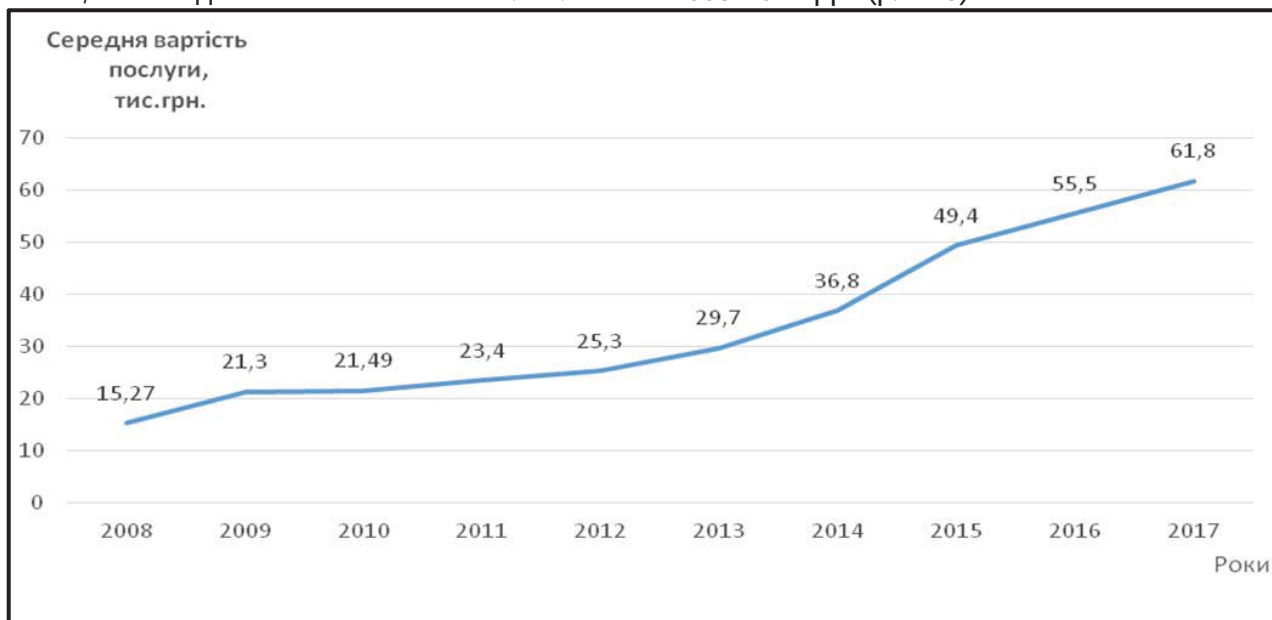


Рис. 3. Динаміка середньої вартості аудиторських послуг в Україні у 2008-2017 рр.

Джерело: Узагальнено автором на основі [17-24].

Так, середня вартість наданих аудиторських послуг упродовж 2008-2017 рр. зроста

від 15,27 до 61,8 тис. грн. На перший погляд, це може свідчити про готовність замо-

вників нести більші витрати для одержання належного рівня упевненості стосовно інформачії, на основі якої приймаються управлінські рішення.

Водночас спостерігається нерівномірний розподіл ринку між суб'єктами аудиторської діяльності, про що, зокрема, свідчать дані таблиці.

Структура аудиторського ринку за обсягом наданих послуг, 2017 р.

Обсяг наданих послуг, тис. грн	Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, од.	Частка у загальній кількості суб'єктів аудиторської діяльності, %	Загальний обсяг наданих послуг, тис. грн	Частка на ринку за обсягом, %
Від 0,1 до 10,0	15	1,6	80,2	0,00
Від 10,1 до 100,0	134	14,2	7110,8	0,33
Від 100,1 до 200,0	115	12,2	16900,9	0,79
Від 200,1 до 300,0	81	8,6	19838,2	0,93
Від 300,1 до 400,0	57	6,0	19622,9	0,92
Від 400,1 до 500,0	66	7,0	29556	1,39
Від 500,1 до 1000,0	174	18,4	123090,3	5,79
Від 1 000,1 до 10000,0	208	22,0	510351,5	24,00
Понад 10 000	18	1,9	1400317,9	65,84
По Україні	944	100,00	2126868,7	100,00

Джерело: [24].

За наведеними даними, лише 18 суб'єктів аудиторської діяльності, що внесені до реєстру (1,9 % від загальної кількості), отримали понад 1,4 млрд грн від надання послуг з аудиту, або 65,84 % ринку. Однією з причин цього є, зокрема, монополна цінова політика цих суб'єктів аудиторської діяльності, оскільки вартість окремих їхніх послуг перевищує 10 млн грн.

Отже, можна констатувати наявність високого рівня монополізації ринку аудиторських послуг в Україні компаніями, які мають широкий доступ до ресурсів, у тому числі адміністративних, наявність яких дає можливість задовольняти найжорсткіші, на користь великих міжнародних компаній, вимоги чинного законодавства. Цей факт разом із системною кризою національної економіки України, на наше переконання, призводить до подальшого лобювання міжнародним аудитом нормативних перепон розвитку національного інституту аудиту.

В Україні назріла проблема пронаціональної аудиторської політики. Звичайно, не йдеться про послаблення вимог до якості аудиторських послуг. Питання має вирішуватися у напрямі демонополізації та розширення ринку.

Щодо першого, то доцільний розгляд питання тимчасового обмеження участі суб'єкта аудиторських послуг на рівні до 1 % ринку попереднього за звітним роком. Це тема окремого дослідження.

Щодо розширення ринку, то важливо, щоб послуги з обов'язкового аудиту були вкрай

потрібні розвитку вітчизняної економіки чи її суспільних інститутів. У ролі останнього варто розглядати сегмент ринку, який натеper формує політика децентралізації.

Особливої уваги зі сторони інституту аудиту потребує процес децентралізації у сільській місцевості. Серед причин: територіальна розпорошеність та слабкість громадянського контролю.

Станом на початок 2019 р. в Україні створено 884 сільські об'єднані територіальні громади (ОТГ), або 68 % від 1293 запланованих урядом. Натеper об'єднано 9240 сіл, що становить трохи менше 50 % від їх загальної кількості.

Проблему територіальної розпорошеності ОТГ засвідчує етап об'єднання сіл навколо того чи іншого центру. Кількісні параметри об'єднання варіюються від 1 до 68 сіл, але в середньому до ОТГ з центром у місті або селищі міського типу приєднується по 14 сіл, а з центром у селі - 9. Якщо плани уряду України не зміняться, то решта майже 17 тис. сіл будуть об'єднані у 409 (1293 - 884) ОТГ. Надмірна концентрація сіл стане ще більш очевидною, а мета децентралізації - продуктивна проактивність територій - не досяжною. На цю проблему вказують ряд дослідників. Зокрема, академік НААН В.М. Жук зауважує, що реалізація в Україні загалом правильної політики децентралізації порушує основні постулати низки сучасних економічних теорій - інституціональної, просторової, поведінкової [10]. Він наголошує, що такі помилки вже були допущені в країні під час укрупнен-

ня колгоспів і радгоспів у 60-70-х роках минулого століття. Вирішення цієї проблеми академік вбачає в наданні сільським громадам в ОТГ окремого автономного статусу. Кожне село в ОТГ повинно мати окремий Статут та аналітичний облік – Баланс, що консолідується в обліку ОТГ [9].

Вирішення проблеми надмірної децентралізації також може сприяти залученню до поданого процесу інституту аудиту. Для цього (залучення інституту аудиту до розвитку сільських територій) вбачаються як мінімум дві базові умови. По-перше, необхідні зміни до чинного законодавства щодо запровадження обов'язкового аудиту ОТГ. Доцільне також запровадження окремої програми державної підтримки ОТГ на компенсацію оплати послуг аудиту. По-друге, сам інститут вітчизняного аудиту має переглянути обмеженість своєї функціональності.

Функціональні можливості зумовлені спроможністю аудиту вирішувати завдання, зміст яких визначається очікуваннями користувачів його результатів. Найпоширенішим у практиці використання результатів аудиту є підхід, згідно з яким замовники очікують, що після проведення відповідних заходів перевірена під час аудиту інформація зможе бути використана за певним призначенням. При цьому користувачі результатів очікують щонайменше на те, що на основі отриманої думки аудитора вони зможуть сформулювати власну оцінку достовірності, правильності, адекватності перевірених даних. Тобто користувачі результатів аудиту очікують, що аудитор візьме на себе якщо не повністю, то значною мірою відповідальність за оціночні характеристики інформації, на основі якої економічні суб'єкти приймають власні рішення. Зважаючи на це, можна констатувати наявність оціночної функції аудиту, яка реалізується в інтересах користувачів його результатів.

Інший підхід до застосування результатів аудиту ґрунтується на припущенні, що аудитор здійснив під час виконання відповідних завдань низку заходів, які можуть сприяти виявленню фактів, що негативно впливають на фінансово-господарську діяльність економічного суб'єкта. Зокрема, можуть бути ідентифіковані негативні тренди розрахункових показників, що характеризують фінансово-майновий стан економічного суб'єкта, його

здатність повністю та своєчасно погашати заборгованість, ефективно використовувати власні та позичені ресурси. Водночас під час аудиту можуть бути виявлені факти недотримання вимог законодавства, навмисних (шахрайських) чи ненавмисних (помилкових) дій управлінського персоналу або інших працівників, внаслідок яких привласнюються активи суб'єкта господарювання, спотворюються облікові записи, неефективно використовуються ресурси, зокрема – внаслідок незадовільної роботи системи внутрішнього контролю. Пошук та виявлення відповідних фактів під час аудиту сприяють захисту інтересів власників ресурсів, які використовуються суб'єктом господарювання. Отже, йдеться про захисну функцію аудиту.

Внаслідок процесів, характер яких визначається видами економічної діяльності, а також середовища, в якому діють господарюючі суб'єкти, зокрема – децентралізації прийняття економічних рішень, розпорядження ресурсами та перерозподілу відповідальності, виникають нові й удосконалюються існуючі зв'язки між окремими громадянами, підприємствами, громадськими об'єднаннями, іншими членами суспільства та їх групами.

Зазначені зв'язки реалізуються переважно за рахунок руху інформації між окремими суб'єктами. При цьому зміст інформації, яка рухається між двома суб'єктами, визначається, насамперед, їхньою особистою зацікавленістю в отриманні визначеного набору даних, можливістю ідентифікації джерела їх отримання, а також впливом середовища (зокрема, вимогами нормативно-правових документів). Водночас, як уже зазначалося, користувачі інформації зацікавлені не лише у конкретних даних, а й у їх відповідності певному набору критеріїв, зокрема кількісного (натурального, вартісного тощо) та якісного характеру. Тому користувачі інформації зацікавлені в отриманні відповідних послуг від незалежної особи – аудитора чи аудиторської фірми, за результатами яких може бути прийняте рішення про ступінь відповідності інформації очікуванням її користувачів.

Зважаючи на це, схематично рух інформації (на прикладі фінансових даних) від осіб, відповідальних за її створення, до користувачів відображений на рис. 4.

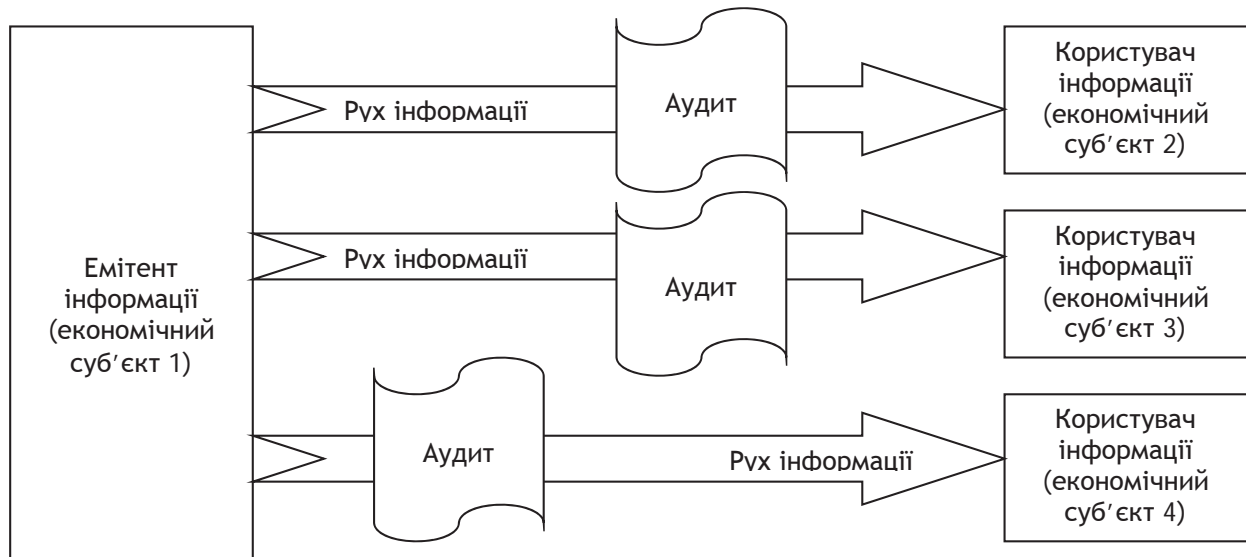


Рис. 4. Теоретичне уявлення про рух інформації між економічними суб'єктами

Джерело: Розробка автора.

За рис. 4, аудит є одним із чинників руху інформації від її емітента до користувачів. Тобто існують підстави для визнання комунікативної функції аудиту як одного з численних аспектів доведення до користувачів даних, необхідних для прийняття ними відповідних рішень. По-іншому, функціональні можливості аудиту розширюються за рахунок того факту, що без його проведення, з погляду користувача, недоцільно досліджувати й оцінювати інформацію та обґрунтовувати на її основі власні дії. Це, зі свого боку, свідчить про відсутність необхідності не лише опрацювання та використання інформації, а й про імовірну недоречність її отримання та понесення у зв'язку з цим відповідних витрат.

Часто зацікавлені користувачі інформації (кредитори, страховики, реальні та потенційні інвестори, оцінщики тощо) отримують інформацію, вже оцінену аудитором. Незалежно від того, чи є проведення аудиту обов'язковим (на рис. 4 рух інформації до економічних суб'єктів 2 і 3), чи ініціативним (на рис. 4 рух інформації до економічного суб'єкта 4), сама наявність аудиту виступає обов'язковою умовою подальшої співпраці щодо таких операцій, як інвестування, кредитування, участь у бюджетній програмі тощо. При цьому, як слушно зауважує О.Л. Шерстюк, «користувач може приймати рішення, не враховуючи думки аудитора (навіть за її наявності). Така ситуація може мати місце у випадку, коли інформація суб'єкта господарювання, щодо якого приймається рішення, підлягає обов'язковому аудиту незалежно від того, чи зацікавлений в його проведенні користу-

вач» [27, с. 335]. Це може слугувати додатковим підтвердженням різноманітності інтересів різних груп користувачів інформації, що викликає варіації у підходах до розуміння інформації та вибору способів її використання. Зазначене так само слугує ознакою необхідності належної реалізації комунікативної функції аудиту, що зумовлюється можливістю користувачів покладатися на думку аудитора під час тлумачення.

Таким чином, комунікативна функція аудиту може розкриватися у двох аспектах:

1) проведення аудиту є одним із необхідних чинників руху інформації від емітента до користувача;

2) аудит є універсальним інструментом для тлумачення змістовних характеристик інформації в інтересах різних груп користувачів.

Проведення децентралізації супроводжується зростанням кількості суб'єктів прийняття економічних рішень, перерозподілу між ними функцій підготовки інформації, а також переглядом змісту та сфер їх відповідальності.

З одного боку, це призводить до збільшення кількості як емітентів і користувачів інформації різноманітного змісту, так і характеристик та критеріїв оцінювання самої інформації. З іншого боку, зазначені процеси супроводжуються тимчасовою втратою ресурсів, пов'язаних із процесами децентралізації. Це пояснюється необхідністю переосмислення новими чи трансформованими суб'єктами економічних відносин власних повноважень, власної відповідальності, власних цілей і, як наслідок - власної заці-

кавленості в інформації з огляду на можливість її подальшого використання.

Зважаючи на це, варто зазначити, що аудит, реалізуючи комунікативну функцію, сприятиме утриманню інформаційних зв'язків в умовах ідентифікації та усунення зазначених проблем. Незалежно від ступеня готовності економічних суб'єктів до роботи в умовах децентралізації, аудит, що проводиться суб'єктами підприємництва (аудитори та аудиторські фірми), органами державного фінансового контролю (Рахункова палата України, Державна аудиторська служба України, Державна фіскальна служба України), сприятиме запобіганню пов'язаних з реформуванням проблем, їх своєчасній ідентифікації та вирішенню.

Водночас нові суб'єкти економічних відносин будуть зацікавлені у проведенні аудиту для встановлення повноправних інформаційних зв'язків з існуючими та новими

користувачами фінансової інформації, що сприятиме зниженню рівня економічних, адміністративних, соціальних та інших ризиків як у процесі децентралізації, так і за її результатами.

Зазначене приведе до зростання зацікавленості економічних суб'єктів в отриманні послуг з аудиту, що сприятиме збільшенню вартісного й кількісного обсягів ринку аудиторських послуг за рахунок нових замовлень.

Висновки. Комунікативна функція аудиту як його властива характеристика полягає не лише у забезпеченні руху інформації між економічними суб'єктами. Її реалізація сприятиме усуненню низки негативних явищ, пов'язаних із трансформацією самих економічних суб'єктів, їх інформаційних та інших потреб і очікувань, а також сприятиме підвищенню ефективності діяльності економічних суб'єктів після завершення трансформаційних процесів децентралізації.

Список бібліографічних посилань

1. *Адамс Р.* Основы аудита : пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1995. 398 с.
2. *Антонюк О.Р., Чижевська Л.В.* Критерії виконання завдань з надання впевненості: нормативна регламентація та проблематика реалізації на практиці. *Економіка. Фінанси. Право.* 2018. № 12/3. С. 4-8.
3. *Антонюк О.Р., Чижевська Л.В.* Методологічні засади формування предмета перевірки завдань з надання впевненості. Аудит управлінської діяльності: адміністративного менеджменту, бізнес-адміністрування, корпоративного управління, менеджменту підприємництва (показники оцінки результатів, їх облік та прогнозування): монографія / за заг. ред. д-ра екон. наук, проф. В.Я. Нусінова. Кривий Ріг : Вид. Р.А. Козлов, 2016. С. 84-93.
4. *Аренс А.* Аудит : пер. с англ. М. А. Терехова / гл. ред. сериї Я.В. Соколов. Москва : Финансы и статистика, 2001. 560 с.
5. *Бардаш С. В.* Захист інтересів користувачів фінансової звітності: стан та підходи до гарантування. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту.* 2013. Вип. № 2. С. 20-27.
6. *Білуха М.Т.* Курс аудиту : підручник. Київ : Вища шк. : Знання, 1998. 574 с.
7. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08 лип. 2010 № 2456-VI. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 01.04.2019).
8. *Дмитренко І. М.* Концепція розвитку аудиту корпоративних систем : монографія. Київ : Кондор-Видавництво, 2013. 364 с.
9. *Жук В. М.* Обіг земель сільськогосподарського призначення в селозберігаючій моделі аграрного устрою України: наук. доп. Київ : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2017. 128 с. URL : http://magazine.faaf.org.ua/images/stories/juk/nauk_dopovid_2017/Zhuk_Obih_zemel_2017m.pdf (дата звернення: 05.04.2019).
10. *Жук В.М.* Неформальні інститути селянства у моделюванні реформ та аграрної політики: теорія і практика. *Економіка АПК.* 2017. № 9. С. 5-8. URL : http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?2I1DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=E_ark_2017_9_3 (дата звернення: 05.04.2019).
11. *Петрик О. А.* Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.06.04. Київ, 2004. 34 с.

References

1. Adams, R. (1995). *Osnovy audyta [Audit basics]*. Ya.V. Sokolov (Trans.). Moscow: Audyt, YuNYTY [In Russian].
2. 4. Antoniuk, O.R. & Chyzhevska, L.V. (2018). Kryterii vykonannya zavadan z nadannia vpevnenosti: normatyvna rehlementatsiia ta problematyka realizatsii na praktytsi [Criteria for performing assurance tasks: normative regulation and implementation problems in practice]. *Ekonomika. Finansy. Pravo, 12/3, pp. 4-8* [In Ukrainian].
3. Antoniuk, O.R. & Chyzhevska, L.V. (2016). Metodolohichni zasady formuvannia predmeta perevirky zavadan z nadannia vpevnenosti [Methodological principles for forming a subject of verification of tasks of assurance]. *Audyt upravlinskoj diialnosti: administratyvnoho menezhmentu, biznes-administruvannia, korporatyvnoho upravlinnia, menezhmentu pidpryiemnytstva (pokaznyky otsinky rezultativ, yikh oblik ta prohnozuvannia): monohrafiia - Audit of management activities: administrative management, business administration, corporate governance, business management (indicators of the assessment of results, their accounting and forecasting): monograph.* Kryvyi Rih: Vyd. R.A. Kozlov [In Ukrainian].
4. Arens, A. (2001). *Audyt [Audit]*. Ya.V. Sokolov (Ed.), M.A. Terekhova (Trans.). Moscow: Fynansy y statystyka [In Russian].
5. Bardash, S.V. (2013). Zakhyst interesiv korystuvachiv finansovoi zvitnosti: stan ta pidkhody do harantuvannia [Protecting the interests of users of financial reporting: the state and approaches to guarantee]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu, 2, pp. 20-27* [In Ukrainian].
6. Bilukha, M.T. (1998). *Kurs audytu: pidruchnyk [Audit course: tutorial]*. Kyiv: Vyshcha shk. Znannia [In Ukrainian].
7. Biudzhethnyi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 08 lyp. 2010 № 2456-VI [Budget Code of Ukraine: Law of Ukraine dated July 8.07.2010, No. 2456-VI]. *Zakon Rada.* Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> [In Ukrainian].
8. Dmytrenko, I.M. (2013). *Kontseptsiia rozvytku audytu korporatyvnykh system: monohrafiia [Concept of corporate audit systems: monograph]*. Kyiv: Kondor-Vydavnytstvo [In Ukrainian].
9. Zhuk, V.M. (2017). *Obih zemel silskohospodarskoho pryznachennia v selozberihaiuchii modeli ahrrarneho ustroiu Ukrainy: naukova dopovid [Circulation of agricultural land in agricultural safe-rural model system of Ukraine: scientific report]*. Kyiv: Natsionalnyi naukovyi tsentr "Instytut ahrrarnoi ekonomiky". Retrieved from: http://magazine.faaaf.org.ua/images/stories/juk/nauk_dopovid_2017/Zhuk_Obih_zemel_2017m.pdf [In Ukrainian].

12. Петрук О. М., Мізякіна Н. О. Аудит фінансової звітності в аспекті аналізу ефективності використання ресурсів сировини. *Ефективна економіка*. 2015. № 1. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua>.
13. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 груд. 2017 № 2258-VIII. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 08.04.2019).
14. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія. Київ : ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2008. 493 с.
15. Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності в Україні у 2010 році : Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2010 рік. URL : <http://www.apu.com.ua> (дата звернення: 08.04.2019).
16. Робертсон Дж. Аудит : пер. с англ. KPMG. Москва : KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. 456 с.
17. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2010 році : Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2010 рік. URL : <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> (дата звернення: 05.04.2019).
18. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2011 році : Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2011 рік. URL : <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> (дата звернення: 05.04.2019).
19. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2012 році : Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2012 рік. URL : <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> (дата звернення: 05.04.2019).
20. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2013 році : Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2013 рік. URL : <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> (дата звернення: 05.04.2019).
21. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2014 році : Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2014 рік. URL : <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> (дата звернення: 05.04.2019).
22. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2015 році : Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2015 рік. URL : <http://www.apu.com.ua/940-1245-987> (дата звернення: 05.04.2019).
23. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2016 році : Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2016 рік. URL : <http://www.apu.com.ua/1064-zvit-do-kmu-2016> (дата звернення: 05.04.2019).
24. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2017 році : Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2017 рік. URL : <https://www.apu.net.ua/1165-zvit-apu-2017> (дата звернення: 05.04.2019).
25. Шевчук В.О. Об'єкти обліку, контролю та аналізу: сучасні підходи до ідентифікації. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології та організації. Збірник наукових праць*. Київ: Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. Вип. 2 (9). 314 с.
26. Шерстюк О. Л. Аудит фінансової інформації : монографія. Київ : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2017. 512 с.
27. Шерстюк О.Л. Теорія та методологія аудиту фінансової інформації : дис. д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2018. 640 с.
10. Zhuk, V.M. (2017). Neformalni instytuty selianstva u modeliuванні reform ta ahrarnoi polityky: teoriia i praktyka [Informal institutions in modeling peasantry and agricultural policy reform: theory and practice]. *Ekonomika APK*, 9, pp. 5-8. Retrieved from: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=E_apk_2017_9_3 [In Ukrainian].
11. Petryk, O.A. (2004). Stan ta perspektyvy rozvytku audytu v Ukraini: metodolohichni ta orhanizatsiini aspekty [Status and prospects of audit development in Ukraine: methodological and organizational aspects]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Kyiv [In Ukrainian].
12. Petruk, O.M. & Miziakina, N.O. (2015). Audyт finansovoi zvitnosti v aspekti analizu efektyvnosti vykorystannia resursiv syrovyny [Audit of financial reporting in aspect of analysis of efficiency of use of raw materials resources]. *Efektivna ekonomika*, 1. Retrieved from: <http://www.economy.nayka.com.ua> [In Ukrainian].
13. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist : Zakon Ukrainy vid 21 hrud. 2017 № 2258-VIII [On audit of financial statements and auditing: Law of Ukraine dated 21.12.2017, No. 2258-VIII]. *Zakon Rada*. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> [In Ukrainian].
14. Redko, O.Yu. (2008). Audyт v Ukraini. Morfolohiia: monohrafiia. [Audit in Ukraine. Morphology: monograph]. Kyiv: DP "Inform.-analit. Ahentstvo" [In Ukrainian].
15. Reiestr audytoriv ta subiektiv audytorskoj diialnosti [Register of auditors and subjects of audit activity]. Retrieved from: <https://www.apu.com.ua> [In Ukrainian].
16. Robertson, Dzh. (1993). *Audyт [Audit]*. Moscow: KPMG, Audytorskaia fyрма "Kontakt" [In Russian]
17. Uzahalnena informatsiia pro stan audytorskoj diialnosti v Ukraini u 2010 rotsi : Zvit Audytorskoj palaty Ukrainy do Kabinetu ministriv Ukrainy za 2010 rik [General information on the state of audit activity in Ukraine in 2010: Report of the Audit Chamber of Ukraine to the Cabinet of Ministers of Ukraine for 2010]. Retrieved from: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> [In Ukrainian].
18. Uzahalnena informatsiia pro stan audytorskoj diialnosti v Ukraini u 2011 rotsi : Zvit Audytorskoj palaty Ukrainy do Kabinetu ministriv Ukrainy za 2011 rik [Generalized information on the state of audit activity in Ukraine in 2011: Report of the Audit Chamber of Ukraine to the Cabinet of Ministers of Ukraine for 2011]. Retrieved from: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> [In Ukrainian].
19. Uzahalnena informatsiia pro stan audytorskoj diialnosti v Ukraini u 2012 rotsi : Zvit Audytorskoj palaty Ukrainy do Kabinetu ministriv Ukrainy za 2012 rik [General information on the state of audit activity in Ukraine in 2012: Report of the Audit Chamber of Ukraine to the Cabinet of Ministers of Ukraine for 2012]. Retrieved from: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> [In Ukrainian].
20. Uzahalnena informatsiia pro stan audytorskoj diialnosti v Ukraini u 2013 rotsi : Zvit Audytorskoj palaty Ukrainy do Kabinetu ministriv Ukrainy za 2013 rik [Generalized information on the state of audit activity in Ukraine in 2013: Report of the Audit Chamber of Ukraine to the Cabinet of Ministers of Ukraine for 2013]. Retrieved from: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> [In Ukrainian].
21. Uzahalnena informatsiia pro stan audytorskoj diialnosti v Ukraini u 2014 rotsi : Zvit Audytorskoj palaty Ukrainy do Kabinetu ministriv Ukrainy za 2014 rik [Generalized information on the state of audit activity in Ukraine in 2014: Report of the Audit Chamber of Ukraine to the Cabinet of Ministers of Ukraine for 2014]. Retrieved from: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> [In Ukrainian].
22. Uzahalnena informatsiia pro stan audytorskoj diialnosti v Ukraini u 2015 rotsi : Zvit Audytorskoj palaty Ukrainy do Kabinetu ministriv Ukrainy za 2015 rik [Generalized information on the state of audit activity in Ukraine in 2015: Report of the Audit Chamber of Ukraine to the Cabinet of Ministers of Ukraine for 2015]. Retrieved from: <http://www.apu.com.ua/940-1245-987> [In Ukrainian].
23. Uzahalnena informatsiia pro stan audytorskoj diialnosti v Ukraini u 2016 rotsi : Zvit Audytorskoj palaty Ukrainy do Kabinetu ministriv Ukrainy za 2016 rik [Generalized information on the state of audit activity in Ukraine in 2016: Report of the Audit Chamber of Ukraine to the Cabinet of Ministers of Ukraine for 2016]. Retrieved from: <http://www.apu.com.ua/1064-zvit-do-kmu-2016> [In Ukrainian].

24. Uzahalnena informatsiia pro stan audytorskoi diialnosti v Ukraini u 2017 rotsi : Zvit Audytorskoi palaty Ukrainy do Kabinetu ministriv Ukrainy za 2017 rik [Generalized information on the state of audit activity in Ukraine in 2017: Report of the Audit Chamber of Ukraine to the Cabinet of Ministers of Ukraine for 2017]. Retrieved from: <https://www.apu.net.ua/1165-zvit-apu-2017> (Last accessed: 05.04.2019). [In Ukrainian].

25. Shevchuk, V.O. (2012). Obiekty obliku, kontroliu ta analizu: suchasni pidkhody do identyfikatsii [Objects of accounting, control and analysis: modern approaches to identification]. *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodolohii ta orhanizatsii. Zbirnyk naukovykh prats*, 2 (9), p. 314 [In Ukrainian].

26. Sherstiuk, O.L. (2017). *Audyt finansovoi informatsii: monohrafiia* [Audit of financial information: monograph]. Kyiv: Natsionalnyi naukovyi tsentr "Instytut aharnoï ekonomiky" [In Ukrainian].

27. Sherstiuk, O.L. (2018). Teoriia ta metodolohiia audytu finansovoi informatsii [Theory and methodology of audit of financial information]. *Doctor's thesis*. Kyiv [In Ukrainian].

Melnyk K.P. Decentralization as a motivator for extension of functions of the domestic institute of audit

The purpose of the article is to determine content and main characteristics for implementation of a communicative audit function into decentralized environment.

Research methods. The systematic approach was applied to substantiate theoretical and practical results of the scientific research. General (dialectical, analysis and synthesis, scientific abstraction) and special methods of scientific research were used to achieve the purpose of scientific research, in particular: historical analysis for identifying genesis and peculiarities for formation of modern user information requests, on basis of which economic decisions are made; comparative analysis for clarifying role of audit in meeting users' needs for information; method of analysis for identifying the communicative function of audit as one of prerequisites for providing economic entities with information that meets a number of qualitative and quantitative criteria.

Research results. It was explored and disclosed a meaningful characteristic of the communicative function of audit as a factor of information provision of economic subjects' needs in terms of decentralization.

Elements of scientific novelty. The author's approach to determining content characteristics of the communicative audit function was presented. Necessity of realization of the communicative function of audit as one of factors for providing economic subjects with reliable information was substantiated.

Practical significance. There were substantiated proposals on expanding possibilities of audit as one of means for providing economic entities with information, which can be used for purposes of making decisions by economic entities. Tabl.: 1. Figs.: 4. Refs.: 27.

Key words: decentralization; information users; information needs; audit; audit function; communicative audit function.

Melnyk Kateryna Petrivna - candidate of economic sciences, associate professor (docent), associate professor (docent) of the department of accounting and auditing, Lesia Ukrainka Eastern European National University named after (13, Volya ave., Lutsk)

E-mail: pristypakatia@ukr.net

ORCID iD <https://orcid.org/0000-0001-9167-5801>

Мельник Е.П. Децентрализация как мотиватор расширения функций отечественного института аудита

Цель статьи - определить содержание и основные характеристики реализации коммуникативной функции аудита в условиях децентрализации.

Методика исследования. Для обоснования результатов исследования применён системный подход. Используются общие и специальные методы исследования: исторический анализ (для идентификации запросов пользователей информации); сравнительный (для уточнения роли аудита в деятельности экономических субъектов); анализ факторов (для идентификации коммуникативной функции аудита).

Результаты исследования. Раскрыто содержание коммуникативной функции аудита.

Элементы научной новизны. Определены характеристики коммуникативной функции аудита как фактора обеспечения экономических субъектов информацией.

Практическая значимость. Изложенные предложения по расширению возможностей аудита в контексте подготовки адекватных решений пользователей информации. Табл.: 1. Илл.: 4. Библиогр.: 27.

Ключевые слова: децентрализация; пользователи информации; информационные потребности; аудит; функции аудита; коммуникативная функция аудита.

Мельник Екатерина Петровна - кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учёта и аудита, Восточно-европейский университет имени Леси Украинки (г. Луцк, просп. Свободы, 13)

E-mail: pristypakatia@ukr.net

ORCID iD <https://orcid.org/0000-0001-9167-5801>

Стаття надійшла до редакції 22.04.2019 р.

Фахове рецензування: 25.04.2019 р.

Бібліографічний опис для цитування:

Мельник К. П. Децентралізація як мотиватор розширення функцій вітчизняного інституту аудиту. *Економіка АПК*. 2019. № 5. С. 40 – 48.

* * *