

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА «ОБЛІК І АУДИТ»

галузь знань 07 Управління та адміністрування

спеціальність 071 Облік і оподаткування

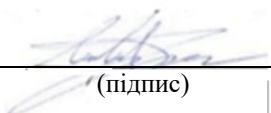
Форма навчання: заочна

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему

**«ДЕРЖАВНЕ ТА ПРОФЕСІЙНЕ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ»**

здобувача Адаменко Максима Андрійовича
(прізвище, ім'я, по батькові)


(підпис)

Науковий керівник: к.е.н., доцент Чук О.В.
науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

(підпис)

**Робота допущена до захисту перед екзаменаційною
комісією з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)**

В.о.завідувача кафедри: Р.С.Коришкова.

(підпис)

Київ 2022

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

Факультет обліку та податкового менеджменту

**Кафедра бухгалтерського обліку та
консалтингу**

**ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА "Облік і аудит
Галузь знань: 07 "Управління та адміністрування"
Спеціальність: 071 "Облік і оподаткування"**

ПОГОДЖЕНО

Гарант освітньо-професійної
програми

(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ 20_____
р.

ЗАТВЕРДЖУЮ

В. о. завідувача кафедри

Р.С. Коршикова

(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ 20_____
р.

ІНДИВІДУАЛЬНЕ ЗАВДАННЯ

здобувачу вищої освіти **Адаменко Максиму Андрійовичу**

заочної форми навчання

на підготовку кваліфікаційної магістерської роботи

на тему **«Державне та професійне регулювання аудиторської діяльності в Україні»**

Тему затверджено наказом ректора Університету від "_____" _____ р. № _____

Кваліфікаційна магістерська робота виконується на матеріалах

Нормативно-правова література, наукові публікації, підручники, посібники, методичні матеріали, електронні лекції, монографії та інші електронні ресурси.

План кваліфікаційної магістерської роботи

Розділ 1	Теоретичні аспекти державного та професійного регулювання аудиторської діяльності в Україні
(назва розділу)	
Розділ 2	Дослідження стану державного та професійного регулювання аудиторської діяльності в Україні
(назва розділу)	
Розділ 3	Напрямки покращення стану державного та професійного регулювання аудиторської діяльності в Україні
(назва розділу)	
Об'єкт дослідження:	аудиторська діяльність в Україні
Предмет дослідження:	теоретичні та практичні аспекти аналізу та нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності
Мета кваліфікаційної магістерської роботи:	розробка напрямків покращення стану державного та професійного регулювання аудиторської діяльності в Україні

Конкретні завдання, які здобувач повинен виконати для досягнення поставленої мети:

У розділі 1

Дослідити поняття, значення та роль аудиторської діяльності.

Визначити сутність та особливості державного та професійного регулювання аудиторської діяльності

Визначити та виокремити концепції регулювання аудиторської діяльності.

У розділі 2

Проаналізувати стан розвитку аудиторської діяльності в Україні.

Дослідити основні нормативно-правові положення регулювання аудиторської діяльності в Україні.

Охарактеризувати професійне регулювання аудиторської діяльності в Україні.

У розділі 3

Дослідити досвід країн ЄС щодо державного та професійного регулювання аудиторської діяльності та напрямки його адаптації в Україні.

Визначити проблеми державного та професійного регулювання аудиторської діяльності та шляхи їх вирішення.

**Завдання підготував
науковий керівник**

(підпис)

О.В. Чук

«9» вересня 2022р.

**Завдання одержав
здобувач**

(підпис)

М.А. Адаменко

«9» вересня 2022р.

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи складає 95 сторінок, основний текст кваліфікаційної роботи викладено на 89 сторінках друкованого тексту. Робота містить 31 рисунок, список використаних джерел з 29 найменувань, додатки.

«Державне та професійне регулювання аудиторської діяльності в Україні»

Об'єктом дослідження є аудиторська діяльність в Україні.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти аналізу та нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності.

Мета і завдання дослідження. є розробка напрямків покращення стану державного та професійного регулювання аудиторської діяльності в Україні.

Відповідно до мети було встановлено наступні завдання дослідження:

- визначити сутність поняття аудиторської діяльності;
- дослідити сутність та особливості державного та професійного регулювання аудиторської діяльності;
- розглянути концепції регулювання аудиторської діяльності;
- проаналізувати стан розвитку аудиторської діяльності в Україні;
- визначити основні нормативно-правові положення регулювання аудиторської діяльності в Україні;
- дослідити професійне регулювання аудиторської діяльності в Україні;

– охарактеризувати досвід країн ЄС щодо державного та професійного регулювання аудиторської діяльності та напрямки його адаптації в Україні;

– визначити проблеми державного та професійного регулювання аудиторської діяльності та шляхи їх вирішення.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів.

Під час дослідження систематизовано підходи щодо визначення поняття аудиторської діяльності, сутність та особливості державного та професійного регулювання аудиторської діяльності та вплив державного та професійного регулювання аудиторської діяльності на діяльність підприємств в цілому.

Практичні результати дослідження полягають в тому, що розроблені в ньому теоретичні положення можуть служити основою для подальшого дослідження проблем регулювання аудиту, а висновки, зроблені в ході вивчення його проявів, можуть бути застосовані для вдосконалення регулювання та підвищення якості надання послуг з аудиту, підвищення ефективності діяльності державних органів, в тому числі в рамках діяльності держави.

Рік виконання кваліфікаційної роботи магістерської роботи: 2022-2023.

Рік захисту роботи - 2023.

Ключові слова: аудит, фінансові результати, доходи, витрати, прибуток, держава, стандарти аудиту

ВІДГУК

*про кваліфікаційну магістерську роботу здобувача
факультету обліку та податкового менеджменту
освітньої програми «Облік і аудит»*

Адаменко М.А.

на тему:

«Державне та професійне регулювання аудиторської діяльності в Україні»

1. Актуальність теми: За сучасних економічних умов відбувається інтеграція України в європейський простір, що передбачає адаптацію національної економіки та законодавчо-нормативної бази до законодавства ЄС. Зокрема це стосується законодавства, що регулює організацію та здійснення аудиторської діяльності в Україні. Аудит є надійним способом підтвердження даних фінансової звітності, який необхідний підприємствам та їх акціонерам, постачальникам, кредиторам, інвесторам, фіскальним органам, страховим компаніям і суспільству в цілому. Аудит в Україні – це єдина, ефективна, динамічна поновлювальна операційна система, подальший розвиток якої потребує підвищення професійної компетентності спеціалістів з аудиту відповідно до сучасних вимог.

2. Позитивні риси кваліфікаційної магістерської роботи: В першому розділі кваліфікаційної магістерської роботи «Теоретичні аспекти державного та професійного регулювання аудиторської діяльності в Україні» розкрито поняття, сутність та особливості державного та професійного регулювання аудиторської діяльності.

В другому розділі магістерської роботи «Дослідження стану державного та професійного регулювання аудиторської діяльності в Україні», наведені основні нормативно-правові положення регулювання аудиторської діяльності, визначено стан розвитку та професійне регулювання аудиторської діяльності в Україні.

В третьому розділі магістерської роботи «Напрями покращення стану державного та професійного регулювання аудиторської діяльності в Україні» наведено досвід країн ЄС щодо державного та професійного регулювання аудиторської діяльності та визначені напрями адаптації його в Україні, визначені проблеми державного та професійного регулювання аудиторської діяльності та надані пропозиції щодо їх вирішення.

Кваліфікаційна магістерська робота має логічно побудовану структуру із висновками до кожного розділу та пропозиціями для застосування у повсякденній діяльності підприємства.

3. Наявність самостійних розробок автора: Здобувач здійснює переважно узагальнення існуючих практик у галузі аудиту.

4. Цінність теоретичних висновків та практичних рекомендацій: Отриманий досвід та використання необхідної інформації для дослідження по темі «Державне та професійне регулювання аудиторської діяльності в Україні» дозволили узагальнити сутність державного та професійного регулювання аудиторської діяльності в Україні, порядок її планування та документування, визначені проблеми державного та професійного регулювання аудиторської

діяльності та надані пропозиції щодо їх вирішення.

5. Наявність недоліків: Робота не містить суттєвих недоліків.

6. Загальна оцінка кваліфікаційної магістерської роботи та її допущення до захисту перед ЕК: За результатами проведеного дослідження здобувачем (у співавторстві з науковим керівником) опубліковано тези «Державне та професійне регулювання аудиторської діяльності в Україні» в збірнику II міжнародної студентської наукової конференції «Формування сучасної науки: методика та практика».

Під час написання кваліфікаційної магістерської роботи, здобувачем було повністю розкрито мету та завдання дослідження. Здобувачем продемонстровано вміння бачити широке коло проблем, в досліджуваній сфері. Все вищесказане дозволило досягти досліднику позитивного результату при опрацюванні проблемних питань, щодо державного та професійного регулювання аудиторської діяльності в Україні.

7. Результати перевірки на наявність академічного плагіату: У відповідності до Положення про запобігання академічному плагіату в Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана (наказ № 13, від 16.01.2017 р.) кваліфікаційна магістерська робота Адаменко М.А. перевірена на наявність академічного плагіату в програмному продукті, визначеному університетом.

За результатами перевірки коефіцієнти подібності складають: № 1 – 13,86 % (в межах норм), № 2 – 5,20% (в межах норм) (Звіт подібності додається).

Кваліфікаційна магістерська робота Адаменко Максима Андрійовича на тему «Державне та професійне регулювання аудиторської діяльності в Україні» є самостійним дослідженням, виконана у відповідності до встановлених вимог до випускних робіт та може бути допущена до захисту в Екзаменаційній комісії з атестації.

Змістовна частина дослідження оцінена у 68 балів.

Науковий керівник

доцент кафедри бухгалтерського
обліку та консалтингу
к.е.н., доцент

Чук О.В.

02.02.2023 р.

Рецензія

**На кваліфікаційну магістерську роботу здобувача вищої освіти
Адаменко Максима Андрійовича**

**Тема: «Державне та професійне регулювання аудиторської
діяльності в Україні»**

Актуальність теми кваліфікаційної магістерської роботи, її наукове та практичне значення. Розвиток економіки спричинив появу великої кількості нових питань, які розглядаються бізнесом та потребують аудиторської перевірки в подальшому. А якість аудиторських послуг значною мірою визначається законодавчою та нормативною базою, яка за останні роки зазнала низки серйозних змін, тому тема регулювання аудиторських послуг є досить актуальною. Мета написання роботи полягає в розробці напрямків покращення стану державного та професійного регулювання аудиторської діяльності в Україні. За результатами дослідження надаються проблеми державного та професійного регулювання аудиторської діяльності та шляхи їх вирішення

Якість проведеного дослідження. Кваліфікаційна магістерська робота написана на основі нормативно-правових матеріалів. У роботі опрацьована також наукова література, статті, тези, підручники та електронні джерела.

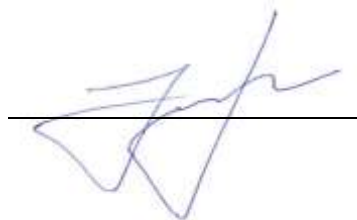
Наукова цінність одержаних результатів. Досліджено досвід країн ЄС та розглянуто проблемні питання і шляхи їх вирішення, щодо державного та професійного регулювання аудиторської діяльності.

Зауваження до кваліфікаційної магістерської роботи. Рекомендовано поглибити дослідження за напрямком практичного використання та дотримання аудиторськими компаніями та окремо аудиторами всіх нормативно-правових матеріалів, що регламентують їх діяльність.

Загальна оцінка кваліфікаційної магістерської роботи. Тема дипломної роботи розкрита, основні положення та висновки достатньо обґрунтовані.

Кваліфікаційна магістерська робота Адаменко Максима Андрійович за темою «Державне та професійне регулювання аудиторської діяльності в Україні» заслуговує позитивної оцінки та рекомендується до захисту відповідно до визначених вимог.

Директор з аудиту



Цехмістренко І.С.

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ДЕРЖАВНОГО ТА ПРОФЕСІЙНОГО РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

- 1.1. Поняття аудиторської діяльності
- 1.2. Сутність та особливості державного та професійного регулювання аудиторської діяльності
- 1.3. Концепції регулювання аудиторської діяльності

РОЗДІЛ 2. ДОСЛІДЖЕННЯ СТАНУ ДЕРЖАВНОГО ТА ПРОФЕСІЙНОГО РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

- 2.1. Стан розвитку аудиторської діяльності в Україні
- 2.2. Основні нормативно-правові положення регулювання аудиторської діяльності в Україні
- 2.3. Професійне регулювання аудиторської діяльності в Україні

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ ПОКРАЩЕННЯ СТАНУ ДЕРЖАВНОГО ТА ПРОФЕСІЙНОГО РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

- 3.1. Досвід країн ЄС щодо державного та професійного регулювання аудиторської діяльності та напрямки його адаптації в Україні
- 3.2. Проблеми державного та професійного регулювання аудиторської діяльності та шляхи їх вирішення

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми. За сучасних економічних умов відбувається інтеграція України в європейський простір, що передбачає адаптацію національної економіки та законодавчо-нормативної бази до законодавства ЄС. Зокрема це стосується законодавства, що регулює організацію та здійснення аудиторської діяльності в Україні. Аудит є надійним способом підтвердження даних фінансової звітності, який необхідний підприємствам та їх акціонерам, постачальникам, кредиторам, інвесторам, фіскальним органам, страховим компаніям і суспільству в цілому. Тому питання про перспективи розвитку аудиторських послуг в Україні є дуже актуальним.

Робота аудиторів багато в чому залежить від рівня розвитку економіки країни. На даному етапі економічного розвитку України якість аудиторських послуг значною мірою визначається законодавчою та нормативною базою, яка за останні роки зазнала низки серйозних змін.

Крім того, сфера послуг, які аудитори можуть надавати, значно розширюється, і користувачі аудиторських послуг у більшості випадків не віддають перевагу перевірці аудиторами, а скоріше як кінцевому інспектору.

Аудит в Україні – це єдина, ефективна, динамічно оновлювана операційна система, подальший розвиток якої потребує підвищення професійної компетентності спеціалістів з аудиту відповідно до сучасних вимог.

Питання теорії та практики аудиту активно досліджували вітчизняні науковці: М. Білуха, О. Бородкін, Ф. Бутинець, Б. Валуєв, З. Гуцайлюк, Г. Давидов, Н. Дорош, І. Дмитренко, С. Зубілевич, А. Кузьмінський, М. Кужельний, О. Петрик, І. Пилипенко, О. Редько, В. Рудницький, В. Савченко, В. Сопко, Л. Сухарєва, Б. Усач, В. Шевчук та інші. У світовій бухгалтерській думці важливі теоретико-прикладні аспекти теорії та практики аудиту узагальнені в працях: Р. Адамса, Х. Андерсона, Е. Аренса, Р. Доджа, Ф. Дефліза, Г. Дженіка, Д. Кармайкла, Дж. К. Лоббека, Р. Монтгомері, Дж. Робертсон.

Метою дослідження є розробка напрямків покращення стану державного та професійного регулювання аудиторської діяльності в Україні.

Відповідно до мети було встановлено наступні **завдання** дослідження:

- визначити сутність поняття аудиторської діяльності;
- дослідити сутність та особливості державного та професійного регулювання аудиторської діяльності;
- розглянути концепції регулювання аудиторської діяльності;
- проаналізувати стан розвитку аудиторської діяльності в Україні;
- визначити основні нормативно-правові положення регулювання аудиторської діяльності в Україні;
- дослідити професійне регулювання аудиторської діяльності в Україні;
- охарактеризувати досвід країн ЄС щодо державного та професійного регулювання аудиторської діяльності та напрямки його адаптації в Україні;
- визначити проблеми державного та професійного регулювання аудиторської діяльності та шляхи їх вирішення.

Об'єктом дослідження є аудиторська діяльність в Україні.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти аналізу та нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ДЕРЖАВНОГО ТА ПРОФЕСІЙНОГО РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

1.1 Поняття аудиторської діяльності

Аудиторський контроль (аудит) має велике значення в умовах становлення ринкових відносин. На сьогодні вченими економістами та юристами досліджено та надано значна кількість визначення понять «аудит» та «аудиторська діяльність». Слід, однак, зазначити, що ці погляди, у свою чергу, призвели до дискусії серед більшості науковців, які вважають, що визначення, подані авторами, є надто короткими та спрощеними та не враховують суттєвих ознак.

З цього приводу економісти Л. Сухарев та І. Дмитренко слушно підкреслювали, що «визначення аудиту за своєю суттю є неоднозначним і потребує наукового підтвердження та впорядкування» [18, с. 9].

Відповідно до статті 3 Закону України «Про аудиторську діяльність» аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки про надійність аудитора в усіх суттєвих аспектах, а також як відповідність вимогам користувачів вимогам законів України, нормативних актів (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень організацій) [7].

У міжнародних стандартах з аудиту поняття «аудит» розкривається як «перевірка фінансових звітів або віднесеної до них фінансової інформації об'єкта незалежно від того, приносить прибуток або ні, його розміри і форми організації, коли така перевірка здійснюється з метою вираження подальшої думки» [9, с.9].

Підходи до визначення сутності аудиту згідно різних науковців відображено на рис. 1.1. Аудит визначається як діяльність з перевірки на місці, така як перевірка або перевірка процесу або системи якості для забезпечення відповідності вимогам. Аудит може застосовуватися до всієї організації або може належати до функції, процесу чи виробничого етапу. Деякі аудити мають

спеціальні адміністративні цілі, такі як перевірка документів, ризиків або продуктивності, а також відстеження виконаних коригуючих дій.

Джерело	• Поняття
Робертсон Д.	Аудит - це процес зменшення до сприятливого рівня інформаційного ризику для користувачів фінансових звітів.
Білуха М.Т.	Аудит - це незалежна форма аудиторського контролю, представлена суб'єктам підприємницької діяльності на договірних засадах з питань ефективності господарювання і достовірності її відображення в бухгалтерському обліку і звітності.
Сухарева Л., Дмитренко І.	Аудит - це система взаємопов'язаних контрольних дій незалежних суб'єктів (аудиторів), що здійснюються на контрактних і платних засадах з метою діагностування та оцінки фінансово-господарської діяльності підприємств усіх форм власності з точки зору доцільності і достовірності здійснення господарських операцій, відображених в обліку і звітності; ступеня відповідності їх чинному законодавству.
Зубілевич С.Я., Голов С. Ф.	Аудит - це процес, зменшуючий до прийнятного рівня інформаційний ризик користувачів фінансової звітності.
Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М, О'Рейли, М. Б. Хирш.	Аудитом називається систематичний процес об'єктивного збору і оцінки свідчень про економічні дії і події з ціллю вивчення ступеня відповідності цих тверджень встановленим критеріям і представлення результатів зацікавленим користувачам.

Рисунок 1.1. Підходи до визначення сутності аудит [18-24]

ISO 19011:2018 визначає аудит як «систематичний, незалежний та документований процес отримання аудиторських доказів [запису, констатації фактів або іншої інформації, яка є доречною та піддається перевірці] та їх об'єктивної оцінки для визначення ступеня, в якому критерії аудиту [набір політик, процедур чи вимог] виконані». Існує три основні види аудиту:

1. Аудит процесів: цей тип аудиту перевіряє, чи працюють процеси у встановлених межах. Він оцінює операцію або метод відповідно до заздалегідь визначених інструкцій або стандартів для вимірювання відповідності цим стандартам та ефективності інструкцій. Аудит процесу може:

1.1. перевіряє відповідність певним вимогам, таким як час, точність, температура, тиск, склад, чутливість, сила струму та суміш компонентів;

1.2. досліджує ресурси (обладнання, матеріали, люди), використовувані перетворення вхідних даних у вихідні, довкілля, застосовувані методи (процедури, інструкції) і заходи, зібрані визначення ефективності процесу;

1.3. перевіряє адекватність та ефективність засобів контролю процесу, встановлених процедурами, робочими інструкціями, блок-схемами, а також специфікаціями навчання та процесів.

2. Аудит продукту. Цей тип аудиту є перевіркою конкретного продукту або послуги, наприклад апаратного забезпечення, оброблюваного матеріалу або програмного забезпечення, для оцінки їх відповідності вимогам (тобто специфікаціям, стандартам продуктивності та вимогам замовника).

3. Системний аудит: аудит, який у системі управління. Його можна описати як документовану діяльність, що виконується для перевірки шляхом вивчення та оцінки об'єктивних свідчень того, що застосовні елементи системи є відповідними та ефективними та були розроблені, задокументовані та реалізовані відповідно до встановлених вимог та у поєднанні з ними.

4. Аудит системи управління якістю оцінює існуючу програму управління якістю, щоб визначити її відповідність до політики компанії, договірних зобов'язань та нормативних вимог. Так само аудит системи охорони навколишнього середовища досліджує систему управління довкіллям, аудит системи безпеки харчових продуктів перевіряє систему управління безпекою харчових продуктів, а аудит системи безпеки перевіряє систему управління безпекою.

Також існує три основні види аудиту:

1. внутрішній аудит. Внутрішній аудит проводиться працівниками компанії чи організації. Ці аудити не розповсюджуються за межі компанії. Натомість вони підготовлені для використання керівництвом та іншими внутрішніми зацікавленими сторонами.

Внутрішні аудити використовуються для покращення процесу прийняття рішень у компанії, надаючи менеджерам дієві елементи для покращення внутрішнього контролю. Вони також забезпечують дотримання законів та правил та надають своєчасну, достовірну та точну фінансову звітність.

Керівницькі групи також можуть використовувати внутрішні аудити для виявлення недоліків чи неефективності в компанії, перш ніж дозволити зовнішнім аудиторам перевіряти фінансову звітність.

Існує кілька типів внутрішніх аудитів, які може проводити організація. Вибір багато в чому залежатиме від конкретних цілей та завдань, яких організація сподівається досягти в результаті здійснення аудиту.

1) Оперативний аудит. Цей аудит оцінює роботу конкретної функції або відділу, щоб оцінити її ефективність та результативність. Первинні джерела даних включатимуть активну політику та досягнення, пов'язані з цілями організації. Операційні аудити можуть оцінювати засоби контролю та ефективність, і вони включають організаційну структуру, процеси та процедури, точність даних, управління та безпеку активів, кадрове забезпечення та продуктивність.

2) Наглядний аудит. Цей аудит оцінює дотримання організацією встановлених законів, стандартів, правил, політик чи процедур. Як правило, аудит відповідності проводиться відповідно до вимог політики чи законодавства. Метою аудиту відповідності є забезпечення належного контролю за важливим внутрішнім процесом.

3) Фінансовий аудит. Цей аудит є незалежною оцінкою достовірності, точності та надійності фінансових даних за фіксований період (зазвичай фінансовий квартал або фінансовий рік). Мета фінансового аудиту - переконатися, що фінансова діяльність відділу, підрозділу чи всього підприємства повністю та точно відображена у відповідних фінансових звітах.

4) Наступний аудит. Ці перевірки зазвичай проводять приблизно через шість місяців після випуску звіту про внутрішню або зовнішню перевірку; вони призначені для оцінки того, чи вжито коригувальні дії з питань аудиту, про які повідомлялося раніше. Наступний аудит переглядає минулі рекомендації

аудитора, дії довідника з виконання цих рекомендацій та чи справді ці рекомендації працюють. Наступні аудити також оцінюють, чи достатньо змінилася ситуація, щоб виправдати інші дії.

5) Слідчий аудит. Цей аудит відбувається лише через повідомлення про незвичайну чи підозрілу діяльність. Він фокусується на конкретних аспектах роботи відділу чи окремої особи. Слідчі перевірки проводяться для визначення розміру збитків, оцінки слабких місць у засобах контролю та вироблення рекомендацій щодо коригуючих дій.

6) Аудит інформаційних технологій (ІТ). ІТ-аудити оцінюють засоби контролю, пов'язані із системами обробки інформації організації. ІТ-аудити дають рекомендації керівництву щодо адекватності внутрішніх засобів контролю та безпеки, властивих інформаційним системам вашої організації, та ефективності пов'язаного управління ризиками. Ці аудити спрямовані на те, щоб гарантувати, що ІТ-системи захищають активи, підтримують цілісність даних та працюють ефективно для досягнення бізнес-цілей.

7) Управлінський аудит. Ці аудити, також звані аудитами продуктивності, забезпечують незалежне та об'єктивне уявлення про ефективність бізнес-процесів. Оскільки внутрішній аудит - це діяльність, незалежна від керівництва, внутрішні аудитори можуть (в ідеалі) перевіряти бізнес-процес, організацію чи стратегію, не переймаючись негативною реакцією з боку адміністрації. Стандартний управлінський аудит перевіряє організаційну структуру, досліджуючи, як адміністративна робота розподіляється у організації та чи існують можливості для підвищення ефективності.

8) Комплексний аудит. Цей аудит об'єднує два типи аудиту в один проект: ІТ-аудит та операційний аудит або фінансовий аудит та ІТ-аудит, орієнтований на внутрішній контроль фінансової звітності.

2. Зовнішній аудит. Зовнішні аудити, які проводять зовнішні організації та треті сторони, дають об'єктивний висновок, який внутрішні аудитори можуть не дати. Зовнішній фінансовий аудит використовується для виявлення будь-яких суттєвих спотворень чи помилок у фінансовій звітності компанії. Коли аудитор

надає думку без застережень чи звіт, це свідчить про те, що аудитор упевнений у тому, що фінансова звітність представлена з точністю та повнотою.

Зовнішні аудити важливі для того, щоб дозволити різним зацікавленим сторонам впевнено приймати рішення щодо компанії, що перевіряється.

Основна відмінність між зовнішнім аудитором та внутрішнім аудитором полягає в тому, що зовнішній аудитор є незалежним. Це означає, що вони можуть дати більш об'єктивну думку, ніж внутрішній аудитор, незалежність якого може бути поставлена під загрозу через відносини між роботодавцем та працівником.

Є багато бухгалтерських фірм, що добре зарекомендували себе, які зазвичай проводять зовнішній аудит для різних корпорацій. Найбільш відомі «Велика четвірка» - Deloitte, KPMG, Ernst & Young (EY) та PricewaterhouseCoopers (PwC).

3. Державні аудиторські перевірки. Державні аудиторські перевірки проводяться для забезпечення того, щоб фінансові звіти були підготовлені точно, щоб не викривити суму доходу оподатковуваного підприємства.

Наприклад, в США Служба внутрішніх доходів (IRS) проводить перевірки, що перевіряють точність податкових декларацій та транзакцій платника податків. Канадський аналог IRS відомий як Канадська податкова агенція (CRA).

Внаслідок проведення державного аудиту може бути зроблений висновок про наявність:

- без змін у податковій декларації;
- зміна, прийнята платником податків;
- зміна, яка не приймається платником податків;
- якщо платник податків у кінцевому підсумку не приймає змін, питання буде розглянуто в судовому порядку через посередництво або апеляцію.

Важливо підкреслити, що в юридичній літературі та в нормативно-правових актах поняття «аудиторська діяльність» застосовується насамперед з метою характеристики підприємницької діяльності у певній сфері.

Водночас учені, на жаль, у сучасних наукових дослідженнях його не досліджували або досліджували фрагментарно в межах широкої адміністративно-правової проблематики. Проте самі терміни «аудит», «аудиторська діяльність» досить часто використовуються в різних галузях наукових знань, практичній діяльності органів публічної адміністрації та законодавстві. Згідно зі ст. 3 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудиторська діяльність визнається як підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

Термін	•Визначення
Діяльність аудиторська	Підприємницька діяльність аудиторської фірми (аудиторів) з виконання незалежних позаповідомчих перевірок бухгалтерської (фінансової) звітності та оцінці об'єктивних даних про діяльність організації, а також з надання інших аудиторських послуг. Аудиторська фірма поза проведення перевірок може надавати послуги з постановки, відновленню та ведення фінансового (бухгалтерського) обліку, складанню декларацій про доходи та бухгалтерської (фінансової) звітності, аналізу фінансово - господарської діяльності, оцінці активів, пасивів, з правомірності формування статутного фонду, з реєстрації проспекту емісії цінних паперів, консультування в питаннях фінансового, податкового, банківського та іншого господарського законодавства, а також проводити навчання та надавати інші послуги з профілю своєї діяльності
Послуги аудиторські	Послуги у формі аудиторських перевірок (аудиту) та пов'язаних з ними експертиз, консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення аудиторської діяльності
Практика аудиторська	Здійснення аудиту, оглядових перевірок та операційних перевірок, експертиз, аналізу фінансового стану, надання консультацій та інших послуг
Аудиторська діяльність	Проведення незалежними аудиторами та фірмами перевірок публічної фінансової звітності, обліку господарських операцій та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання та надання їм у аудиторських послуг. Ці послуги надають як у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, складання бізнес-планів, фінансових прогнозів, прогнозування майбутнього стану підприємства, аналізу фінансово-господарської діяльності тощо
Послуга	Особлива споживна вартість процесу праці, виражена в корисному ефекті, що задовольняє потреби людини, колективу й суспільства. особливістю послуги, як товару (порівняно зі звичайним товаром - втіленим у речі, - з матеріальними благами) є те, що вона корисна не як річ, а як діяльність, тому споживання послуги збігається з процесом її створення, з діяльністю

Рисунок 1.2. Термінологічний апарат, що застосовується в сфері аудиторської діяльності [26;26]

Водночас ст. 1 («Сфера дії Закону») закріплює, що дія цього Закону не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їхніх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю [7].

Водночас це поняття має загальний характер і повністю не розкриває сутність такої діяльності. Варто зазначити, що С.В. Каламбетом та Л.А. Іващенко у науковому дослідженні «Розвиток державного аудиту в Україні» вперше було запропоновано розглядати аудиторську діяльність як нову форму фінансового контролю в Україні.

Водночас така позиція була підтримана вченими значно пізніше. Так П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, В.Т. Александров, О.І. Назарчук у науковому дослідженні «Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит» підтримали наведену вище позицію і зазначали, що аудит є однією з форм державного фінансового контролю поряд з ревізією та перевіркою. Аналогічну думку висловили й Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій та М.М. Коцупатрій у навчальному посібнику «Державний фінансовий контроль».

Таким чином, аудит визначається як діяльність з перевірки на місці, така як перевірка або перевірка процесу або системи якості для забезпечення відповідності вимогам. Аудит може застосовуватися до всієї організації або може належати до функції, процесу чи виробничого етапу. Деякі аудити мають спеціальні адміністративні цілі, такі як перевірка документів, ризиків або продуктивності, а також відстеження виконаних коригуючих дій. Аудиторська діяльність вважається підприємницькою діяльністю і включає організацію та структуру аудиторського забезпечення, власне проведення аудиторських перевірок (аудитів) та надання інших аудиторських послуг.

1.2 Сутність та особливості державного та професійного регулювання аудиторської діяльності

З 1 вересня 2017 року набула чинності Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та його державами-членами (далі – Угода). Відповідно до статті 387 Угоди, сторони визнають, що у створенні та діяльності компанії, корпоративному управлінні та важливості повного застосування ефективних правил і методів у законодавчих сферах бухгалтерського обліку та аудиту з метою встановлення повноцінно функціонуючої ринкової економіки та стимулювання торгівлі, домовились про співпрацю в наступних аспектах:

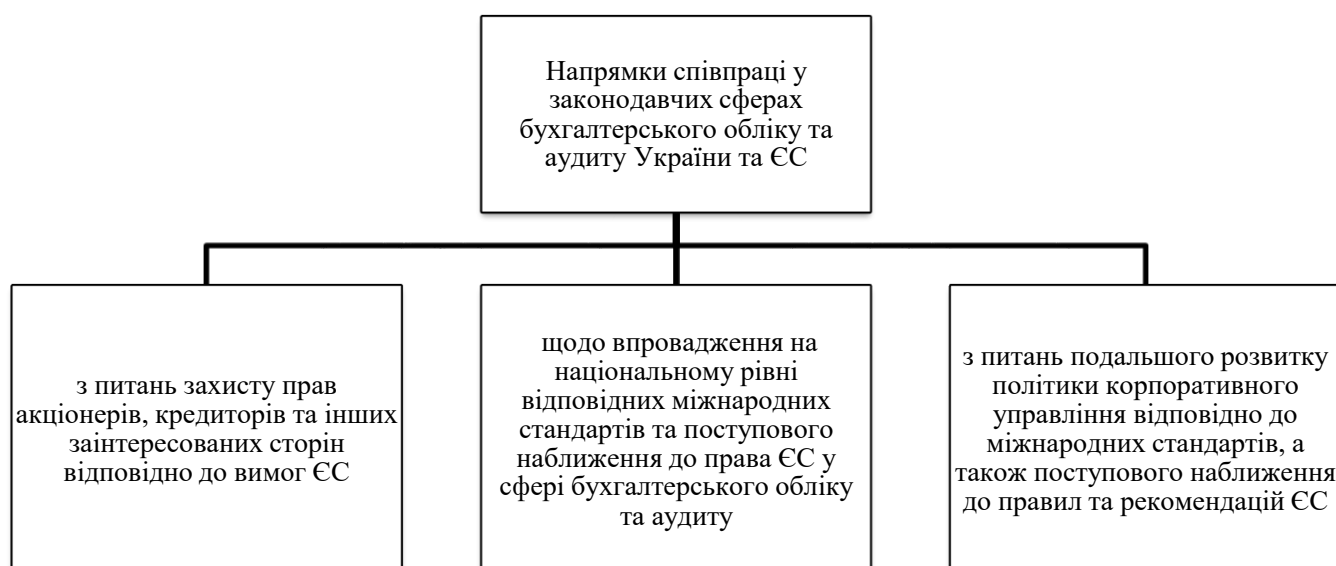


Рисунок 1.3. Напрямки співпраці у законодавчих сферах бухгалтерського обліку та аудиту України та ЄС [5]

Водночас Україна має спрямувати свою діяльність на обмін інформацією та досвідом з ЄС щодо існуючих систем та відповідних інновацій у вищезазначених сферах. Тому українське законодавство у сфері бухгалтерського обліку та незалежного аудиту має бути максимально наближеним до європейського. Тому з метою зміни вітчизняної нормативно-правової бази

бухгалтерського обліку та фінансової звітності та підтвердження її достовірності через висновок незалежного аудитора в Україні прийнято нові законодавчі документи:

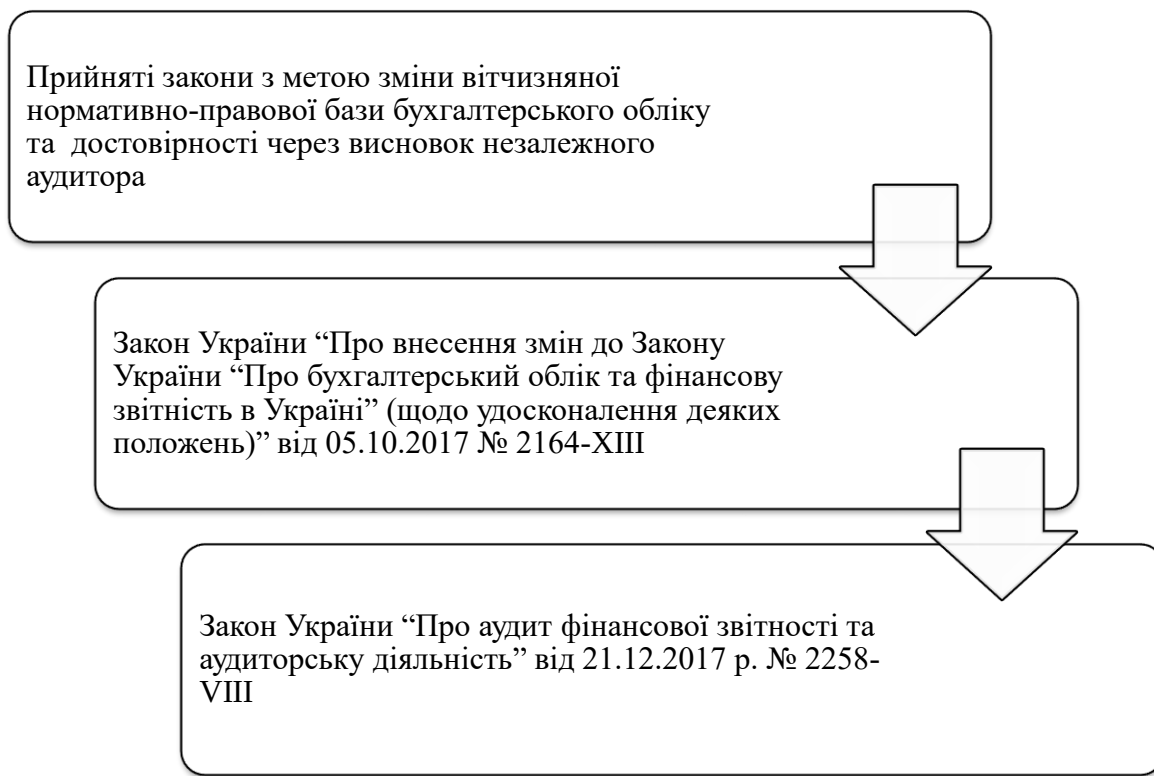


Рисунок 1.4. Прийняті закони з метою зміни вітчизняної нормативно-правової бази бухгалтерського обліку та достовірності через висновок незалежного аудитора [6;7].

Державне регулювання – це набір інструментів, за допомогою яких держава встановлює вимоги до бізнесу та громадян. Це включає:

1) закони, офіційні та неофіційні накази та додаткові правила, встановлені державою, неурядовими організаціями або саморегулювними організаціями, яким держава надає регулятивні повноваження;

або

2) сукупність заходів, що здійснюються державними органами, спрямованих на контроль за поведінкою осіб або груп, підконтрольних цим органам. Він включає закони та допоміжні інструменти, прийняті державою, а також правила, розроблені державними та недержавними установами в рамках наданих їм повноважень.

О.А. Подолянчук наступним чином трактує зміст категорії «нормативно-правове забезпечення аудиторської діяльності» (рис. 1.5).



Рисунок 1.5 Підходи до поняття «нормативно-правове забезпечення аудиторської діяльності» [3].

Враховуючи думку науковців, підтверджуємо зміст досліджуваних категорій:

– нагляд і правове регулювання аудиторської діяльності – це реалізований державою і професійними громадськими організаціями механізм реалізації своїх прав на дії і діяльність суб'єктів аудиторської діяльності;

– нормативно-правове забезпечення – сукупність правових норм і правил поведінки, що визначають права та обов'язки учасників аудиту і забезпечують виконання ними цілей і завдань аудиту;

– національні правила аудиту – це сукупність законів і правил, які визначають норми і правові положення аудиторської діяльності для забезпечення досягнення цілей і виконання завдань аудиту.

З огляду на вищевикладене, під терміном «норми та закони та положення» маються на увазі нормативно-правові акти, які регулюють провадження

аудиторської діяльності як підприємницької структури, а термін «норми та правове забезпечення» - нормативно-правові актів та нормативних документів з питань аудиту, - «положення про державний аудит» притаманні українським аудиторським установам у цілому.

Як зазначав В.П.Бондар, основні принципи системи аудиторської діяльності залежать від рівня економічного розвитку країни. Якщо ступінь державного втручання та контролю над суб'єктом аудиторської діяльності оцінювати як високий, середній або низький, то можна виділити три організаційно-нормативні моделі аудиторської діяльності, а саме: жорстку, змішану та м'яку [4, с.7].

Згідно з економічною теорією регулювання, на перший погляд має місце випадок для втручання регулюючих органів у разі неспроможності ринку, що супроводжується неспроможністю приватного права. Ринкові збої зазвичай викликані відсутністю адекватної інформації, відсутністю конкуренції чи зовнішніми чинниками і мають місце, коли кількість чи якість послуг відрізняється від соціально ефективного результату.

У таких випадках державне регулювання, яке наближає приватне виробництво товару до соціально ефективного рішення, може покращити суспільний добробут (ефективність). Стосовно ринку аудиторських послуг ринкова неспроможність має місце, якщо виведення перевіреної інформації в річних звітах або її розповсюдження іншими корпоративними каналами зв'язку є неоптимальним за відсутності регулювання аудиту.

Початкове обґрунтування регулювання аудиту полягало у захисті користувачів фінансової інформації (тобто, інвесторів), оскільки передбачалося, що вони мають повний доступу до інформації про компанії. Варіанти розкриття облікової інформації можуть створити негативні зовнішні ефекти для користувачів цієї інформації, наприклад ненадання адекватної інформації про плани для вищого керівництва або умови операцій продажу зі зворотною орендою.

Загалом зовнішній ефект існує, коли дія одного економічного агента впливає на корисність іншого таким чином, що це не відбивається на ринку.

Збитки користувачів аудиторського звіту через рішення про розподіл ресурсів, що ґрунтуються на дефектах перевірених звітності та даних підприємств, яку аудитор не виявив або не подав у звіті, можна розглядати як «зовнішній фактор».

Таким чином, директорів і зовнішніх аудиторів можна розглядати як осіб, які несуть спільну відповідальність за «небезпечну» або фінансову звітність, що вводить в оману.

Директори та зовнішні аудитори мають більше інформації про вартість фірми, ніж сторонні та зацікавлені в ній особи. Крім того, якість аудиту, що надається аудиторами, не може бути помічена клієнтами та сторонніми користувачами фінансової звітності. Соціальна мета правил аудиту та відповідальності може розглядатися як засіб коригування різних зовнішніх факторів, створюваних директорами та зовнішніх аудиторів, щоб загальна суспільна корисність покращилася.

Політика, прийнята для виправлення небезпечної поведінки у фінансовій звітності, тобто поведінки директорів, обов'язково вплине на попит на аудит, оскільки саме директори набувають аудиторських послуг. Політика, прийнята для коригування поведінки аудиту, що викликає зовнішні ефекти, обов'язково вплине виробництво аудиту чи поведінка аудитора

Попереднє регулювання та постфактум-відповідальність – це два абсолютно різні підходи до контролю за діяльністю (наприклад, за наданням аудиторських послуг), що створює ризики заподіяння шкоди третім сторонам або зовнішні чинники.

З самого початку в літературі з оптимального регулювання основна увага приділялася альтернативним типам політики *ex ante*, таким як стандарти безпеки, податки та дозволи. Інструменти політики *ex ante* негайно змінюють поведінку за допомогою вимог, які накладаються до або, принаймні, не залежать від фактичного заподіяння шкоди і є загальнодоступними.

Правила *ex ante* можуть бути проголошені безпосередньо державою через закони чи держава може делегувати свої повноваження іншому органу. У контексті регулювання аудиту політика *ex ante*, яка застосовується до об'єкта аудиту, є обов'язковою вимогою аудиту або зобов'язанням призначити зовнішнього аудитора фінансової звітності для підтвердження достовірності фінансової звітності.

Для аудитора стандарти аудиту – Міжнародні стандарти аудиту (МСА) чи місцеві професійні стандарти аудиту – можуть розглядатися як форма «попередніх правил». На відміну від стандартів розкриття інформації, які, наприклад, включені до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), стандарти аудиту мають швидше загальний характер у тому сенсі, що вони підкреслюють цілі, а не конкретні дії аудитора для досягнення цих цілей. Крім того, Положення про незалежність аудиторів, такі як заборона надання деяких неаудиторських послуг для клієнтів аудиторів та вимога до аудиторських фірм ротуватися кожні кілька років, є іншими прикладами стандартів *ex ante*.

Так, встановлюючи дуже точні стандарти *ex ante*, стандарти аудиту стають менш розпливчастими через ризик неправильного визначення. Наприклад, забороняючи аудиторам надавати певні неаудиторські послуги клієнтам, якість аудиту не обов'язково має покращуватись; може навіть статися протилежне. Причина в тому, що якість аудиту може покращитись за рахунок побічного ефекту від надання неаудиторських послуг.

Другий інструмент політики, а саме особиста відповідальність, працює за рахунок стримуючого ефекту позовів про відшкодування збитків, які можуть бути пред'явлені після заподіяння шкоди, і, отже, має приватний характер. Загроза позову змушує потенційного порушника засвоїти очікувану громадську шкоду і, отже, вжити оптимальних запобіжних заходів. У разі аудиту це означатиме, що аудиторська відповідальність є стимулом для аудитора забезпечити оптимальний рівень якості аудиту.

Отже, нагляд і правове регулювання аудиторської діяльності – це реалізований державою і професійними громадськими організаціями механізм

реалізації своїх прав на дії і діяльність суб'єктів аудиторської діяльності; нормативно-правове забезпечення – сукупність правових норм і правил поведінки, що визначають права та обов'язки учасників аудиту і забезпечують виконання ними цілей і завдань аудиту; національні правила аудиту – це сукупність законів і правил, які визначають норми і правові положення аудиторської діяльності для забезпечення досягнення цілей і виконання завдань аудиту.

1.3 Концепції регулювання аудиторської діяльності

З метою ефективного виконання своїх функцій та завдань аудиторська діяльність має регулюватися. На сьогодні в міжнародній практиці слід виділити три концепції регулювання аудиторської діяльності: державного, саморегулюючого та змішаного.

Модель державного регулювання іноді називають континентальною моделлю, оскільки вона переважно використовується у країнах континентальної Європи (Німеччина, Франція, Австрія тощо), де основною метою аудиту є захист інтересів держави та банків. Вона передбачає суворе регулювання аудиторську діяльність із боку держави, а функції державного контролю покладено централізовані органи. Ця модель характеризується регулюванням аудиторської діяльності у вигляді законів і підзаконних актів, які регламентують діяльність всіх учасників аудиторської діяльності та його взаємини. На державні органи покладено такі функції, як:

- кваліфікація аудиторів;
- ліцензування аудиторських організацій; а також
- контроль якості аудиту.

Державне регулювання аудиторської діяльності не виключає участі професійної спільноти у процесі регулювання своєї діяльності. Проте у межах цієї моделі саморегулювання аудиторської діяльності незначне. Це, як правило,

виражається спільною роботою з уповноваженими державними органами у форматі розробки та обговорення законодавчих актів, а також представлення та захисту інтересів професійних структур, пов'язаних із аудиторською діяльністю.

Державна концепція регулювання аудиту, звана також європейська модель, широко поширена у деяких європейських (Австрія, Іспанія, Франція) та азіатських країнах (Китай, В'єтнам, Таїланд), а також Латинській Америці (Аргентина, Куба, Перу).

У перерахованих країнах аудит орієнтований на потреби громадського сектора, а регулювання аудиторської діяльності покладено на державні органи влади, які здійснюють централізований контроль усіх напрямків аудиту, за винятком внутрішнього аудиту, ініціатива здійснення якого походить від власників та менеджерів організацій.

Регулюючу модель державного контролю виконують переважно централізовані державні органи. Сам державний аудит ґрунтується на наступних моментах:

- 1) законодавчі, нормативно-правові та підзаконні акти поширюються на всіх учасників аудиторської діяльності та їх взаємовідносини;
- 2) органи державного управління виконують завдання щодо управління суб'єктами аудиторської діяльності, що включає атестацію аудиторів, функції контролю за якісним проведенням державного аудиту;
- 3) державні органи аудиту прописують обов'язкові всім аудиторських організацій стандарти і регламенти;
- 4) професійні спілки аудиторів мають право лише в частині участі в обговоренні прийнятих законів та нормативних актів та захисту інтересів своїх членів.

Регулююча модель орієнтована переважно потреби держави щодо отримання інформації.

Друга концепція, суспільно-державна чи змішана, набула розвитку у Німеччині, США, Франції, Японії та інших країнах. У ній регулювання аудиту

здійснюється як на рівні державних органів, так і на рівні незалежних громадських інституцій.

В останні роки у сфері регулювання аудиторської діяльності присутня тенденція об'єднання принципів моделей державного та громадського регулювання, внаслідок чого формується так звана змішана модель регулювання, де принцип саморегулювання аудиторської діяльності поступається місцем принципу рівномірної участі держави та професійної громадськості у регулюванні аудиторської діяльності [2].

Основними характеристиками змішаної моделі є:

1. точний розподіл повноважень між державою та професійною спільнотою з погляду аудиторської діяльності;
2. наявність змішаних органів регулювання;
3. наявність змішаної нормативної системи.

Третя концепція, механізм саморегулювання, була поширена до 2002-2005 років. в англomовних країнах (Австралія, Великобританія, Канада, США), в яких аудит орієнтований переважно на потреби інвесторів, акціонерів, кредиторів та інших економічних суб'єктів, та регулюється, головним чином, СРО – незалежними компаніями чи громадськими аудиторськими об'єднаннями. Вона заснована на регулюванні аудиторської діяльності з боку професійних структур, що називається також саморегулювання аудиторської діяльності.

В рамках моделі професійним організаціям, що саморегулюються, надаються всі основні функції регулювання, такі як кваліфікація аудиторів, здійснення контролю якості аудиту, а також розробка аудиторських стандартів і норм. У разі результати аудиту передусім спрямовані задоволення інтересів акціонерів, інвесторів і кредиторів. Ключовими інструментами регулювання відносин між усіма суб'єктами, включеними у процес реалізації аудиторської діяльності, є принципи, норми та стандарти аудиторської діяльності. Вплив держави на аудиторську діяльність обмежується інструментами непрямого регулювання, тобто через загальне регулювання економіки та інших галузей господарську діяльність.

Роль саморегулівних організацій аудиторів незначна, як правило, вона виявляється у можливості представників аудиторської спільноти брати участь у дискусіях щодо проектів нормативних правових актів, що стосуються аудиторської діяльності, а також захищати та представляти інтереси аудиторів.

Таким чином, перша модель організації аудиторської діяльності будується на основі жорсткого правового контролю з боку держави, що розглядає аудиторську діяльність не лише як самостійну лінію підприємницької діяльності, а й як найважливіший напрямок отримання перевіреної фінансово-правової інформації. Друга модель організації аудиторської діяльності є характерною для країн, що належать до англосаксонської правової сім'ї, зокрема Великобританії, США. У її основі лежить принцип саморегулювання.

Абсолютна більшість питань організації аудиторської діяльності, включаючи розробку та прийняття професійних стандартів аудиторської діяльності, підготовку та професійну атестацію аудиторів, перевірку якості аудиторської діяльності, дотримання правових та етичних норм віднесено до компетенції саморегулівних організацій аудиторів. Втручання держави у механізм правового регулювання діяльності суб'єктів аудиторської діяльності мінімальне.

Незважаючи на те, що розглянуті вище концепції організації аудиторської діяльності за змістом фактично є прямими протилежностями один одного, між ними є спільне: обидві моделі будуються на визнанні пріоритету Міжнародних стандартів аудиту та фінансової звітності. Уповноважені суб'єкти взаємодіють з Міжнародною федерацією бухгалтерів, що істотно впливає на розвиток аудиторської діяльності в усьому світі.

Рекомендації, які розробляє Міжнародна федерація бухгалтерів, враховуються при формуванні законодавства про аудиторську діяльність. У юридичній науці справедливо відзначається недоцільність виділення переваг та недоліків кожного впливу державного впливу на аудиторську діяльність. Головне щоб механізм правового забезпечення будувався з урахуванням історичних, соціально-економічних, психологічних особливостей розвитку кожної держави.

У США інститути саморегулювання набули широкого поширення. Втім, ця країна вважається батьківщиною саморегулювання як методу громадського регулювання. Не дивно, що у 1994 р. Конгрес США передав повноваження контролю над ринком аудиторських послуг некомерційній неурядовій організації [13].

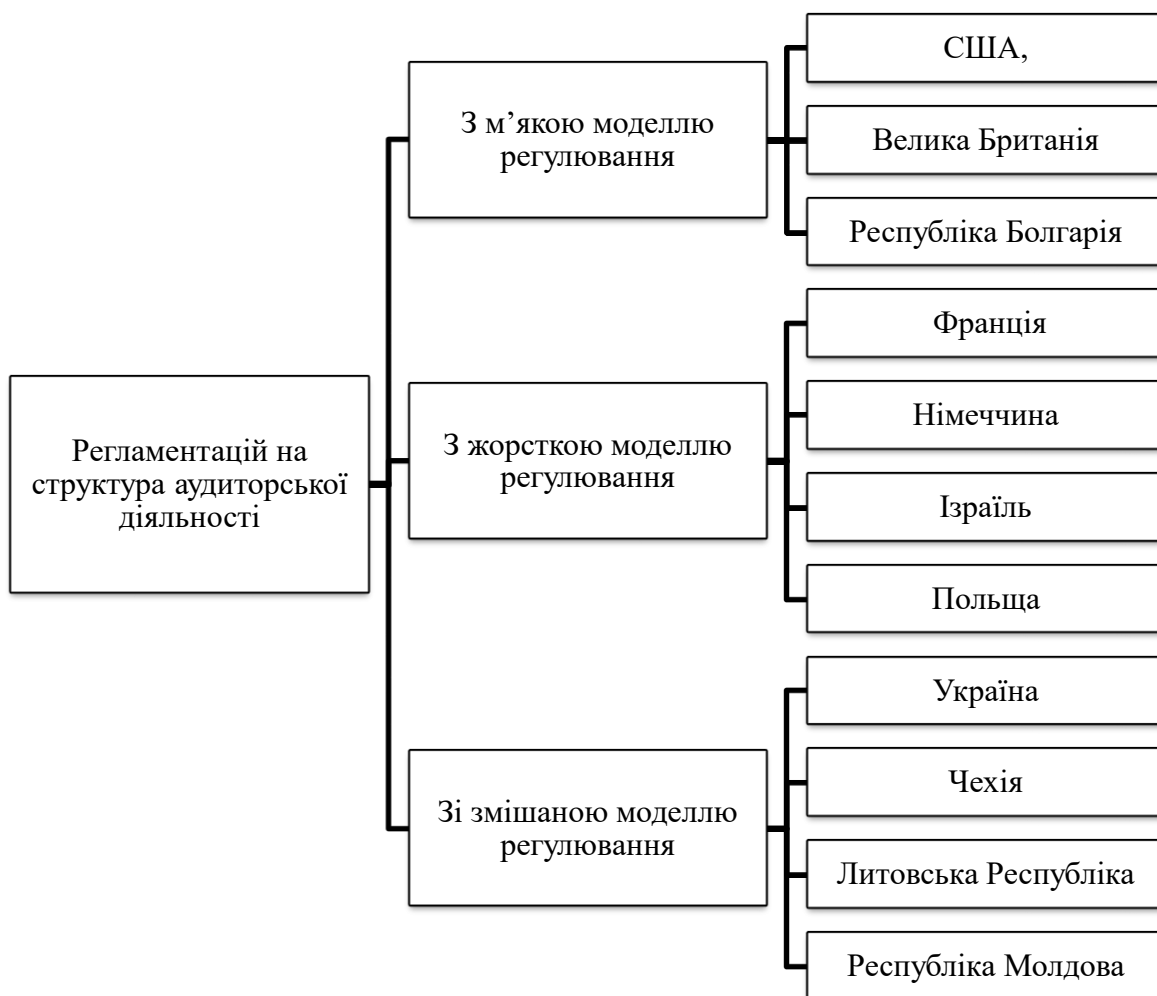


Рисунок 1.6. Розподіл країн світу за типом моделі організації і регулювання аудиторської діяльності [13;14].

Причиною цієї передачі було неякісне регулювання аудиторської діяльності [14]. У цьому аспекті саморегулюванням аудиту США вважається передача повноважень щодо дотримання федеральних законів чи нормативних актів федерального уряду неурядовим організаціям [14].

У результаті еволюції регулювання аудиту США здійснюється на трьох рівнях[15]:

1) Радою з нагляду за бухгалтерським обліком у громадських компаніях (РСАОВ);

2) СРО: незалежними корпораціями та об'єднаннями аудиторів;

3) усередині організації методами внутрішнього контролю.

РСАОВ як некомерційна корпорація була утворена на початку 2000-х років у відповідності до закону Сарбейнса-Окслі від 2002 року, прийнятого Конгресом США в результаті виявлення масштабного шахрайства у фінансовому обліку. РСАОВ регулює аудит акціонерних товариств, а також брокерів та дилерів.

Вищою організацією є федеральне агентство Комісія з цінних паперів та бірж (SEC). SEC призначає раду директорів РСАОВ, а також бюджет управління корпорацією. РСАОВ виконує чотири основні функції нагляду за аудиторами:

- реєстрація;
- інспекція;
- встановлення стандартів;
- забезпечення їх дотримання [14].

Отже, РСАОВ не є незалежним саморегулятором, а регулювання аудиту США з механізму саморегулювання трансформувалося в змішане регулювання.

СРО досі мають місце в американському аудиті, але їхня роль зводиться до консультування керівників і РСАОВ, а також розробки рекомендацій щодо організації та проведення аудиту. Найзначніші їх СРО – FINRA, AICPA, FEI тощо [14].

Крім цього, секція 404 закону Сарбейнса-Окслі зобов'язує публічні компанії здійснювати внутрішній контроль фінансово-господарської діяльності. У цьому громадські компанії самі обирають форму організації та процедури внутрішнього контролю.

У Канаді у відповідь на ухвалення США закону Сарбейнса-Окслі у 2002 році трохи скоригували систему регулювання аудиторської діяльності, оновили стандарти бухгалтерського обліку та аудиту та випустили нові вимоги до незалежності аудиторів.

У 2003 р. у Канаді було створено Канадську громадську раду зі звітності (СПАВ) – некомерційну урядову організацію, яка здійснює лише нагляд за канадськими бухгалтерськими фірмами, які виконують аудиторську роботу [16, с. 655].

У Канаді питання делегування повноважень щодо регулювання аудиту СРО вирішуються на рівні влади провінцій. У 2019 р. усі провінції використали механізми саморегулювання. Основна відповідальність СРО полягає в тому, щоб виправдати довіру, надану ним, шляхом розробки законів та нормативних актів у галузі аудиту [10, с. 570].

Отже, виконавчим органом влади, який здійснює нагляд за аудиторськими компаніями в Канаді, є урядова структура, а СРО – законодавчі органи влади.

Також визначимо особливості регулювання аудиторської діяльності в країнах Західної Європи, які за економічним розвитком, політичною та правовому системами та участю в міжнародних об'єднаннях знаходяться в різних групах. Особливості інституційного забезпечення аудиторської діяльності в країнах Західної Європи представлено на рис. 1.7.

Тенденція у розвитку саморегулювання проявляється в тому, що такі країни, як Великобританія, Австралія та Нова Зеландія, саморегулюючі види діяльності були по-різному поглинені більшими системами регулювання, у яких державні органи грають дуже значної ролі.

Іноді ця роль полягає у нагляді за функціонуванням раніше автономного саморегулятора. Іноді держоргани беруть він пряму відповідальність за регулювання, яке раніше було повноважень СРО. Такі зміни наближають професійне регулювання у країнах до американської моделі [17, р. 1575].

Країна	•Органи регулювання аудиторської діяльності
Франція	•Палата експертів-бухгалтерів •Національна компанія комісарів рахунків
Італія	•Міністерство Юстиції
Болгарія	•Інститут дипломованих експертів-бухгалтерів
Німеччина	•Аудиторська палата •Інститут аудиторів •Федеральне міністерство економіки
Польща	•Загальнодержавна Рада Аудиторів •Надзвичайний Загальнодержавний З'їзд Професійних Аудиторів •Загальнодержавна Кімната Аудиторів
Литва	•Литовська Асоціація бухгалтерів та аудиторів (ЛАБА) Аудиторська Палата Литви
Молдова	•Рада з нагляду за аудиторською діяльністю при Міністерстві фінансів Професійні неурядові організації
Бельгія	•Бельгійський інститут зареєстрованих аудиторів
Греція	•Інститут сертифікованих аудиторів Греції •Рада з нагляду за бухгалтерським обліком і аудитом
Ірландія	•Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії •Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу •Ірландський аудиторський та бухгалтерський наглядовий орган

Рисунок 1.7. Інституційне забезпечення регулювання аудиторської діяльності в країнах Західної Європи [13;14;17].

Процес регулювання аудиторської діяльності в різних країнах має певні особливості. Зокрема, нині виділено дві концепції (рис. 1.8) до створення нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності:

- 1) державна законодавча ініціатива і державне регулювання (Європа та ЄС);
- 2) законодавча ініціатива громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою (Великобританія, США - англо-американський підхід).

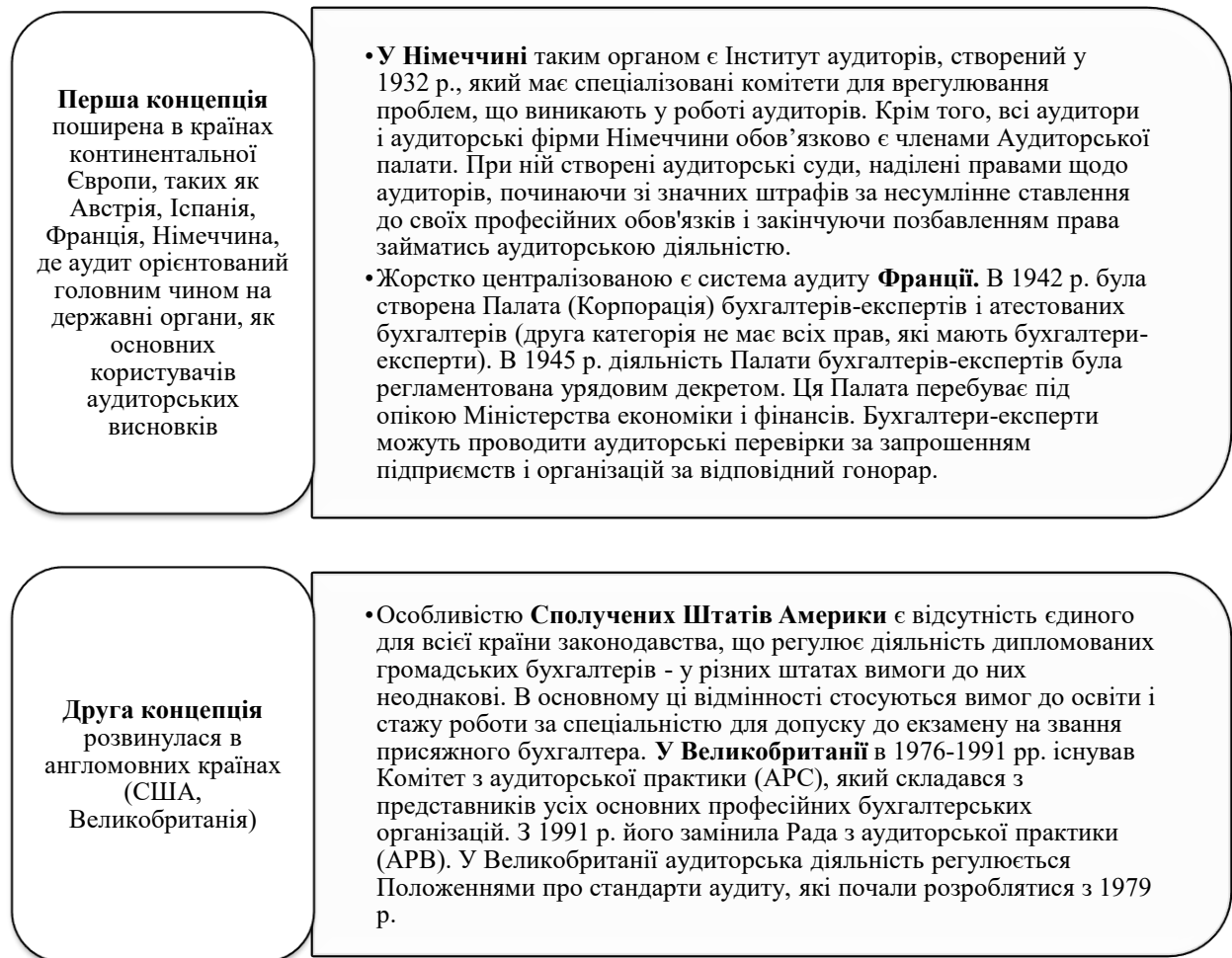


Рисунок 1.8. Концепції регулювання аудиторської діяльності [13;14;17]

Отже, перша концепція організації аудиторської діяльності будується на основі жорсткого правового контролю з боку держави, що розглядає аудиторську діяльність не лише як самостійну лінію підприємницької діяльності, а й як найважливіший напрямок отримання перевіреної фінансово-правової інформації. Друга концепція організації аудиторської діяльності є характерною для країн, що належать до англосаксонської правової сім'ї, зокрема Великобританії, США. У її основі лежить принцип саморегулювання. Абсолютна більшість питань організації аудиторської діяльності, включаючи розробку та прийняття професійних стандартів аудиторської діяльності, підготовку та професійну атестацію аудиторів, перевірку якості аудиторської діяльності, дотримання правових та етичних норм віднесено до компетенції саморегулювальних організацій

аудиторів. Втручання держави у механізм правового регулювання діяльності суб'єктів аудиторської діяльності мінімальне.

Висновки до розділу 1

Проведене дослідження дозволило зробити наступні висновки:

– аудит визначається як діяльність з перевірки на місці, така як перевірка або перевірка процесу або системи якості для забезпечення відповідності вимогам. Аудит може застосовуватися до всієї організації або може належати до функції, процесу чи виробничого етапу. Деякі аудити мають спеціальні адміністративні цілі, такі як перевірка документів, ризиків або продуктивності, а також відстеження виконаних коригуючих дій. Аудиторська діяльність вважається підприємницькою діяльністю і включає організацію та структуру аудиторського забезпечення, власне проведення аудиторських перевірок (аудитів) та надання інших аудиторських послуг;

– нагляд і правове регулювання аудиторської діяльності – це реалізований державою і професійними громадськими організаціями механізм реалізації своїх прав на дії і діяльність суб'єктів аудиторської діяльності; нормативно-правове забезпечення – сукупність правових норм і правил поведінки, що визначають права та обов'язки учасників аудиту і забезпечують виконання ними цілей і завдань аудиту; національні правила аудиту – це сукупність законів і правил, які визначають норми і правові положення аудиторської діяльності для забезпечення досягнення цілей і виконання завдань аудиту.

– перша концепція організації аудиторської діяльності будується на основі жорсткого правового контролю з боку держави, що розглядає аудиторську діяльність не лише як самостійну лінію підприємницької діяльності, а й як найважливіший напрямок отримання перевіреної фінансово-правової інформації. Друга концепція організації аудиторської діяльності є характерною для країн, що належать до англосаксонської правової сім'ї, зокрема Великобританії, США. У її основі лежить принцип саморегулювання. Абсолютна більшість питань

організації аудиторської діяльності, включаючи розробку та прийняття професійних стандартів аудиторської діяльності, підготовку та професійну атестацію аудиторів, перевірку якості аудиторської діяльності, дотримання правових та етичних норм віднесено до компетенції саморегулювних організацій аудиторів. Втручання держави у механізм правового регулювання діяльності суб'єктів аудиторської діяльності мінімальне.

РОЗДІЛ 2

ДОСЛІДЖЕННЯ СТАНУ ДЕРЖАВНОГО ТА ПРОФЕСІЙНОГО РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

2.1 Стан розвитку аудиторської діяльності в Україні

В Україні за період 2018-2021 рр. спостерігається тенденція до скорочення кількості зареєстрованих аудиторів, які протягом 2019 року зменшилися на 0,18% до рівня в 2720 аудиторів, а протягом 2020 року – на 0,26% до рівня в 2713 аудиторів. За 2021 рік кількість зареєстрованих аудиторів скоротилася на 0,15% до рівня в 2709 аудиторів.

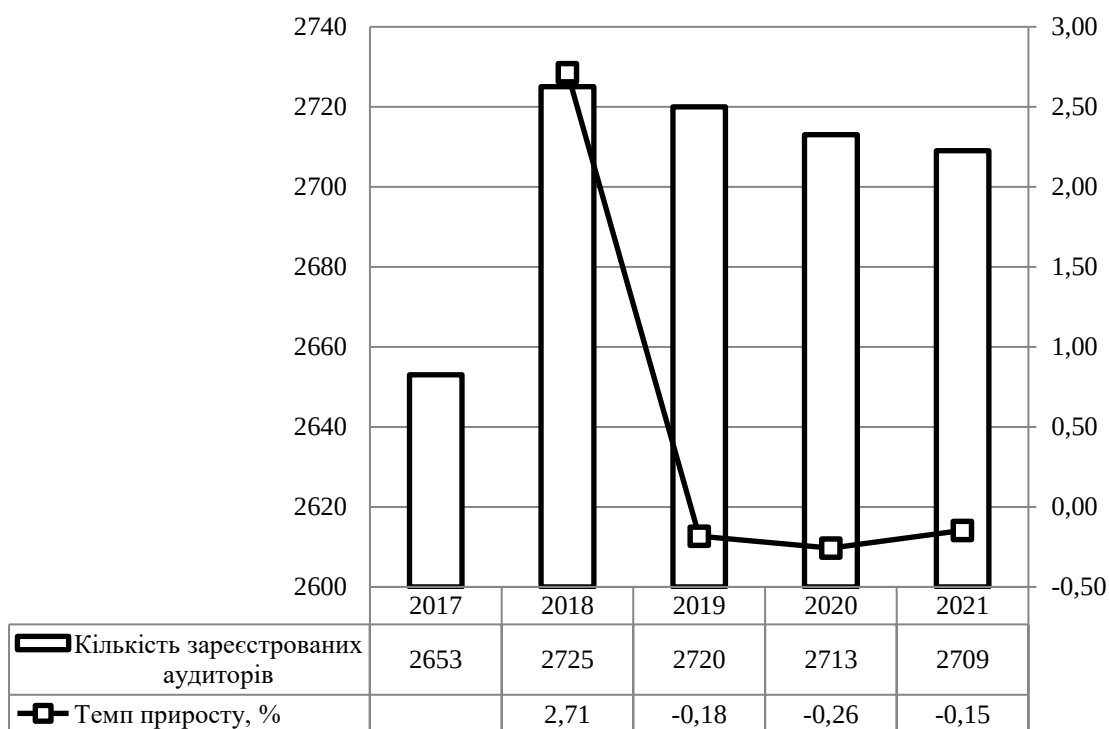


Рисунок 2.1. Динаміка кількості зареєстрованих аудиторів в Україні в 2017-2021 рр., од.[29]

Також проаналізуємо показники розподілу аудиторів протягом 2019-2021 рр., що відображено далі.

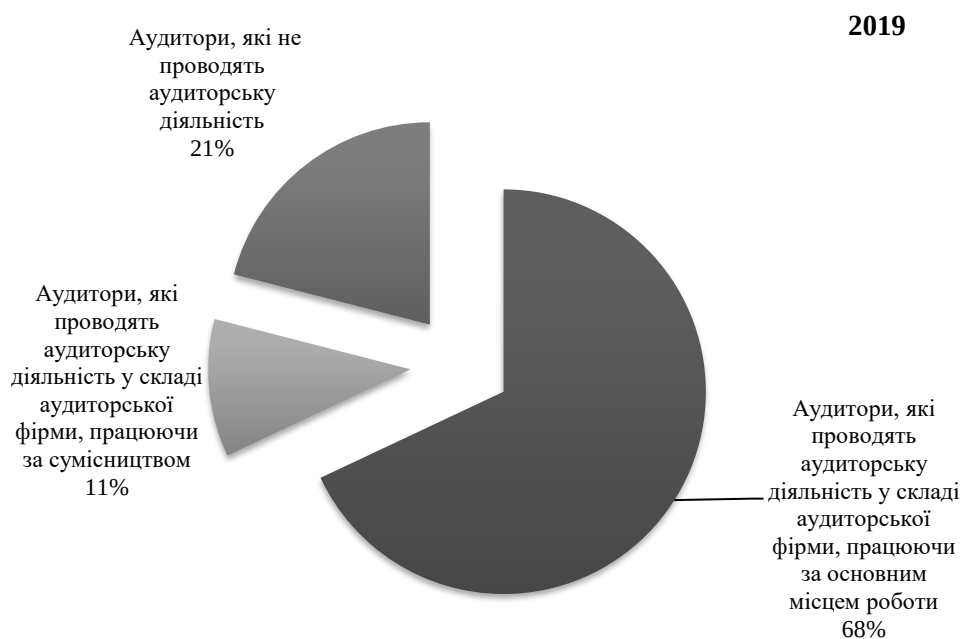


Рисунок 2.2. Показник розподілу аудиторів у 2019 році[29]

Протягом 2019-2021 року основна питома вага аудиторів була представлена в аудиторах, що здійснюють аудиторську діяльність в складі аудиторської фірми, і становила 68% в 2019 році, та 69% в 2020 та 2021 рр.

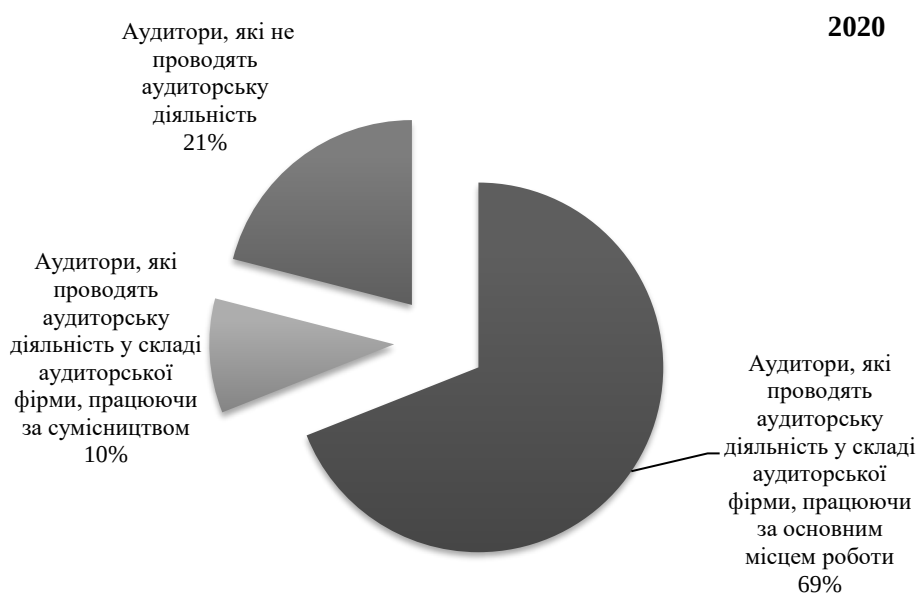


Рисунок 2.3. Показник розподілу аудиторів у 2020 році[29]

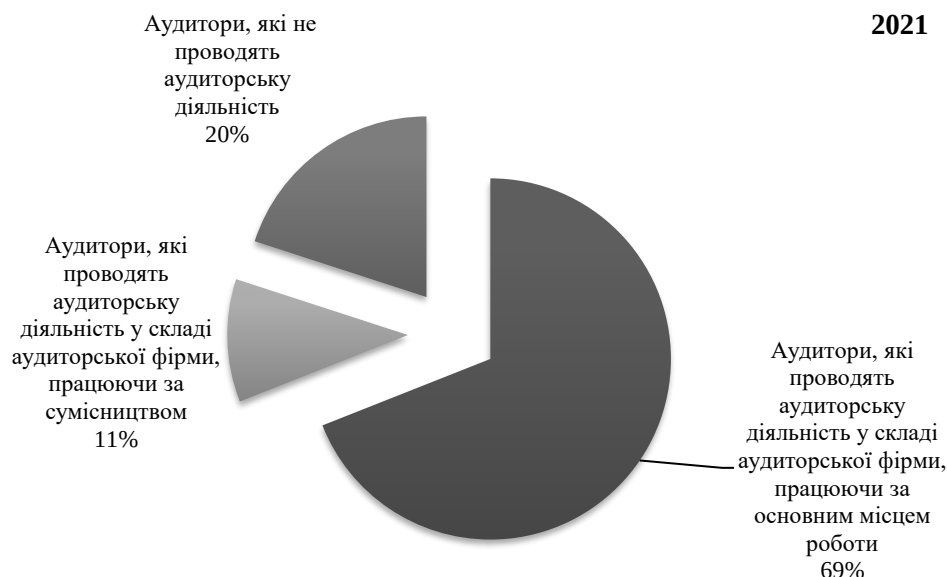


Рисунок 2.4. Показник розподілу аудиторів у 2021 році[29]

Також доцільно зазначити, що протягом 2019-2021 рр. аудиторів, що не проводять аудиторську діяльність в структурі аудиторів в Україні було від 20% до 21%.



Рисунок 2.5. Динаміка обсягу наданих аудиторських послуг в Україні в 2017-2021 рр., тис. грн. [29]

За останні роки спостерігається чітка тенденція до зростання обсягів аудиторських послуг в Україні із рівня в 2128868,7 тис. грн. в 2017 році до рівня в 3545703 тис. грн. за результатом 2021 року.

Динаміка структури наданих аудиторських послуг в Україні за розміром в 2017-2021 рр. відобразимо далі.

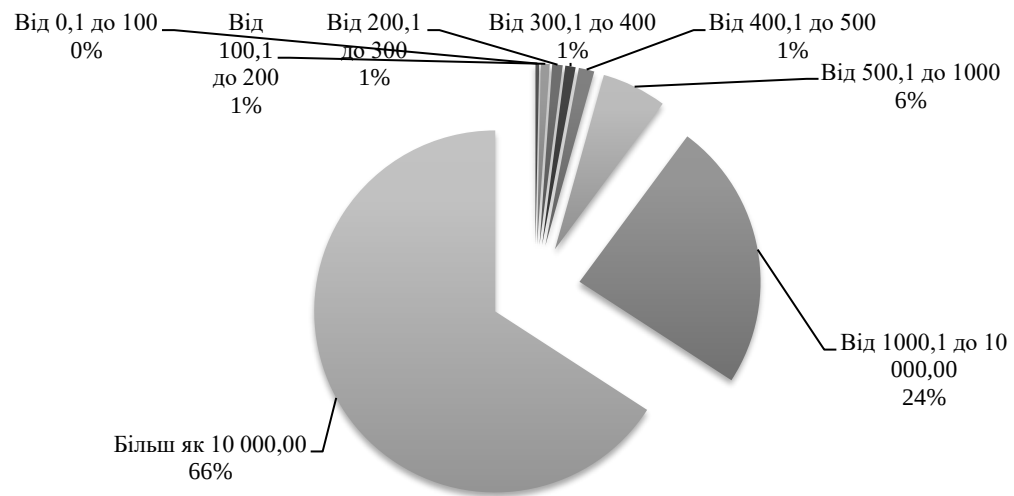


Рисунок 2.6. Динаміка структури наданих аудиторських послуг в Україні за розміром в 2017 р., % [29]

В структурі наданих аудиторських послуг переважали послуги, що були за обсягом понад 10 000 тис. грн., які в структурі становили від 65,84% в 2017 році до рівня в 66,42% за результатом 2021 року.

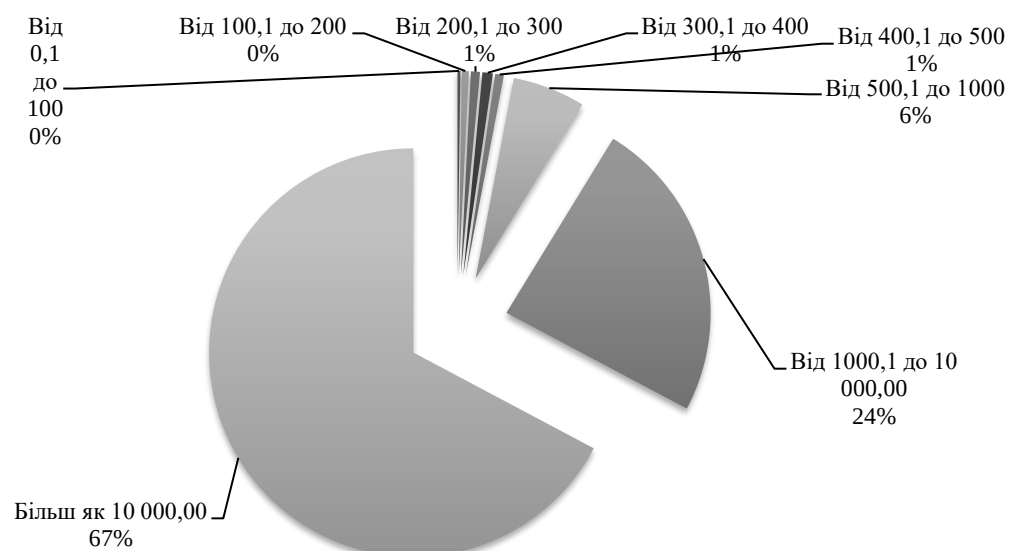


Рисунок 2.7. Динаміка структури наданих аудиторських послуг в Україні за розміром в 2018 р., % [29]

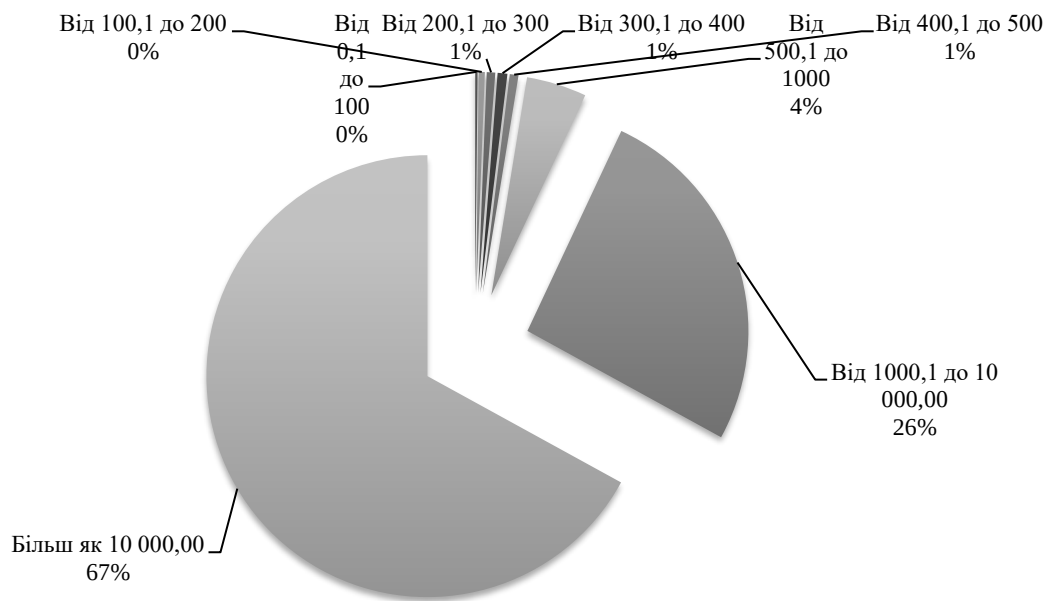


Рисунок 2.8. Динаміка структури наданих аудиторських послуг в Україні за розміром в 2019 р., % [29]

Протягом 2017-2021 року в розподілі наданих аудиторських послуг 1% займали аудиторські послуги в обсязі від 200,1 до 300 тис. грн., обсягом від 300,1 до 400 тис. грн., 400,1 до 500 тис. грн.

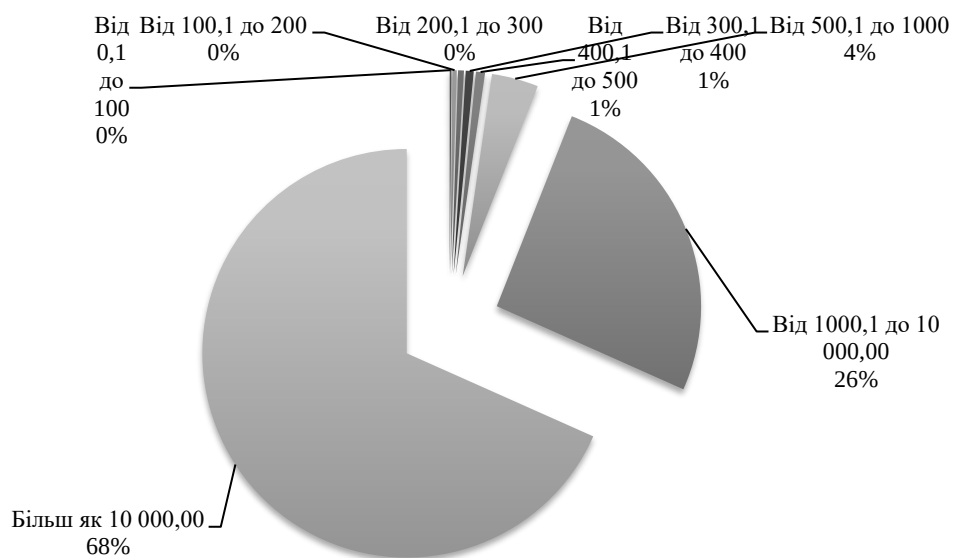


Рисунок 2.9. Динаміка структури наданих аудиторських послуг в Україні за розміром в 2020 р., % [29]

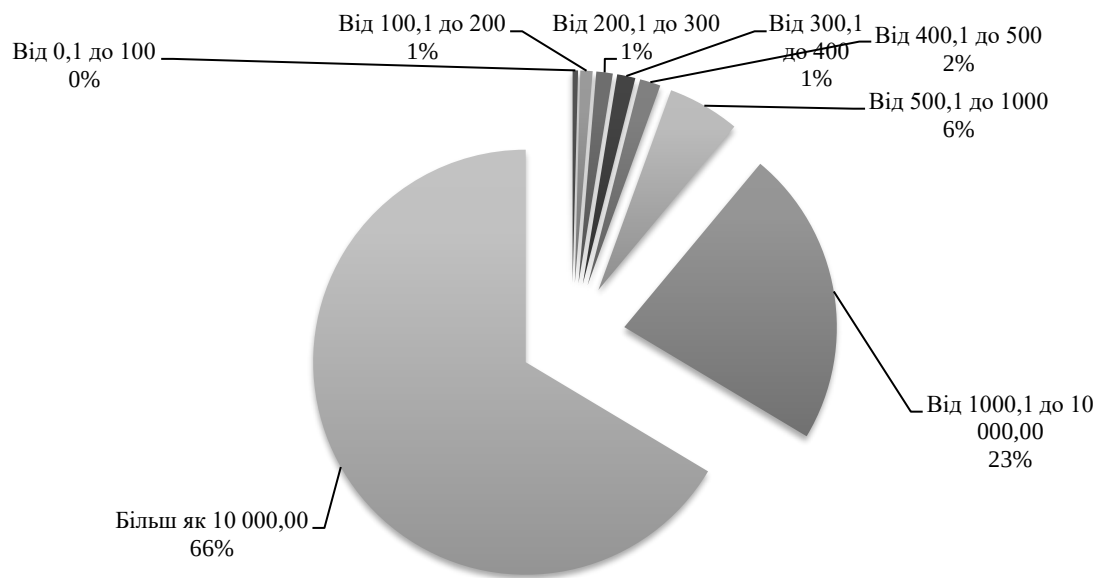


Рисунок 2.10. Динаміка структури наданих аудиторських послуг в Україні за розміром в 2021 р., % [29]

Надані аудиторські послуги обсягом від 1000,1 до 10000 тис. грн. в структурі наданих послуг в тенденції мали тенденцію до скорочення від рівня в 24% в 2017 році до рівня в 23% в 2021 році.

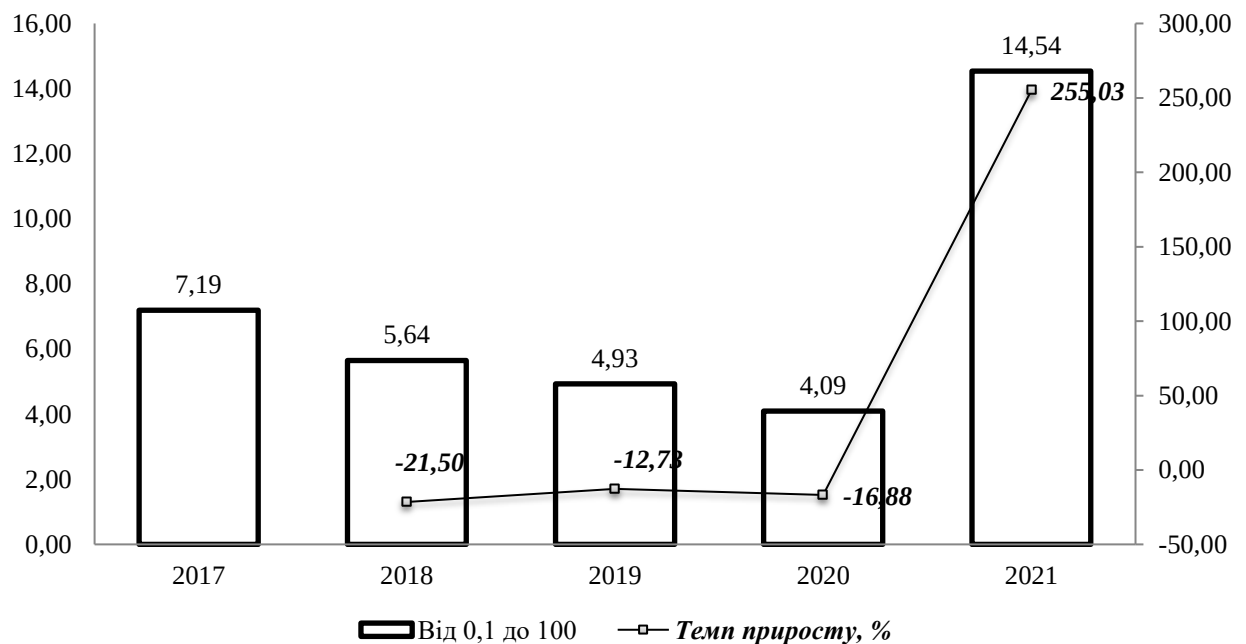
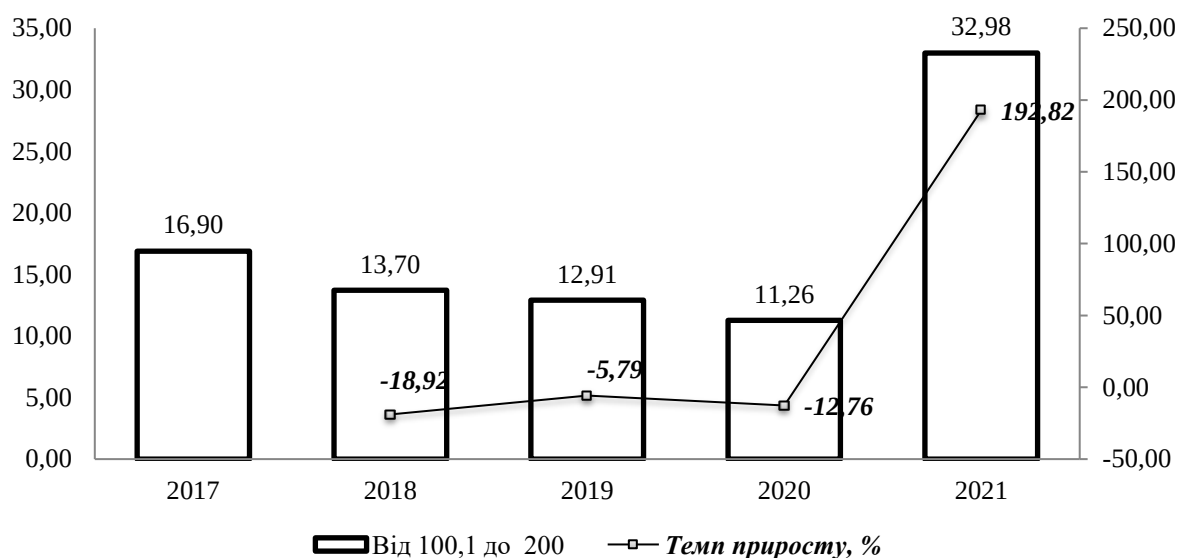
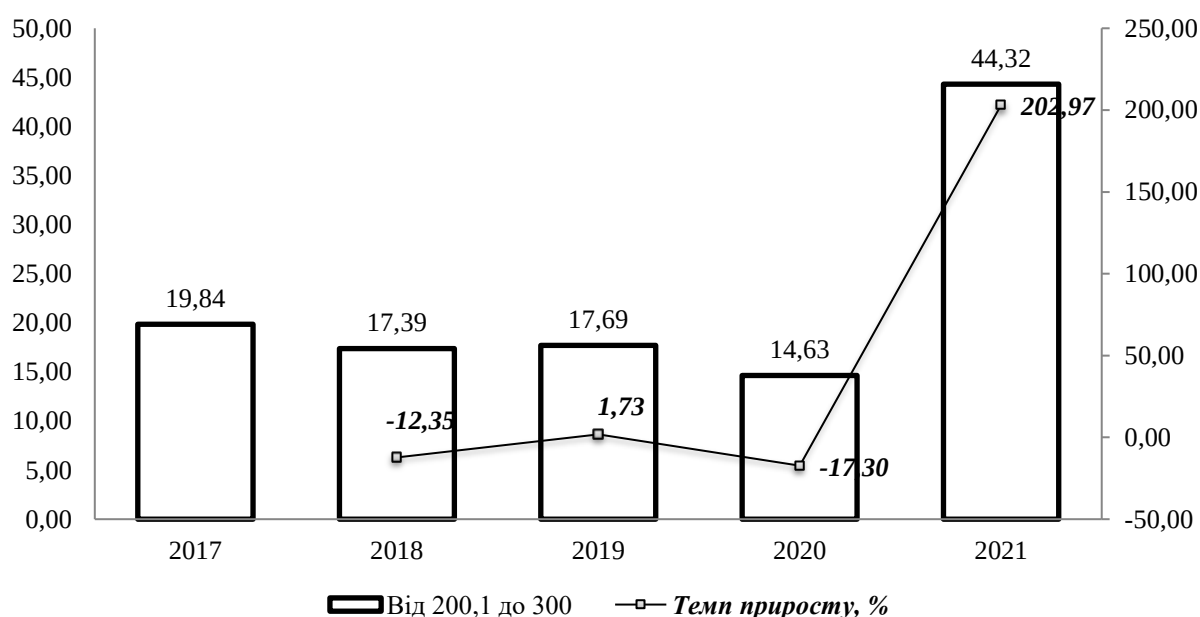


Рисунок 2.11. Динаміка наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 0,1 до 100 тис. грн в 2017-2021 рр., млн. грн. [29]



Рисунки 2.12. Динаміка наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 100,1 до 200 тис. грн в 2017-2021 рр., млн. грн. [29]

Протягом 2017-2021 рр. обсяг наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 100,1 до 200 тис. грн. мав тенденцію до скорочення за період 2017-2020 рр. із рівня в 16,9 млн. грн. в 2017 році до рівня в 11,26 млн. грн. в 2020 році. Проте за період 2021 року обсяг наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 100,1 до 200 тис. грн. зріс на 192% до рівня в 32,98 млн. грн.



Рисунки 2.13. Динаміка наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 200,1 до 300 тис. грн в 2017-2021 рр., млн. грн. [29]

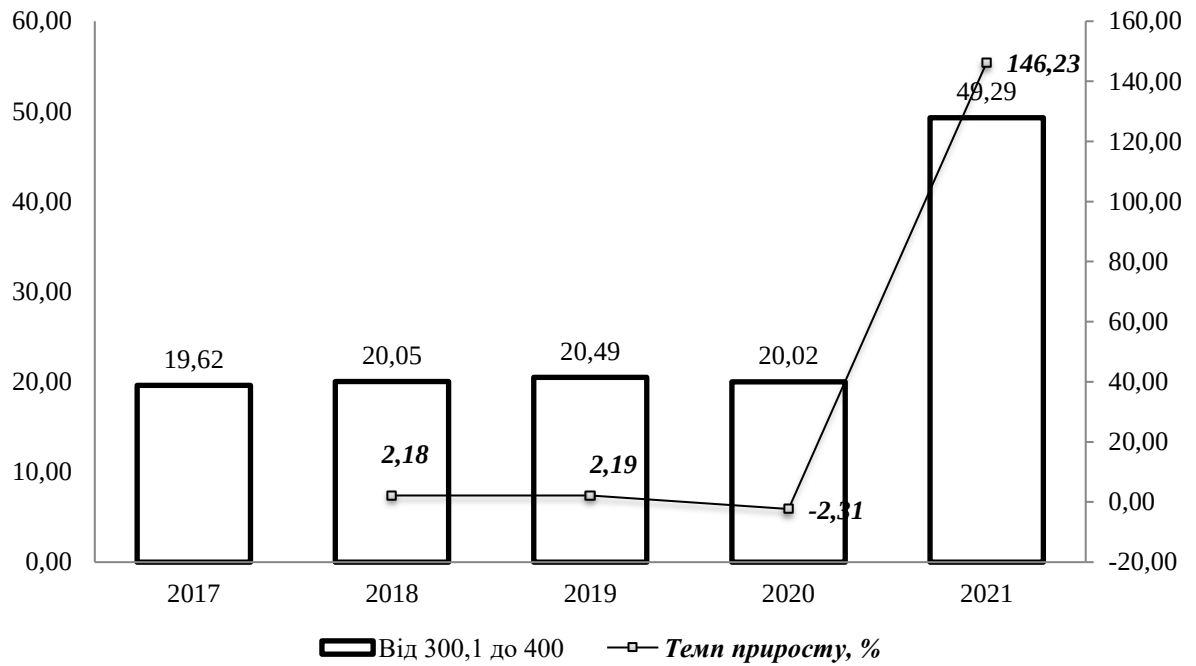


Рисунок 2.14. Динаміка наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 300,1 до 400 тис. грн в 2017-2021 рр., млн. грн. [29]

За обсягом наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 300,1 до 400 тис. грн. в 2017-2021 рр. мав тенденцію до зростання із рівня в 19,62 млн. грн. в 2017 році до рівня в 49,29 млн. грн станом на 2021 рік.

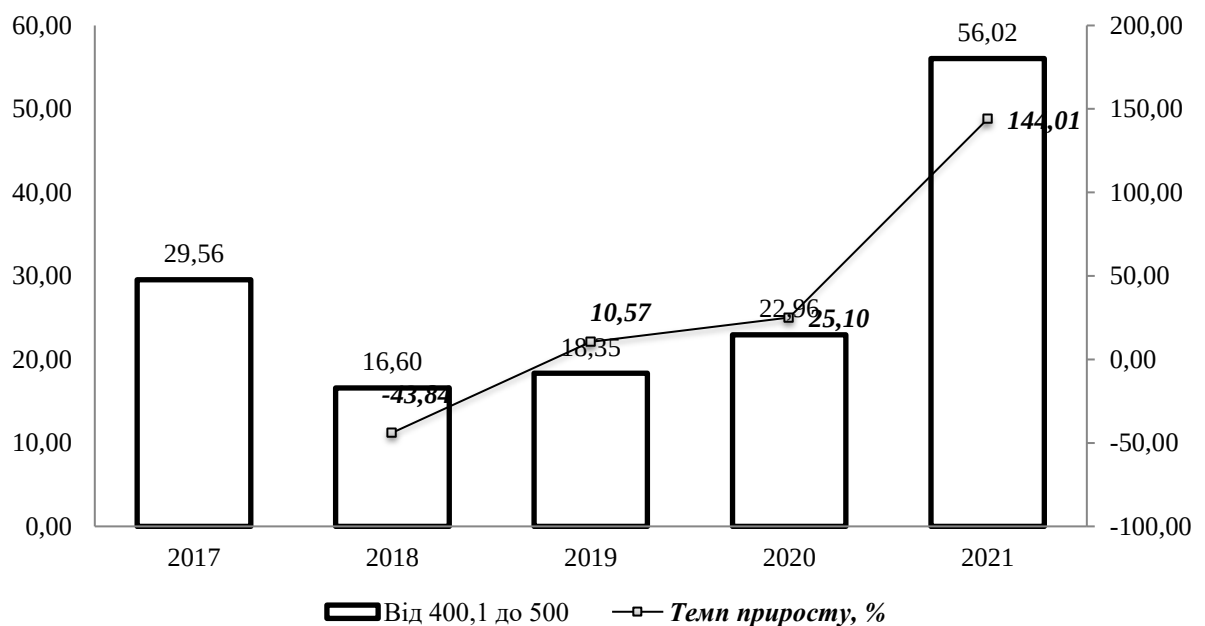


Рисунок 2.15. Динаміка наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 400,1 до 500 тис. грн в 2017-2021 рр., млн. грн. [29]

Надані аудиторські послуги в Україні за розміром від 400,1 до 500 тис. грн в 2017-2021 рр. зросли із рівня в 29,56 млн. грн. в 2017 році до рівня в 56,02 млн. грн. в 2021 році.

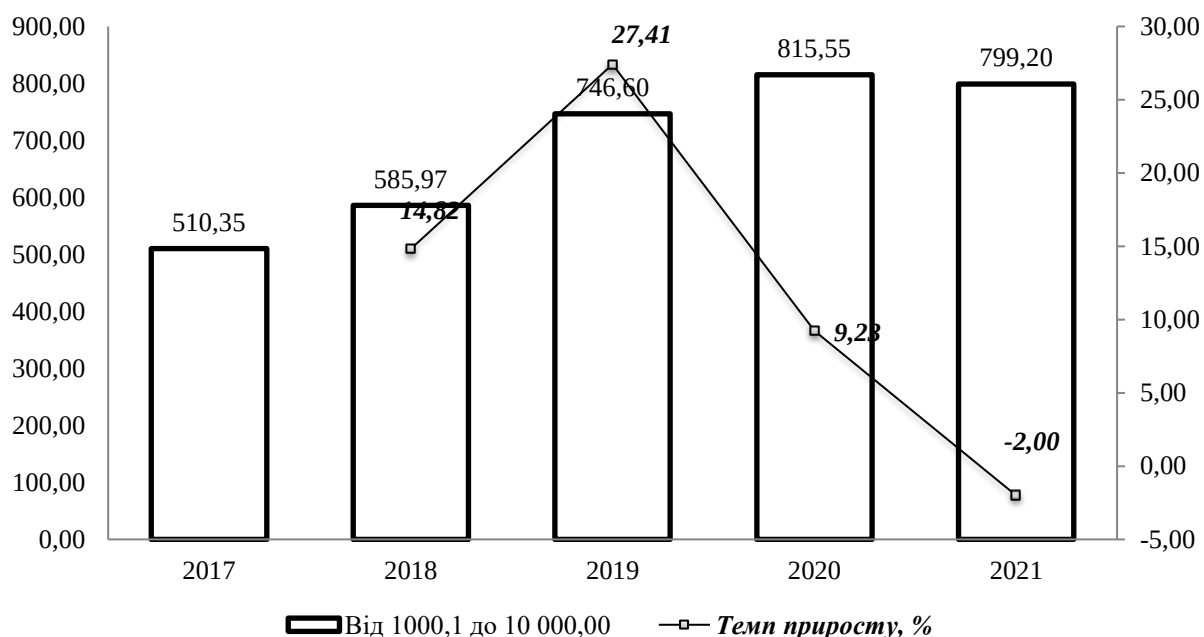


Рисунок 2.16. Динаміка наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 1000,1 до 10000 тис. грн в 2017-2021 рр., млн. грн. [29]

Динаміка наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 1000,1 до 10000 тис. грн в 2017-2020 рр. мала чітку тенденцію до зростання із рівня в 510,35 млн. грн. в 2017 році до рівня в 815,55 млн. грн. в 2020 році, тобто середньорічний темп приросту становив 15-17%. Проте за результатом 2021 року обсяг наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 1000,1 до 10000 тис. грн. зменшився на 2,0%.

Отже, в Україні за період 2018-2021 рр. спостерігається тенденція до скорочення кількості зареєстрованих аудиторів, які протягом 2019 року зменшилися на 0,18% до рівня в 2720 аудиторів, а протягом 2020 року – на 0,26% до рівня в 2713 аудиторів. За 2021 рік кількість зареєстрованих аудиторів скоротилася на 0,15% до рівня в 2709 аудиторів. За останні років спостерігається чітка тенденція до зростання обсягів аудиторських послуг в Україні із рівня в 2128868,7 тис. грн. в 2017 році до рівня в 3545703 тис. грн. за результатом 2021

року. В структурі наданих аудиторських послуг переважали послуги, що були за обсягом понад 10 000 тис. грн., які в структурі становили від 65,84% в 2017 році до рівня в 66,42% за результатом 2021 року. Надані аудиторські послуги обсягом від 1000,1 до 10000 тис. грн. в структурі наданих послуг в тенденції мали тенденцію до скорочення від рівня в 24% в 2017 році до рівня в 23% в 2021 році. Протягом 2017-2021 року в розподілі наданих аудиторських послуг 1% займали аудиторські послуги в обсязі від 200,1 до 300 тис. грн., обсягом від 300,1 до 400 тис. грн., 400,1 до 500 тис. грн. Протягом 2017-2021 рр. обсяг наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 100,1 до 200 тис. грн. мав тенденцію до скорочення за період 2017-2020 рр. із рівня в 16,9 млн. грн. в 2017 році до рівня в 11,26 млн. грн. в 2020 році. Проте за період 2021 року обсяг наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 100,1 до 200 тис. грн. зріс на 192% до рівня в 32,98 млн. грн. За обсягом наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 300,1 до 400 тис. грн. в 2017-2021 рр. мав тенденцію до зростання із рівня в 19,62 млн. грн. в 2017 році до рівня в 49,29 млн. грн станом на 2021 рік. Динаміка наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 1000,1 до 10000 тис. грн в 2017-2020 рр. мала чітку тенденцію до зростання із рівня в 510,35 млн. грн. в 2017 році до рівня в 815,55 млн. грн. в 2020 році, тобто середньорічний темп приросту становив 15-17%. Проте за результатом 2021 року обсяг наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 1000,1 до 10000 тис. грн. зменшився на 2,0%.

2.2 Основні нормативно-правові положення регулювання аудиторської діяльності в Україні

Аудиторська діяльність регулюється Господарським кодексом України, Законом України «Про аудит та аудиторську діяльність фінансової звітності», Міжнародними стандартами аудиту та іншими нормативними актами,

прийнятими відповідно до цих законів, і може бути класифікована за такими класами (рис. 2.17).

Рівень регулювання. Документ (група документів)	• Характеристика
I рівень - Господарський кодекс України [8]	• Оскільки аудиторська діяльність є видом підприємницької діяльності, відповідно, у ст. 362 Господарського кодексу України визначено, що аудиторська діяльність - це незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг
II рівень - Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [7]	• Визначає правові засади аудиту фінансової звітності, здійснення аудиторської діяльності в Україні, врегульовує відносини, що виникають при її здійсненні, та приводить норми національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу
III рівень - Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [9];	• Кодекс етики професійних бухгалтерів [10] - Аудиторські стандарти формують єдині базові нормативні вимоги до якості й надійності аудиту, що забезпечують за дотримання певного рівня гарантії результатів перевірки. Мірою зміни економічної ситуації в країні стандарти можуть періодично переглядатися. На базі стандартів аудиту формуються навчальні програми для підготовки аудиторів та єдині вимоги щодо проведення кваліфікаційних іспитів для атестації аудиторів. • Стандарти аудиту визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, питання методології, базові принципи професійної етики, яких мають дотримуватися всі суб'єкти аудиторської діяльності
IV рівень - Положення, що прийняті Органом суспільного нагляду, Аудиторською палатою України, інші законодавчі акти, що регулюють проведення аудиту	• Цей рівень утворюють документи з професійного регулювання аудиторської діяльності, що покладено на Орган суспільного нагляду, Аудиторську палату України. Метою їхньої діяльності є забезпечення високої якості аудиторської діяльності та захист інтересів суб'єктів аудиту. Такі документи визначають також відповідальність аудитора за неналежну якість надання аудиторських послуг
V рівень - Внутрішньофірмові стандарти аудиту	• Внутрішньофірмові стандарти аудиту (ВСА) - це сукупність принципів, методів, прийомів і способів, що використовуються аудиторською фірмою при наданні аудиторських послуг, підготовці документації, виходячи із встановлених правил та особливостей діяльності аудиторської фірми

Рисунок 2.17 Рівні нормативно-правового регулювання незалежного аудиту в Україні [3;5;6;7].

На другому рівні нормативним актом щодо регулювання аудиторської діяльності є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII [7], який набрав чинності 01.01.2018 та набрав чинності 1 жовтня 2018 року. Закон встановлює правові основи проведення аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні, регулює відносини, що виникають під час її реалізації, приводить норми

національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством України, регулює правові акти Європейського Союзу.

Відповідно до Закону було створено державний наглядовий орган (що складається з Комітету з нагляду за аудитом та інспекторів із забезпечення якості) для нагляду за якістю аудиторських послуг, що надаються суспільно корисним корпораціям.

Крім того, закон посилив вимоги до аудиторів, які надають послуги підприємствам, що становлять суспільний інтерес, з метою забезпечення позабюджетного фінансування діяльності із забезпечення якості аудиторських послуг, запровадження механізму фінансування державної діяльності органами державного нагляду, а також Аудиторська палата України, забезпечення фіксованих платежів Змінна частина за договором внеску та обов'язкового аудиту.

Закон також передбачає новий процес сертифікації аудиторів для забезпечення високого рівня знань та запроваджує механізм страхування професійної відповідальності аудиторів перед третіми особами. Відповідно до закону Аудиторська палата України діє як професійна автономна організація та відіграє важливу роль у регулюванні професійної діяльності аудиторів.

Також створено єдиний реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, у зв'язку з чим будуть скорочені витрати на навчання та сертифікацію аудиторських фірм у різних контролюючих органах.

Третій рівень в основному складається з аудиторських та етичних стандартів, прийнятих Аудиторською палатою України як національних. Ці стандарти встановлюють мінімальний рівень ефективності та якості аудиторських послуг. Незалежно від обсягу діяльності стандарти аудиту повинні залишатися незмінними.

Стандарти аудиту формують єдину основну нормативну вимогу до якості та надійності аудиту, забезпечуючи дотримання певного рівня впевненості в результатах аудиту. Стандарти можуть періодично переглядатися в міру зміни економічної ситуації в країні. На основі стандартів аудиту формуються навчальні

програми підготовки аудиторів та єдині вимоги до кваліфікаційних іспитів аудиторів.

Стандарти аудиту визначають загальний метод аудиту, обсяг аудиту, форму висловлення аудиторських висновків в аудиторському висновку, методологічні питання та основні принципи, яким повинна керуватися вся аудиторська діяльність. Міжнародні стандарти аудиту (далі – МСА) охоплюють різноманітні аудиторські послуги, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності клієнтам, включаючи наступні нормативні документи (рис. 2.18).



Рисунок 2.18. Міжнародні стандарти аудиту [9].

Згідно з визначенням Міжнародної федерації бухгалтерів, всі види аудиторських послуг поділяються на дві групи:

- гарантований сервіс;
- супутні послуги.

Наступні умови (елементи) є характерними та обов'язковими ознаками завдання з надання впевненості, визначеними Міжнародною концептуальною

основою завдання з надання впевненості, одним із нормативних документів, включених до ISA для прийняття та виконання (з іншими видами аудиторських послуг):

- тристоронні відносини, до яких залучені аудитори, сторона, відповідальна за підготовку та подання фінансової інформації для перевірки, призначені користувачі останньої та результати роботи аудиторів;
- прийнятні об'єкти перевірки;
- відповідні критерії (контрольні показники) – достатні та прийнятні докази;
- письмовий звіт аудитора з достатньою (розумною) або обмеженою впевненістю, що виражає його думку в немодифікованій або модифікованій формі.

Міжнародні стандарти контролю якості повинні застосовуватися до всіх без винятку суб'єктів аудиторської діяльності для виконання всіх аудиторських завдань. Таким чином, ISKIA 1 «Контроль якості фірм, які здійснюють аудит та перевірку фінансової звітності та інших завдань із надання впевненості та супутніх послуг» передбачає, що аудиторські фірми повинні створити систему контролю якості, яка охоплюватиме наступні елементи політики та процедур для кожного завдання:

- відповідальність підприємства за управління якістю;
- відповідні етичні вимоги;
- приймати та продовжувати відносини з клієнтами та виконувати конкретні завдання;
- людські ресурси;
- виконання завдань;
- моніторинг.

Міжнародні стандарти аудиту, розроблені безпосередньо для аудиту фінансової звітності, також можуть бути використані для виконання завдань аудиту іншої історичної фінансової інформації. Такі стандарти поділяються на різні групи (табл. А.1 додатку А).

Важливість стандартів полягає в їх відповідності:

- забезпеченні прийнятної якості аудиту;
- полегшенні впровадження нових технологічних досягнень в аудиторську практику;
- допомозі користувачам зрозуміти процес аудиту;
- підвищенні престижу професії;
- полегшенні аудиторам ведення переговорів з клієнтами;
- взаємозв'язки різних елементів.

Наприклад, Міжнародний стандарт аудиту (ISA) 220 визначає конкретні обов'язки аудиторів щодо управління якістю на рівні завдання аудиту фінансової звітності та відповідні обов'язки керівників завдання. Цей стандарт слід розглядати разом із відповідними етичними вимогами. Відповідно, керівники завдань повинні взяти на себе загальну відповідальність за управління та досягнення якості аудиторських завдань, включаючи відповідальність за створення середовища для аудиторських завдань, яке наголошує на культурі фірми та очікуваній поведінці членів аудиторської групи.

У той же час особа, відповідальна за бізнес, повинна повною мірою та належним чином брати участь у виконанні аудиторської діяльності, щоб особа, відповідальна за бізнес, мала підстави визначити, чи є основні зроблені судження та зроблені висновки відповідними, враховуючи характер та обставини аудиту.

Створюючи належне середовище, керівник завдання зобов'язаний вживати чітких, послідовних та ефективних дій, які відображають зобов'язання фірми щодо якості, а також встановити та повідомити про очікувану поведінку членів аудиторської групи, зокрема наголошуючи на:

- а) усі члени аудиторської групи відповідають за участь в управлінні та досягненні якості на операційному рівні;
- б) важливість етики, цінностей і ставлення до членів аудиторської групи;
- с) важливість відкритої та надійної комунікації в аудиторській групі, яка підтримує здатність членів аудиторської групи висловлювати занепокоєння, не побоюючись репресалій; та

d) важливість професійного скептицизму, який підтримує кожен член аудиторської групи протягом усього процесу аудиту.

Якщо керівник проекту доручає розробку або виконання процедур, завдань або дій, пов'язаних з вимогами ISA 220, іншим членам робочої групи, щоб допомогти керівнику проекту виконати вимоги ISA 220, керівник проекту повинен продовжувати вважати, що загальна відповідальність та наглядає за членами аудиторської групи та перевіряє їхню роботу, а також відповідає за управління та виконання якісних аудиторських завдань.

Керівники завдань повинні знати про відповідні етичні вимоги, включаючи незалежність, які застосовуються до характеру та обставин завдання, що розглядається.

Керівник завдання несе відповідальність за те, щоб інші члени аудиторської групи були обізнані з відповідними етичними вимогами, застосовними до характеру та обставин завдання з аудиту, а також відповідними політиками або процедурами щодо:

a) ідентифікувати, оцінювати та усувати загрози дотриманню відповідних етичних вимог, у тому числі тих, що стосуються незалежності;

b) обставини, які можуть призвести до порушення відповідних етичних вимог, у тому числі тих, що стосуються незалежності та відповідальності членів аудиторської групи, коли їм стає відомо про порушення; а також

c) обов'язки членів аудиторської групи, коли вони виявляють ситуації, в яких організація не дотримується законів і правил.

Керівники повинні оцінити відповідні етичні вимоги, дотримуючись політик або процедур компанії, використовуючи відповідну інформацію від компанії, аудиторської групи чи інших джерел, і вжити відповідних заходів.

Менеджери з аудиту повинні бути пильними протягом усього аудиту, щоб спостерігати та проводити необхідні розслідування щодо поведінки членів аудиторської групи, яка порушує відповідні етичні вимоги або відповідну корпоративну політику чи процедури.

Якщо керівнику завдання через систему управління якістю фірми або з інших джерел стає відомо, що належні етичні вимоги, пов'язані з характером та обставинами завдання з аудиту, не були дотримані, партнер із завдання, консультуючись з іншими членами фірми, повинен вжити відповідних заходів в дію.

Керівник проекту зобов'язаний визначити, чи були дотримані відповідні етичні вимоги, включаючи вимоги незалежності, до того, як датується звіт про аудит.

Отже, аудиторська діяльність регулюється Господарським кодексом України, Законом «Про аудит та аудиторську діяльність фінансової звітності», Міжнародними стандартами аудиту та іншими нормативно-правовими документами, прийнятими відповідно до цих законів, і може бути розподілена на відповідні рівні. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» є одним із основних нормативно-правових актів, який встановлює правові основи аудиту фінансової звітності та аудиторської діяльності в Україні, регулює відносини, що виникають під час її реалізації, приводить нормативно-правові дії у відповідність до із законодавством України та Європейського Союзу, впровадити норми національного законодавства у сферу аудиторської діяльності. Стандарти аудиту формують єдину основну нормативну вимогу до якості та надійності аудиту, гарантуючи, що результати аудиту відповідають певному ступеню довіри. Стандарти можуть періодично переглядатися в міру зміни економічної ситуації в країні. На основі стандартів аудиту формуються програма підготовки аудиторів та єдині вимоги до кваліфікаційного іспиту аудиторів. Важливість міжнародних стандартів полягає в їх відповідності: забезпеченні прийнятної якості аудиту; сприянні впровадженню нових технологічних досягнень в аудиторську практику; допомозі користувачам зрозуміти процес аудиту; підвищенні престижу професії; полегшенні переговорів аудиторів з клієнтами; взаємозв'язків різних елементів у процесі.

2.3 Професійне регулювання аудиторської діяльності в Україні

Негативний імідж України як потенційного реципієнта іноземних інвестицій пов'язаний із корупцією у розвитку національної економіки та непрозорістю фінансової звітності вітчизняних компаній. Останні, зокрема, продемонстрували формальне ставлення до забезпечення достовірності та повноти фінансової та іншої суттєвої інформації, головним чином тому, що вони погано розуміють переваги такого розкриття для компаній у задоволенні інформаційних потреб зацікавлених сторін. Але, оскільки діяльність фізичних осіб спрямована на сприяння повному розкриттю корпоративної інформації та зменшення невпевненості користувачів, у разі жорсткої конкуренції у сфері аудиту прагнення максимізувати особисті інтереси ускладнює ситуацію та ставить під загрозу професійну етику аудиторів.

Очікується, що аудитори будуть виконувати свою роботу сумлінно та неупереджено. Принцип чесності вимагає від аудиторів бути чесними та заслуговувати на довіру в усіх операціях.

Їм слід уникати конфліктів інтересів та зберігати об'єктивність у виконанні своєї роботи. Професійна компетентність і належна увага вимагають, щоб аудитори мали необхідні навички та знання для належного виконання своєї роботи. Вони також повинні виявляти належну обережність під час виконання своїх обов'язків. Конфіденційність вимагає, щоб аудитори зберігали конфіденційність інформації, яку вони отримують під час своєї роботи.

Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC) випустила Кодекс етики для професійних бухгалтерів, де ці принципи викладені докладніше. Кодекс призначено для застосування всіма професійними бухгалтерами, включаючи аудиторів. Кодекс етики професійних бухгалтерів містить шість основних принципів (рис. 2.19).

Отже, Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів, визначає п'ять основних принципів професійної етики професійних аудиторів: чесність, об'єктивність, професійна компетентність, належна обачність

та професійна поведінка. Цінності, на яких базується діяльність аудитора, повинні бути спрямовані на бажання кожного члена аудиторської фірми досягти високої якості аудиту, а також підтримувати і утримувати хорошу репутацію аудиторської професії, включаючи незалежність, конфіденційність, чесність, об'єктивність, професійну компетентність та належну обачність, а також професійний скептицизм.

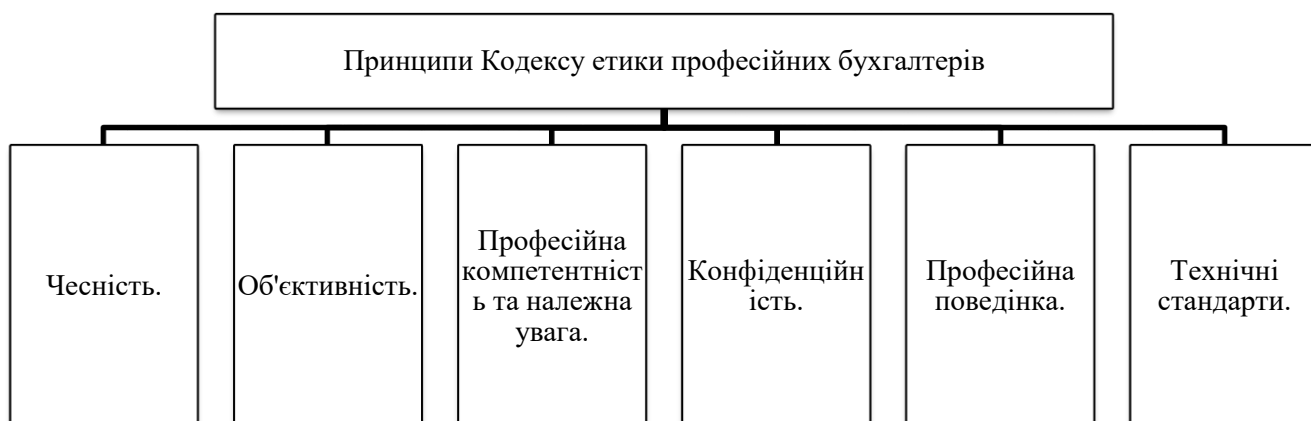


Рисунок 2.19. Принципи Кодексу етики професійних бухгалтерів [3-4]

Професійний скептицизм особливо важливий для забезпечення стандартів якості аудиторам, що означає, що професіонали критично ставляться до інформації, отриманої як аудиторський доказ під час процесу аудиту[2].

Розглянемо дані принципи більш детально[3-4]:

1. Добросовісність. Аудитори повинні бути чесними та утримуватися від дій, які можуть підірвати довіру та прихильність громади до всієї аудиторської галузі. Аудитор не має права залучати клієнтів шляхом введення в оману, спотворення та неправильної поведінки. Аудитори повинні бути доброзичливими і допомагати будувати добрі стосунки між колегами та представниками інших аудиторських компаній.

2. Об'єктивність. Ця концепція є поєднанням справедливості та інтелектуальної чесності. Найважливішим основним принципом, який підтримує аудиторську галузь, є незалежність. Незалежність визначається як зв'язок між двома компонентами: незалежності думки і поведінки[3].

3. Професійна компетентність і належна обачність. Аудитори повинні надавати свої професійні послуги з належною ретельністю, компетентністю та старанністю. Аудитори зобов'язані постійно підтримувати професійні знання та навички відповідно до поточних тенденцій практики, законодавства та методів роботи, щоб надавати клієнтам або роботодавцям професійні послуги кваліфікованих осіб[4].

4. Конфіденційність. Аудитори повинні поважати конфіденційність інформації, отриманої в ході надання професійних послуг і ділових відносин, і не використовувати (або розголошувати) таку інформацію без належного та законного дозволу або без юридичних або професійних прав і обов'язків.

5. Професійна поведінка. Аудитори повинні діяти відповідно до доброї репутації галузі та утримуватися від будь-якої поведінки, яка може завдати шкоди репутації галузі. Зобов'язання уникати будь-якої поведінки, яка може зашкодити професійному авторитету, вимагає, щоб організації-члени МФБ врахували відповідальність аудитора перед клієнтами, третіми сторонами, іншими бухгалтерами, працівниками, роботодавцями та громадськістю під час встановлення етичних стандартів. Аудитори повинні сприяти підвищенню довіри до своєї професії в суспільстві[4].

Також відобразимо основні правила поведінки у відповідності до даних принципів:

1. Чесність

Внутрішні аудитори:

1.1. повинен виконувати свою роботу сумлінно, старанно та відповідально;

1.2. повинен дотримуватися закону і розкривати інформацію, що очікується за законом та професією.

1.3. не повинен свідомо брати участь у будь-якій незаконній діяльності чи вчиняти дії, які дискредитують професію внутрішнього аудитора чи організацію;

1.4. повинен поважати та сприяти досягненню законних та етичних цілей організації.

2. Об'єктивність:

Внутрішні аудитори:

2.1. не повинні брати участь у будь-якій діяльності або відносинах, які можуть вплинути або можуть вплинути на їх неупереджену оцінку. Ця участь включає ті види діяльності або відносини, які можуть суперечити інтересам організації;

2.2. не повинні приймати нічого, що може вплинути або може вплинути на їх професійні судження;

2.3. повинні розкривати всі відомі їм суттєві факти, які, якщо вони не будуть розкриті, можуть спотворити звітність про цю діяльність.

3. Конфіденційність:

Внутрішні аудитори:

3.1. повинні виявляти обачність у використанні та захисті інформації, отриманої під час виконання своїх обов'язків;

3.2. не повинен використовувати інформацію для будь-якої особистої вигоди або будь-яким чином, який суперечив би закону або завдавав шкоди законним та етичним цілям організації.

4. Компетентність

Внутрішні аудитори:

4.1. повинні займатися тільки тими послугами, для яких вони мають необхідні знання, навички та досвід;

4.2. повинен надавати послуги з внутрішнього аудиту відповідно до Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту;

4.3. повинні постійно підвищувати свою кваліфікацію, а також ефективність та якість своїх послуг.

Аудитори мають бути незалежними як у фактах, так і від зовнішнього середовища. Незалежність важлива для ролі аудитора у служінні громадським інтересам. Аудитори повинні зберігати свою об'єктивність та бути вільними від конфлікту інтересів. Для збереження незалежності аудитор не повинен мати будь-яких прямих чи непрямих фінансових інтересів в суб'єкті, де здійснюється аудиторська перевірка. Аудитор також не повинен приймати подарунки або знаки уваги, які можуть вплинути або вплинути на його судження. Аудитори також повинні бути компетентними та виявляти належну обережність при виконанні своїх обов'язків.

Аудит – це процес критичного вивчення та оцінки. Метою аудиту є забезпечення того, щоб фінансові звіти точно відображали справжнє фінансове становище організації. Аудитори повинні підтримувати високі етичні стандарти для ефективного виконання своєї роботи та захисту суспільних інтересів.

Існують чотири основні цілі професійної етики в аудиті:

- Забезпечення незалежності аудитора від клієнта є вкрай важливим для захисту суспільних інтересів. Незалежний аудитор дає об'єктивний висновок щодо фінансової звітності організації, що допомагає інвесторам та іншим заінтересованим сторонам приймати обґрунтовані рішення.
- Захист суспільних інтересів. Аудитори відіграють важливу роль у забезпеченні того, щоб організації розкривали точну та надійну фінансову інформацію. Ця інформація використовується інвесторами, кредиторами та іншими заінтересованими сторонами для прийняття рішень про те, чи слід інвестувати чи давати гроші у борг компанії.
- Збереження чесності професії – необхідне збереження довіри суспільства до аудиту. Аудитори повинні дотримуватись суворого кодексу етичної поведінки та підтримувати високі стандарти професійної компетентності.

– Дотримання найвищих стандартів професійної компетентності та належної обачності – необхідне захисту громадськості від неякісної аудиторської роботи.

Саме ці цілі гарантують, що аудитори виконують свою роботу сумлінно та незалежно та в міру своїх можливостей.

Також доцільно зазначити, що є шість загроз об'єктивності та незалежності аудиту.



Рисунок 2.20. Загрози об'єктивності та незалежності аудиту[4]

Розглянемо їх більш детально.

1. Загроза особистих інтересів. Загроза особистої зацікавленості виникає, коли фірма, мережна фірма чи працівник групи перевірки можуть отримати вигоду від фінансового інтересу чи іншого конфлікту особистих інтересів із клієнтом, які забезпечують упевненість.

2. Загроза самоперевірки. Загроза самоперевірки виникає, коли будь-який продукт або судження попереднього завдання, що забезпечує впевненість, або завдання, яке не забезпечує впевненість, необхідно переоцінити при винесенні висновків за завданням, що забезпечує впевненість; або ж працівник команди з виразу впевненості раніше був директором або посадовою особою клієнта, який

виконував завдання з висловлення впевненості, або був співробітником, який мав можливість чинити прямий та суттєвий вплив на предмет завдання, що забезпечує впевненість.

3. Адвокатська загроза. Загроза адвокації виникає, коли фірма, член групи аудиторів або член мережевої фірми, залежно від обставин, просуває або може бути сприйнято як позицію, що просуває, або думка клієнта настільки, що об'єктивність може або може сприйматися як, скомпрометований.

Це могло б мати місце, якби фірма чи працівник аудиторської групи підкоряли свою думку клієнта.

4. Знайомство чи загроза довіри. Загроза фамільярності виникає, коли близькі стосунки з клієнтом, його директорами, посадовими особами чи співробітниками, фірмою чи членом групи аудиторів чи мережевої фірми, залежно від обставин, стають надто співчутливими до інтересів клієнта.

5. Загроза залякування. Загроза залякування виникає, коли працівника аудиторської групи можуть утримати від об'єктивних дій та прояви професійного скептицизму загрозами, реальними чи уявними з боку директорів, посадових осіб чи співробітників клієнта щодо надання аудиторських послуг.

6. Гарантії. Відповідальність аудитора полягає у забезпеченні того, щоб вони залишалися незалежними від організації-клієнта.

За відсутності ефективних засобів захисту для зниження загроз до прийняттого рівня єдиними можливими діями є усунення діяльності чи зацікавленості, що становлять загрозу, або відмова прийняти або продовжити виконання завдання, що забезпечує впевненість.

При оцінці загроз незалежності та можливих заходах щодо пом'якшення або усунення цих загроз аудитори повинні завжди брати до уваги те, що відповідає суспільним інтересам.

Також важливо відзначити, що вжиття певних заходів безпеки може не стосуватися «незалежності від зовнішнього середовища».

Є кілька ключових переваг дотримання етичного кодексу аудиту. По-перше, це допомагає забезпечити професійне та неупереджене проведення

аудиторських перевірок. Це, своєю чергою, допомагає вселити впевненість у результати цих перевірок. По-друге, етичний кодекс містить рекомендації про те, як чинити у складних чи делікатних ситуаціях, які можуть виникнути під час аудиту. Це може допомогти запобігти нерозуміння або конфлікту між аудитором і клієнтом. Нарешті, дотримання етичного кодексу аудитора може допомогти побудувати та підтримувати довіру між аудитором та клієнтом. Ця довіра потрібна для успішних аудиторських відносин.

Існують різні кодекси професійної етики в галузі аудиту, кожен із яких має свої специфічні вимоги. Проте, всі кодекси професійної етики в галузі аудиту мають деякі загальні елементи.

Усі кодекси професійної етики в галузі аудиту вимагають, щоб аудитори зберігали об'єктивність та незалежність у своїй роботі. Аудитори також повинні бути чесними та правдивими у своїх відносинах з клієнтами та іншими особами. Ці вимоги допомагають забезпечити неупередженість та об'єктивність думки аудитора. Крім того, всі кодекси професійної етики в галузі аудиту вимагають, щоб аудитори виявляли належну обачність під час виконання своїх обов'язків. Це означає, що аудитори повинні використовувати навички та знання, отримані в результаті навчання та досвіду, для сумлінного та точного виконання своєї роботи. Нарешті, всі кодекси професійної етики у сфері аудиту вимагають, щоб аудитори зберігали конфіденційність. Це означає, що аудитори не повинні розкривати будь-яку інформацію про своїх клієнтів або роботу, яку вони зробили для них, без згоди клієнта.

Вимоги кодексів професійної етики у сфері аудиту допомагають забезпечити надання аудиторами якісних послуг своїм клієнтам. Ці вимоги також допомагають захистити суспільні інтереси, гарантуючи, що аудитори є незалежними та об'єктивними у своїй роботі.

Внаслідок трансформації зв'язків з у суспільстві, зміни у професійному середовищі потребують подальшого розвитку та вдосконалення існуючих аудиторських механізмів дотримання професійної етики. Довіра, повага та престиж аудиторської галузі є невід'ємною частиною професійного середовища

та запорукою надання якісних аудиторських послуг. В умовах випереджального соціального і технологічного розвитку зміна культурних цінностей і стабільний розвиток суспільних відносин повинні забезпечувати етичні знання і вимоги[5].

Хоча в Україні запроваджено Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів, у дотриманні його вимог виникають такі проблеми:

- недосконалість контролюючих органів у забезпеченні нагляду та теоретико-методичного забезпечення організації та методів контролю якості аудиторських послуг, у тому числі дотримання етичних стандартів професійних бухгалтерів;

- громадськість має низький ступінь довіри до суб'єкта, для якого здійснюється аудит та надаються аудиторські висновки;

- існують недоліки у формуванні відповідної системи контролю якості аудиторських послуг та впровадженні норм професійної етики на рівні суб'єктів аудиту;

- кваліфікація та практичний досвід аудиторів є низьким у порівнянні із країнами ЄС;

- установи та професійні організації не мають належної інфраструктури для впровадження превентивної політики та регулярного контролю за етичною поведінкою аудиторів;

- відсутність методичних рекомендацій та роз'яснень щодо формулювання та впровадження превентивних заходів для мінімізації загрози порушення аудиторами принципів професійної етики.

Для вирішення цих проблем аудиторськими компаніями можна визначити такі основні елементи:

- страхування відповідальності аудиторської компанії за неякісну роботу;
- встановити єдину ціну на послуги, що надаються аудиторськими компаніями, що змусить їх звертати увагу на якість послуг (ціна аудиторських послуг може бути визначена на законодавчому рівні);

- участь у перевірці працівників з досвідом роботи у сфері діяльності;

- надавати велике значення асистентам і помічникам, включаючи вимоги до їх знань та їх кваліфікації;
- забезпечити належне керівництво, контроль та аналіз роботи на всіх етапах і етапах процесу аудиту;
- проводити тренінги, семінари тощо для нестандартних ситуацій, пов'язаних з дотриманням професійної етики;
- запровадити суворі норми щодо відповідальності аудиторських фірм та інших працівників за недотримання основних принципів.

Отже, сучасні тенденції та дотримання етичних вимог аудиторської професії вказують на наявність багатьох проблем, які потребують вирішення. Дотримання аудиторами етичних принципів значно підвищить якість послуг, що надаються, а вирішення етичних конфліктів і дотримання професійної відповідальності підвищить довіру до аудиторської професії та результатів її діяльності.

Висновки до розділу 2

Проведене дослідження дозволило зробити наступні висновки:

- в Україні за період 2018-2021 рр. спостерігається тенденція до скорочення кількості зареєстрованих аудиторів, які протягом 2019 року зменшилися на 0,18% до рівня в 2720 аудиторів, а протягом 2020 року – на 0,26% до рівня в 2713 аудиторів. За 2021 рік кількість зареєстрованих аудиторів скоротилася на 0,15% до рівня в 2709 аудиторів. За останні років спостерігається чітка тенденція до зростання обсягів аудиторських послуг в Україні із рівня в 2128868,7 тис. грн. в 2017 році до рівня в 3545703 тис. грн. за результатом 2021 року. В структурі наданих аудиторських послуг переважали послуги, що були за обсягом понад 10 000 тис. грн., які в структурі становили від 65,84% в 2017 році до рівня в 66,42% за результатом 2021 року. Надані аудиторські послуги обсягом від 1000,1 до 10000 тис. грн. в структурі наданих послуг в тенденції мали

тенденцію до скорочення від рівня в 24% в 2017 році до рівня в 23% в 2021 році. Протягом 2017-2021 року в розподілі наданих аудиторських послуг 1% займали аудиторські послуги в обсязі від 200,1 до 300 тис. грн., обсягом від 300,1 до 400 тис. грн., 400,1 до 500 тис. грн. Протягом 2017-2021 рр. обсяг наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 100,1 до 200 тис. грн. мав тенденцію до скорочення за період 2017-2020 рр. із рівня в 16,9 млн. грн. в 2017 році до рівня в 11,26 млн. грн. в 2020 році. Проте за період 2021 року обсяг наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 100,1 до 200 тис. грн. зріс на 192% до рівня в 32,98 млн. грн. За обсягом наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 300,1 до 400 тис. грн. в 2017-2021 рр. мав тенденцію до зростання із рівня в 19,62 млн. грн. в 2017 році до рівня в 49,29 млн. грн станом на 2021 рік. Динаміка наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 1000,1 до 10000 тис. грн в 2017-2020 рр. мала чітку тенденцію до зростання із рівня в 510,35 млн. грн. в 2017 році до рівня в 815,55 млн. грн. в 2020 році, тобто середньорічний темп приросту становив 15-17%. Проте за результатом 2021 року обсяг наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 1000,1 до 10000 тис. грн. зменшився на 2,0%;

– аудиторська діяльність регулюється Господарським кодексом України, Законом «Про аудит та аудиторську діяльність фінансової звітності», Міжнародними стандартами аудиту та іншими нормативно-правовими документами, прийнятими відповідно до цих законів, і може бути розподілена на відповідні рівні. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» є одним із основних нормативно-правових актів, який встановлює правові основи аудиту фінансової звітності та аудиторської діяльності в Україні, регулює відносини, що виникають під час її реалізації, приводить нормативно-правові дії у відповідність до із законодавством України та Європейського Союзу, впровадити норми національного законодавства у сферу аудиторської діяльності. Стандарти аудиту формують єдину основну нормативну вимогу до якості та надійності аудиту, гарантуючи, що результати аудиту відповідають певному ступеню довіри. Стандарти можуть періодично переглядатися в міру зміни

економічної ситуації в країні. На основі стандартів аудиту формуються програма підготовки аудиторів та єдині вимоги до кваліфікаційного іспиту аудиторів. Важливість міжнародних стандартів полягає в їх відповідності: забезпеченні прийнятної якості аудиту; сприянні впровадженню нових технологічних досягнень в аудиторську практику; допомозі користувачам зрозуміти процес аудиту; підвищенні престижу професії; полегшенні переговорів аудиторів з клієнтами; взаємозв'язків різних елементів у процесі;

– сучасні тенденції та дотримання етичних вимог аудиторської професії вказують на наявність багатьох проблем, які потребують вирішення. Дотримання аудиторами етичних принципів значно підвищить якість послуг, що надаються, а вирішення етичних конфліктів і дотримання професійної відповідальності підвищить довіру до аудиторської професії та результатів її діяльності.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМКИ ПОКРАЩЕННЯ СТАНУ ДЕРЖАВНОГО ТА ПРОФЕСІЙНОГО РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

3.1 Досвід країн ЄС щодо державного та професійного регулювання аудиторської діяльності та напрямки його адаптації в Україні

Реформа аудиту внесла істотні зміни до сфери застосування вимог аудиту в ЄС, а саме:

- межі аудиту;
- обсяг аудиту;
- зобов'язання мати комітет з аудиту для об'єкта аудиту.

Чинні правила щодо регулювання аудиту та аудиторської діяльності в країнах ЄС було прийнято у квітні 2014 року. Вони спрямовані на поліпшення обов'язкового аудиту в ЄС за рахунок посилення незалежності аудиторів та їхнього професійного скептицизму стосовно керівництва компанії, що аудидується. Наприклад, у разі організацій громадського інтересу (PIE або ОГІ) аудитори змінюватимуться на регулярній основі, і їм більше не буде дозволено надавати певні неаудиторські послуги своїм клієнтам з аудиту. PIE – це зареєстровані на біржі компанії, кредитні установи, страхові компанії чи інші компанії, визначені країнами ЄС як такі, що мають суспільне значення.

Ці правила сприяють розвитку різноманітності на ринках аудиту та підвищують довіру інвесторів до фінансової інформації компаній, що, у свою чергу, покращує умови для транскордонних інвестицій та економічного зростання в ЄС.

Поточні правила складаються з наступних нормативних положень:

- директива про зміну (Директива 2014/56/ЄС), яка визначає основу для всіх обов'язкових аудитів, посилює громадський нагляд за

аудиторською професією та покращує співпрацю між компетентними органами в ЄС;

- директива з бухгалтерського обліку;
- правила (Регламент № 537/2014), в якому зазначені вимоги до обов'язкового аудиту організацій суспільного інтересу (PIE), таких як зареєстровані на біржі компанії, банки та страхові компанії.

Рада Європейського Союзу ухвалила Директиву про аудит рахунків компаній. Директива розширює сферу застосування чинного законодавства ЄС (директива 84/253/ЄЕС) шляхом визначення обов'язків зовнішніх аудиторів, їх незалежності та етики. Вона запроваджує вимоги до зовнішнього забезпечення якості та громадського нагляду за аудиторською професією.

Основні положення директиви, які застосовуються для захисту суспільних інтересів та підвищення якості аудиту в ЄС, полягають у наступному:

1. Незалежні комітети з аудиту зобов'язані контролювати процес фінансової звітності та обов'язковий аудит.
2. Незалежність має бути чітко визначена. Аудитор/фірма не може брати участь у прийнятті рішень особою, що аудіюється.
3. Усі зовнішні аудитори та аудиторські компанії підлягають системі забезпечення якості та підлягають громадському контролю.
4. Обов'язковий аудит повинен проводитись відповідно до міжнародних стандартів аудиту.
5. Держави-члени повинні організувати ефективні системи розслідування та санкцій, які можуть бути цивільними, адміністративними чи кримінальними.
6. Держави-члени повинні призначити компетентні органи, відповідальні за затвердження, реєстрацію, забезпечення якості, інспекцію та дисципліну для цілей, передбачених директивою. Вони мають співпрацювати один з одним.

7. Зовнішній аудитор або аудиторська компанія можуть бути звільнені лише за наявності серйозної причини, через яку зовнішній аудитор не може завершити аудит. Причини звільнення чи відставки мають бути розкриті та чітко визначені.

8. Ключові партнери з аудиту, відповідальні за проведення обов'язкового аудиту, переходять від аудиторського завдання протягом максимального періоду в сім років з дати призначення, і їм дозволено знову брати участь в аудиті особи, що аудіюється, після терміну не менше двох років.

9. Компанії, де здійснюється аудит повинні розкривати загальну суму винагороди, сплаченої зовнішньому аудитору чи аудиторській фірмі, з розбивкою на винагороду за аудиторські послуги, інші послуги із забезпечення впевненості, податкові послуги та інші неаудиторські послуги.

10. Зовнішні аудитори та аудиторські фірми, які проводять обов'язковий аудит(-и) суб'єктів суспільного інтересу, публікують на своїх веб-сайтах протягом трьох місяців після закінчення кожного фінансового року щорічні звіти про прозорість, які включають опис юридичної структури та власності, опис структури управління аудиторської фірми; опис системи внутрішнього контролю якості аудиторської фірми та укладання адміністративного чи керівного органу про ефективність її функціонування тощо.

Директива з бухгалтерського обліку, опублікована 26 червня 2013 р., набула чинності 20 липня 2013 р. і набула чинності в державах-членах (остаточного впровадження в усіх країнах ЄС) до 20 липня 2015 р. Ця Директива замінює існуючі Четверту та Сьому Директиву про корпоративне право, в яких розглядалася звітність по компаніям загалом та за групами. Це кульмінація численних дебатів щодо законодавства в галузі бухгалтерського обліку в країнах ЄС. ЕФАА брала активну участь у цих дебатах, коментуючи пропозиції щодо внесення змін до поправок, запропонованих Європейським парламентом, та публікуючи документи з викладенням позиції для задоволення потреб МСП та наголошуючи на важливості цілісної та повної бухгалтерської звітності як наріжного каменю розвитку бізнесу в країнах Європейського Союзу.

ЕФАА заявило у своєму документі з викладом позиції «Перегляд Директив з бухгалтерського обліку – втрачена можливість?» що, на його думку, загальний результат перегляду Директиви та модернізації існуючого переліку правил бухгалтерського обліку не виправдає очікувань ринку. Це пов'язано з тим, що більша частина зусиль при перегляді Директиви була зосереджена на звітності країн (CBCR), і, що важливо, реальна можливість для ЄС розробити більш досконалу європейську систему бухгалтерського обліку не була максимально використана. Одним із наслідків цього дефіциту є те, що значна кількість MSO залишилася в рамках Директиви, що не покращить ні «рівних умов гри», ні сумісності по всіх країнах ЄС. Це також створює проблему для держав-членів при реалізації Директиви, і ціль цього звіту полягає в тому, щоб надати коментар до цих варіантів, щоб спробувати допомогти у цій реалізації.

Директива набула чинності через двадцять днів після її публікації в Офіційному журналі Європейського Союзу та замінила Директиви з бухгалтерського обліку 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС. Директива містить Главу 9 (Положення про виключення та обмеження на виключення) та Статтю 36 (Винятки для мікропідприємств). Стаття 36 включає ті правила, які містяться в Директиві 2012/6/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 14 березня 2012 р., яка внесла поправки до Директиви 78/660/ЄЕС та ввела в дію те, що стало відомо як «Мікродиректива». Ці правила вже діють у деяких державах-членах, які вирішили прийняти цей варіант держави-члена.

Директива є європейською основою, яка встановлює вимоги до бухгалтерського обліку для річної фінансової звітності певних підприємств, включаючи підприємства з обмеженою відповідальністю, такі як публічні та приватні компанії з обмеженою відповідальністю. Однак існує низка дуже важливих питань бухгалтерського обліку, про які в Директиві нічого не йдеться і не міститься вимог щодо гармонізації практики по всіх країнах ЄС. До них відносяться трактування, що регулюють:

- визначення активів та пасивів;
- облік оренди;

- облік та подання пенсійних зобов'язань, включаючи оцінку зобов'язань, розкриття інформації та взаємозалік пенсійних зобов'язань з активами або страховими полісами, які утримуються для їх погашення;
- використання методу відсотка виконання для визнання виручки за будівельними або іншими довгостроковими договорами; та
- переказ сум в іноземних валютах, наприклад, курси, які будуть використовуватися в балансі, звіті про прибутки та збитки та при консолідації закордонних операцій.

Проведене ЕФАА дослідження «Порівняння МСФЗ для МСБ та національних ОПБУ дев'яти європейських країн» виявило низку питань, облік яких значно різнився між державами-членами. Деякі з таких випадків представляли області, в яких директива фактично нічого не визначила і в аспекті яких досі не відбулися потрібні зміни:

- відстроченого податку;
- перерахунок результатів за попередній період у зв'язку зі змінами в обліковій політиці або для виправлення помилок; та
- складові фінансові інструменти.

Інші відмінності виникли або через використання конкретних варіантів, або через недостатньо конкретні вказівки в Директиві. До таких прикладів належать:

- інвестиційна нерухомість;
- інші матеріальні кошти; та
- положення та зобов'язання.

Всі ці проблемні положення та аспекти на сьогодні мають негативний вплив на якість здійснення аудиту фінансової звітності в країнах ЄС.

Таким чином, бухгалтерський облік та аудит в країнах ЄС не лише побудований відповідно до вимог Директиви, а й перебуває під впливом вимог національних органів щодо встановлення стандартів (НСС). У тих випадках, коли

в Директиві нічого не йдеться про те, як враховувати певні питання, зазвичай сліднують Національним ОПБУ. Ці вимоги, у свою чергу, часто дотримуються положень Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Наприклад, у Нідерландах немає жодної різниці між тим, як МСП враховує оренду, і тим, як зареєстрована компанія враховує оренду.

Такі випадки часто призводять до жорсткого права (європейське законодавство відповідно до Директиви) та м'якого права (Національні стандарти бухгалтерського обліку).

Загалом ключові аспекти змін та доповнень в аспектах Директив щодо регулювання аудиту та аудиторських послуг в країнах ЄС можна назвати такі.

1. Максимальна гармонізація для малих підприємств. Однією з основних змін, внесених Директивою, є режим максимальної гармонізації для малих підприємств. Гармонізація буде досягнута за рахунок скорочення варіантів держав-членів для додавання будь-яких додаткових вимог до розкриття інформації, які необхідні для достовірного та достовірного подання або задоволення потреб користувачів у їхньому національному контексті. Результатом буде гармонізація у нижній частині через вимоги до звітності малих підприємств та гармонізація у верхній частині у разі лістингових компаній через МСФЗ. Це пов'язано з тим, що держави-члени можуть вимагати від середніх і великих компаній збільшити розкриття інформації за певними статтями фінансової звітності. Щодо малих підприємств такої можливості немає.

2. Скорочення варіантів держав-членів. Існуючі Директиви включали численні MSO, які знижували загальну узгодженість бухгалтерського обліку та сумісність фінансової звітності в країнах ЄС. Загальне скорочення цих MSO, хоч і було поставлене як мета, зрештою не було реалізовано в очікуваній мірі. Багато переговорів останнього етапу на рівні Європейської ради та Європейського парламенту, здавалося, призвели до запровадження нових MSO або збереження існуючих MSO, щоб забезпечити політичний компроміс, який зрештою допоміг завершити переговори щодо Директиви.

3. Режим мікрокомпаній. Директиви включає вимоги Директиви 2012/6/ЄС; Директива Micro. Ці вимоги стосуються найменших компаній і пропонують скорочений режим розкриття інформації для мікропідприємств у тих державах-членах, які бажають використовувати цей варіант для держав-членів.

4. Звітність країн. Глава 10 Директиви вводить вимоги до компаній повідомляти про платежі урядам. Її мета – підвищити прозорість платежів, які виробляють добувні та лісозаготівельні підприємства урядам у всьому світі. Положення будуть застосовуватися до великих приватних компаній ЄС або компаній, зареєстрованих у ЄС, які працюють у нафтовому, газовому, гірничодобувному або лісозаготівельному секторах. Звітність по країнах («CBCR») вимагає надання фінансової інформації по кожній країні, в якій працює компанія, а не єдиного набору інформації на глобальному рівні та звітності з податків, роялті та бонусів, які транснаціональна корпорація сплачує стороні, що приймає. Уряд покаже фінансовий вплив компанії в країнах, що приймають. Метою цього прозорішого підходу є заохочення стійкішого бізнесу.

5. Спрощення подання в рамках директиви. Директива являє собою зміну та злиття попередніх директив (78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС) і є кроком до спрощення (логічне подання та злиття двох директив). правил бухгалтерського обліку підприємств ЄС.

Одним із основних регулюючих актів надання аудиторських послуг підприємствам на території ЄС є Регламент (ЄС) № 537/2014 щодо конкретних вимог щодо обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу. Регламент (ЄС) № 537/2014 спрямований на підвищення прозорості ринку аудиторських послуг для зміцнення довіри громадськості до річної та консолідованої фінансової звітності організацій громадського інтересу (PIE або CGI).

PIE робить це, встановлюючи правила щодо:

- аудити організацій суспільного інтересу;
- організація та відбір зовнішніх аудиторів та аудиторських фірм для забезпечення їх незалежності та запобігання конфлікту інтересів;

- нагляд за зовнішніми аудиторами та аудиторськими компаніями.

Регламент встановлює умови проведення обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу, а саме:

1) платні структури:

- платежі за дозволені неаудиторські послуги, якщо вони надаються протягом 3 років або більше, повинні бути обмежені максимальним розміром 70% від середньої встановленої законом плати за аудит, сплаченої за попередні 3 роки;
- зовнішні аудитори або фірми повинні заявити комітету з аудиту, якщо вони отримують від одного РІЕ більше 15% від їхнього загального доходу протягом 3 років поспіль, щоб визначити, чи це загрожує їхній незалежності і чи існують запобіжні заходи.

2) заборона на неаудиторські послуги. Аудитори, які проводять обов'язковий аудит РІЕ, не можуть надавати широкий спектр неаудиторських послуг, таких як податкові та юридичні консультації або підготовка звітності, компанії, материнській або дочірній компанії під час проведення аудиту або під час попередньої фінансової перевірки. рік;

3) уряди ЄС можуть послабити деякі обмеження або заборонити інші послуги залежно від їхнього впливу на незалежність аудитора;

4) аудитори, які здійснюють обов'язковий аудит, можуть надавати неаудиторські послуги, які безпосередньо не заборонені за умови затвердження комітетом з аудиту.

Підготовка до обов'язкового аудиту: аудитори, перш ніж прийняти або продовжити виконання завдання з обов'язкового аудиту РІЕ:

- має забезпечити дотримання вимог незалежності;
- щороку письмово підтверджувати комітету з аудиту, що фірма, партнери та вище керівництво незалежні від РІЕ;
- обговорити з комітетом з аудиту будь-які загрози їх незалежності та застосовані запобіжні заходи.

Аудитори повинні:

- повідомити компанії, якщо вони підозрюють, що мали місце фінансові порушення чи шахрайство, і попросити її вжити необхідних заходів. Якщо цього немає, вони інформують про це відповідні органи;
- негайно повідомляти відповідні органи, якщо в ході аудиту вони виявлять протиправну поведінку, загрозу чи сумнів у життєздатності ПС або вирішать відмовитися від видачі аудиторського висновку або подати негативний або застережний висновок.

Аудиторські звіти:

- зовнішні аудитори складають аудиторський звіт та додатковий звіт комітету з аудиту. Кожен із них проходить перевірку якості перед публікацією;
- аудиторський звіт, складений чіткою та недвозначною мовою, описує, серед іншого, найбільш суттєві виявлені ризики, реакцію аудитора на них та ключові спостереження;
- додатковий звіт містить докладнішу інформацію, таку як обсяг та строки аудиту, а також використана методологія для комітету з аудиту.

Додаткові вимоги до зовнішніх аудиторів:

- публікація щорічного звіту про прозорість, доступного на його веб-сайті не менше 5 років, що містить докладну інформацію про компанію та її діяльність;
- щорічне подання до відповідного органу доходів у розбивці на доходи від обов'язкового аудиту та різних неаудиторських послуг;
- зберігання не менше 5 років документів та відомостей, зазначених у регламенті.

Загальні збори акціонерів або членів РІЕ призначають аудитора на підставі рекомендації ревізійної комісії. Це містить як мінімум 2 варіанти і пояснює, чому один з них кращий.

РІЕ може запросити будь-якого аудитора чи фірму для подання пропозицій, і тендер не повинен виключати малі фірми, які отримали менше ніж 15% від загальної суми винагороди за аудит від РІЕ у попередньому календарному році.

РІЕ призначає аудитора спочатку на 1 рік та максимум на 10 років. Цей термін може бути збільшений до 20 років для процесу публічних торгів та до 24 років, якщо компанія перевіряється як мінімум двома аудиторськими фірмами.

Також висуваються наступні вимоги:

- повинно пройти 4 роки, перш ніж аудитор зможе знову перевірити ту саму компанію;
- аудитори передають справу, що містить всю відповідну інформацію та останній аудит, своєму наступнику.

Уряди ЄС призначають орган для нагляду за аудиторами та фірмами, які здійснюють обов'язковий аудит РІЕ. Вони повинні бути:

- незалежні від зовнішніх аудиторів та аудиторських фірм;
- повинні дотримуватися професійної таємниці;
- не може втручатися у зміст аудиторських звітів;
- мати необхідні наглядові та слідчі повноваження, включаючи доступ до даних та перевірку фірм або самостійно, або у співпраці з іншими органами, або за допомогою судової системи;
- створити та впровадити ефективну систему забезпечення якості аудиту;
- дотримуватись чітких правил призначення інспекторів та їх діяльності;
- здійснювати моніторинг ринку для надання послуг обов'язкового аудиту РІЕ, особливо за роботою комітетів з аудиту, концентрацією ринку у певних секторах чи будь-якими вадами фірм;

- опублікувати звіт про розвиток ринку до 17.06 поточного року та потім кожні 3 роки (на основі цих звітів Європейська комісія опублікує спільний звіт про ці зміни на рівні ЄС);
- публікувати щорічні звіти про діяльність, робочі програми та оцінки системи забезпечення якості;
- співпрацювати зі своїми колегами в інших країнах ЄС, зокрема щодо перевірок забезпечення якості, розслідувань та виїзних інспекцій;
- може обмінюватися інформацією з колегами у країнах, що не входять до ЄС, за дотримання певних умов.

Регламент створює Комітет європейських органів аудиту та нагляду (CEAOB). Він:

- включає по одному старшому представнику від кожного національного органу та по одному від Європейського управління з цінних паперів та ринків;
- консультує Європейську комісію та національні органи, надає технічні знання, відіграє координуючу роль та заохочує обмін інформацією, досвідом та передовим досвідом;
- може створювати постійні чи спеціальні підгрупи з питань.

З 17 червня 2020 року РІЕ не може продовжувати договір із зовнішнім аудитором або аудиторською фірмою, якщо остання надає йому аудиторські послуги протягом 20 або більше років поспіль на момент набрання чинності постановою;

З 17 червня 2023 року таке ж обмеження застосовується, якщо послуги надавалися від 11 до 20 років поспіль.

Проте незважаючи на зусилля щодо реформування та гармонізації на національному рівні, між країнами ЄС зберігаються серйозні відмінності щодо вимог аудиту, що застосовуються до різних типів підприємств:

- країни встановити різні межі обов'язкових щорічних обов'язкових аудитів, які зазнають різних змін залежно від ринкової ситуації у кожній країні;
- часті поправки в різних державах-членах на етапі перенесення та реалізації реформи аудиту показують, що обов'язкові межі аудиту, як і раніше, чинитимуть важливий вплив на конкуренцію на ринку (кількість аудиторських фірм та аудиторів) та на якість аудиту;
- відмінності у межах аудиту відображають відмінності у структурі національних економік;
- лише сім країн використовували визначення «малого підприємства» відповідно до Директиви з бухгалтерського обліку для визначення порогових значень аудиту;
- половина країн встановили граничні значення нижче граничних меж визначення малого підприємства ЄС;
- між країнами зберігаються розбіжності щодо зобов'язань щодо звітності аудованих осіб та обсягом обов'язкового аудиту.

Використання різних варіантів у Директиві з бухгалтерського обліку також призводить до розбіжностей обсягом аудиту. Наприклад, 15 країн ухвалили рішення звільнити малі підприємства та малі та середні групи від обов'язку готувати управлінський звіт та надавати нефінансову інформацію, тоді як чотири країни звільнили лише мікропідприємства;

- шістнадцять країн вирішили зберегти чи призначити додаткові РІЕ (суб'єкт громадського інтересу: компанії із значним громадським інтересом через характер їхнього бізнесу, розміру чи кількості співробітників чи корпоративного статусу, включаючи банки, страхові фірми та зареєстровані на біржі компанії), а 12 країн мають ті ж категорії РІЕ, що й Директива про аудит. Ці розбіжності створили проблеми із впровадженням для транскордонних організацій, особливо щодо ротації аудиторів та надання неаудиторських послуг;

- додаткові категорії РІЕ в основному належать до фінансового сектору (з пенсійними фондами, які найчастіше визначаються як РІЕ, потім з підприємствами колективного інвестування у переказні цінні папери (UCITS),

компаніями з управління активами, платіжними установами та іншими фінансовими підприємствами).

У восьми країнах державні компанії та урядові/державні організації також є РІЕ. Рідше компанії медичного страхування, компанії, що управляють або керують фондовими біржами та регульованими ринками, а також компанії, позначені як РІЕ на підставі їх розміру та/або сектора, що представляє особливий суспільний інтерес, також віднесені до додаткових категорій РІЕ відповідно до національного законодавства;

- більшість країн вирішили дозволити РІЕ обирати форму свого комітету з аудиту.

Для України в аспекті імплементації положень щодо регулювання аудиту та аудиторських послуг доцільно приділити увагу досвіду таких країн ЄС, як Хорватія та Словенія.

Хорватія почала розвивати свою бухгалтерську та аудиторську професію у 1991 році. Відповідно до першого Закону про бухгалтерський облік у Хорватії (NN 90/92) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку були прийняті як національні стандарти бухгалтерського обліку для всіх компаній у Хорватії (котируються і не зареєстровані на біржі).

Після 15 років їх впровадження, згідно з новим Законом про бухгалтерський облік від 2007 року (NN 109/07), МСФЗ стали обов'язковими лише для великих компаній, зареєстрованих на біржі компаній та компаній, які готуються до первинної публічної пропозиції.

Інші компанії (які не котируються на біржі - малі та середні компанії) використовують хорватські стандарти фінансової звітності. Коли IASB закінчив розробку МСФЗ для малих і середніх компаній (SMS), хорватські розробники стандартів вирішили розробити свої власні стандарти.

Держави-члени наразі стикаються з новою ерою фінансової звітності. МСФЗ для малих та середніх компаній, ймовірно, уніфікує фінансову звітність у рамках ЄС та для невеликих компаній.

Щодо аудиту, Хорватія повинна дотримуватися Восьмої директиви Ради ЄС щодо обов'язкового аудиту річних звітів та консолідованих звітів. Для виконання цього завдання Хорватія змінила Закон про аудит у 2005, 2008 та 2014 роках.

Для аудиторських професій як у Хорватії, так і Словенії постійно здійснюються подальші розробки, щоб підвищити ефективність роботи аудитора та забезпечити прозору та достовірну фінансову звітність. Найбільш важливими заходами, які обидві країни здійснили є наступні:

1. Розвиток корпоративного управління (особливо щодо комітетів з аудиту).
2. Впровадження судового аудиту.
3. Навчання, сертифікація та безперервне навчання аудиторів протягом усього життя.
4. Ефективний нагляд із боку незалежного професійного органу.
5. Реформа нормативно-правової бази.

Так, Україні для впровадження судової експертизи рекомендується розглянути декілька можливих варіантів:

- включення судового аудитора до команди аудиторів при регулярній щорічній перевірці фінансової звітності; вибіркового судового аудиту для всіх компаній, що становлять суспільний інтерес, завдяки чому компанії знатимуть, що вони можуть бути піддані вибіркового судовому аудиту у будь-який час;
- проведення судової експертизи лише на вимогу заінтересованих осіб;
- проведення судової експертизи на підставі заявленого або передбачуваного шахрайства. Оскільки Словенія подолала безліч змін в галузі аудиту перед вступом до ЄС, весь процес прийняття законодавства ЄС може стати передовою практикою для України.

Глобалізація ринків капіталу показала необхідність чітко визначеної ролі аудиту як засобу підвищення достовірності фінансової інформації, яку надають компанії, які прагнуть отримати фінансування на міжнародних ринках капіталу. Щоб чітко визначити цю роль, МСА все частіше визнаються бізнес-спільнотою,

користувачами та регулюючими органами як еталони для аудиту. Оскільки нещодавні корпоративні скандали були результатом шахрайських дій, акціонери та інвестори хочуть повної впевненості у тому, що фінансова звітність вільна від шахрайства.

Сьогодні, під час подолання наслідків кризи, що спричинена пандемією, вони хочуть цієї впевненості навіть більше, ніж будь-коли раніше. Існує велика помилка, що роль аудитора полягає в тому, щоб виявляти всі шахрайства та помилки, які можуть мати місце у фінансових звітах. Існує значний «розрив в очікуваннях» тим часом, що, на думку різних зацікавлених сторін, аудитори роблять або мають робити при виявленні шахрайства, і тим, що аудитори насправді здатні робити за цінами, які готові компанії платити за аудиторські послуги.

Користувачі фінансової звітності хочуть мати абсолютну впевненість у тому, що фінансова звітність не містить будь-яких суттєвих спотворень щодо недобросовісних дій та помилок. Реальність така, що аудитор може висловити лише розумну, а чи не абсолютну впевненість. Через це сучасна література з аудиту розглядає судовий аудит як можливу відповідь на цю проблему.

Шляхом запровадження послуг аудиторів із шахрайства (в обов'язковому чи вибіркового порядку) ризик шахрайства буде усунено або значно знижено. Судовий аудит також може бути потужним інструментом запобігання шахрайству, оскільки потенційні шахраї знатимуть, що їхня фінансова звітність стане об'єктом розслідування шахрайства у якийсь момент у майбутньому.

Освіта аудиторів (зовнішня, внутрішня та судова) є ключовим фактором, необхідним для виживання аудиторської професії та стабільності ринків капіталу. Згідно Восьмою директивою, багато європейських країн (включаючи Словенію) посилили критерії щодо кваліфікації зовнішнього аудитора.

У сучасному світі аудитори повинні мати широкий спектр знань: методи та стандарти бухгалтерського обліку (МСФЗ, ОПБУ США, національні стандарти), методи та стандарти аудиту (МСА або національні стандарти), фінанси, податки, інформаційні технології та багато іншого. родинні знання. Крім того, аудитори

повинні мати всі необхідні навички для виявлення шахрайства і дотримуватися кодексу професійної етики. Такий досвід, який вимагається від аудиторів, може бути досягнутий лише за наявності освіти найвищої якості, суворих процедур сертифікації аудиторів, безперервного навчання та контролю якості аудиту, який здійснюється незалежним професійним органом. Це процедура, яку слід дотримуватися і в Україні, щоб забезпечити дотримання правових рамок. В Україні повинні забезпечити безперервний процес надання високоякісних аудиторських послуг шляхом створення адекватної системи нагляду та стандартів високої якості аудиту.

3.2 Проблеми державного та професійного регулювання аудиторської діяльності та шляхи їх вирішення

В сучасних економічних умовах відбувається процес інтеграції України в європейський простір, який передбачає адаптацію національної економіки та законодавчо-нормативної бази до законодавства ЄС. Зокрема, це стосується законодавства, що регулює організацію та здійснення аудиторської діяльності в Україні. Аудит, як надійний засіб підтвердження даних фінансової звітності, необхідний підприємствам та їх акціонерам, постачальникам, кредиторам, інвесторам, фінансовому сектору, страховим компаніям і суспільству в цілому. Тому питання про перспективи розвитку аудиторських послуг в Україні є дуже актуальним.

Для успішного провадження аудиторської діяльності в Україні насамперед необхідно вирішити деякі питання щодо професійної діяльності аудиторів та аудиторських компаній. Богданова М.В. виділила такі основні проблемні аспекти надання аудиторських послуг в Україні (рис. 3.1).

Однією з проблем є недостатній обсяг методичних розробок аудиторського контролю для регулювання діяльності українських аудиторів. Недостатність техніки та методів призводить до неточних аудиторських висновків на

міжнародному рівні. Серйозні побоювання викликає і якість роботи більшості українських аудиторських фірм. Це питання піднімають не лише користувачі аудиторських послуг та державні органи, а й самі аудитори, які зацікавлені у стабільному розвитку ринку аудиторських послуг, що підвищує престиж професії аудитора.

Відсутність кваліфікації аудиторів є дуже серйозною проблемою, яка потребує швидкого вирішення шляхом посилення контролю за доступом до облікових даних аудитора та посилення державного контролю за аудиторською діяльністю. Збільшувати податкове навантаження недоцільно, тому що аудитори заплатили чималу ціну при отриманні свідоцтва, а податкове навантаження досить серйозне.



Рисунок 3.1. Основні проблемні аспекти надання аудиторських послуг в Україні за Богдановою М.В. [27].

Долбнева Д.В. окрім вищезазначених, виділяє ще кілька проблем, що стосуються розвитку аудиту в Україні:



Рисунок 3.2. Проблеми розвитку аудиту в Україні [28]

Основною проблемою аудиту є відсутність чіткого та однозначного термінологічного інструментарію, який є основою для розуміння сутності аудиту та його положення, завдання та ролі в системі економічного контролю. Наприклад, замість того, щоб спрямувати аудиторську діяльність на вдосконалення перевірки дотримання існуючих нормативних документів, основне завдання аудитора зводиться до висновків про достовірність фінансової звітності підприємства.

Також проблематично працювати з аудиторськими фірмами:

- помилки та неточності в аудиторському звіті;
- надмірний формалізм у роботі аудиторів;
- нерозуміння бізнесу клієнта.

На наш погляд, однією з головних проблем аудиторської діяльності є недостатній контроль якості аудиторських послуг. Відсутність у аудиторів практичного досвіду та необхідних ресурсів, а також обмежений ринок не

дозволяють аудиторським фірмам якісно виконувати поставлені перед ними аудиторські завдання.

Це питання викликає інше питання, яке пов'язане з тим, що іноземні компанії є основними гравцями на ринку аудиторських послуг. Жодна українська аудиторська компанія не наважується стати конкурентом іноземних компаній, тому що єдине, в чому іноземні аудиторські компанії поступаються вітчизняним, це ціна на послуги.

На даний момент основним джерелом доходу для більшості аудиторських фірм в Україні є надання аудиторських послуг, таких як аутсорсинг бухгалтерського обліку та консалтинг.

Ключовими аспектами функціонування системи контролю якості надання аудиторських послуг повинні бути:

- якість обслуговування має перевагу над комерційними міркуваннями;
- суворе дотримання принципів професійної етики українських бухгалтерів та аудиторів;
- підвищувати кваліфікацію працівників аудиторських фірм;
- постійні зусилля щодо розробки та вдосконалення внутрішніх стандартів, які відображають базу знань, яка відображає багаторічний досвід аудиторів, бухгалтерів і консультантів аудиторської фірми.

Контроль якості аудиторських послуг передбачає тестування внутрішніх процедур, перевірку робочої документації, аудиторських звітів та інших звітів, договору про надання аудиторських послуг, поведінку внутрішнього керівництва суб'єкта аудиторської діяльності, які визначають політику та процедури, що застосовуються в аудиторських послугах, що надаються:

1) відповідати застосовним міжнародним стандартам аудиту, вимогам незалежності та іншим вимогам законодавства, у тому числі забезпечувати достовірність інформації, поданої для реєстрації;

2) кількість і якість використаних ресурсів, включаючи відповідність поточним вимогам щодо підготовки аудиторів;

3) дотримуватись вимог щодо оплати аудиторських послуг (за наявності);

4) ефективність системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності;

5) достовірність інформації, що міститься у звіті про прозорість, якщо його оприлюднення передбачено законом, щодо оцінки ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності.

Тому, забезпечуючи якість аудиторської діяльності, недостатньо обмежуватися лише контрольними процедурами виконавців у процесі аудиту. Дії у сфері контролю якості повинні не тільки виявляти порушення, а й запобігати їм, визначати та усувати причини, а також сприяти постійному вдосконаленню методів і процедур роботи аудиторів.

Оскільки ціноутворення є актуальним питанням аудиту, рішенням має бути формування «економічної ефективності». Такий підхід забезпечить аудиторські фірми сучасними навичками.

Враховуючи велику кількість проблем у проведенні аудиту, пропонуємо різні варіанти вирішення, серед яких:

- встановлення єдиної ціни на послуги аудиторських фірм, що змусить їх звернути увагу на якість наданих послуг, від якої залежатиме попит на їхні послуги;

- розробити єдині стандарти функціонування аудиторської діяльності в Україні, в яких необхідно безпосередньо визначити, що належить до сфери аудиторської діяльності, оскільки, як було сказано раніше, українські аудиторські компанії також надають консалтингові послуги, тобто поєднують кілька видів діяльності;

- поглиблення співпраці між українськими професійними аудиторськими організаціями та міжнародними та європейськими професійними інституціями, а також:

- a) допоміжна діяльність;
- b) консультування з питань правового та договірного супроводу;
- c) розвитку систем внутрішнього аудиту;

- d) бізнес-планування;
- e) науково-методичних розробок з питань економіки, менеджменту та юриспруденція та робота, пов'язана з персоналом (навчання, розвиток кар'єри тощо).

– розширення переліку компаній, які повинні проводити щорічні аудити в обов'язковому порядку. У свою чергу, це розширить ринок аудиторських послуг і дозволить запровадити додаткові умови, які більш чітко регулюють відносини між аудиторами та клієнтами.

Враховуючи відкритість вітчизняної економіки, серед перспектив розвитку аудиторської діяльності в Україні варто відзначити:



Рисунок 3.3 Перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні [27-28]

Богданова М.В. [27] відображає необхідність проведення ефективної аудиторської діяльності в таких сферах:

- з метою подолання проблем організації та проведення якісного зовнішнього аудиту аудиторських фірм вважає за необхідне вдосконалити планування, у тому числі встановити чіткі критерії відбору об'єктів контролю;
- розробити відповідні заходи щодо підвищення кваліфікації спеціалістів, які здійснюють зовнішній контроль якості;
- з метою забезпечення вільного доступу до публічності результатів зовнішнього контролю якості роботи рекомендуємо аудиторським компаніям та аудиторам щорічно публікувати звіти зовнішнього контролю якості роботи на офіційному сайті АПУ та у фахових виданнях в мережі Інтернет;
- поглиблення співпраці українських професійних аудиторських організацій з міжнародними та європейськими професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів;
- розробити механізми практичного застосування МСА в Україні, провести їх комплексну перевірку;
- сформулювати стандартні методики аудиту фінансової звітності галузей корпоративної діяльності на основі загального практичного досвіду міжнародних та вітчизняних аудиторських фірм;
- розробити механізм ціноутворення на аудит та аудиторські послуги на основі міжнародних емпіричних досліджень з даного питання;
- зосередити зусилля професійних організацій у сфері діяльності щодо підтримки та розширення членства, моніторингу якості та незалежності, популяризації професії в суспільстві, особливо основних принципів незалежності, чесності та об'єктивності.

Долбнева Д.В. [28] визначила такі методи подолання недоліків в організації та здійсненні аудиторської діяльності в Україні та перспективи їх розвитку:

- забезпечення безперервного функціонування системи моніторингу аудиторської діяльності;
- створення основ нової системи регулювання аудиторської діяльності;
- забезпечення переходу від однієї системи регулювання до іншої;
- звести до мінімуму ризик того, що новий персонал може бути некомпетентним у системі нагляду, яка відповідає європейським законодавчим вимогам у сфері аудиту;
- розробити механізми ціноутворення на аудит та аудиторські послуги, вивчивши міжнародний досвід у цій сфері;
- зменшити кількість «тіньового» бізнесу;
- інтелектуалізація аудиту;
- поліпшити репутацію аудиторської індустрії.

Також доцільно виділити перспективні напрямки розвитку аудиторської діяльності в Україні.

1. Необхідні зміни та доповнення до Закону України "Про аудиторську діяльність" щодо приведення його у відповідність з іншими законодавчими актами України, що прямо чи опосередковано впливають на регулювання аудиторської діяльності та регулювання міжнародних стандартів якості контролю, аудиту, огляду та іншого забезпечення. і супутні послуги. Бажано ввести додаткові пункти для більш чіткого регулювання відносин аудитор-клієнт.

2. Вивчити загальний практичний досвід міжнародних та вітчизняних аудиторських фірм і розробити типові методи аудиту та перевірки фінансової звітності підприємств у різних секторах економіки.

3. Поглибити співпрацю українських професійних аудиторських організацій з міжнародними (особливо європейськими) професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів.

4. здійснити розробку механізму ціноутворення на аудит та аудиторські послуги на основі вивчення міжнародного досвіду з цього питання

Таким чином, аудиторська діяльність в Україні розвивається досить швидкими темпами. Незважаючи на наявність певних суміжних проблем, їх поглиблене дослідження дозволить визначити пріоритетний напрямок удосконалення аудиторської діяльності відповідно до перспектив розвитку ринкової економіки України, а їх розв'язання сприятиме подальшому впровадженню професії аудитора в господарську практику, сформулювати високий рівень довіри та впевненості у високій компетентності аудитора.

Також можна сформулювати основний напрямок розвитку аудиту в Україні:

- створити механізм застосування МСА, надаючи повні роз'яснення та коментарі, щоб не виникало навіть дрібних спірних моментів;
- нормалізувати відносини між клієнтами;
- використовувати загальний досвід міжнародним та вітчизняним аудиторським компаніям розробити методику аудиту корпоративної фінансової звітності за галузями (банківська справа, торгівля, страхування, хімічна, металургійна, харчова, легка промисловість тощо);
- поглибити професійну аудиторську організацію співпраці з міжнародними та європейськими професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів;
- здійснити розробку механізмів ціноутворення на аудиторські послуги на основі практичного досвіду та дослідження міжнародного досвіду з даної тематики;
- удосконалення контролю якості надання аудиторських послуг.

Висновки до розділу 3

Проведене дослідження дозволило зробити наступні висновки:

– чинні правила щодо регулювання аудиту та аудиторської діяльності в країнах ЄС було прийнято у квітні 2014 року. Вони спрямовані на поліпшення обов'язкового аудиту в ЄС за рахунок посилення незалежності аудиторів та їхнього професійного скептицизму стосовно керівництва компанії, що аудюється. Наприклад, у разі організацій громадського інтересу (PIE або OGI) аудитори змінюватимуться на регулярній основі, і їм більше не буде дозволено надавати певні неаудиторські послуги своїм клієнтам з аудиту. PIE – це зареєстровані на біржі компанії, кредитні установи, страхові компанії чи інші компанії, визначені країнами ЄС як такі, що мають суспільне значення. Ці правила сприяють розвитку різноманітності на ринках аудиту та підвищують довіру інвесторів до фінансової інформації компаній, що, у свою чергу, покращує умови для транскордонних інвестицій та економічного зростання в ЄС. Проте незважаючи на зусилля щодо реформування та гармонізації на національному рівні, між країнами ЄС зберігаються серйозні відмінності щодо вимог аудиту, що застосовуються до різних типів підприємств: країни встановити різні межі обов'язкових щорічних обов'язкових аудитів, які зазнають різних змін залежно від ринкової ситуації у кожній країні; часті поправки в різних державах-членах на етапі перенесення та реалізації реформи аудиту показують, що обов'язкові межі аудиту, як і раніше, чинитимуть важливий вплив на конкуренцію на ринку (кількість аудиторських фірм та аудиторів) та на якість аудиту; відмінності у межах аудиту відображають відмінності у структурі національних економік; лише сім країн використовували визначення «малого підприємства» відповідно до Директиви з бухгалтерського обліку для визначення порогових значень аудиту; половина країн встановили граничні значення нижче граничних меж визначення малого підприємства ЄС; між країнами зберігаються розбіжності щодо зобов'язань щодо звітності аудованих осіб та обсягом обов'язкового аудиту;

– доцільно виділити перспективні напрямки розвитку аудиторської діяльності в Україні: необхідні зміни та доповнення до Закону України "Про аудиторську діяльність" щодо приведення його у відповідність з іншими законодавчими актами України, що прямо чи опосередковано впливають на

регулювання аудиторської діяльності та регулювання міжнародних стандартів якості контролю, аудиту, огляду та іншого забезпечення. і супутні послуги. Бажано ввести додаткові пункти для більш чіткого регулювання відносин аудитор-клієнт; вивчити загальний практичний досвід міжнародних та вітчизняних аудиторських фірм і розробити типові методи аудиту та перевірки фінансової звітності підприємств у різних секторах економіки; поглибити співпрацю українських професійних аудиторських організацій з міжнародними (особливо європейськими) професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів; здійснити розробку механізму ціноутворення на аудит та аудиторські послуги на основі вивчення міжнародного досвіду з даного питання. Таким чином, аудиторська діяльність в Україні розвивається досить швидкими темпами. Незважаючи на наявність певних суміжних проблем, їх поглиблене дослідження дозволить визначити пріоритетний напрямок удосконалення аудиторської діяльності відповідно до перспектив розвитку ринкової економіки України, а їх розв'язання сприятиме подальшому впровадженню професії аудитора в господарську практику, сформулювати високий рівень довіри та впевненості у високій компетентності аудитора. Також можна сформувати основний напрямок розвитку аудиту в Україні: створити механізм застосування МСА, надаючи повні роз'яснення та коментарі, щоб не виникало навіть дрібних спірних моментів; нормалізувати відносини між клієнтами; використовувати загальний досвід міжнародним та вітчизняним аудиторським компаніям розробити методику аудиту корпоративної фінансової звітності за галузями (банківська справа, торгівля, страхування, хімічна, металургійна, харчова, легка промисловість тощо); поглибити професійну аудиторську організацію співпраці з міжнародними та європейськими професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів; здійснити розробку механізмів ціноутворення на аудиторські послуги на основі практичного досвіду та дослідження міжнародного досвіду з даної тематики; удосконалення контролю якості надання аудиторських послуг.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження можемо зробити наступні висновки.

Встановлено, що аудит визначається як діяльність з перевірки на місці, така як перевірка або перевірка процесу або системи якості для забезпечення відповідності вимогам. Аудит може застосовуватися до всієї організації або може належати до функції, процесу чи виробничого етапу. Деякі аудити мають спеціальні адміністративні цілі, такі як перевірка документів, ризиків або продуктивності, а також відстеження виконаних коригуючих дій. Аудиторська діяльність вважається підприємницькою діяльністю і включає організацію та структуру аудиторського забезпечення, власне проведення аудиторських перевірок (аудитів) та надання інших аудиторських послуг.

Досліджено, що нагляд і правове регулювання аудиторської діяльності – це реалізований державою і професійними громадськими організаціями механізм реалізації своїх прав на дії і діяльність суб'єктів аудиторської діяльності; нормативно-правове забезпечення – сукупність правових норм і правил поведінки, що визначають права та обов'язки учасників аудиту і забезпечують виконання ними цілей і завдань аудиту; національні правила аудиту – це сукупність законів і правил, які визначають норми і правові положення аудиторської діяльності для забезпечення досягнення цілей і виконання завдань аудиту.

Визначено, що перша концепція організації аудиторської діяльності будується на основі жорсткого правового контролю з боку держави, що розглядає аудиторську діяльність не лише як самостійну лінію підприємницької діяльності, а й як найважливіший напрямок отримання перевіреної фінансово-правової інформації. Друга концепція організації аудиторської діяльності є характерною для країн, що належать до англосаксонської правової сім'ї, зокрема Великобританії, США. У її основі лежить принцип саморегулювання. Абсолютна більшість питань організації аудиторської діяльності, включаючи розробку та прийняття професійних стандартів аудиторської діяльності, підготовку та

професійну атестацію аудиторів, перевірку якості аудиторської діяльності, дотримання правових та етичних норм віднесено до компетенції саморегулівних організацій аудиторів. Втручання держави у механізм правового регулювання діяльності суб'єктів аудиторської діяльності мінімальне.

Встановлено, що в Україні за період 2018-2021 рр. спостерігається тенденція до скорочення кількості зареєстрованих аудиторів, які протягом 2019 року зменшилися на 0,18% до рівня в 2720 аудиторів, а протягом 2020 року – на 0,26% до рівня в 2713 аудиторів. За 2021 рік кількість зареєстрованих аудиторів скоротилася на 0,15% до рівня в 2709 аудиторів. За останні років спостерігається чітка тенденція до зростання обсягів аудиторських послуг в Україні із рівня в 2128868,7 тис. грн. в 2017 році до рівня в 3545703 тис. грн. за результатом 2021 року. В структурі наданих аудиторських послуг переважали послуги, що були за обсягом понад 10 000 тис. грн., які в структурі становили від 65,84% в 2017 році до рівня в 66,42% за результатом 2021 року. Надані аудиторські послуги обсягом від 1000,1 до 10000 тис. грн. в структурі наданих послуг в тенденції мали тенденцію до скорочення від рівня в 24% в 2017 році до рівня в 23% в 2021 році. Протягом 2017-2021 року в розподілі наданих аудиторських послуг 1% займали аудиторські послуги в обсязі від 200,1 до 300 тис. грн., обсягом від 300,1 до 400 тис. грн., 400,1 до 500 тис. грн. Протягом 2017-2021 рр. обсяг наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 100,1 до 200 тис. грн. мав тенденцію до скорочення за період 2017-2020 рр. із рівня в 16,9 млн. грн. в 2017 році до рівня в 11,26 млн. грн. в 2020 році. Проте за період 2021 року обсяг наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 100,1 до 200 тис. грн. зріс на 192% до рівня в 32,98 млн. грн. За обсягом наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 300,1 до 400 тис. грн. в 2017-2021 рр. мав тенденцію до зростання із рівня в 19,62 млн. грн. в 2017 році до рівня в 49,29 млн. грн станом на 2021 рік. Динаміка наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 1000,1 до 10000 тис. грн в 2017-2020 рр. мала чітку тенденцію до зростання із рівня в 510,35 млн. грн. в 2017 році до рівня в 815,55 млн. грн. в 2020 році, тобто середньорічний темп приросту становив 15-17%. Проте за результатом 2021 року

обсяг наданих аудиторських послуг в Україні за розміром від 1000,1 до 10000 тис. грн. зменшився на 2,0%.

Досліджено, що аудиторська діяльність регулюється Господарським кодексом України, Законом «Про аудит та аудиторську діяльність фінансової звітності», Міжнародними стандартами аудиту та іншими нормативно-правовими документами, прийнятими відповідно до цих законів, і може бути розподілена на відповідні рівні. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» є одним із основних нормативно-правових актів, який встановлює правові основи аудиту фінансової звітності та аудиторської діяльності в Україні, регулює відносини, що виникають під час її реалізації, приводить нормативно-правові дії у відповідність до із законодавством України та Європейського Союзу, впровадити норми національного законодавства у сферу аудиторської діяльності. Стандарти аудиту формують єдину основну нормативну вимогу до якості та надійності аудиту, гарантуючи, що результати аудиту відповідають певному ступеню довіри. Стандарти можуть періодично переглядатися в міру зміни економічної ситуації в країні. На основі стандартів аудиту формуються програма підготовки аудиторів та єдині вимоги до кваліфікаційного іспиту аудиторів. Важливість міжнародних стандартів полягає в їх відповідності: забезпеченні прийнятної якості аудиту; сприянні впровадженню нових технологічних досягнень в аудиторську практику; допомозі користувачам зрозуміти процес аудиту; підвищенні престижу професії; полегшенні переговорів аудиторів з клієнтами; взаємозв'язків різних елементів у процесі.

Визначено, що сучасні тенденції та дотримання етичних вимог аудиторської професії вказують на наявність багатьох проблем, які потребують вирішення. Дотримання аудиторами етичних принципів значно підвищить якість послуг, що надаються, а вирішення етичних конфліктів і дотримання професійної відповідальності підвищить довіру до аудиторської професії та результатів її діяльності.

Встановлено, що чинні правила щодо регулювання аудиту та аудиторської діяльності в країнах ЄС було прийнято у квітні 2014 року. Вони спрямовані на

поліпшення обов'язкового аудиту в ЄС за рахунок посилення незалежності аудиторів та їхнього професійного скептицизму стосовно керівництва компанії, що аудидується. Наприклад, у разі організацій громадського інтересу (PIE або ОГІ) аудитори змінюватимуться на регулярній основі, і їм більше не буде дозволено надавати певні неаудиторські послуги своїм клієнтам з аудиту. PIE – це зареєстровані на біржі компанії, кредитні установи, страхові компанії чи інші компанії, визначені країнами ЄС як такі, що мають суспільне значення. Ці правила сприяють розвитку різноманітності на ринках аудиту та підвищують довіру інвесторів до фінансової інформації компаній, що, у свою чергу, покращує умови для транскордонних інвестицій та економічного зростання в ЄС. Проте незважаючи на зусилля щодо реформування та гармонізації на національному рівні, між країнами ЄС зберігаються серйозні відмінності щодо вимог аудиту, що застосовуються до різних типів підприємств: країни встановити різні межі обов'язкових щорічних обов'язкових аудитів, які зазнають різних змін залежно від ринкової ситуації у кожній країні; часті поправки в різних державах-членах на етапі перенесення та реалізації реформи аудиту показують, що обов'язкові межі аудиту, як і раніше, чинитимуть важливий вплив на конкуренцію на ринку (кількість аудиторських фірм та аудиторів) та на якість аудиту; відмінності у межах аудиту відображають відмінності у структурі національних економік; лише сім країн використовували визначення «малого підприємства» відповідно до Директиви з бухгалтерського обліку для визначення порогових значень аудиту; половина країн встановили граничні значення нижче граничних меж визначення малого підприємства ЄС; між країнами зберігаються розбіжності щодо зобов'язань щодо звітності аудованих осіб та обсягом обов'язкового аудиту;

Досліджено, що доцільно виділити перспективні напрямки розвитку аудиторської діяльності в Україні: необхідні зміни та доповнення до Закону України "Про аудиторську діяльність" щодо приведення його у відповідність з іншими законодавчими актами України, що прямо чи опосередковано впливають на регулювання аудиторської діяльності та регулювання міжнародних стандартів якості контролю, аудиту, огляду та іншого забезпечення. і супутні послуги.

Бажано ввести додаткові пункти для більш чіткого регулювання відносин аудитор-клієнт; вивчити загальний практичний досвід міжнародних та вітчизняних аудиторських фірм і розробити типові методи аудиту та перевірки фінансової звітності підприємств у різних секторах економіки; поглибити співпрацю українських професійних аудиторських організацій з міжнародними (особливо європейськими) професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів; здійснити розробку механізму ціноутворення на аудит та аудиторські послуги на основі вивчення міжнародного досвіду з даного питання. Таким чином, аудиторська діяльність в Україні розвивається досить швидкими темпами. Незважаючи на наявність певних суміжних проблем, їх поглиблене дослідження дозволить визначити пріоритетний напрямок удосконалення аудиторської діяльності відповідно до перспектив розвитку ринкової економіки України, а їх розв'язання сприятиме подальшому впровадженню професії аудитора в господарську практику, сформулювати високий рівень довіри та впевненості у високій компетентності аудитора.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гуцаленко О.О., Фабіянська В.Ю. Регулювання незалежного аудиту в Україні в умовах євроінтеграції. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2019. №4. С. 154- 169.
2. Бондар В.П Система організації та регулювання аудиторської діяльності країн світу. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(11). 2008. С. 5-20. URL: eztuir.ztu.edu.ua/4612/1/5pdf.
3. Подолянчук О.А. Державне регулювання аудиторської діяльності та незалежного аудиту в Україні. Історико-теоретичні аспекти розвитку обліку, контролю і аналізу в Україні та світі: колективна монографія. За ред.. Л.В. Гуцаленко. Вінниця: 2015. 266 с. (С. 46-64).
4. Редько О.Ю. Як жити далі вітчизняним аудиторам (новели законодавчого регулювання аудиту в Україні). Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2018. № 1-2. С. 77-95.
5. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, що набрала чинність 01.09.2017. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
7. 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>.
8. Господарський кодекс України / від 16.01.2003 р. – № 436-IV URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2020-2021 рр. частина 1 / Пер. з англ. К.: Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2021. 978 с.

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

11. Бойко О. Головна тенденція оновленого Кодексу етики професійних бухгалтерів – незалежність. Палата аудиторів і бухгалтерів України. 01.11.2018. URL: <https://www.pabu.com.ua/ua/mediacentr-3/blog-prezydenta/21-bloh-prezydenta/921-holovna-tendentsiia-onovlenoho-kodeksu-etykyprofesiinykh-bukhhalteriv-nezalezhnist>.

12. Внутрішньофірмові стандарти аудиту. URL: <https://lectmania.ru/1xc8bd.html>.

13. The Use of Audited Self-Regulation as a Regulatory Technique / ASUC. 1994. URL: <https://www.acus.gov/recommendation/use-audited-self-regulation-regulatory-technique>

14. Lohlein, Lukas. From peer review to PCAOB inspections: Regulating for audit quality in the U.S. // Journal of accounting literature. 2016. №36. С. 28-47.

15. Raj Gnanarajah. Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International / Congressional Research Service. 2017. URL: <https://fas.org/sgp/crs/misc/R44894.pdf>

16. Gilbert Liette, Zalik Anna. The limits of audit culture extractivism: Risk and reinsurance in Canadian oil transport by rail and pipeline // Extractive industries and society-an international journal. 2019. № 3. С. 654-664.

17. Mahbubul Islam. Auditing in the 21st Century: Has Self-regulation Failed // Journal of Modern Accounting and Auditing. 2013. № 8 (Vol. 9). С. 1548-1583.

18. Внутрішній аудит: організація та методологія: наук.-практ. посібник / Л. А. Сухарєва, І. М. Дмитренко. Донецьк: Дон ГУЕТ, 2010. 86 с.

19. Білуха М.Т. Курс аудиту: підручник. 2-ге вид., перероб. К.: Вища шк.: Т-во «Знання», КОО, 2010. 613 с.

20. Гончарук Я. А. Аудит: навч. посіб. / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький; 3-тє вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2011. 433 с.

21. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика / Н.І. Дорош. К.: Знання, 2012. 495 с.
22. Загородній А.Г. Облік і аудит: термінолог. Словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партін. Львів: «Центр Європи», 2010. 671 с.
23. Зубілевич С.Я., Голов С. Ф. Основи аудиту. К: Ділова Україна, 2011. 375 с.
24. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: підручник / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. К.: Каравела, 2009. 544 с.
25. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2010. 714 с.
26. Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. Т.1 / За ред. С.В. Мочерного. Львів: Світ, 2005. 616 с.
27. Богданова М.В. Основні тенденції розвитку ринку аудиторських послуг в Україні. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». 2018. № 2 (42), 2 т. С.7-10.
28. Долбнева Д.В. Сучасний стан і напрями удосконалення аудиторської діяльності в умовах європейської інтеграції України та застосування міжнародних стандартів// Економіка та держава. 2018. №2. С.72-76.
29. Звіт АПУ до КМ України за 2018-2021 рік. URL: <https://www.apu.com.ua>

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

Таблиця А.1

**Структура розділу «Аудити історичної фінансової інформації»
Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання
впевненості та супутніх послуг**

Групи стандартів	Характеристика	Стандарти
МСА 200-299 «Загальні принципи та відповідальність»	Стосуються розв'язання питань визначення загальних цілей незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до МСА	МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»
		МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»
		МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»
		МСА 230 «Аудиторська документація»
		МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»
		МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»
		МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»
		МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»
МСА 300-499 «Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики»	Стосуються розв'язання питань планування аудиту фінансової звітності; ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень	МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»
		МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння
		МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»
		МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»
		МСА 402 «Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги»
		МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»
МСА 500-599 «Аудиторські докази»	Стосуються вирішення питань формування аудиторських доказів загалом та аудиторських доказів щодо окремих об'єктів	МСА 500 «Аудиторські докази»
		МСА 501 «Аудиторські докази - особливі положення щодо відібраних елементів»
		МСА 505 «Зовнішні підтвердження»
		МСА 510 «Перші завдання з аудиту - залишки на початок періоду»
		МСА 520 «Аналітичні процедури»
		МСА 530 «Аудиторська вибірка»

		МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними
		МСА 550 «Пов'язані сторони»
		МСА 560 «Події після звітного періоду»
		МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності»
		МСА 580 «Письмові запевнення»
МСА 600-699 «Використання роботи інших фахівців»	Стосуються вирішення питань аудиту фінансової звітності групи суб'єктів господарювання,	МСА 600 «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»
		МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) «Використання роботи внутрішніх аудиторів»
		МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора»
МСА 700-799 «Аудиторські висновки та звітування»	Стосуються вирішення питання формування аудиторської думки та надання звіту щодо фінансової звітності	МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»
		МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»
		МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»
		МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»
		МСА 710 «Порівняльна інформація - відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»
		МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»
МСА 800-899 «Спеціалізовані сфери»	Стосуються розв'язання питань аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних засад спеціального призначення	МСА 800 (переглянутий) «Особливі положення - аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»
		МСА 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей
		МСА 810 (переглянутий) «Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності»

Джерело: згруповано за інформацією [9]

метадані

Заголовок

Державне та професійне регулювання аудиторської діяльності в Україні

Автор

Адаменко Максим Андрійович

Науковий керівник

к.е.н., доцент Чук О.В.

підрозділ

кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

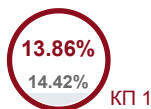
Перелік можливих спроб маніпуляцій з текстом

У цьому розділі ви знайдете інформацію щодо текстових спотворень. Ці спотворення в тексті можуть говорити про МОЖЛИВІ маніпуляції в тексті. Спотворення в тексті можуть мати навмисний характер, але частіше характер технічних помилок при конвертації документа та його збереженні, тому ми рекомендуємо вам підходити до аналізу цього модуля відповідально. У разі виникнення запитань, просимо звертатися до нашої служби підтримки.

Заміна букв		18
Інтервали		0
Мікропробіли		0
Білі знаки		0
Парафрази (SmartMarks)		153

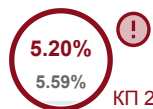
Обсяг знайдених подібностей

Зверніть увагу, що високі значення коефіцієнта не автоматично означають плагіат. Звіт має аналізувати компетентна / уповноважена особа.



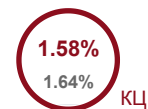
25

Довжина фрази для коефіцієнта подібності 2



17120

Кількість слів



132707

Кількість символів

Подібності за списком джерел

Прокручіть список та аналізуйте, особливо, фрагменти, які перевищують КП 2 (позначено жирним шрифтом). Скористайтеся посиланням "Позначити фрагмент" та перегляньте, чи є вони короткими фразами, розкиданими в документі (випадкові схожості), численними короткими фразами поруч з іншими (мозаїчний плагіат) або великими фрагментами без зазначення джерела (прямий плагіат).

10 найдовших фраз

Колір тексту

ПОРЯДКОВИЙ НОМЕР	НАЗВА ТА АДРЕСА ДЖЕРЕЛА URL (НАЗВА БАЗИ)	КІЛЬКІСТЬ ІДЕНТИЧНИХ СЛІВ (ФРАГМЕНТІВ)	
1	Професійна етика аудиторів та проблеми її запровадження в Україні 1/18/2022 Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman KNEU (кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу)	153	0.89 %
2	http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2018/4/part_1/35.pdf	113	0.66 %
3	Професійна етика аудиторів та проблеми її запровадження в Україні 1/18/2022 Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman KNEU (кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу)	103	0.60 %