

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку у державному секторі економіки та сфері послуг

Віжанська Юлія Володимирівна

**Історія виникнення і розвитку аудиту / Історія
виникнення і розвитку аудиту**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

магістерська програма – міжнародний облік

Магістерська робота

Виконала студентка групи

ОМОм-21

Віжанська Ю.В. _____

Науковий керівник:

к.е.н., доцент Н.Г. Мельник

Магістерську роботу допущено до захисту:

« ____ » _____ 2018 р.

Завідувач кафедри

_____ М.Р. Лучко

ТЕРНОПІЛЬ - 2018

АНОТАЦІЯ

Віжанська Ю.В. Історія виникнення і розвитку аудиту – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 071 – облік і оподаткування. – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2018.

В магістерській роботі досліджено історичні та сучасні теорії виникнення аудиту; прослідковано історію та еволюцію аудиту в світі; визначено історичні передумови становлення аудиту в Україні; критично оцінено регулювання аудиту в Україні; охарактеризовано сучасний стан аудиторської діяльності в Україні; визначено тенденції, перспективи та проблематику розвитку аудиту; дано оцінку якості аудиту та факторів загрози незалежності аудиту.

ANNOTATION

Vizhanska Y.V. History of origin and development of audit – Manuscript.

Research on education and qualification level «master» after speciality 071 – accounting and taxation. – Ternopil National Economic University, Ternopil, 2018.

In the master's thesis historical and modern theories of occurrence of an audit are researched; followed by the history and evolution of the audit in the world; the historical preconditions for the establishment of an audit in Ukraine are determined; Audit regulation in Ukraine is critically evaluated; characterized the current state of audit activity in Ukraine; the trends, prospects and problems of the audit development are determined; An assessment of the quality of the audit and the threats to the independence of the audit was given.

РЕЗЮМЕ

Магістерська робота містить 111 сторінок, 11 таблиць, 14 рисунків, список використаних джерел із 101 найменування, 14 додатків.

Метою магістерської роботи є дослідження історії виникнення і розвитку аудиту.

Об'єктом дослідження є аудит як наука та практична діяльність.

Предметом дослідження виступають історичні аспекти виникнення і розвитку аудиту та аудиторської діяльності в Україні та світі.

Одержані висновки та їх новизна: Наукова новизна магістерської роботи полягає в тому, що: дано власне бачення сучасних теорій виникнення аудиту; визначено взаємозв'язок еволюцією суспільства та розвитком аудиту; розроблено пропозиції з удосконалення аудиторської діяльності.

Ключові слова: аудит; аудиторська діяльність; історія.

RESUME

Thesis contains 111 pages, 11 tables, 14 figures, list of sources with 101 titles, 14 applications.

The aim of the thesis is to study the history of the occurrence and development of the audit.

The object of research is audit as a science and practical activity.

The subject of the research is the historical aspects of the emergence and development of audit and auditing activities in Ukraine and in the world.

The resulting conclusions and innovation: The scientific novelty of the master's thesis is that: given the actual vision of modern theories of the audit; the relationship between evolution of society and the development of audit is determined; proposals for improvement of audit activity have been developed.

Keywords: audit; audit activity; history.

ЗМІСТ	Стор.
Вступ.....	3
Розділ I. Виникнення і розвиток аудиту в світі.....	6
1.1 Теорії виникнення аудиту.....	6
1.2 Історія та еволюція аудиту в світі.....	17
Висновки до розділу I.....	26
Розділ II. Виникнення і розвиток аудиту в Україні.....	27
2.1 Історичні передумови становлення аудиту в Україні	27
2.2 Регулювання аудиту в Україні.....	38
2.3 Сучасний стан аудиторської діяльності в Україні.....	47
Висновки до розділу II.....	62
Розділ 3. Тенденції, перспективи та проблематика розвитку аудиту.....	63
3.1. Проблеми розвитку аудиту в Україні в контексті європейської інтеграції.....	63
3.2. Фактори загрози незалежності аудиту та шляхи їх вирішення в світі	72
3.3. Розвиток сучасних видів і форм аудиту в різних країнах.....	79
Висновки до розділу III.....	85
Висновки і пропозиції.....	86
Список використаних джерел.....	89
Додатки.....	

ВСТУП

Актуальність теми. Для будь якої професії потрібен час, щоб суспільство визнало її необхідність та впевнилося в закономірності та корисності роботи її представників. Аудит виник дуже давно, ще у Китаї декілька століть тому. Його розвиток відбувався разом зі змінами суспільного устрою. І лише з епохи феодалізму, коли власність почала передаватися в користування інших осіб, виникла потреба у аудиті, який в подальшому почав поступово еволюціонувати.

На розвиток аудиту ніяким чином не вплинули відкриття нових енергоносіїв або науково-технічна революція. Як природний елемент системи управління, перш за все функції контролю, аудит став поширюватися лише із розвитком корпоративного управління, корпоративної власності та становленням ринку цінних паперів.

Трансформація капіталізму, який продукував нові активи, робочі місця та розвивав економічний та технічний потенціал суспільства, до його сучасної форми, різко викликав попит та максимально достовірну інформацію насамперед для інвесторів. Для участі в купівлі-продажу віртуальних за вартістю активів необхідно мати впевненість, що такі активи колись перетворяться на реальні та матимуть реальну вартість, а їх власник – маржу від продажу або дивіденди. За певної довіри до бухгалтерів, ревізорів, менеджерів, інвестори все ж мали небезпідставні сумніви щодо їх професіоналізму та чесності. Тому природно виникало бажання отримати якісь гарантії від третіх, професійно досвідчених осіб, які адміністративно не підпорядковані керівництву емітента фінансової звітності, що остання точно та правдиво відображає стан справ та перспективи бізнесу.

Розвиток України на сучасному етапі характеризується становленням ринкової економіки, її інтеграції в систему міжнародних економічних відносин, виникненням акціонерних компаній, товариств, різних фондів. До розвитку економіки залучаються зовнішні й внутрішні інвестиції, кредити, проводяться емісії цінних паперів тощо. Учасники цих

процесів потребують достовірної і неупередженої інформації про фінансово-майновий стан, перспективи розвитку й фінансову стабільність суб'єктів господарювання, нарахування дивідендів.

Перехід України до ринкових відносин виявив необхідність створення нових економічних інститутів, що регулюють взаємини різних суб'єктів підприємницької діяльності, серед яких гідне місце повинен займати інститут аудиторства.

Вивчення історії виникнення та розвитку аудиту та його проблематики зумовило доцільність та актуальність теми магістерської роботи.

Вагомий внесок у розвиток теоретичних основ та проблематики аудиту зробили: С.В. Бардаш, В.В. Головач, А.Я. Гончарук, Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Дорош, Т.Г. Камінська, О.А. Петрик, Н. М. Проскуріна, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, Б.Ф. Усач, Н.С. Шалімова, М.М. Шигун, та ін. Аналіз наукової літератури та спеціальних джерел показує спрямованість досліджень на визначення сутності аудиту та його видів, використання міжнародних стандартів аудиту та удосконалення методології аудиту, використання методики аудиту окремих видів підприємницької діяльності, розвиток системи контролю якості аудиторських послуг тощо.

Предмет та об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є аудит як наука та практична діяльність.

Предметом дослідження виступають історичні аспекти виникнення і розвитку аудиту та аудиторської діяльності в Україні та світі.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є дослідження історії виникнення і розвитку аудиту. Для вирішення поставлених в роботі проблем були сформульовані такі завдання:

- дослідити теорії виникнення аудиту;
- прослідкувати історію та еволюцію аудиту в світі;
- визначити історичні передумови становлення аудиту в Україні;
- критично оцінити регулювання аудиту в Україні;
- охарактеризувати сучасний стан аудиторської діяльності в Україні;

- визначити тенденції, перспективи та проблематику розвитку аудиту;
- дати оцінку якості аудиту та факторів загрози незалежності аудиту.

Метод і методика дослідження. Для забезпечення досягнення поставленої мети в магістерській роботі використано такі методи дослідження: дедуктивний та індуктивний – для одержання загальних висновків на основі окремих фактів на основі знання загальних положень щодо сутності аудиту; порівняння, групування, узагальнення, деталізації – для вивчення змін, які відбулися в аудиторській діяльності на різних етапах еволюції.

При виконанні магістерської роботи використана спеціальна економічна література з проблематики аудиту; статті, підручники, посібники, праці дослідників, які стосувалися науки та практики аудиту. Теоретичною і методичною основою дослідження стали нормативні документи, які регулюють порядок аудиторської діяльності в Україні та світі.

Наукова новизна та практичне значення дослідження. Наукова новизна магістерської роботи полягає в тому, що: дано власне бачення сучасних теорій виникнення аудиту; визначено взаємозв'язок еволюцією суспільства та розвитком аудиту; розроблено пропозиції з удосконалення аудиторської діяльності.

Апробація результатів роботи та публікації. За результатами дослідження опубліковано статтю Віжанська, Ю. В. Становлення аудиту в Україні [Текст] / Ю. В. Віжанська // Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 30 черв. 2017 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – С. 224-226.

Обсяг і структура роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел і додатків.

РОЗДІЛ І

ВИНИКНЕННЯ І РОЗВИТОК АУДИТУ В СВІТІ

1.1 Теорії виникнення аудиту

Аудит, як науку, належить творити не саму по собі, а враховуючи потенціал її розвитку – науково-технічний, промислово-технологічний, культурний, безпековий. Особливу роль відіграє освіта, яка формує знання, інформацію, інтелект людини, що випереджає існуючу практику. На жаль, аудит на практиці зводиться до банального підтвердження (і то із застереженнями, зважаючи на обмеження в часі та ризик) тих записів у регістрах обліку та звітності, які робили в силу своїх службових обов'язків бухгалтери підприємств [63, с. 20].

Враховуючи те, що наука про аудит в Україні знаходиться в зародковому стані, про що свідчить відсутність теорії, виникає необхідність вивчення процесу становлення і функціонування аудиторської науки та визначення тих проблем, які визначатимуть майбутнє цієї галузі науки на тривалу перспективу. На цьому етапі, на думку Пушкаря М.С., виникають проблеми теоретичного характеру, які спрямовують думку дослідників у такому напрямі [63, с. 21]:

- формування знань про закономірності розвитку аудиту;
- використання історичного досвіду для розробки теорії і практики аудиту на різних етапах розвитку економіки;
- креативного сприйняття аудиторської науки, яка проходить шлях еволюційного розвитку.

У сучасних умовах стосовно аудиту науковці застосовують різні методи дослідження, зокрема ті, які відображають онтологічну, управлінську, інформаційну, гносеологічну та інші аспекти пізнання, що дозволяє подолати примітивне розуміння та тлумачення не тільки сутності аудиту, а й процесу його становлення та розвитку.

В аудиті присутні і беруть свій початок різноманітні наукові напрямки, виділяються різні типи економічного розвитку, визначаються характерні

риси національної системи рахунків та фінансового законодавства. Все це впливає головним чином на становлення і розвиток наукових напрямків в галузі розробки теорії і методів аудиту. Але також варто відзначити, що існують труднощі в поданні єдиного підходу до визначення сутності аудиту, все помітніше й сильніше стає інтеграція економічного та фінансового секторів розвинених країн у менш розвинені, все більших обертів набирає вплив транснаціональних корпорацій, потужне вторгнення комп'ютерних технологій в бізнес-процеси і фінансовий простір, функціонування ЄС робить важливим процес уніфікації та стандартизації фінансової звітності. З цього випливає, що труднощі в стандартизації та єдності стандартів аудиту, теоретичних аспектів і методів підготовки аудиторів є першорядними завданнями і питаннями для обговорення та вирішення.

У процесі розвитку наукового пізнання була сформована специфічна методологія аудиту. Можна зазначити, що вона базується на загальному підході до досліджень – методі, а також сукупності спеціальних прийомів – чіткої методики, застосовуваної при аудиторських перевірках.

Практика аудиту має більше, ніж 150-літню історію, однак як наука, він почав активно розвиватися починаючи з кінця XIX століття. У своєму історичному розвитку він пройшов ряд етапів, вивчення яких необхідне для його подальшого удосконалення.

У розвиток теорії і методів аудиту значний внесок зробили англійські вчені. Сучасний аудит зобов'язаний їм появою анкет, які дали можливість суттєво скоротити трудомісткість перевірок.

Цікавим в даному аспекті є дослідження, проведене професором Пушкарем М.С. щодо розвитку аудиту як науки в історичному аспекті. Зокрема, у монографії «Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні» Пушкар М.С. зазначає, що першим ідеологом і теоретиком аудиту був англійський вчений Л.Р Діксі, який у 1882 г. визначив аудит як роботу, пов'язану з підтвердженням правильності й об'єктивності балансу на основі перевірки документів та інвентаризації цінностей. Концепція аудиту Л.Р.

Діксі полягає у розкритті вільних і мимовільних помилок бухгалтерів, які впливають на показники фінансових звітів. Творчість Л.Р. Діксі стала початком емпіричного рівня в аудиті. У подальшому концепція Р.Л. Діксі була розвинута в працях А.Т. Ватсона, В.Ф. Фостера, І.Ф. Шера, Р. Годдарда [63, с. 26].

Пізніше, підтримуючи концепцію Л.Р. Діксі, в університеті Норвегії Т. Руудом було запропоновано застосування прямого послідовного підходу до проведення аудиту, який вимагає підтвердження отримання даних обліку та їх порівняння з даними фінансової звітності. При використанні такого підходу, згідно з поглядами Т. Рууда, необхідно дотримуватись такої послідовності [94, р. 46–48]:

- порівняння даних фінансової звітності з обліковими регістрами;
- порівняння даних облікових регістрів з обліковими документами;
- перевірка логічного взаємозв'язку звітних даних, наведених в різних регістрах обліку;
- пряме порівняння облікових даних з фактичним майновим станом підприємства.

Теоретичний рівень наукового мислення в аудиті пов'язаний з ім'ям американця Р. Монтгомері, який висунув ідеї, принципи, постулати, сформував понятійний апарат та розвинув нову наукову концепцію, що ознаменувала початок формування аудиторської науки.

Прогресивні наукові погляди Р. Монтгомері у 1912 році були оприлюднені в книзі «Аудит: теорія і практика», яка при наступних перевиданнях (аж до наших днів) одержала назву «Аудит Монтгомері».

Заслугою Р. Монтгомері було те, що він розмежував поняття загального аудиту та аудиту фінансової звітності, започаткував використання тестів при проведенні перевірки, увів у науковий обіг понятійний апарат аудиту та інші пропозиції, що стало основою теорії аудиту [20].

Американські аудитори почали впроваджувати пропозиції Р. Монтгомері із застосування «тестового аудиту», збору свідчень про

діяльність фірми в партнерів по бізнесу з метою перевірки здійснених фактів господарської діяльності. Зокрема, почали враховувати інтереси інвесторів, приділяти більше часу оцінці активів і пасивів та відійшли від переважаючої в англійській школі детальної перевірки фактів та зосередили увагу на правильності формування показників фінансової звітності.

Згодом, у другій половині ХХ століття значний внесок у розвиток наукових досліджень у галузі аудиту внесли американці Р.К. Маутц і Х.А. Шараф, які в 1961 р. у книзі «Філософія аудиту», яка витримала сімнадцять перевидань, сформулювали вісім постулатів аудиту:

1. Звітність повинна бути перевірена.
2. Не повинно бути конфлікту інтересів між аудитором і адміністрацією.
3. Фінансова звітність та підтверджуючі її документи не містять таємниць для аудитора.
4. Об'єктивність звітних даних прямо пропорційна ефективності внутрішнього контролю.
5. Звітність повинна бути заповнена відповідно до стандартів.
6. Аудиторська перевірка не може бути останньою.
7. Судження аудитора залежить тільки від його компетенції.
8. Професійні обов'язки аудитора повинні відповідати їхньому посадовому статусу.

З часом були сформульовані нові постулати. Один з них був запропонований американцем Д.К. Робертсоном, а інший – голландським вченим Т. Лімпергом. Відповідно до першого постулату інформація, що підлягає перевірці, є більш корисною, ніж та, що їй не підлягає, а другий постулат пов'язаний з тим, що річний бухгалтерський звіт, не перевірений аудитором, не заслуговує достатньої довіри, а надійність облікової інформації може бути визнана в основному задовільною після перевірки її зовнішнім аудитором. Наведені постулати увійшли в теорію аудиту.

Важливою для розвитку аудиторської науки є книга Д.К. Робертсона «Аудит», у якій розглянуто фактори, що визначають потребу в аудиті та обґрунтовано основні функції аудиту. Наукові розробки Д.К. Робертсона ґрунтовані на тому, що аудит як система перебуває на стадії наукового мислення, але поки що не має розвинутої теорії, і знаходиться на перехідному етапі від емпіричного до теоретичного рівня .

Загальний підхід до досліджень аудиту як галузі економічної науки (метод аудиту) ґрунтується на діалектиці [12, с. 70]. Таким чином, використання узагальненого методологічного підходу до процесів дослідження аудиту дозволило окреслити наукові знання в теорії аудиту.

Аудит є обов'язковою частиною функціонування розвинутої економіки кожної країни. В економічній літературі можна знайти різні думки і визначення щодо існування теорії аудиту.

Перша думка, аудит – це практична діяльність. Так, Р. Адамс наголошує, що аудит – це суто практична діяльність, тому не зовсім зрозуміло, навіщо потрібно було створювати його теорію [1, с. 57].

Друга думка – аудит є розділом науки про господарський контроль. Професор Ф. Бутинець [9, с.16-26] вперше розглянув аудит як розділ науки про господарський контроль і зробив це досить кваліфіковано і логічно.

Третя думка – наука про аудит є самостійною наукою, прихильниками цього є Я. Гончарук, В. Рудницький [12, с.3-8], Г. Давидов [17, с. 38-45].

У підручнику, який застосовується студентами в США для вивчення аудиту «Fundamentals of Auditing» наведено ряд визначень аудиту, які запропоновано різними науковцями, зокрема [93, с. 321-322]:

Лоуренс Р. Діксі – «Аудит – це перевірка бухгалтерських записів, зроблених з метою встановлення, чи вони правильно і повністю відображають транзакції, які вони мають на меті пов'язати».

Тейлор та Перрі – «Аудит визначається як дослідження деяких тверджень, що стосуються вивчення певних доказів, з тим щоб дати аудитору змогу скласти звіт про це твердження».

Фредерік Рудольф Маклей де Паула – «Аудит означає аналіз рахунків бухгалтерського балансу та звіту про прибутки та збитки, підготовлений іншими, разом з бухгалтерськими книгами пов'язаних з ними рахунків таким чином, що аудитор може бути в змозі чесно повідомити про це, на його думку, такий бухгалтерський баланс опубліковано належним чином, щоб мати справжнє і правильне уявлення про стан справ конкретного підприємства відповідно до наданої йому інформації та пояснень, як показано в бухгалтерських книгах».

Проф. Монтгомері – «Аудит – це систематичне вивчення бухгалтерських книг та записів про підприємницьку або іншу організацію з метою з'ясування чи перевірки та повідомлення про факти, що стосуються його фінансових операцій та їх результатів».

Ернест Еван Спайсер, Ернест Чарльс Піглер – «Аудит – це такий аналіз облікових записів, рахунків та господарських операцій, який дозволить аудитору впевнитися, чи правильно складено баланс, з тим щоб дати справжнє та справедливе уявлення про фактичний стан справ бізнесу, а також чи відображає звіт про фінансові результати справжню та справедливу інформацію про прибуток або збиток за фінансовий період відповідно до інформації та пояснень, наданих йому, і якщо ні, то який рівень незгоди з отриманою інформацією» [93, с. 321-322].

Проте треба усвідомити, що визнання чи невизнання аудиту наукою є предметом наукового дослідження, побудованого на логіці та діалектиці наукового пізнання. Наука про аудит вірогідно й адекватно відображує сутність та закономірності економічних і соціальних процесів у ринкових економіках та є інструментом із захисту економічних інтересів членів громадянського суспільства.

По-перше, це теорія вимог потенційного чи наявного інвестора або «теорія власника». Ця теорія полягає у тому, що кожен інвестор компанії, навіть за наявності потрібного рівня знань в галузі фінансового аналізу, не переконаний у достовірності даних фінансової звітності, не обізнаний

достатньо із системою бухгалтерського обліку компанії, результатом якої є отримані показники. Підтверджуючи фінансову звітність, яка підлягає оприлюдненню, аудитор стає певним гарантом її достовірності [13, с. 6-7].

По-друге, це «теорія агентів» (або управляючих), яка базується на припущенні існування прихованого конфлікту інтересів управляючих та власників. Аудитор в цієї ситуації стає в ролі третейського судді, який повинний підтвердити чесність і порядність управляючих, можливість їм довіряти [13, с. 6-7].

По-третє, це «теорія мотивації» – базується на припущенні, що найманий менеджер, знаючи, що звітність обов'язково буде перевірена незалежним від нього професіоналом, матиме стимул для більш відповідального ставлення до процесів обліку та складання звітності.

Розглянуті «теорія агентів» та «теорія власника» мають матеріальне підґрунтя. На противагу їм, «теорія мотивації» опирається на психологічні аспекти, оскільки в її основі лежить припущення того, що працівники компанії ретельніше будуть ставитися до ведення обліку і складання звітності, якщо вони знають про обов'язковість аудиторської перевірки. Наслідками цього, згідно з «теорією мотивації», є зниження вірогідності помилок і шахрайства, що сприяє підвищенню довіри користувачів фінансової звітності до неї. Розглянуті теорії мають різне підґрунтя, але переслідують мету підвищення довіри до фінансової звітності, зменшення ризику виникнення помилок і шахрайства.

Поряд з усталеними теоріями аудиту, наковці розглядають також рід сучасних теорій.

Першою сучасною теорією аудиту є «теорія адекватності». Адекватність означає «відповідність, збіг будь-яких параметрів, задовільний з точки зору певних цілей» [82]. Таким чином, головними визначальними словами можна назвати «відповідність», «збіг», «ідентичність», «рівнозначність».

В рамках «теорії адекватності» аудитор представляє інтереси власника. В даному типі аудитору необхідно звернути увагу на рівень правильності даних бухгалтерського обліку, після чого підтвердити власнику, що інформація, зазначена в звітності, висловлює і демонструє адекватний стан господарської діяльності даної організації чи підприємства. Іншими словами, теорія адекватності відображає прямий послідовний аудит, висхідний від документів до звітності і навпаки. Іноді в літературі дану теорію називають теорією «сторожового собаки». На думку Шалімової Н. С., недоліком «теорії адекватності» є те, що аудитор відповідає на питання, що є в дійсності, але ця інформація на момент ознайомлення з нею потенційного інвестора вже застаріває [87].

Далі звертаємося до другої теорії аудиту – «теорії контролінгу» або теорія «собаки-шукача», яка виникла в першій чверті ХХ століття. В рамках «теорії контролінгу» аудит змінює вектор спостереження з сухої інформації на документах до реальної діяльності організації внутрішнього контролю на фірмі, як перевіряється. Аудитор змінює свою тактику, стаючи пошуковим співробітником. Процедури аудиту спрямовані до непрямих методів, які дозволяють виявити слабкі місця в процесі управління організацією. Аудитор виявляє в ході перевірки неточності і порушення правил обліку, визначає ступінь їх негативного впливу. Суттєвими відхиленнями прийнято вважати такі, які впливають на прийняття важливих управлінських рішень. В межах «теорії контролінгу» або теорія «собаки-шукача» розкривається механізм управління підприємством, вона допускає визначити невикористані резерви, але має й свої недоліки, зокрема зниження ступеня об'єктивності звітних даних [87].

Третьою сучасною теорією в аудиті вважається «теорія консалтингу». Консалтинг – діяльність спеціальних компаній, яка полягає в консультуванні виробників, продавців, покупців з широкого кола питань економіки, фінансів, зовнішньоекономічних зв'язків, створення і реєстрації фірм, дослідження і прогнозування ринку товарів і послуг, інновацій. Консалтинг може

складатися в підготовці пакетів установчих документів при створенні нових організацій [8].

«Теорія консалтингу» або теорія «собаки-поводиря» своїм завданням ставить аудит для аналізу ефективності компанії, її співробітників та адміністрації. Цільовою групою в даній теорії стають не документи, а люди. Аудит представляється у вигляді консалтингу власників щодо якості роботи найнятих ними адміністраторів. Якість роботи організації оцінюється за допомогою аналізу та контролю дій співробітників. Варто зазначити, що виявлення якості роботи всіх співробітників ігнорує конфлікти, що складаються в даній організації. Аудитор в рамках «теорії консалтингу» дозволяє власникам і адміністраторам встановити чесний і якісно обумовлений баланс інтересів.

Як і всі наукові теорії, теорії аудиту мають як позитивні, так і негативні якості. На основі величезного світового досвіду та враховуючи національні особливості економіки, в даний час є вкрай важливим розробити теоретичні підходи, а також розробити систему стандартів, яка дозволить регламентувати аудит і використовувати в практиці новітні наукові досягнення. Проходячи свій великий шлях, теорії аудиту беруть все найкраще з досвіду, орієнтуються на минуле і дивляться в майбутнє. Вплив світового досвіду також має значимий ефект.

На думку Шалімової Н.С., всі теорії аудиту (адекватності, контролінгу та консалтингу) є рівнозначними та не замінюють одна одну, адже просто характеризують різноплановість мети та завдань аудиту, що, в першу чергу, необхідно для суспільства в цілому, для того щоб воно могло повною мірою застосувати потенції аудиту [87].

Кожна з розглянутих теорій має свої цілі та відповідає на конкретні питання, в той же час, взаємодоповнюючись, вони в чомусь суперечать одна одній. Теорії адекватності та контролінгу мають за мету досягнення об'єктивності, але аудитор не завжди може досягти цієї об'єктивності,

оскільки його думка на момент ознайомлення з нею користувача вже є застарілою.

«Теорії контролінгу» або теорія «собаки-шукача» дозволяє досягти кращої об'єктивності за допомогою непрямих методів і розкриває механізми керівництва підприємством та виявляє невикористані резерви, проте ступінь об'єктивності звітних показників при цьому знижується.

«Теорія консалтингу» або теорія «собаки-поводиря» виходить із суб'єктивних оцінок і дозволяє виявити те, що приховується, і, на відміну від інших теорій, спрямована в майбутнє, а не в минуле,

Підсумовуючи наведені аргументи стосовно сутності аудиту як науки, Пушкар М.С. пропонує розрізнати п'ять парадигм, які відображають процес становлення та розвитку аудиторської науки (рис.1.1.) [63, с. 32].

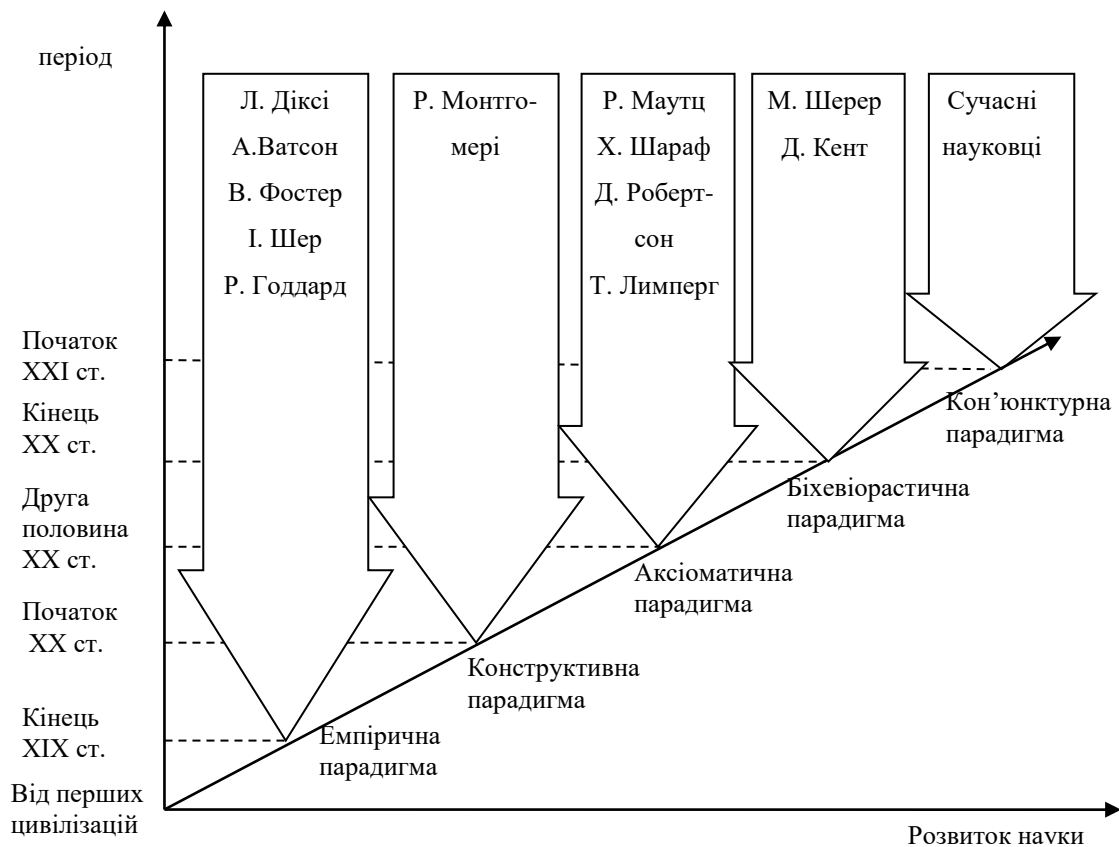


Рис. 1.1 Парадигми аудиторської науки

Примітка. Джерело [63, с. 32]

Як свідчить рис.1.1., еволюція аудиторської науки визначається зміною парадигм [63, с. 32-33]:

- емпіричної парадигми, яка свідчить про початок емпіричного рівня наукової стадії в аудиті, започаткованого Л. Діксі;
- конструктивної парадигми, яка пов'язана із розробкою Р. Монтгомері конструкції теорії аудиту та аудиторської науки в цілому;
- аксіоматичної парадигми, яка вплинула на формування аудиторської науки, виходячи із сформульованих тверджень, що не потребують доведення (аксіом): постулатів Р.К. Маутца, Х.А. Шарафа, Д.К. Робертсона, Т. Лимперга та міжнародних стандартів аудиту;
- біхевіористичної парадигми, яка, у відповідності з поглядами М. Шерера і Д. Кента, спрямувала розвиток аудиторської науки у сферу вивчення ефективності діяльності підприємства, що залежить від поведінки управлінського персоналу та визначається відповідними стимулами;
- кон'юнктурної парадигми, яка формує аудиторську науку, враховуючи потреби ринкової економіки та сприяє появі нових наукових напрямків у результаті симбіозу різних наук.

Парадигми науки регламентують аудиторську діяльність, а практика, в свою чергу, теж впливає на розвиток аудиторської науки та вносить в неї своє коригування. Тому вважаємо, що становлення аудиторської науки вже відбулося, проте процес еволюційного розвитку, при якому система теоретичних знань стає більш досконалою та адекватною до потреб практики, відбувається і на даний час [63, с. 32-33].

В останні роки підвищення якості та результативності аудиторських перевірок пов'язано з необхідністю оцінки перспектив діяльності об'єктів аудиту. Тепер в завдання аудиторів входить грамотне прогнозування перспектив діяльності компанії та оцінка ефективності майбутнього дії структури. Аудиторська діяльність пройшла довгий шлях свого розвитку і має глибоке історичне коріння.

1.2 Виникнення і розвиток аудиту в світі

Термін «аудит» походить від латинського терміну «audio» – той, що вислуховує, отже «auditor» означає «слухач», «учень», «послідовник». Тому процес перевірки звітів, які потім заслуховувались власниками і отримали назву аудит.

Розглядаючи аудит в історичному аспекті, можна стверджувати, що він має багатовіковий період розвитку, хоча точна дата або рік чи століття, коли виник аудит, невідома.

Про виникнення аудиту досить цікаво написано у роботі «Аудит Монтгомері», Ф.Л.Дефліза та інших авторів, які у свою чергу посилаються на дослідження Роберта Брауна та Майкла Шатфелда, де аудит органічно пов'язують зі звітністю.

За думкою зазначених авторів складання звітності почалося з 4000 року до нашої ери. В ті часи древні цивілізації Близького Сходу почали створювати високо організовані держави та налагоджувати господарську діяльність. З самого початку Уряд займався підрахунками доходів та витрат, збором податків. Саме тому були потрібні облік та контроль.

У середньовічній Європі, коли письменних людей було мало, аудитором іменували службовця, який мав вислуховувати звіти інших посадових осіб. Саме на аудитора на первинному етапі розвитку аудиту покладалися функції контролю за функціонуванням посадових осіб з ціллю викриття фактів обману та шахрайства.

Автори «Аудиту Монтгомері» навіть посилаються на Біблію, зміст якої охоплює проміжок часу з 1800 до 95 рр. до нашої ери. За Біблією логічне обґрунтування контролю в тому, що робітник завжди має змогу вкрати (якщо буде нагода) і він завжди може такою нагодою скористатися. Конкретно Біблія стосується питань подвійної охорони майна, необхідності у компетентних та чесних робітниках, обмеження доступу та розподілу обов'язків [20].

Існують дані, що у старовинному Китаї вже в епоху династії Чжоу існувала система бюджетування та її аудиту в державних органах влади.

Також є історичні факти про те, що у Стародавньому Єгипті (3400 – 2980 рр. до нашої ери) через кожних два роки провадилася інвентаризація майна Держави.

Крім цього існують факти, що у третьому тисячолітті до нашої ери аудит використовувався у таких рабовласницьких державах, як Афіни, Вавилон, Рим. У стародавніх Греції та Римі найвищий розвиток отримав індивідуальний контроль, а у Вавилоні, Єгипті та Китаї – навпаки – державний. У древніх Афінах господарі невеликих хазяйств самостійно проводили перевірку записів, а народне Зібрання контролювало доходи та витрати безпосередньо Держави.

Перший період виникнення аудиторської діяльності у світовій практиці розглянуто на рис. 1.2 [79, с. 13].

Рік виникнення аудиту	Місце виникнення аудиту та згадки про нього	Джерела інформації стосовно виникнення
700 р до н. е.	Китай	Існувала посада генерального аудитора
3400- 2980 рр. до н.е.	Стародавній Єгипет	Проводили інвентаризацію майна
III ст. до н. е.	Афіни, Вавилон, Рим	Свідчення про аудит
I ст. до н. е.	Греція	Діяли квестори – посадові особи, які займалися фінансовими та судовими справами
1130 р.	Англія, Шотландія	Згадки про аудит
1285 р.	Англія, Шотландія	Перший законодавчий акт, що регулював аудиторську діяльність
1394 р.	Італія	Існував контроль на приватному і державному рівнях

Рис. 1.2 Перший період виникнення аудиторської діяльності у світовій практиці

Примітка. Джерело [79, с. 13]

Римська імперія практикувала перевірку витрат бюджету цілим штатом аудиторів. Останні називалися квесторами, які відправляли свої звіти на заслуховування до Риму.

Слід також зазначити, що аудит виник саме як публічна форма контролю звітності (звідси і заслуховування на міських площах у старовинній Європі звітів васалів перед головним орендодавцем – сюзереном).

Цьому є причини – в аудитори призначали грамотних осіб, які володіли навичками арифметики, вміли писати та читати, тобто були в суспільній драбині на щаблі поетів. Інші ж зацікавлені сторони повинні були слухати аудиторів. Тому практика публічного читання аудиторських звітів існувала до кінця 15 століття.

Більшість науковців притримуються спільної думки, що аудит, як вид професійної діяльності, виник в Англії. Хоча на думку авторів підручника «Сучасний аудит» під редакцією І.І. Пилипенка, реальним, так би мовити «прабатьком» професійного аудиту безумовно є Шотландія, а далі – Великобританія. Саме англійську модель в кінці 19 століття впровадили, а потім розвинули та певним чином трансформували американці [82, с. 11].

Одним із давніших англійських документів, які дійшли до наших часів, є згадки про аудит в архівах Казначейства Англії і Шотландії датованих 1130 роком.

У Великобританії в 1285 році був виданий королем Едвардом I найперший законодавчий акт, який регулював роботу аудиторів. Згідно цього закону від імені держави надавалися певні привілеї аудиторам, якими були не лише особи з числа довірених слуг сеньйорів, але й деякі категорії цивільних службовців. Було сформульовано вимоги до аудитора (початок XIV ст.): обережність, чесність, знання справи тощо.

Наступною віхою в розвитку аудиту був період розквіту італійських міст-держав, де тривало одночасне існування контролю на приватному та державному рівнях.

Італійські купці використовували послуги аудиторів при перевірці звітів капітанів кораблів, які поверталися з вантажами з Нового Світу. Подібні перевірки проводилися з метою відвертання розкрадань на кораблях. Записи про аудит у 1394 р. в місті Піза свідчать, що перевірки організовували ще для виявлення розтрат та розкрадань з боку державних службовців. Основна вимога до аудиту полягала в дотриманні точності – лише таким чином можна було виявити помилки.

Другий період виникнення аудиторської діяльності у світовій практиці розглянуто на рис. 1.3.

Рік виникнення аудиту	Місце виникнення аудиту та згадки про нього	Джерела інформації стосовно виникнення
1631 р.	Америка	Направлено бухгалтера для аналізу надходження податків
1716 р.	Росія	Петро I у військовому статуті «Табелі про ранги» до військових чинів відніс аудитора
1773 р.	Шотландія (м. Единбург)	Прийнято перший закон про заборону певним посадовим особам служити міськими аудиторами
1797 р.	Росія	Аудитори переведені в цивільні чини

Рис. 1.3 Другий період виникнення аудиторської діяльності у світовій практиці

Примітка. Джерело [79, с. 14]

В Америці перша бухгалтерська контрольна перевірка відбулася у 1631р., коли з Голландії до штату Массачусетс (Massachusetts) було направлено бухгалтера для аналізу надходжень податків з колонії. У цей час почалася розробка спеціальних довідників, які містили інформацію про присяжних бухгалтерів. Перші записи цих видань належать до 1773 р., коли в Единбурзі (Edinburgh) було зареєстровано сім присяжних бухгалтерів. У

кінці XVII ст. в Шотландії прийнято перший закон про заборону певним посадовим особам служити міськими аудиторами.

Поступове поширення акціонерних товариств та зміни в оподаткуванні привели до посилення податкового тиску США, що привело до збільшення ролі аудиторів. Це було пов'язано з будівництвом залізниць та ростом кількості страхових компаній, банків і акціонерних товариств. Користувачі інформації почали вимагати достатнього для прийняття рішень обсягу даних, що містилася в річних звітах, обов'язкового оприлюднення цих звітів з висновками аудиторів.

Третій період виникнення аудиторської діяльності у світовій практиці розглянуто на рис. 1.4.

Рік виникнення аудиту	Місце виникнення аудиту та згадки про нього	Джерела інформації стосовно виникнення
1805 р.	Шотландія	Видано аудиторський довідник, де наведено імена 17 аудиторів
1833 р.	Росія	Заснована школа, названа пізніше Аудиторським училищем
1844 р.	Великобританія	Видано серію законів про компанії
1854 р.	Шотландія	Створено «Спілку бухгалтерів»
1880 р.	Англія	Заснований інститут присяжних бухгалтерів
1886 р.	США	Ухвалений закон, який регулював аудиторську діяльність
1887 р.	США	Прийнято закон «Про обов'язковий аудит»
1887 р.	США	Організована асоціація аудиторів

Рис. 1.4 Третій період виникнення аудиторської діяльності у світовій практиці

Примітка. Джерело [79, с. 16]

Становлення професії аудитора зазвичай визнають середину XIX століття (Великобританія – 1862 р. закон про кампанії, Франція – 1867 рік – закон про обов'язкові перевірки балансів акціонерних кампаній один раз на рік спеціальними ревізорами, які називалися «комісари по рахунках»). Поступово мета аудиту трансформується від виявлення та виправлення помилок на оцінку дійсного фінансового стану та розміру прибутку підприємства .

Законодавчим органом штату у Нью-Йорку в 1886 р. був ухвалений закон, який регулював аудиторську діяльність, а в 1887 р. – організована асоціація аудиторів. Зараз майже усі країни світу з ринковою економікою мають громадський інститут аудиту з правовою й організаційною основою.

На рубежі XIX-XX століття у світі спостерігаються такі явища, як економічне зростання; створення транснаціональних кампаній; диверсифікація бізнесу за географічними або функціональними сегментами ; початок стадії монополістичного капіталізму. Вперше в обліку з'являється консолідований баланс (1904 р.) Величезне зростання обсягів інформації вже не дозволяє аудиторам у розумні терміни та ціни здійснити суцільну перевірку.

З'являється вибірковий аудит та завдяки Р.Монтгомері виникає теорія про необхідність перевірки аудитором системи внутрішнього контролю. В ці часи аудит у США починає розвиватися шляхом, відмінним від іншого світу.

Основною причиною подальшого розвитку аудиту стало те, що в процесі економічного піднесення в окремих країнах спостерігався поділ функцій між власниками (акціонерами) компаній, адміністраторами (управлінцями, менеджерами) та кредиторами. Необхідною умовою цього процесу було правильне ведення обліку, формування достовірної звітності та ефективне функціонування підприємства.

Лише експерт-аудитор міг надати достовірне свідчення про правильність і об'єктивність перевіреної бухгалтерської звітності та про можливість продовження діяльності підприємства за досліджуваний період.

Четвертий період виникнення аудиторської діяльності у світовій практиці розглянуто на рис. 1.5.

Рік виникнення аудиту	Місце виникнення аудиту та згадки про нього	Джерела інформації стосовно виникнення
1917 р.	США	Ухвалено перший стандартний висновок
1941 р.	США	Організовано інститут внутрішнього аудиту
1948 р.	США	Американський інститут затвердив «Загальноприйнятий стандарт аудиту»
1948 р.	США	Інститут внутрішніх ревізорів видав «Зобов'язання внутрішнього аудитора»
1987-1989 рр.	Росія	Створено консультаційну фірму «Інаудит»
1987-1989 рр.	Україна	Створено дочірнє підприємство консультаційної фірми «Інаудит»
1991 р.	Україна	Прийнято ЗУ «Про власність», розвивається аудит
1993 р.	Україна	Прийнято ЗУ «Про аудиторську діяльність»
1993 р.	Україна	Створено Аудиторську палату України та Спілку аудиторів

Рис. 1.5 Четвертий період виникнення аудиторської діяльності у світовій практиці

Примітка. Джерело [79, с. 19]

Світова економічна криза 1939-1933 рр. та як результат – масові банкрутства компаній, дали поштовх для більш жорсткого порядку проведення аудиту. У Німеччині та США створюються органи загальнодержавного регулювання аудиту, які визначають випадки його обов'язкового проведення. Четвертий етап – досить розгалужений за напрямками етап розвитку аудиту. Повоєнні роки та час відновлення економіки країн Європи, спонукають державні регуляторні органи більш детально регламентувати аудиторську діяльність. З'являються національні професійні об'єднання бухгалтерів та національні стандарти аудиту. У

Франції з 1945 року діяльність Палати бухгалтерів-експертів та атестованих бухгалтерів регламентує Уряд.

У США Нью-Йоркська фондова біржа в 1933 р. випустила правила про обов'язковий аудит. Аудит став обов'язковий для компаній, зареєстрованих Комісією з цінних паперів і бірж (SEC – Securities and Exchange Commission), створеної в 1934 р. після біржового краху на Уолл-Стріт в 1929 р. Формується законодавча база, що регулює проведення аудиту. Зокрема, закон про цінні папери 1933 року і закон про біржі 1934 р. вимагали, щоб зареєстровані компанії формували відповідні форми фінансової звітності. У 1937 р. був прийнятий закон про аудит в США, а починаючи з середини 30-х рр. XX ст. вимога про обов'язковий аудит була закріплена практично у всіх розвинених країнах [89, с. 32-33].

У 40-х роках XX століття нарешті чітко формулюється головна мета аудиту – висловлювання думки щодо достовірності фінансової звітності. Одночасно отримує подальший розвиток перевірка системи внутрішнього контролю, за якою приймається теза, що у разі ефективної системи внутрішнього контролю, вірогідність викривлень фінансової звітності є незначною а сама звітність є достовірною. Виокремлюється два види регулювання аудиторської діяльності: європейська, яка передбачає жорстке її регулювання урядом, та англо-американська, за якою аудитом опікуються виключно саморегульовані професійні організації бухгалтерів чи аудиторів. Збільшується частка супутніх аудиторських послуг в загальному обсязі аудиту, активно поширюється консалтинг.

Активно розвивається процес стандартизації аудиторської діяльності. У Франції в 1942 р. створена Палата бухгалтерів-експертів і атестованих бухгалтерів, в США створено Інститут внутрішніх аудиторів.

Виникає Міжнародний Комітет з аудиторської практики (IAPC) у складі Міжнародної Федерації Бухгалтерів (IFAC). Починається розробка Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Поступово, МСА почали використовуватися або як національні, або з деякими коментарями та

незначними правками в різних країнах світу. Почалася ера інтернаціоналізації аудиторської професійної діяльності [90, с. 45-47].

З початку 1990 р. різко зросла частка витрат на інформаційні технології, виникає концепція інтелектуального капіталу, починає використовуватися ризик-орієнтований підхід, динамічно розвивається ризик-менеджмент. Все це призводить до необхідності вдосконалення технології аудиторської діяльності.

Якісно нове розуміння аудиту аудиторським співтовариством виникло в зв'язку з випуском в 1992 р. звіту «Внутрішній контроль – концептуальні засади» Комітетом організацій спонсорів Комісії Тредвея (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO), де представлений інший підхід до оцінки ризику і системи внутрішнього контролю.

В даний час аудит у вузькому розумінні – це аудит бухгалтерської (фінансової) звітності, в широкому розумінні – аудит бізнесу. Безсумнівно, важливою функцією аудиту є функція гаранта достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності, але разом з тим виріс інтерес до послуг, пов'язаних з виробленням рекомендацій щодо підвищення ефективності бізнесу. Така ситуація вимагає розширення меж поняття «аудит».

Зокрема, в даний час з'явилися нові об'єкти і види аудиту, змінюються часові горизонти аудиту. Аудитор при наданні аудиторсько-консалтингових послуг не обмежується виразом думки щодо достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності, а оцінює фінансово-економічну діяльність і перспективи бізнесу, виробляє рекомендації щодо реалізації наявних внутрішньовиробничих резервів і підвищенню ефективності діяльності клієнта. Все це вимагає подальшої асиміляції з іншими науками (ризик-менеджментом, стратегічним менеджментом, податковим менеджментом, інвестиційним аналізом, інвестиційним проектуванням і т. д.) і напрямками діяльності, що неминуче призведе до виходу аудитора за рамки своєї професії і необхідності використання міждисциплінарного підходу.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ I

Термін «аудит» походить від латинського терміну «audio» – той, що вислуховує, отже «auditor» означає «слухач», «учень», «послідовник». Тому процес перевірки звітів, які потім заслуховувались власниками і отримали назву аудит.

У процесі розвитку наукового пізнання була сформована специфічна методологія аудиту. Можна зазначити, що вона базується на загальному підході до досліджень – методі, а також сукупності спеціальних прийомів – чіткої методики, застосовуваної при аудиторських перевірках. Практика аудиту має більше, ніж 150-літню історію, однак як наука, він почав активно розвиватися починаючи з кінця XIX століття. У своєму історичному розвитку він пройшов ряд етапів, вивчення яких необхідне для його подальшого удосконалення.

Теоретичний рівень наукового мислення в аудиті пов'язаний з ім'ям американця Р. Монтгомері, який висунув ідеї, принципи, постулати, сформував понятійний апарат та розвинув нову наукову концепцію, що означувала початок формування аудиторської науки.

Проведене дослідження теорій та етапів розвитку аудиту дозволяє стверджувати, що аудит – це практична діяльність, є розділом науки про господарський контроль та самостійною наукою. Теорії аудиту охоплюють «теорію власника», «теорію агентів», «теорію мотивації», а також сучасні теорії «теорію адекватності», «теорію контролінгу», «теорію консалтингу».

В останні роки підвищення якості та результативності аудиторських перевірок пов'язано з необхідністю оцінки перспектив діяльності об'єктів аудиту. Тепер в завдання аудиторів входить грамотне прогнозування перспектив діяльності компанії та оцінка ефективності майбутнього дії структури. Аудиторська діяльність пройшла довгий шлях свого розвитку і має глибоке історичне коріння. Розглядаючи аудит в історичному аспекті, можна стверджувати, що він має багатовіковий період розвитку, хоча точна дата або рік чи століття, коли виник аудит, невідома.

РОЗДІЛ II

ВИНИКНЕННЯ І РОЗВИТОК АУДИТУ В УКРАЇНІ

2.1 Історичні передумови становлення аудиту в Україні

На сучасному етапі розвитку вітчизняної економіки спостерігаються важливі зміни в методах і механізмах господарювання, які зумовлені розширенням і зміцненням недержавних форм власності, приватизаційними процесами, розвитком міжрегіональних і міжнародних зв'язків, побудованих на ринкових засадах.

Виникнення і розвиток аудиту в Україні обумовлені суттєвими змінами в економіці країни, ринковим спрямуванням та необхідністю незалежного об'єктивного контролю діяльності підприємств недержавної форми власності та професійного підтвердження достовірності звітності, яка надається користувачам, зацікавленим сторонам [23, с. 17].

На думку науковців Н.І. Гордієнко, О.В. Харламової, М.Ю.Карпенко, вагомою причиною повільного розвитку аудиту в Україні є те, що наша держава впродовж багатьох століть не була самостійною, а перебувала у складі інших держав [13, с. 12].

У другій половині ХХ століття та на початку ХХІ століття склалися певні передумови для формування обліково-аналітичних наук у світі й Україні.

При дослідженні становлення будь-якої науки, зауважує М.С. Пушкар, вчений зобов'язаний враховувати фактор прискорення науково-технічного прогресу, який неминуче в тій чи іншій мірі впливає на методологію, стиль мислення науковця і зміст науки. Науково-технічний прогрес полягає у досягненні знання людиною про оточуючий світ й економіку, яке отримано у всій сукупності наук природничого, технічного та гуманітарного циклів, а ці досягнення вимагають від науковців якнайшвидшої адаптації до конкретної науки з тим, щоб існуючий зміст замінити на кращий. Заміні підлягає теорія науки і практика через висунення творчих ідей та методів виконання роботи з більшою ефективністю, що можливо лише на основі міждисциплінарних

досліджень і запозичення методів досліджень та знання з цілого ряду інших наук – від філософських і соціокультурних до природничих [63, с. 46].

Аудит, як науку, належить творити не саму по собі, а враховуючи потенціал її розвитку – науково-технічний, промислово-технологічний, культурний, безпековий. Особливу роль відіграє освіта, яка формує знання, інформацію, інтелект людини, що випереджає існуючу практику. На жаль, аудит на практиці зводиться до банального підтвердження (і то із застереженнями зважаючи на обмеження в часі та ризик) тих записів у регістрах обліку та звітності, які робили в силу своїх службових обов'язків бухгалтери підприємств.

Аудит – категорія історична, він розвивається разом з розвитком суспільства, його економічної системи як складової ринкової економіки та притаманних їй суспільних відносин. З початком трансформаційних процесів в Україні аудит, як інститут, а не просто інструмент економічного контролю, виявився потрібним з перших років становлення ринкової економіки. Нові закони ринкових стосунків та відносини власності сформували суспільну потребу, яка спонукала до запровадження аудиту. Розвиток теорії аудиту з позицій його розширеного трактування як інституту економічного і суспільного контролю та важливого елемента ринкової інфраструктури, є шляхом, який поглиблює пізнання суті ринкових перетворень та вдосконалює господарську практику, тому слід розвивати нові напрями дослідження наукових основ теорії аудиту, що може збагатити теоретичні знання про цей важливий вид економічної діяльності [30, с. 225].

Розвиток аудиту, як науки і професійної підприємницької діяльності, пов'язаний, без сумніву, з подальшим ускладненням і зміцненням ринкових відносин, інтеграцією України в світову економіку і активним залученням іноземного капіталу, створенням підприємств різних форм власності та організаційно-правових форм, закономірним процесом ускладнення середовища, в якому функціонують підприємства.

Затребуваність облікової інформації про майновий і фінансовий стан українських і зарубіжних партнерів, з точки зору її достовірності, визначила прискорений розвиток аудиторських організацій та їх пропозицій з надання аудиторських послуг з боку зарубіжних аудиторських фірм, оскільки вітчизняна практика викликає недовіру в іноземців і тому зарубіжні фірми достатньо швидко заснували спільні з українським персоналом аудиторські організації на території України. Симптоматичним видається й те, що практичні дії з аудиту істотно випереджають формування нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності та її теоретико-методологічних основ.

Рівень розвитку аудиту значною мірою залежав від розвитку продуктивних сил і виробничих відносин в Україні.

Західні землі до закінчення Першої світової війни входили до складу Австро-Угорської імперії, а потім – Польщі. За часів панування Австро-Угорської імперії на Західних землях України у великих містах розвивались мануфактури, виникали нові промислові підприємства. Все це створювало певні умови для розвитку аудиту, оскільки власникам підприємств був потрібний незалежний контроль за використанням і збереженням їх капіталу.

За часів, коли Західні землі України входили до складу Польщі, розвиток аудиту сповільнився. Польща порівняно з Австро-Угорською імперією у розвитку промисловості була відсталішою. Контроль за збереженням панських маєтків здійснювали наглядачі. Проте їх діяльність мало чим нагадує роботу аудиторів [33, с. 35].

Центральні, східні й південні регіони України входили до складу Російської імперії. Розвиток аудиту в цих регіонах був адекватний його розвитку в Росії. Перша згадка про аудиторів у Росії відноситься до початку XVIII ст., де аудиторами називали військових слідчих. Звання аудитора в Росії було введено Петром I, який у військовому статуті 1716 р. і в «Табелі про ранги» до військових чинів відніс і аудитора.

У 1797 р. аудиторів було переведено в цивільні чини, в 1833 р. з метою навчання аудиторів у Петербурзі було засновано школу, названу пізніше Аудиторським училищем. За характером посада аудитора поєднувала в собі посади діловода, судового секретаря і прокурора. Після проведення в Росії військово-судової реформи в 1867 р. посаду аудитора було скасовано.

Спроби створити наприкінці XIX – початку XX ст. у Росії Інститут присяжних бухгалтерів (рахівників) закінчилися лише підготовкою документів, які регламентували його діяльність. Професійну організацію бухгалтерів (аудиторів) у Російській імперії так і не вдалося створити.

Незалежні перевірки щорічних звітів акціонерних товариств проводилися ревізійними комісіями. До складу цих комісій часто входили акціонери, не завжди обізнані з обліком і контролем.

Після жовтневого перевороту 1917 р. та часів існування СРСР була сформована командно-адміністративна система. За цих умов контрольні функції повністю виконували контрольні-ревізійні органи. Водночас з цим існував партійний контроль [55].

Перші зародки аудиту можна віднести до 1987-1989 рр., коли почали діяти спільні підприємства з іноземним капіталом. В Україні було створено дочірнє відділення «Інаудиту». Персонал першої вітчизняної аудиторської фірми «Інаудит» в основному складався з колишніх державних службовців контрольні-ревізійного управління. Але на той час аудит в Україні юридично не визнавався.

Фактично на території України контроль держави існував уже з початку XIX ст., але незалежний контроль поширення не набував. Головним завданням державного контролю було ревізувати казенні кошти та майно. У Радянському Союзі, і в Україні зокрема, існував тільки народний, державний і партійний контроль, який здійснювали Комітет народного контролю, Головне контрольні-ревізійне управління та інші.

Перехід до нових економічних відносин був зумовлений змінами у відносинах власності. У 1991 році ВРУ прийнятий Закон України «Про

власність», у якому суб'єктами права власності України визначені народ України, окремі громадяни, юридичні особи та держава. Почали розвиватися підприємства недержавної форми власності, здійснюватися приватизація державного майна. Саме ці процеси зумовили необхідність дослідження передумов розвитку незалежного аудиту [56].

Тобто фактично розвиток аудиту в Україні започатковано після розпаду Радянського Союзу і створення незалежної держави.

В Україні виникла нова категорія людей, реально здатних впливати на економічну, соціальну і політичну атмосферу в державі, категорія власників, характерною рисою яких є зацікавленість у стабільності, передбаченні та відкритості всіх процесів, які відбуваються у суспільстві, оскільки безпека будь-якого бізнесу визначається насамперед загальним становищем у державі й суспільстві.

Формування приватної власності як альтернативи державному сектору економіки зумовило виникнення низки нових професій в економічній сфері, де важливе місце належить аудиторам.

Не секрет, що в перші два-три роки після примусового запровадження аудиту в Україні (1993-1996 рр.) це викликало негативні емоції у багатьох підприємців і тільки з часом ставлення до аудиторів змінилося. Іноді окремі науковці й практики висловлювали думки, що аудит в Україні запроваджено передчасно, він є лише способом заробітку «легких» грошей певною категорією людей; що користі він нікому не приносить і потрібен тільки державі (або, конкретніше, її фіскальним органам) для утримання під наглядом недержавного сектора економіки, який формується швидкими темпами [82, с. 41].

Подібна позиція не тільки не враховує багатьох факторів, що вплинули на зародження українського аудиту, а й ігнорує об'єктивні передумови, що склалися в нашій державі у зв'язку з переходом до ринкових економічних відносин.

Коли проаналізувати історію виникнення і розвитку аудиту за кордоном, то можна зауважити, що аудит є своєрідним «супутником» ринкової економіки. Професія аудитора в сучасному розумінні цього слова, як було зазначено раніше, виникла у Великій Британії в середині XIX ст., під час становлення нової економічної системи, яку ми називаємо ринковою економікою. Після цього аудиторі почали успішно працювати в інших розвинутих країнах, де швидко впроваджувалися і розвивалися ринкові методи господарювання, США, Франції, Німеччині та ін. Історія виникнення і розвитку аудиту в Україні вимірюється лише декількома роками, що принесли багато здобутків, успіхів і розчарувань.

Офіційне визнання обов'язкового аудиту відбулося 1993 року, через два роки після проголошення незалежності України, у зв'язку з прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність».

Таблиця 2.1

Визначення аудиту та його суб'єкти в
Законі України «Про аудиторську діяльність»

	Редакція від 22.04.1993	Редакція від 01.05.2016
Визначення аудиту	Аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.	Аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів
Суб'єкти аудиту	Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.	Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.
Обов'язковість аудиту	Аудит може проводитись з ініціативи господарюючих суб'єктів, а також у випадках, передбачених чинним законодавством (обов'язковий аудит).	Аудит може проводитись з ініціативи суб'єктів господарювання, а також у випадках, передбачених законом (обов'язковий аудит).

Примітка. Узагальнено самостійно

Отже, якщо порівняти визначення, наведені у таблиці, то можна зауважити, що найбільша відмінність є саме у визначенні поняття «аудит». Найголовнішим, на нашу думку, є формулювання про те, що метою аудиту є саме «...висловлення незалежної думки аудитора», чим підкреслюється сутність аудиту, його самостійність, відповідність міжнародним загальноприйнятим вимогам.

Як професія в Україні аудит утвердився у 1993 році згідно з прийнятим Законом України «Про аудиторську діяльність».

За цим законом була створена Аудиторська палата України (АПУ), на яку покладено відповідальність за розробку та впровадження у аудиторську практику певних правил роботи аудиторів та етичних засад їх професійної діяльності.

В цій діяльності Аудиторській палаті допомагала і Спілка аудиторів України (САУ), яка з 1994 року певний час об'єднувала у своїх лавах більше 2/3 всіх практикуючих аудиторів країни.

У 1995-1996 роках були спроби скасувати не лише обов'язковий але й аудит взагалі. В подальшому було суттєво обмежено дію Закону «Про аудиторську діяльність», тому для обов'язкового аудиту лишилися тільки інституціональні інвестори, як наслідок кількість аудиторів в Україні різко скоротилася [82, с. 42].

Разом з тим, почав розвиватися ринок цінних паперів, утворюватися ВАТ або ЗАТ не лише як на суб'єкти діяльності з корпоративною формою власності, але й як емітенти цінних паперів.

Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України річні звіти емітентів цінних паперів стали об'єктом обов'язкового аудиту, що в свою чергу сприяло збільшенню кількості незалежних аудиторів.

Із скороченням суб'єктів обов'язкового аудиту в березні 1996 року аудиторські фірми відчували скорочення кількості клієнтів та відповідно втрату доходів. Для вирішення проблем аудитори зі всієї України у 1996 році

тричі проводили Всеукраїнські з'їзди аудиторів, створили робочу групу з розробки законопроекту «Про аудиторську діяльність», який би захищав та сприяв розвитку їх діяльності. Нажаль зусилля аудиторів виступити єдиним фронтом привели до зниження їх авторитету та вплинули на попит на аудиторські послуги .

В червні 1996 року на першому з'їзді бухгалтерів та аудиторів України була створена Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ). ФПБАУ була створена як громадська професійна саморегулююча некомерційна організація, метою якої є відстоювання інтересів представників бухгалтерської та аудиторської професій в Україні та на міжнародному рівні. Серед пріоритетів ФПБАУ виділяють: підвищення рівня професіоналізму фахівців, покращання їх іміджу в суспільстві та поліпшення якості послуг, що надаються ними.

На даний час ФПБАУ представлена у всіх регіонах України 27 територіальними відділеннями та є найчисельнішою професійною організацією України. ФПБАУ є єдиною організацією в Україні, що представляє професію бухгалтера і аудитора на міжнародному рівні, оскільки є членом Міжнародної федерації бухгалтерів, засновником та членом Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів та аудиторів. ФПБАУ має угоди про співпрацю з багатьма професійними організаціями Європи.

У 1998 році Аудиторська палата України прийняла історичне рішення щодо впровадження з 1 січня 1999 р. Національних нормативів аудиту, які разом із Законом України «Про аудиторську діяльність» та Кодексом професійної етики аудиторів України повинні були регулювати порядок здійснення аудиту в країні.

З 1999 р. в країну почав приходити іноземний капітал, власникам якого хотілося мати реальне уявлення про стан активів і пасивів українських підприємств. Маючи недовіру до системи колишнього радянського фінансового контролю і не бажаючи поступатися звичками, інвестори, в особі Світового банку, МБПП, USADI та інших донорських організацій,

«рекомендували» керівництву країни спочатку запровадити у вітчизняну практику міжнародні стандарти обліку та аудиту, а згодом і незалежний аудит [79, с. 21].

Започаткування аудиту було пов'язане з необхідністю здійснення незалежних від органів держави та місцевого самоврядування фахових перевірок з метою надання користувачам професійних суджень щодо достовірності інформації про діяльність господарюючих суб'єктів. Розвиток аудиторської діяльності зумовив появу кількох різновидів аудиту. За цей час в Україні апробовані зовнішній незалежний (обов'язковий та ініціативний) і внутрішній аудит.

Практично з дня заснування АПУ намагалася запровадити стандарти аудиторської практики, запозичені з закордонних аналогів, насамперед зі стандартів аудиту Міжнародної Федерації Бухгалтерів (МФБ).

З тих пір кожен рік додавав щось нового до теорії та практики аудиту і збільшував престижність аудиторської професії в суспільстві. Підприємці, банкіри, інвестори, державні службовці добре знають, що таке аудит, і широко користуються його послугами. З екзотичного і досить туманного терміну аудит перетворився на звичний елемент ринкового механізму, який працює насамперед на користь громадян, бізнесменів і службовців, акціонерів і власників. Сучасні потреби розвитку економіки, розширення міждержавного співробітництва в бізнесі привели до необхідності застосування Міжнародних стандартів аудиту в Україні, це стало новим етапом розвитку вітчизняного аудиту [79, с. 22].

На думку В. О. Шевчука, упродовж часу становлення України як незалежної держави реорганізуються її владні структури, які ґрунтуються на державній власності і мають розвинуту та розгалужену контролюючу сітку. Розвивається місцеве самоврядування, яке опирається на комунальну власність і вимагає створення органів муніципального контролю. Поряд з цим розвивається становлення громадянського суспільства, економічною основою якого є приватна власність. Забезпечення прав володіти,

використовувати та керувати приватною власністю обумовлює виникнення та зміцнює актуальність розвитку незалежного аудиту. За час незалежності України набула розвитку інфраструктура й незалежного аудиту. Система аудиту, яка створена на даний час, охоплює: аудиторів, які надають професійні послуги у складі аудиторських фірм, та аудиторів-підприємців, які діють одноосібно, зареєструвавши аудиторську діяльність [88, с. 249].

Важливу роль для розвитку ринку аудиту мав стан обліку та звітності в Україні. Якісний фінансовий, управлінський і податковий облік ведеться, як правило, на великих підприємствах, адже саме власнику та акціонерам потрібно практично знати, як проходять справи в компанії. Малі та середні підприємства часто обмежуються лише податковим обліком, тому як результат звітність стає формальним документом і не відображає реального стану справ та практично не має значення для ведення бізнесу та прийняття рішень. Така звітність не має впливу на імідж компанії, не формує її ринкову репутацію.

Основною причиною є небажання компанії розкривати у звітності фактичний стан справ, оскільки вони формується лише з метою оподаткування. Як наслідок, єдиним об'єктивним джерелом інформації про підприємство є конфіденційний управлінський облік та незалежний аудит.

На формування аудиту в Україні суттєво відбивається передісторія, оскільки облік і контроль, які сформувалися в Україні до здобуття самостійності, мали спрямування на захист державної власності та були строго регламентованими.

В незалежній Україні облік постійно реформувався, але цей процес до тепер ще не завершився. Консерватизм у правилах формування фінансової звітності призводить до того, що компанії, які хочуть вести фінансовий облік в повному обсязі, не завжди здатні формувати звітність, яка є джерелом необхідної інформації для зовнішніх користувачів.

Переорієнтація ринку аудиту в Україні викликана також тим, що насамперед була затребувана звичайна перевірка звітності, а зараз вітчизняні

компанії часто залучають аудиторів для проведення спеціального аудиту і становлення внутрішнього аудиту.

«Класичний» аудит фінансової звітності дає відповідь, в основному, на питання, наскільки вона неупереджена і вірогідна. Втім, керівництву компанії необхідно впевнитися також, як працюють підрозділи, окремі виконавці, яка ефективність центрів витрат та центрів відповідальності.

Узагальнюючи наведену вище інформацію, зауважимо, що в економічній літературі ряд науковців пропонують поділяти розвиток аудиту в Україні на ряд етапів.

Зокрема, Гончарук А.Я. та Рудницький В.С. вважають, що розвиток аудиту має такі етапи:

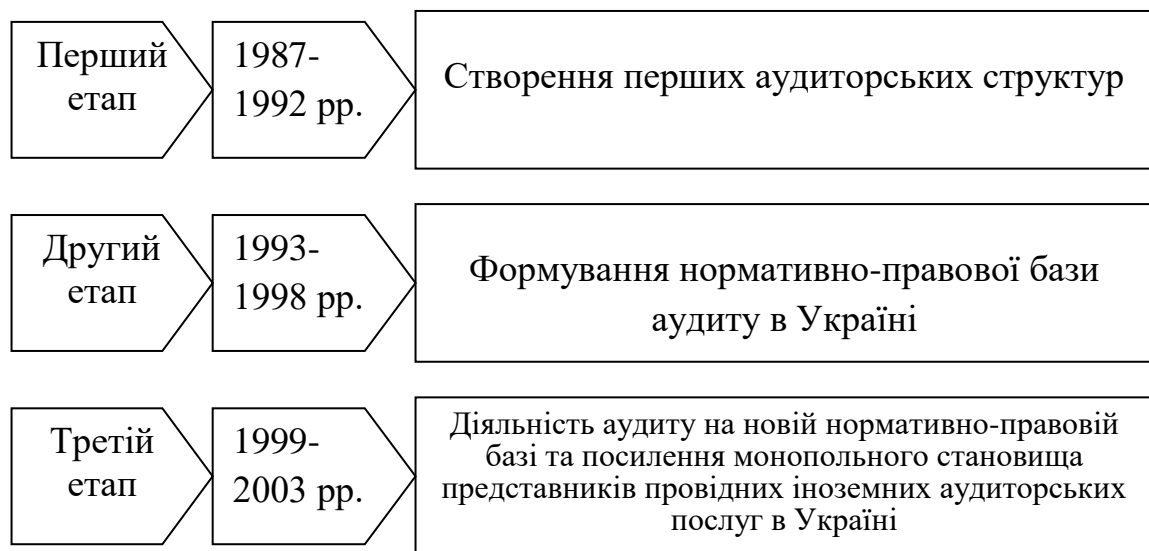


Рис. 2.1 Етапи розвитку аудиту в Україні

Примітка. Сформовано на основі [12, с. 39]

Разом з тим, у економічній літературі пропонується виділяти четвертий етап з 2003 року і до теперішнього часу. Цей етап характеризується як перехід до Міжнародних стандартів аудиту та адаптація аудиторської діяльності до МСА [79, с. 20; 13, с. 14].

2.2 Регулювання аудиту в Україні

Аудиторська діяльність в Україні регулюється з урахуванням того досвіду, що склався у міжнародній практиці.

У світовій практиці розрізняють дві основні концепції регулювання аудиту.

Перша з них набула поширення в таких країнах Європи, як Іспанія, Австрія, Німеччина, Франція. Тут аудиторська діяльність строго регламентується централізованими, як правило державними органами, на які ввіряються функції державного контролю [79, с. 23].

Друга концепція розвинута в багатьох англomовних країнах, зокрема: США, Велика Британія, Австралія, Індія де аудиторська діяльність частково саморегулюється. Аудит в цих країнах орієнтований в основному на потреби зовнішніх користувачів, а саме: акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших суб'єктів. Аудиторська діяльність регулюється здебільшого громадськими, незалежними аудиторськими об'єднаннями [79, с. 23].

В Україні система нормативного регулювання аудиторської діяльності охоплює 4 основних рівні, кожен з яких характеризується сукупністю певних видів нормативних документів, сферою регулювання та ступенем їх деталізації.

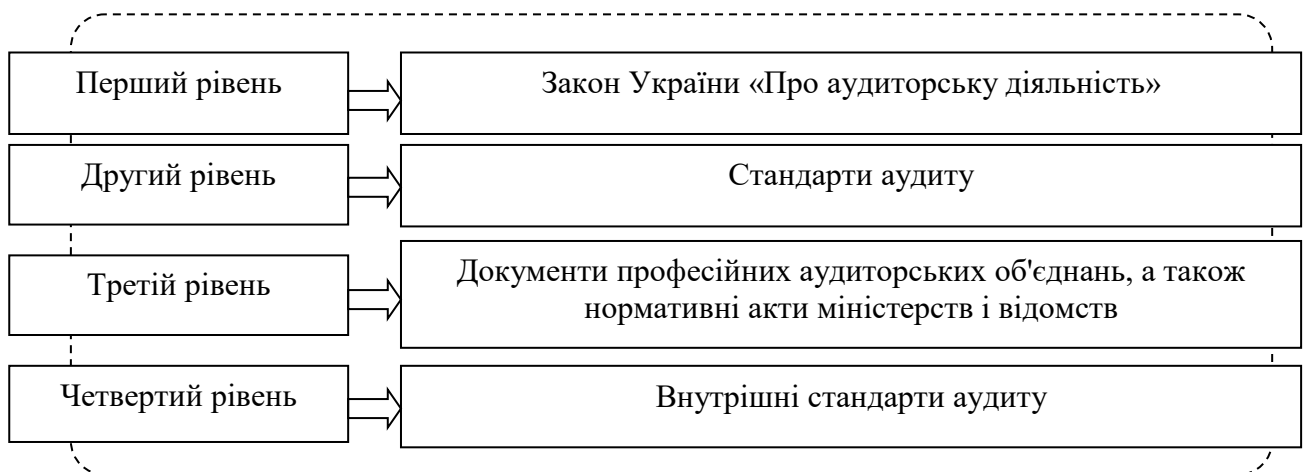


Рис. 2.2 Регулювання аудиту в Україні

Примітка. Сформовано самостійно

Разом з тим, з юридичної точки зору регулювання аудиту класифікують таким чином (рис. 2.3).

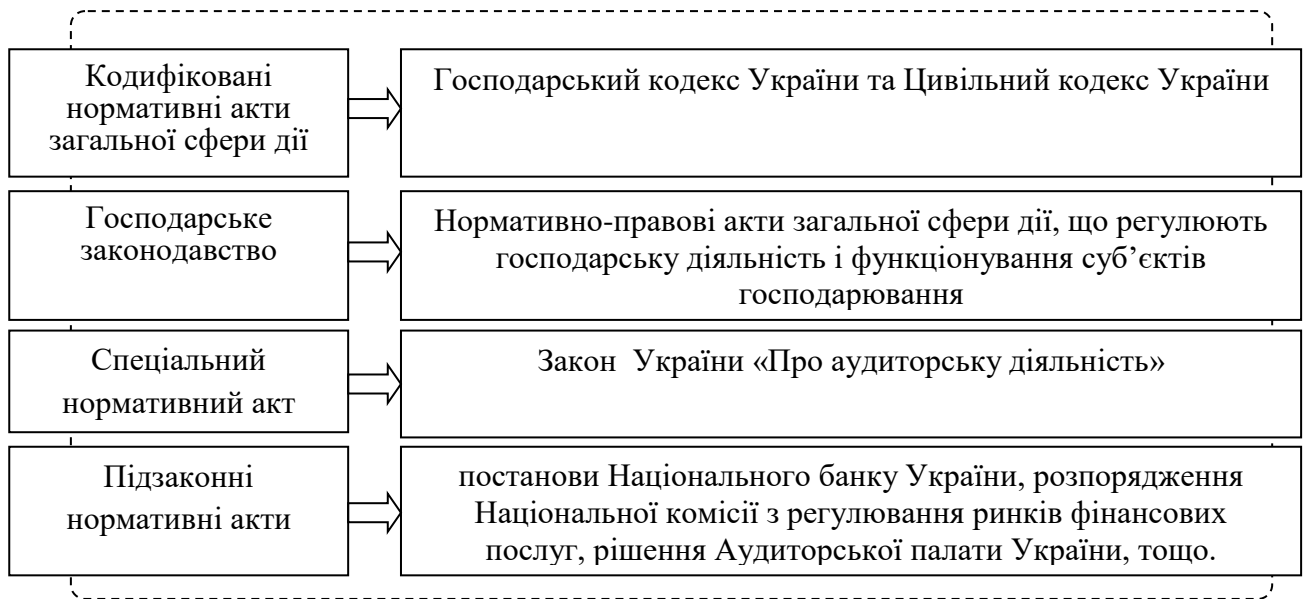


Рис. 2.3 Регулювання аудиту в Україні з правової точки зору

Примітка. Сформовано на основі [76]

Зупинимось детальніше на окремих нормативних документах.

Господарський кодекс визначає поняття аудиту та аудиторської діяльності (стаття 362), аудиту та державного фінансового аудиту (стаття 363), аудитора та аудиторської організації (Стаття 364), а також Аудиторської палати України (Стаття 365) [14].

Крім цього у Господарському кодексі визначені вимоги щодо аудиту державного унітарного підприємства, комунального унітарного підприємства, річної фінансової звітності (у тому числі консолідованої) господарського товариства.

Розглядаючи критерії проведення аудиту для згаданих вище категорій підприємств, необхідно враховувати вимоги Постанови кабінету міністрів України від 4 червня 2015 р. № 390 «Деякі питання проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки».

Узагальнено вимоги щодо аудиту згаданих вище категорій підприємств наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Аудит державних і комунальних підприємств

Види юридичних осіб	Обов'язковість аудиту	На кого поширюється
Державні і комунальні унітарні підприємства, господарські товариства, у статутному капіталі яких більше 50% акцій (часток) належать державі чи територіальній громаді, а також господарські товариства, 50% і більше акцій (часток) яких належать господарським товариствам, частка держави чи територіальної громади в яких становить 100%	Якщо річна фінансова звітність (у тому числі консолідована) зазначених господарських суб'єктів підлягає обов'язковому аудиту, аудиторський висновок публікується разом зі звітністю. Тобто такі юрособи проводять аудит лише в разі прямої вимоги в чинному законодавстві.	Критерії тих, які повинні забезпечити проведення аудиту, наведені в Постанові № 390. Починаючи зі звітності за 2013 рік, аудит є обов'язковим, якщо вартість активів згідно з даними фінансової звітності за останній звітний рік перевищує 2 млрд грн або розмір чистого доходу за останній звітний рік перевищує 1,5 млрд грн, а також для Державної адміністрації залізничного транспорту. Надалі – якщо вартість активів згідно з даними фінансової звітності за останній звітний рік перевищує 250 млн. гривень.

Примітка. Сформовано на основі [92]

Цивільний кодекс України встановлює вимоги щодо порядку проведення аудиторських перевірок акціонерних товариств та емітентів цінних паперів [84].

Таблиця 2.3

Аудит емітентів цінних паперів

Види юридичних осіб	Обов'язковість аудиту	На кого поширюється
Підприємства – емітенти іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, облігацій підприємств і сертифікатів фондів операцій з нерухомістю Професійні учасники фондового ринку	Зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній веб-сторінці з опублікуванням у періодичних або неперіодичних виданнях	На всіх зазначених юросіб, незалежно від кількості найманих працівників, суми річного доходу та інших критеріїв

Примітка. Сформовано на основі [92]

Зазначимо, що з 1 січня 2018 року емітентів цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, приєднали до групи під назвою

«Підприємства, що становлять суспільний інтерес», залишивши незмінною вимогу щодо проведення аудиту та подання фінансової звітності.

Закон України про аудиторську діяльність відноситься до основних законодавчих актів у сфері регулювання аудиту. Саме цей закон визначає місце аудиту в якості необхідного рівноправного елемента фінансово-господарського контролю в державі. Протягом усього часу від прийняття закону до нього вносилися зміни, які були викликані осучасненням підходів до законодавчої бази, якою регламентують вимоги до професії.

Зауважимо, що з 1 січня 2018 року у сфері аудиту відбудуться суттєві зміни. Відповідно до законодавства, не пізніше ніж 30 квітня року, який настає за звітним періодом, підприємства, які відповідають певним критеріям, зобов'язані оприлюднювати річну фінансову та консолідовану звітність разом із аудиторським висновком у повному об'ємі на власній веб-сторінці та/або іншими шляхами у випадках, визначених законодавством:

- підприємства, які становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, що не є емітентами цінних паперів);
- публічні акціонерні товариства;
- суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку;
- підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення.

Зокрема, стосовно фінансових установ з 1 січня вимоги будуть такими:

Таблиця 2.4

Аудит фінансових установ

Види юросіб	Обов'язковість аудиту	На кого поширюється
Банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи, що належать до великих та середніх	Зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством	На всіх зазначених юросіб, крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств

Примітка. Сформовано на основі [92]

Вперше з 2018 року до суб'єктів обов'язкового аудиту віднесено підприємства, які здійснюють діяльність з геологічного вивчення, у тому числі дослідно-промислової розробки, родовищ корисних копалин загальнодержавного значення та/або видобування корисних копалин загальнодержавного значення, та/або виконання робіт (здійснення діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції щодо корисних копалин загальнодержавного значення, та/або транспортування трубопроводами (у тому числі з метою транзиту) вуглеводнів та хімічних продуктів. Зведений перелік суб'єктів природних монополій розміщується щомісяця до 20 числа на офіційному веб-сайті Антимонопольного комітету України.

Таблиця 2.5

Аудит великих підприємств

2017		2018	2019
Види юридичних осіб	Обов'язковість аудиту	Обов'язковість аудиту	Обов'язковість аудиту
Великі підприємства, які є емітентами цінних паперів	У 2017 році обов'язку проведення аудиту окремо не встановлено	Зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством	У 2019 році зберігається той самий обов'язок
Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів	У 2017 році обов'язку проведення аудиту окремо не встановлено	У 2018 році обов'язку проведення аудиту окремо не встановлено	Зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі).

Примітка. Сформовано на основі [92]

До документів другого рівня відносяться стандарти, які застосовуються в країні і визначають загальні питання регулювання аудиторської діяльності, обов'язкові для виконання всіма суб'єктами аудиту.

Під стандартами аудиту в Україні розуміють основні принципи, яких слід дотримуватися під час аудиторських перевірок. Насамперед, аудиторські стандарти дають змогу підтримувати аудиторську діяльність на належному рівні, змушують аудиторів постійно підвищувати науковий та професійний рівень. Крім того, стандарти регламентують систему аудиту, чим допомагають самим аудиторам у виконанні своїх обов'язків.

Затвердження стандартів аудиту в Україні є виключно правом АПУ, тому затверджені стандарти є обов'язковими для аудиторів, аудиторських фірм і суб'єктів господарювання.

АПУ за узгодженням з Міжнародною федерацією бухгалтерів здійснює переклад і видання українською мовою МСА.

Рішенням «Про порядок вживання в Україні Міжнародних стандартів аудиту» Аудиторська палата України ухвалила перехід аудиторської діяльності на Міжнародні стандарти.

Рішенням АПУ «Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів», як національні стандарти, прийняті стандарти аудиту й етики Міжнародної федерації бухгалтерів.

З метою виконання положень Порядку денного асоціації Україна-ЄС АПУ реалізує повноваження, передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність» щодо затвердження стандартів аудиту, шляхом подальшого впровадження Міжнародних стандартів аудиту на національному рівні. Зазначені стандарти розроблені Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, авторські права на них належать Міжнародній федерації бухгалтерів (МФБ).

У 2016 році АПУ за погодженням з МФБ здійснювала переклад нової редакції Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2015 року.

Наприкінці грудня 2016 року МФБ на своєму офіційному веб-сайті опублікувала нове видання стандартів аудиту, а саме: Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2016-2017 року. Експертиза та робота над перекладом зазначеного видання заплановані Аудиторською палатою України на 2017 рік.

Видання Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг 2010, 2012, 2013, 2014 та 2015 років включено до офіційної бази перекладів МФБ та є доступними для ознайомлення українською мовою на офіційному веб-сайті АПУ. Крім того, Україна включена до переліку країн, в яких запроваджено МСА.

Третій рівень охоплює внутрішні стандарти професійних аудиторських об'єднань, а також нормативні акти міністерств і відомств, які встановлюють правила організації аудиторської діяльності та проведення аудиту стосовно конкретних галузей, організаціям та окремих питань оподаткування, фінансів, бухгалтерського обліку, господарського права.

Основною організацією, яка регулює аудиторську діяльність в Україні є Аудиторська палата України (далі – АПУ) – незалежний самоврядний орган, створений згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» для забезпечення регулювання і вдосконалення аудиторської діяльності в Україні як системи незалежного фінансового контролю.

Відповідно до Закону АПУ формується на паритетних основах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів [24].

На території України функціонують регіональні відділення АПУ на правах уповноважених представництв, які є структурним підрозділами, що підзвітні АПУ (без прав юридичної особи). Із числа практикуючих аудиторів

конкретного регіону АПУ призначає Уповноваженого представника АПУ в регіоні.

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» АПУ здійснює сертифікацію осіб, які бажають займатися аудиторською діяльністю; затверджує порядок сертифікації аудиторів, а також за погодженням з НБУ затверджує порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків [24].

Єдині умови та порядок сертифікації аудиторів встановлено нормами «Положення про сертифікацію аудиторів», порядок проведення сертифікації аудиторів банків – нормами «Порядку сертифікації аудиторів банків».

Відповідно до вимог Положення про сертифікацію аудиторів продовження терміну чинності сертифікатів можливе, зокрема, за умови щорічного проходження аудитором удосконалення професійних знань за програмами, затвердженими АПУ. Зазначене нормативне положення відповідає світовій практиці та вимогам Директиви 2006/43/ЄС (зі змінами).

Одним із ключових напрямків контролю аудиторської діяльності в Україні є якість надання аудиторських послуг, що підтверджується створеною суб'єктами аудиторської діяльності системою контролю якості аудиторських послуг.

Аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці, мають розробити та впровадити в свою практику систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що сама аудиторська фірма і аудитор та їх персонал діють відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що надаються аудиторською фірмою і аудитором, відповідають умовам завдання.

Законом України «Про аудиторську діяльність» встановлена норма, відповідно до якої на Аудиторську палату України покладено повноваження,

зокрема, щодо здійснення заходів із організації контролю якості аудиторських послуг в Україні. На виконання цієї норми з 2007 року при АПУ працює Комітет з контролю якості аудиторських послуг.

Четвертий рівень включає внутрішні стандарти аудиторської діяльності, що розробляються аудиторськими організаціями та індивідуальними аудиторами на базі національних стандартів і практики аудиту. Зміст і форма таких документів – прерогатива аудиторських фірм та їх ноу-хау. Такі стандарти визначають якість роботи та престиж аудиторських фірм.

Під внутрішніми стандартами аудиторської компанії прийнято розуміти документи, які деталізують і регламентують єдині вимоги до здійснення та оформлення аудиту, які прийняті і затверджені аудиторською компанією з метою забезпечення ефективності практичної роботи та її відповідності вимогам МСА.

Будь-яка аудиторська компанія або індивідуальний аудитор повинні сформувані свій власний пакет внутрішніх стандартів, який буде в повній мірі відображати підхід компанії або приватного аудитора до проведених перевірок і сформованих після їх закінчення висновками.

Внутрішні стандарти затверджує керівник аудиторської компанії, якщо звичайно установчими документами фірми не передбачено інше. Розроблені внутрішні стандарти регламентують діяльність аудиторів і дозволяють забезпечити додаткові основи для врегулювання розмаїтих конфліктів.

Внутрішньофірмові стандарти аудиту включають в себе:

- загальні положення з аудиту;
- інструкції;
- затверджені стандарти аудиту;
- методичні розробки;
- різні посібники для ефективного ведення аудиторської діяльності.

Це лише незначна частина документів, які в обов'язковому порядку повинні бути застосовані аудиторською компанією при проведенні аудиту.

2.3 Сучасний стан аудиторської діяльності в Україні

Аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи-підприємці, починаючи з 2000 року, щороку подають до АПУ звіт про надані послуги. Станом на 01.01.2016 р. в Реєстрі значились 1008 аудиторська фірма та 99 аудиторів-підприємців. Інформація про кількість суб'єктів підприємницької діяльності, включених до Реєстру у розрізі регіонів станом на 31.12.2016 р., наведена в додатку А, свідчить про зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності упродовж 2016 року.

Аналіз результатів аудиторської діяльності та стану ринку аудиторських послуг свідчить, про те, що аудиторський ринок потерпає від змін, які відбуваються в країні. Так, упродовж 2016 року з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів було виключено 136 суб'єктів аудиторської діяльності, а включено лише 37 суб'єктів аудиторської діяльності [25].

Динаміка зменшення чисельності суб'єктів аудиторської діяльності у відсотках по всіх регіонах України упродовж 2016 року представлена в додатку Б. Так, кількість включених до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності (аудиторських фірм та аудиторів-підприємців) за 2016 рік зменшилася в цілому по Україні на 8,9% (кількість аудиторських фірм – на 7%, а кількість аудиторів-підприємців – на 30,4%), що повторює тенденцію до зменшення у 2015 році, в якому загальна кількість суб'єктів порівняно з попереднім роком зменшилась на 16,5% (кількість аудиторських фірм – на 12,7%, а кількість аудиторів-підприємців – на 43,6%).

Найбільше суб'єктів аудиторської діяльності припинили свою діяльність у Донецькій (на 43,8%), Луганській (на 38,5%) та Тернопільській (на 33,3%) областях. Значно зменшилася кількість суб'єктів аудиторської діяльності у Рівненській (на 26,3%), Закарпатській (21,4%) та Івано-Франківській (20%) областях [25].

Усього в Україні станом на 31.12.2016 р. чинний сертифікат аудитора мали 2646 особи. Інформація щодо кількості аудиторів у 2012-2016 роках наведена на рис. 2.4.

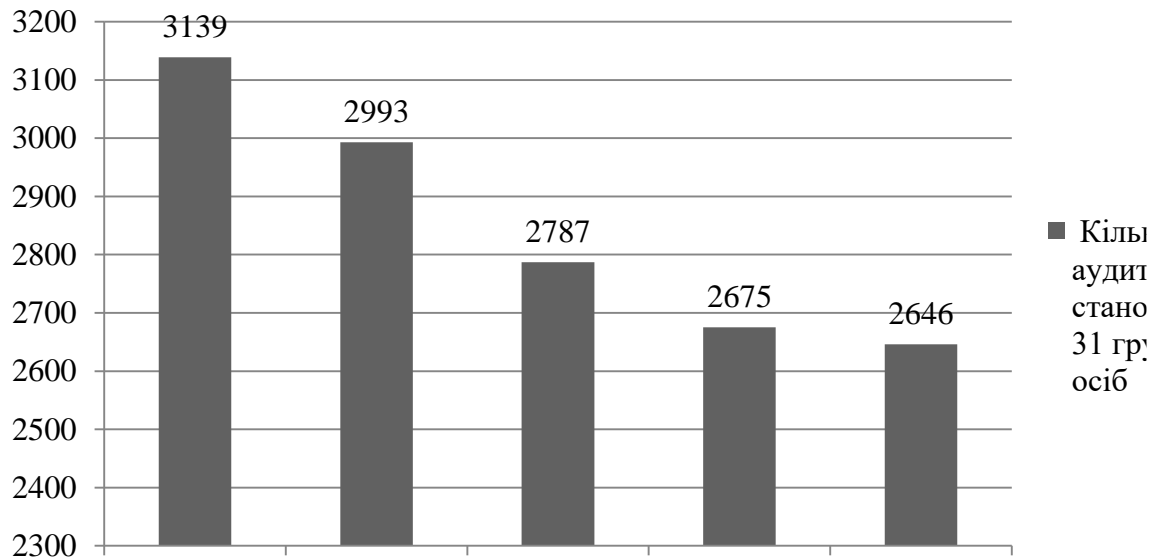


Рис. 2.4 Інформація щодо кількості аудиторів у 2012-2016 роках

Примітка. Сформовано за даними Звіту Аудиторської палати України [25; 26]

За даними рис. 2.4 помітна стійка тенденція щодо зменшення кількості аудиторів за останні 5 років.

Наведена в табл. 2.6 інформація про кількість суб'єктів аудиторської діяльності за 2012 – 2016 роки також вказує на загальну тенденцію до їх зменшення (порівняно з 2012 роком – на 39,7%), що свідчить про відтік суб'єктів господарювання з професії внаслідок дії низки факторів, у тому числі і кризових явищ у суспільстві, і посиленні вимог до аудиторської професії з боку регуляторів, та змін у законодавстві.

Таблиця 2.6

Кількість суб'єктів аудиторської діяльності у 2012– 2016 роках

Рік	Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів станом на 31 грудня	Подано звітів до АПУ		Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, що не подали звітність
		Кількість	% (*)	
2012	1 672	1 609	96,2	63
2013	1 488	1 452	97,6	36
2014	1 326	1 272	95,9	54
2015	1 107	1 071	96,8	36
2016	1 008	1 002	99,4	6

Примітка. Сформовано за даними Звіту Аудиторської палати України [25]

Дані, наведені в додатку В, повідомляють про стан подання звітності за 2016 рік у розрізі регіонів України. Разом із значним зменшенням кількості суб'єктів аудиторської діяльності в Україні (на 8,9%), обсяг наданих послуг

суб'єктами аудиторської діяльності в цілому по країні збільшився порівняно з 2015 роком на 12% або на 211 899,7 тис. грн. Так, обсяг доходу від наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності у 2015 році становив 1 761 202,6 тис. грн., а у 2016 році – 1 973 102,3 тис. грн. (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Обсяг наданих послуг суб'єктами
аудиторської діяльності за 2012 – 2016 роки

Рік	Обсяг наданих послуг, тис. грн.	Надано звітів	Середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності без ПДВ, тис. грн
2012	1 266 826,5	1 609	787,3
2013	1 314 596,3	1 452	905,4
2014	1 291 811,8	1 272	1 015,6
2015	1 761 202,6	1 071	1 644,5
2016	1 973 102,3	1 002	1 969,2

Примітка. Сформовано за даними Звіту Аудиторської палати України [25]

У табл. 2.7 відображено, що приріст середнього доходу на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2016 році порівняно з 2015 роком склав 19,7%, а порівняно з 2014 – 93,9%.

Рис. 2.5 показує динаміку обсягу послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у 2012-2016 роках.

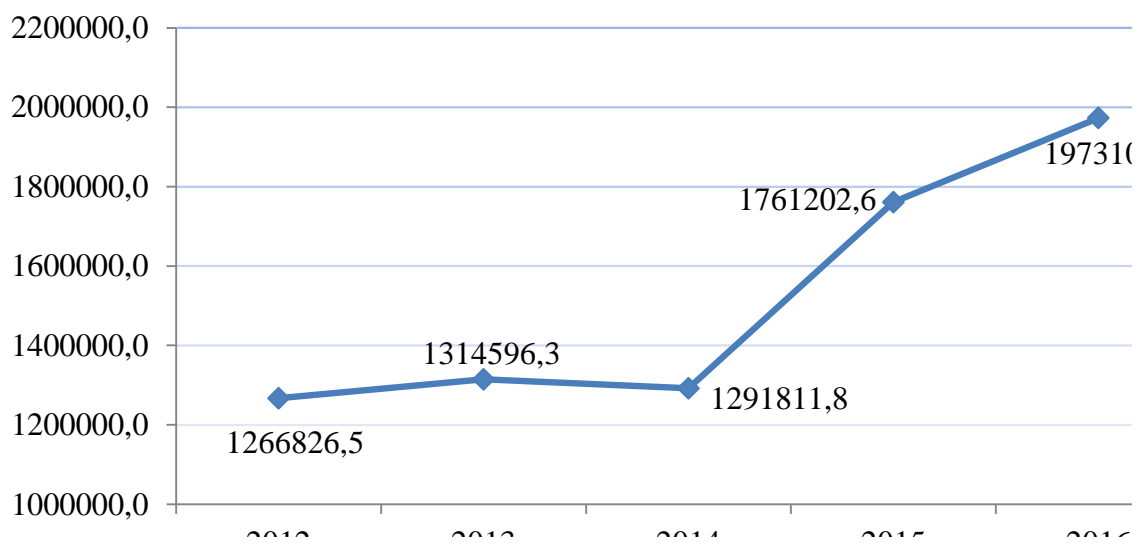


Рис. 2.5 Обсяг послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у 2012 – 2016 роках без ПДВ, тис. грн.

Примітка. Сформовано за даними Звіту Аудиторської палати України [25]

Упродовж 2012 – 2016 років з урахуванням зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності, збільшився щорічний середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності. Наочно це демонструє рис. 2.6.

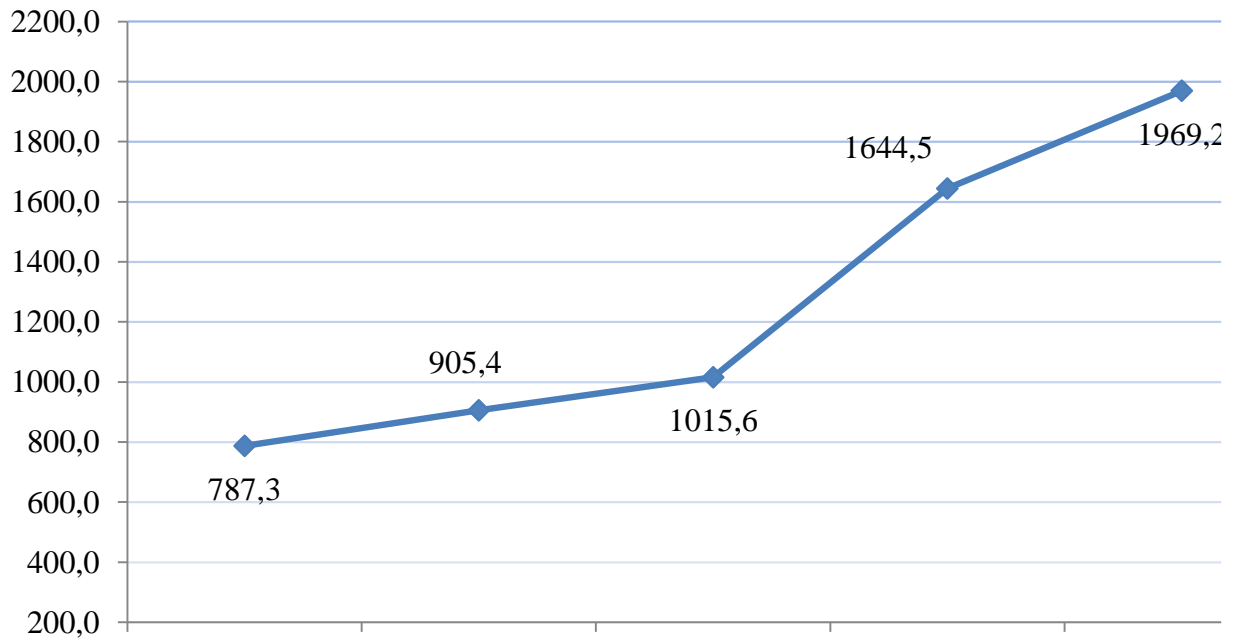


Рис. 2.6 Середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2012 – 2016 роках без ПДВ, тис. грн.

Примітка. Сформовано за даними Звіту Аудиторської палати України [25]

Таким чином, незважаючи на постійне зменшення кількості суб'єктів підприємницької діяльності, які мають право здійснювати аудиторську діяльність, упродовж останніх шести років спостерігається стійка тенденція до збільшення їхнього доходу.

В Україні за 2016 рік надано аудиторських послуг на загальну суму 1 973 102,3 тис. грн. З них по місту Києву та Київській обл. – 1 634 543,8 тис. грн., що становить 82,8% від загальної суми наданих послуг у 2016 році [25].

Таким чином, решта регіонів України надали аудиторських послуг у 2016 році на 338 558,5 тис. грн., що становить 17,2% від загальної суми наданих послуг у 2016 році (рис. 2.7).

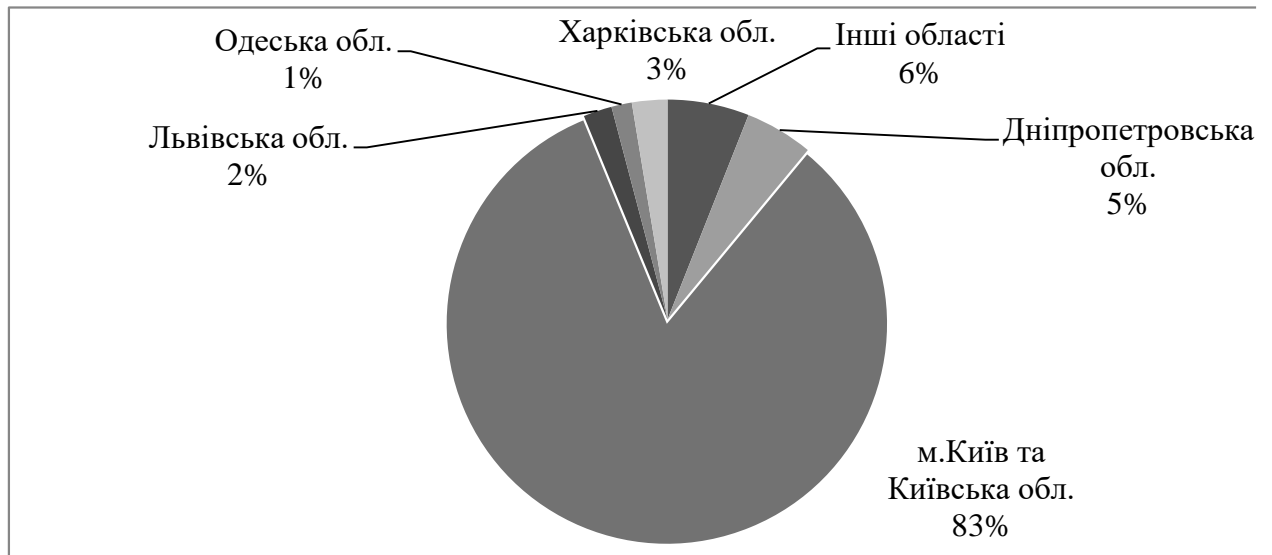


Рис. 2.7 Частка у фактичному обсязі послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у 2016 (%)

Примітка. Сформовано за даними Звіту Аудиторської палати України [25]

У Дніпропетровській обл. за 2016 рік надано послуг на суму 99 331,9 тис. грн, у Харківській обл. – на 51 217,4 тис. грн, у Львівській обл. – на 40 785,3 тис. грн, в Одеській обл. – на 30 531,9 тис. грн. У решті областей України показники фактичного обсягу наданих послуг складають менше 1% від загального обсягу наданих послуг. Інформацію про обсяги послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у 2016 році в розрізі регіонів, наведено в додатку Г.

Найбільший середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2016 році спостерігається у м. Києві та Київській обл. – 3 329 тис. грн, а найменший у Луганській обл. – 127 тис. грн.

Середня вартість одного замовлення по Україні коливається від 9,6 тис. грн (Миколаївська обл.) до 90,8 тис. грн (м. Києві та Київська обл.).

Порівняльну оцінку загального обсягу послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у 2015 – 2016 роках, у розрізі регіонів наведено у додатку Д.

Динаміка показників стану ринку аудиторських послуг у 2016 році порівняно з 2015 роком (у розрізі регіонів, %) наведена у додатку Е.

Інформація свідчить, що на ринку аудиторських послуг постійно відбуваються зміни.

За показником «Кількість звітів, поданих до АПУ» не відбулося змін порівняно із 2015 роком по Вінницькій, Львівській, Одеській та Чернівецькій областях, по інших областях (окрім Волинської та Житомирської, де спостерігається зростання показника на 11,1% та 6,7%) цей показник знизився. Значне зниження показника «Кількість звітів, поданих до АПУ» спостерігається у Луганській (на 46,2%), Донецькій (на 34,1%) та Тернопільській (33,3%) областях [25].

За показником «Кількість замовлень, од.» суттєве зростання спостерігалось у Волинській (на 28%), Львівській (на 27,7%) та Івано-Франківській (на 22,2%) областях. Значне зниження показника «Кількість замовлень, од.» спостерігалось у Чернівецькій обл. (на 41%), Полтавській (на 29,3%), Сумській (на 24,1%) та Тернопільській обл. (на 23,1%).

За показником «Фактичний обсяг наданих послуг» при незмінному показнику «Кількість звітів, поданих до АПУ», спостерігається значне зростання фактичного обсягу наданих послуг у Львівській обл. – на 43,8%, у Одеській обл. – на 24,1%. При незначному коливанні показника «Кількість звітів, поданих до АПУ» спостерігається зростання показника «Фактичний обсяг наданих послуг» у Волинській обл. – на 79,5%, у Хмельницькій обл. – на 54,3%. У 2016 році значне зниження показника «Фактичного обсягу наданих послуг» порівняно із 2015 роком відмічено у Миколаївській – на 27,8% та Луганській – на 27,6% областях [25].

У Полтавській та Закарпатській областях спостерігається зниження кількості замовлень на 29,3% та 11,4% відповідно, при одночасному зростанні фактичного обсягу наданих послуг – на 1,8% та 26,9%, та відповідне підвищення середньої вартості одного замовлення на 43,3% (з 13,8 тис. грн. до 19,8 тис. грн.) та на 43,5% (з 23,3 тис. грн до 33,4 тис. грн) відповідно [25].

Показник «Кількості замовлень на одного суб'єкта» значно збільшився у Луганській, Донецькій та Івано-Франківській областях на 55,4%, 54,4% та 42,6% відповідно, при цьому кількість аудиторських фірм у названих регіонах зменшилась відповідно на 38,5%, 43,8% та 20%.

Надані суб'єктами аудиторської діяльності у 2016 році аудиторські послуги розподіляються по Україні досить нерівномірно.

Порівняно із попередніми роками у 2016 році майже не змінився розподіл замовлень за видами аудиторських послуг, але у порівнянні із 2015 роком спостерігається незначне коливання показників – найбільш затребуваними являються інші професійні послуги [25].

У табл. 2.8 наведено дані про розподіл обсягу за видами послуг у 2016 році у порівнянні із 2015 роком.

Таблиця 2.8

Розподіл обсягу за видами послуг у 2016 році порівняно з 2015 роком

Показник	тис. грн		%	
	2015	2016	2015	2016
Всього по Україні надано послуг	1 761 202,6	1 973 102,3	100,0	100,0
Завдання з надання впевненості – всього	771 840,1	847 171,1	43,8	42,9
Супутні послуги – всього	125 215,1	125 031,9	7,1	6,4
Інші професійні послуги – всього	861 244,7	998 564,4	48,9	50,6
Організаційне та методичне забезпечення аудиту – всього	2 902,7	2 334,9	0,2	0,1

Примітка. Сформовано за даними Звіту Аудиторської палати України [25; 26]

Розподіл замовлень за видами наданих послуг по регіонах України у 2016 році подано в додатку Ж.

Як і у минулі роки у більшості регіонів значну частку складає обов'язковий аудит фінансової звітності. Розподіл видів замовлень у загальному обсязі завдань з надання впевненості по регіонах України у 2016 році наведено в додатку И.

Частка видів замовлень (обов'язкового аудиту фінансової звітності, ініціативного аудиту фінансової звітності, огляду історичної фінансової інформації, завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації) у загальному обсязі завдань з надання впевненості та середня вартість одного замовлення у 2016 році подані в додатку К.

Найвищий показник частки обов'язкового аудиту в загальному обсязі завдань з надання впевненості спостерігається у Луганській – 100%, Кіровоградській обл. – 98,6%, Запорізькій – 94,6% та Рівненській – 93,8%, найнижчий – в м. Києві та Київській обл. – 23,7% (порівняно з 2015 роком – 24,2%). Показник частки обов'язкового аудиту в загальному обсязі завдань з надання впевненості вище ніж 80% спостерігається у Вінницькій – 86,6%, Івано-Франківській – 85,1%, Тернопільській – 85,8%, Хмельницькій – 86,1% та Чернігівській – 86,9% областях [25].

Замовленням з ініціативного аудиту фінансової звітності у 2016 році перевага надавалась у м. Києві та Київській обл. – 60,9 % (порівняно з 2015 роком – 59,5%), та Дніпропетровській обл. – 49% (порівняно з 2015 роком – 68,2%) . Досить високий показник частки ініціативного аудиту в загальному обсязі завдань з надання впевненості (вище як 40%) спостерігається у Закарпатській обл. – 52,8%, Львівській обл. – 66,2%, Харківській та Чернівецькій областях – 49,3%.

Незначну частку у загальному обсязі завдань з надання впевненості у 2016 році складають огляд історичної фінансової інформації та виконання завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації 11,6% та 2,5% відповідно [25].

Кількість замовлень на аудиторські послуги та їх вартість в основному залежать від платоспроможності суб'єктів господарювання в регіонах України.

Як бачимо середня вартість замовлення в цілому по Україні становить 55,5 тис. грн. (у 2015 р. – 49,4 тис. грн), а середня вартість замовлення в м.

Києві та Київській обл. значно більша – 90,8 тис. грн (у 2015 р. – 84,1 тис. грн). Проведений аналіз показав, що середня вартість замовлення в аудиторських компаніях, обсяг наданих послуг яких перевищує 30 млн грн, становить 241,8 тис. грн. Це зумовлено тим, що суб'єкти великого підприємництва, банки, холдинги, страхові компанії та інші за аудиторськими послугами звертаються до аудиторських фірм «Великої четвірки аудиторських компаній» та інших компаній-членів міжнародних аудиторських мереж, які працюють у м. Києві та найбільших адміністративних центрах України, де функціонують бізнес-структури і зосереджена основна кількість практикуючих аудиторів [25].

Наведений аналіз ринку аудиторських послуг наочно демонструє суттєве коливання кількості і вартості послуг у різних регіонах, яке залежить у більшості випадків від концентрації промислових підприємств, платоспроможності самих замовників аудиту та їхнього розуміння вартості та якості аудиторських послуг.

Супутні послуги, що надали аудитори в 2016 році, в загальному обсязі наданих послуг становлять всього 6,4% (у 2015 р. – 7,1%). Кількість суб'єктів, що надавали супутні послуги, протягом 2016 року зросла на 4, і становить 399 (у 2015 р. – 395), або 39,8% від загальної кількості суб'єктів, що подали звітність до АПУ. Розподіл супутніх послуг по регіонах на завдання з виконання узгоджених процедур та завдання з підготовки фінансової інформації за 2016 рік наведено в додатку Л.

У додатку М відображено інформацію про обсяг інших професійних послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у 2016 році, який зріс порівняно з 2015 роком та становить 50,6% від загального обсягу наданих послуг (у 2015 р. – 48,9%).

Розподіл обсягу реалізованих послуг завдань з надання впевненості за організаційно-правовою формою суб'єктів господарювання наведено в додатку Н. Дані свідчать, що в цілому по Україні найбільший обсяг послуг завдань з надання впевненості надано товариствам з обмеженою

відповідальністю – 35,2% (у 2015 р. – 39%) та публічним (відкритим) акціонерним товариствам – 30,4% (у 2015 р. – 31,2%) [25].

Значна частка серед аудиторських фірм та аудиторів, а саме 181 суб'єкт (у 2015 р. – 228), що становить 18,1% (у 2015 р. – 21,3%) від загальної кількості суб'єктів аудиторської діяльності, включених до Реєстру, припадає на суб'єктів, фактичний обсяг наданих послуг яких становить менш як 100 тис. грн. на рік.

Згідно з даними звітності, поданої до АПУ, 92 суб'єктів аудиторської діяльності (9,2% від загальної кількості поданих звітів) не надавали аудиторських послуг упродовж 2016 року, з них 73 – аудиторські фірми та 19 – аудитори-підприємці.

За звітний період 12,6% суб'єктів аудиторської діяльності (у 2015 р. – 12,7%) одержали дохід від 100 до 200 тис. грн, 24,8% (у 2015 р. – 22,5%) – від 200 до 500 тис. грн. та 15,2% (у 2015 р. – 14,1%) – від 500 до 1000 тис. грн.

В Україні тільки 15 аудиторських фірм за рік надали послуг на суму понад 10 млн. грн. кожна (в 2015 році – 13 фірм), проте їхня частка у загальному обсязі наданих послуг становить 66,4% (в 2015 році – 64,8%). 188 аудиторських фірм надали послуг від 1 до 10 млн. грн., їх частка на ринку становить 22,5% (у 2015 р. – 23,2%).

Упродовж 2016 року АПУ організувала та провела три кваліфікаційні іспити на отримання сертифіката аудитора (табл. 2.1), які проводились у два етапи: перший етап – письмове тестування за переліком запитань; другий – письмове розв'язання ситуаційного завдання [25].

Після затвердження АПУ результатів кваліфікаційних іспитів упродовж 2016 року сертифіковано 70 аудиторів, що становить 48,9% від кількості аудиторів, які претендували на отримання сертифіката.

Відповідно до вимог «Положення про сертифікацію аудиторів» продовження терміну чинності сертифікатів можливе, зокрема, за умови щорічного проходження аудиторами удосконалення професійних знань за

програмами, затвердженими АПУ. Зазначене нормативне положення відповідає світовій практиці та вимогам Директиви 2006/43/ЄС (зі змінами).

Таблиця 2.9

Етапи кваліфікаційних іспитів на отримання сертифіката аудитора
у 2016 році

Рішення АПУ щодо призначення дати іспиту	Дата проведення іспитів	Допущено кандидатів до складання іспиту	Кількість осіб, які успішно склали іспит
Перші етапи			
24.12.2015 № 319/3	26.02.2016	36	29
21.04.2016 № 324/3	27.05.2016	27	24
29.09.2016 № 330/2	28.10.2016	62	56
Разом:		125	109
Другі етапи			
28.01.2016 № 321/2	01.04.2016	39	19
26.05.2016 № 325/2	01.07.2016	39	23
27.10.2016 № 332/2	25.11.2016	65	28
Разом:		143	70

Примітка. Сформовано за даними Звіту Аудиторської палати України [25]

Рішенням АПУ від 07.10.2016 р. № 331/2, керуючись, зокрема, «Положенням про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України», з метою забезпечення реалізації заходів, передбачених «Концепцією діяльності Аудиторської палати України на 2016 – 2017 роки», було затверджено «Порядок проведення конкурсу з відбору фахівців для розроблення програм постійного удосконалення знань аудиторів».

Цим Порядком визначається процедура проведення АПУ конкурсного відбору фахівців, що здійснюватимуть розроблення програмних модулів або їх окремих елементів згідно з визначеними АПУ темами.

Так у 2016 році, згідно з рішеннями від 27.10.2016 р. (протокол № 332) та від 22.12.2016 р. (протокол № 335), АПУ було оголошено проведення відповідних конкурсів, за результатами яких затверджено п'ять нових програм. Упродовж 2016 року удосконалення професійних знань загалом пройшли 2314 аудиторів, з них (табл. 2.10).

Удосконалення професійних знань упродовж 2016 року аудитори здійснювали у центрах, з якими АПУ уклала договори щодо підготовки аудиторів до контрольного тестування.

Таблиця 2.10

Контрольне тестування аудиторів за підсумками удосконалення професійних знань за програмами

Назва програми	Кількість
«Актуальні питання застосування в аудиторській практиці Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг»	273
«Аудит фінансових інструментів»	240
«Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності: практика застосування та актуальні зміни»	763
«Міжнародні стандарти фінансової звітності для підприємств малого і середнього бізнесу»	45
«Організація і методика контролю якості аудиторських послуг фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також завдання з надання впевненості і супутні послуги»	353
«Отримання незалежним аудитором розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та використання роботи внутрішнього аудиту»	55
«Практичні аспекти застосування норм Податкового кодексу України при виконанні аудиторами завдань з надання впевненості та інших аудиторських послуг»	250
«Актуальні питання бухгалтерського обліку, аудиту та управління ризиками діяльності банків»	127
«Ринки фінансових послуг в Україні та особливості аудиту фінансової звітності небанківських фінансових установ»	69
Всього	2175

Примітка. Сформовано за даними Звіту Аудиторської палати України [25]

139 аудиторів пройшли удосконалення професійних знань аудиторів через зарахування інших видів удосконалення професійних знань аудиторів, згідно з вимогами розділу VI «Інші види постійного удосконалення професійних знань аудиторів».

У зв'язку зі складною ситуацією, що склалася внаслідок проведення антитерористичної операції та внаслідок тимчасової окупації Автономної Республіки Крим, Аудиторська палата України рішенням від 31.03.2016 р. № 323/12 дозволила аудиторам-військовослужбовцям, які беруть участь у заходах АТО; аудиторам, мобілізованим до військових формувань України; аудиторам, які зареєстровані та проживають в зоні проведення АТО

(Донецька та Луганська області) та аудиторам, що проживають на тимчасово окупованій території (АР Крим), проходження удосконалення професійних знань, у тому числі за 2016 рік, упродовж терміну чинності сертифіката аудитора (у випадках, якщо за період терміну чинності сертифіката було пропущено удосконалення професійних знань не більше як за два роки) та, водночас, зобов'язала вищезазначених аудиторів пройти удосконалення професійних знань у спосіб, визначений Положенням про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України, не пізніше як за два місяці до закінчення терміну чинності сертифіката.

Одним із ключових напрямків контролю аудиторської діяльності в Україні є якість надання аудиторських послуг, що підтверджується створеною суб'єктами аудиторської діяльності системою контролю якості аудиторських послуг.

Аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи-підприємці, мають розробити та впровадити в свою практику систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що сама аудиторська фірма і аудитор та їх персонал діють відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що надаються аудиторською фірмою і аудитором, відповідають умовам завдання.

Система контролю якості аудиторських послуг включає: відповідальність керівництва за організацію контролю якості на фірмі; етичні вимоги; прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом і виконання специфічних завдань; людські ресурси; виконання завдання та моніторинг. Відповідальність за розробку, організацію, впровадження й підтримання ефективного функціонування системи контролю якості несе безпосередньо аудитор, який займається аудиторською діяльністю індивідуально як фізична

особа, а на аудиторській фірмі – посадова особа, яка здійснює керівництво фірмою відповідно до законодавства та установчих документів.

Законом України «Про аудиторську діяльність» встановлена норма, відповідно до якої на Аудиторську палату України покладено повноваження, зокрема, щодо здійснення заходів із організації контролю якості аудиторських послуг в Україні. На виконання цієї норми з 2007 року при АПУ працює Комітет з контролю якості аудиторських послуг (далі – Комітет з контролю якості).

Для підвищення якості аудиторських послуг рішенням АПУ від 31.01.2013 р. № 264/6 введена вимога, згідно з якою для виконання завдань з обов'язкового аудиту, починаючи з фінансової звітності за звітні періоди з 1 січня 2013 року, аудиторські фірми та аудитори зобов'язані пройти перевірку системи контролю якості аудиторських послуг.

Відповідно до вимог Положення про зовнішні перевірки з метою дотримання вимог Директиви 2006/43/ЄС (зі змінами), АПУ запроваджена обов'язкова зовнішня перевірка системи контролю якості аудиторських послуг (яка проводиться не рідше одного разу на п'ять років) усіх суб'єктів господарювання, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Упродовж 2016 року АПУ фактично перевірено 103 суб'єкта аудиторської діяльності з 229, включених до Плану зовнішніх перевірок системи контролю якості на 2016 рік.

Інформацію про результати зовнішніх перевірок системи контролю якості аудиторських послуг у 2016 році в розрізі регіонів подано в додатку 1.

Результати зовнішніх перевірок системи контролю якості аудиторських послуг по кожній аудиторській фірмі опубліковані на офіційному сайті АПУ в Реєстрі аудиторських фірм та аудиторів.

Упродовж 2016 року Комітетом з контролю якості відповідно до Порядку проведення перевірок матеріалів скарг, які надходять до АПУ, щодо недотримання аудиторськими фірмами та аудиторами законодавства України, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів, рішень АПУ

при наданні ними аудиторських послуг, затвердженого рішенням АПУ від 27.11.2008 р. № 196/7 (зі змінами), проведено перевірку 52 суб'єктів аудиторської діяльності.

Зазначені перевірки були проведені у зв'язку із надходженням до АПУ від фізичних та юридичних осіб, а також державних органів скарг, заяв, звернень щодо неналежного виконання професійних обов'язків суб'єктами аудиторської діяльності за результатами надання ними аудиторських послуг, зокрема.

За результатами розгляду скарг щодо неналежного виконання професійних обов'язків аудиторами (аудиторськими фірмами) Аудиторською палатою України прийнято 38 рішень. Згідно з зазначеними рішеннями до аудиторів (аудиторських фірм) упродовж 2016 року було застосовано стягнення у вигляді: попередження (до вісімнадцяти аудиторів), призупинення дії сертифіката аудитора на один місяць (до трьох аудиторів), призупинення дії сертифіката аудитора на три місяці (до шести аудиторів), призупинення дії сертифіката аудитора на шість місяців (до восьми аудиторів), призупинення дії сертифіката аудитора на сім місяців (до одного аудитора), призупинення дії сертифіката аудитора на один рік (до чотирьох аудиторів), анулювання сертифіката (до трьох аудиторів), виключення із Реєстру аудиторських фірм та аудиторів (до одного суб'єкта аудиторської діяльності).

Також, за результатами позапланових перевірок, двом суб'єктам аудиторської діяльності було припинено дію Свідоцтв про відповідність.

Сьогодні на ринку аудиторських послуг відбуваються об'єднавчі процеси, результатом яких стає укрупнення суб'єктів підприємництва для здійснення аудиторської діяльності.

Можна стверджувати, що подальше зростання ринку аудиторських послуг розпочнеться з поліпшенням загальних економічних умов і, як наслідок цього, зі збільшенням кількості і вартості операцій.

Висновки до розділу II

Виникнення і розвиток аудиту в Україні обумовлені суттєвими змінами в економіці країни, ринковим спрямуванням та необхідністю незалежного об'єктивного контролю діяльності підприємств недержавної форми власності та професійного підтвердження достовірності звітності, яка надається користувачам, зацікавленим сторонам. Вагомою причиною повільного розвитку аудиту в Україні є те, що наша держава впродовж багатьох століть не була самостійною, а перебувала у складі інших держав.

Аудит – категорія історична, він розвивається разом з розвитком суспільства, його економічної системи як складової ринкової економіки та притаманних їй суспільних відносин. З початком трансформаційних процесів в Україні аудит, як інститут, а не просто інструмент економічного контролю, виявився потрібним з перших років становлення ринкової економіки. Тобто фактично розвиток аудиту в Україні започатковано після розпаду Радянського Союзу і створення незалежної держави. Як професія в Україні аудит утвердився у 1993 році згідно з прийнятим Законом України «Про аудиторську діяльність».

Проведене дослідження дозволило поділити розвиток аудиту в Україні на чотири етапи, останній з яких триває з 2003 року до теперішнього часу і характеризується як перехід до Міжнародних стандартів аудиту та адаптація аудиторської діяльності до МСА.

Аудиторська діяльність в Україні регулюється з урахуванням того досвіду, що склався у міжнародній практиці. В Україні система нормативного регулювання аудиторської діяльності охоплює рівні, кожен з яких характеризується сукупністю певних видів нормативних документів, сферою регулювання та ступенем їх деталізації.

Аналіз результатів аудиторської діяльності та стану ринку аудиторських послуг свідчить, про те, що аудиторський ринок потерпає від змін, які відбуваються в країні, кризових явищ у суспільстві, і посиленні вимог до аудиторської професії з боку регуляторів, та змін у законодавстві.

РОЗДІЛ III

ТЕНДЕНЦІЇ, ПЕРСПЕКТИВИ ТА ПРОБЛЕМАТИКА РОЗВИТКУ АУДИТУ

3.1 Проблеми розвитку аудиту в Україні в контексті європейської інтеграції

Незалежний аудит є досить новою сферою як наукової так і практичної діяльності в Україні, тому має певні недоліки у своєму функціонуванні.

Найперше, це стосується браку методологічних засад. В Україні в цілому об'єктивно відчувається недостатність вітчизняної фахової літератури, а тим більше докладних методичних та практичних розробок, посібників з ведення аудиту, що є суттєвою прогалиною у формуванні методології аудиту, вимагає науково обґрунтованих розробок та їх практичного втілення.

Сучасні глобалізаційні процеси поглиблюються під впливом сукупності об'єктивних політичних, економічних та соціальних факторів, серед яких можна виділити [45, с. 426]:

1. Геополітичні.
2. Науково-технологічні.
3. Економічні та екологічні.

Розвиток бізнесу вимагає високого рівня професіоналізму аудиторів, їх належної кваліфікації, які можуть стати запорукою конкурентоспроможності та забезпечення економічного розвитку вітчизняних суб'єктів аудиторської діяльності.

Входження України у світовий економічний простір та конкурування зі світовими лідерами потребує відповідності фаховості вітчизняних аудиторів та відповідності європейським вимогам. Діюча в Україні методологія та практика аудиту лише частково відповідає європейським стандартам і потребує її відповідного перегляду. Багато площин аудиторської діяльності в Україні вимагають доопрацювання та розвитку адекватно до вимог ЄС.

Євроінтеграційні процеси, які відбуваються в Україні, впровадження МСФЗ, зумовлюють зміни у сфері аудиту, аудиторської професії, аудиторської діяльності в цілому.

В Україні постійно розробляються рекомендації щодо приведення законодавства України у відповідність до законодавства ЄС, здійснюється моніторинг ефективності реформування українського законодавства, розробленого відповідно до законодавства ЄС, а питання реформування обліку та звітності знайшли своє відображення в Угоді про асоціацію України та ЄС, в рамках якої на Україну покладається зобов'язання привести своє законодавство у відповідність з міжнародними стандартами.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) утверджують єдині вимоги щодо проведення аудиту в різних країнах, ведення обліку, оцінку його якості, формування фінансової звітності, а також вимоги щодо підготовки кваліфікованих аудиторів.



Рис. 3.1 Необхідність стандартизації аудиторської діяльності

Примітка. Джерело [10, с. 204]

Побудова системи аудиту за міжнародними стандартами в ЄС в даний час є однією з головних тем обговорення в наукових та практичних колах.

Для забезпечення поступу потрібна спільна робота на міжнародному рівні. Компанії, які прийняли міжнародні стандарти обліку та фінансової звітності (МСБО, МСФЗ3) поступово визнають доцільність прийняття міжнародних стандартів аудиту (International Standards on Auditing, ISA).

Для впровадження ISA на рівні ЄС необхідно забезпечити ефективну підтримку з боку керівництва країни, забезпечити прозорість та доступність стандартів для їх користувачів. Державне регулювання аудиту повинно проходити за схемою, розробленою Радою з міжнародних аудиторських і гарантуючих стандартів (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) і Радою з нагляду за громадським інтересом (Public Interest Oversight Board, PIOB) [2, с. 257].

Як було досліджено в другому розділі магістерської роботи, в країнах ЄС поширені дві протилежні концепції регулювання аудиту. Зокрема, в таких країнах, як Австрія, Іспанія, Франція, Німеччина розповсюджена концепція державного регулювання аудиту, при якій аудиторська діяльність строго регламентується центральними органами влади. Концепція саморегулювання, згідно з якою аудиторська діяльність регулюється переважно професійними незалежними аудиторськими об'єднаннями та орієнтована на потреби користувачів, розвинена у Великобританії [40].

Директива 2006/43/ЄС розглянуто основні принципи за якими має функціонувати ефективна система суспільного нагляду. До них відносяться: прозорість; адекватне фінансування; обов'язковість суспільного нагляду для всіх без винятку суб'єктів аудиту; право проводити, за потреби, розслідування стосовно діяльності аудиторів та аудиторських фірм і застосовувати відповідні заходи за їх наслідками; здійснення керівництва системою непрактикуючими особами, які мають знання у сферах обов'язкового аудиту. Саме вказаний документ є одним із основних для країн, в яких нагляд за якістю аудиторських послуг здійснюють суспільні організації. До нього також звертаються і різні міжнародні організації, в основі діяльності яких лежить нагляд за діяльністю суб'єктів аудиту. До яких

можна віднести: Рада з нагляду за дотриманням суспільних інтересів (РІОВ), Європейська група органів нагляду за аудиторами (ЕГАОВ), Рада з нагляду за діяльністю публічних бухгалтерів (аудиторів) РСАОВ.

Як зазначає Макарчук О., основні проблеми та невідповідності проявляються в питаннях процедури формування та складу наглядових органів аудиту, фінансування, прозорості та контролю за аудиторською діяльністю [40].

Основне завдання аудитора це не перевірити звітність, а допомогти власнику чи інвестору зрозуміти, що відбувається на підприємстві, отримати достовірну інформацію про стан справ на підприємстві, що сприятиме його подальшому розвитку і є важливою складовою розвитку українського бізнесу.

Аудит повинен передавати якісну інформацію на основі об'єктивної оцінки активів, капіталу, зобов'язань підприємства у зовнішнє середовище для того, щоб користувачі могли приймати певні рішення.

Основним напрямом розвитку аудиторської діяльності в Україні є контроль якості аудиторських послуг. Взаємна довіра країн до результатів аудиту базується на визнанні в ЄС системи нагляду та контролю якості аудиту. Одним з положень Директиви ЄС № 2006/43/EU є створення громадських наглядових органів, в яких регулювання проводиться спеціалістами, які не є практикуючими аудиторами, але є фахівцями в галузях економіки та права. Органи нагляду відповідають за якість роботи аудиторських фірм, проводять контроль якості аудиту, слідкують за підвищенням рівня кваліфікації аудиторів та мають право застосовувати дізнання та дисциплінарні міри до аудиторів та аудиторських фірм [40].

Водночас практикується тісне співробітництво всіх регуляторів, які функціонують у сфері моніторингу аудиту, також існує принцип невідворотного покарання за неетичну та непрофесійну поведінку [75].

З 2007 року при АПУ для здійснення повноважень щодо організації контролю за якістю аудиторських послуг працює Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг.

Порівняння правил вітчизняного та європейського законодавства та дослідження системи освіти аудиторів в ЄС свідчать про недостатньо високий рівень підготовки майбутніх аудиторів в Україні та необхідність підвищення якості їх освіти.

У Директиві Європейського Парламенту та Ради 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності окремо узаконено вимоги до освіти аудиторів, які визначають, що фізична особа може бути допущена до проведення обов'язкового аудиту лише після досягнення рівня освіти, передбаченого для вступу в університети, або еквівалентного йому рівня, проходження курсу теоретичного навчання, практичного навчання та складання випробування на професійну компетентність на рівні університетських випускних іспитів або на еквівалентному їм рівні, який організовується або визнається відповідною державою-членом [22].

Для теоретичної та практичної підготовки аудиторів в Україні використовуються затверджені АПУ програми.

Якщо порівняти вимоги ЄС, то для теоретичної підготовки Директивою 2006/43/ЄС визначається перелік з десяти основних та дев'яти додаткових дисциплін, якими повинні володіти майбутні аудитори на рівні теоретичної підготовки [22]. Отже, рівень вимог в Україні щодо освіти аудиторів є недостатнім. Крім цього, слід враховувати, що підготовки аудиторів в ЄС досить тісно пов'язана з системою вищої освіти, чого, на жаль, не можна сказати про Україну.

Вимоги щодо практичної підготовки визначаються Директивою 2006/43/ЄС як необхідність проходження практичного навчання протягом трьох років у сфері аудиту річної звітності або консолідованої звітності.

При цьому дві третини такого навчання мають бути пройдені разом з кваліфікованим аудитором [22].

В Україні Законом про аудиторську діяльність визначено необхідність підтвердження практичного досвіду роботи не менше 3-х років поспіль на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора [24]. Відповідно, національне законодавство дає ширші можливості з точки зору отримання практичного досвіду, але обмежує набуття спеціальних вмінь та навичок, які властиві саме аудиторській діяльності.

Директива 2006/43/ЄС визначає також можливості щодо одержання кваліфікації лише за тривалий практичний досвід, що в Україні не практикується взагалі.

Для забезпечення європейських вимог система освіти аудиторів в Україні має мати багаторівневий характер. Згідно ст. 13 Директиви 2006/43/ЄС аудитори зобов'язані приймати участь у програмах безперервної освіти з метою збереження теоретичних знань, професійних навичок та цінностей на достатньо високому рівні, причому в разі невиконання вимог щодо безперервної освіти передбачене застосування відповідних санкцій [22].

Приведення системи підготовки та сертифікації аудиторів у відповідність до європейських вимог та норм міжнародних професійних освітніх стандартів дозволить підвищити якість підготовки майбутніх аудиторів, створить основу для покращання професійного рівня та кваліфікації вітчизняних аудиторів, забезпечить загальне зростання якості надання аудиторських послуг.

Незважаючи на світову тенденцію до надання аудиторськими фірмами послуг, які є не сумісними при проведенні обов'язкового аудиту достовірності фінансової звітності, вітчизняні аудиторські фірми продовжують надавати супутні послуги, здійснюють консалтинг, бухгалтерський аутсорсинг, встановлення облікового програмного

забезпечення. Небагато українських аудиторських організацій спеціалізуються винятково на аудиті, більшість йде шляхом надання широкого спектра послуг, починаючи від ведення обліку та закінчуючи консалтингом, автоматизацією, бюджетуванням, питаннями бізнес-проектів, розробкою та впровадженням програмного забезпечення, автоматизацією податкових розрахунків та ін. Це пояснюється намаганням утримати клієнтів, знаходячи альтернативні джерела доходів.

Нестабільна економічна ситуація, що склалася в Україні, потребує вирішення низки проблем, які існують у професійній діяльності аудиторів, аудиторських фірм і унеможливають подальший успішний розвиток аудиту.

Оцінки тенденцій розвитку аудиторської діяльності та українського ринку аудиторських послуг за останні двадцять років дозволили нам виокремити тенденційні напрямки вітчизняного аудиту [15].

По-перше, розширюється правове поле спостереження та контролю за аудиторською діяльністю.

По-друге, спостерігається певне розшарування суб'єктів аудиту на успішні фірми й фірми, так звані «аутсайдери», з'являється умовно «реальний сектор» професійних аудиторських послуг.

Найуспішніші з точки зору фінансових результатів аудиторські компанії зосереджені в Києві, Донецьку, Дніпропетровську, Одесі, Львові та Харкові.

На динаміку ділової активності аудиторських фірм та їх розміщення на території України впливає стан і розвиток національної економіки, окремих її галузей, розміщення виробничих сил тощо.

По-третє, активність діяльності аудиторських фірм, їхні доходи і оплата праці аудиторів суттєво відрізняються по регіонах.

По-четверте, у загальній кількості замовлень, що виконуються вітчизняними аудиторами, переважає частка завдання з надання впевненості.

По-п'яте, спостерігається розширення діапазону аудиторських послуг. Ціни на них значною мірою коливаються, залежно від регіону (спостерігається, що вони дорожчі в регіонах, де концентрація капіталу та наявність потужних суб'єктів господарювання більша, ніж в інших регіонах) та від економічно-політичних проявів у країні. Найвищі ціни встановлені в Києві, Дніпропетровську, Одесі та Харкові. Найбільший середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності спостерігається в Києві та Київській області, а найменший – у Луганській та Миколаївській [25].

По-шосте, поряд із вітчизняними аудиторськими фірмами і аудиторами - приватними підприємцями в сфері аудиту працюють міжнародні аудиторські компанії, яким належить третина українського ринку аудиторських послуг. Середньорічний темп приросту бізнесу міжнародних аудиторських компаній становить майже 30%, їх клієнтами переважно є транснаціональні компанії й крупні вітчизняні підприємства .

Головними суб'єктами на ринку аудиторських послуг в Україні є іноземні компанії, які мають довіру іноземних партнерів, використовують передові методики та технології. Як наслідок – більша та найцікавіша для вітчизняних аудиторів частина ринку аудиторських послуг України належить саме цій «Великій четвірці» (Ernst&Young, Deloitte, Pricewaterhouse Coopers, KPMG).

Змушені констатувати, що вітчизняні аудиторські фірми є неконкурентоспроможними в порівнянні з фірмами-нерезидентами, що обумовлено об'єктивними і суб'єктивними чинниками українського сьогодення. Лише незначна кількість національних аудиторських фірм, що належать до суб'єктів крупного бізнесу (переважно м. Київ), можуть конкурувати з міжнародними аудиторськими компаніями [15].

Поряд із наведеними негативними факторами, що стримують розвиток аудиту в Україні, цікавим фактом залишається середній рівень

рентабельності діяльності вітчизняних фірм, який складає приблизно 25%, у той час як в іноземних аудиторських фірмах – 44%.

По-сьоме, характеризуючи тенденції зміни економічної ситуації в країні, з поступовим розвитком та удосконаленням аудиту, слід відмітити позитивний вплив, спрямований на державне регулювання. Сьогодні за рахунок здійснення незалежного аудиту спостерігається:

- державні органи, спираючись на звіти аудиторів, потребують менше часу та сил;
- значна економія державних коштів, які витрачаються на утримання контрольно-ревізійного апарату;
- надходження додаткових коштів до бюджету за рахунок сплати аудиторськими фірмами (аудиторами-підприємцями) податків.

По-восьме, позитивним явищем на українській арені аудиту також є те, що у 2012 році з'явилась перша вітчизняна комп'ютерна програма управління аудиторською діяльністю «КІТ. Аудит», створена для забезпечення:

- повної відповідності міжнародним стандартам та національним законодавчим нормам проведення аудиту;
- суттєвого зменшення собівартості аудиторської перевірки;
- значного підвищення якості та прозорості діяльності аудиторської фірми.

Отже, бачимо, що хоча аудит в Україні являє собою цілісну систему з сучасним кадровим, нормативно-правовим, інформаційно-методичним та програмно-технологічним потенціалом, який детально оновлюється, проте у зв'язку з порівняно невеликим досвідом функціонування аудиторської діяльності, існує ціла низка проблемних питань, які потребують якнайшвидшого вирішення, проте разом з тим наша країна має і потужний потенціал та перспективи розвитку незалежного аудиту [15]. Із вищесказаного можна зробити висновок, що в аудиторській діяльності в нашій державі разом з певними надбаннями, існує і коло проблем, пов'язаних із використанням і подальшим розвитком аудиту.

3.2 Фактори загрози незалежності аудиту та шляхи їх вирішення в світі

Корупція є одним з основних дестабілізуючих факторів в бізнесі багатьох країн. До числа пріоритетних сфер відноситься боротьба з корупцією в економіці. У цивілізованих і економічно розвинених країнах світу важлива роль в цій справі відводиться аудиту.

Однак крах компанії «Енрон» (США) та інших великих компаній на Заході, в основі яких, крім прорахунків в менеджменті, лежали і економічні злочини, похитнув і цей «бастіон», оскільки співучасниками останніх були і аудитори, які підтверджували достовірність інформації їх фінансової звітності (яка, зауважимо, не була об'єктивною і реальною) [23].

Такі недоліки в діяльності аудиторів, які не виконали свої професійні обов'язки, завдали істотної шкоди професії і породили в суспільстві чималий скепсис щодо здатності професійних бухгалтерів і аудиторів виконувати чесно і сумлінно покладену на них місію з підготовки та надання високоякісної фінансової звітності. Щоб змінити ситуацію і направити її розвиток назад, Міжнародній федерації бухгалтерів (далі – МФБ) довелося приймати ряд екстрених заходів, в тому числі вносити зміни в Кодекс професійної етики МФБ, і перш за все – 8-й розділ «Незалежність» [32].

У Кодексі поняття «незалежність» трактується як:

– незалежність образу мислення, що дозволяє висловити думку, на яку не діють фактори, що перешкоджають формуванню сумлінного професійного судження і дозволяють людині діяти чесно, об'єктивно і ставитися до роботи з професійним скептицизмом;

– зовнішня незалежність – це уникнення фактів чи обставин, значимість яких настільки велика, що інформована про них третя сторона може поставити під сумнів, що об'єктивність фірми або члена команди по підтвердженню достовірності інформації не погіршилася до неприйняттого рівня.

Оновлена частина Кодексу етики МФБ, присвячена «незалежності» – це досить об'ємний документ, який містить 157 параграфів, в яких докладно викладені і розглянуті ситуації і обставини, коли цей принцип може опинитися під загрозою при проведенні робіт, пов'язаних з підтвердженням інформації, що міститься у фінансовій звітності; а також надано рекомендації щодо проведення відповідних запобіжних заходів у таких ситуаціях з метою повного усунення або хоча б скорочення до прийняттого рівня ризиків порушення принципу незалежності [32].

Однак передбачити всі випадки життя практично неможливо. Це в повній мірі усвідомлювали і автори Кодексу етики МФБ, в одному з параграфів якого вони констатували, що «нові досягнення і тенденції в бізнесі, еволюція фінансових ринків, швидкий розвиток інформаційних технологій і пов'язані з цим наслідки для управління і контролю не дозволяють скласти вичерпний перелік всіх ситуацій, коли надання інших послуг клієнту може завдавати шкоди незалежності бухгалтера, який здійснює завдання з підтвердження достовірності інформації, а також перерахувати, що сприяють зниженню цих ризиків».

Серед заходів для скорочення до прийняттого рівня загроз порушення незалежності, що виникають при наданні клієнту, поряд з послугами з підтвердження достовірності фінансової звітності в Кодексі етики МФБ вказані: «...Політики і процедури, що забороняють даним фахівцям приймати управлінські рішення за клієнта або брати відповідальність за його рішення: обговорення питання незалежності в частині надання послуг крім передбачених завданням з підтвердження достовірності інформації з особами, що відповідають за управління, наприклад з аудиторським комітетом; існуючі у клієнта політики щодо надання послуг крім передбачених завданням з підтвердження достовірності інформації стосовно фірмі, яка надає такі послуги, залучення додатково професійного бухгалтера, який не є членом команди по підтвердженню достовірності інформації, для проведення аналізу виконаної роботи або надання консультацій в разі

необхідності, залучення додаткового професійного бухгалтера, який не є співробітником фірми, для надання підтвердження по окремому аспекту завдання з підтвердження достовірності інформації; підтвердження від клієнта визнання своєї відповідальності за результати роботи, виконаної фірмою; інформування осіб, відповідальних за управління, про суть і розмір гонорару за надані послуги; організація роботи таким чином, щоб співробітники, що надають ці послуги, не брали участі в завданні з підтвердження достовірності інформації».

Однак, незважаючи на важливість усіх цих норм і правил, в окремих країнах їх вважають напівзаходами, і вони пішли набагато далі в посиленні законодавства в даній сфері.

Так, в США після краху «Енрон» і ряду інших компаній в червні 2002 року Сенатом був схвалений Закон, відомий як «Акт Сарбейнса-Окслі» (Sarbanes / Oxley), який заборонив аудиторським фірмам взагалі займатися консультативною роботою з клієнтами по ряду питань (зокрема, з оподаткування; постановці внутрішнього контролю та ін.) [23].

В Україні в Законі про аудиторську діяльність таких обмежень в цій частині немає. Більш того, в ньому серед переліку супутніх аудиту послуг, якими аудиторські фірми і окремі аудитори можуть займатися, є і такі, як податкове консультування, складання фінансової (бухгалтерської) звітності, бухгалтерське консультування; аналіз фінансово-господарської діяльності організацій і індивідуальних підприємців, економічне та фінансове консультування; управлінський та правове консультування, автоматизація бухгалтерського обліку і впровадження інформаційних технологій; оцінка вартості майна, а також підприємницьких ризиків тощо. У Законі «Про аудиторську діяльність» є лише часткове обмеження в даній галузі.

У нормативних документах, що регламентують діяльність в Україні, не знайшли відображення багато з перерахованих вище запобіжних заходів для скорочення до прийняттого рівня ризиків при підтвердженні достовірності фінансової звітності клієнтів, коли аудитори надають їм й інші послуги. Ці

«діри» в вітчизняних нормативних актах та інших документах, що регламентують аудиторську діяльність, необхідно усунути.

Такий захід дозволила б певною мірою підвищити роль аудиторів в захисті інтересів акціонерів і частково скоротити поле для корупції в цьому виді бізнесу.

Однак не можна сподіватися і розраховувати на те, що в боротьбі з корупцією будуть досягнуті вражаючі результати. Причин тому багато, серед яких одне з перших місць належить до вельми спірного правила, відповідно до якого винагороду за роботу аудиторам призначають, як правило, керівники компаній, достовірність фінансової звітності яких вони підтверджують. І не завжди аудитори можуть протистояти тиску з боку керівництва компаній, що роблять ті чи інші правопорушення і не бажають, природно, щоб вони відкривалися у фінансовій звітності.

Щоб усунути таку загрозу незалежності аудиту, в США останнім часом активно обговорюється ідея професора з Нью-Йоркського університету Джошуа Ронена (Joshua Ronen), суть якої зводиться до того, що аудиторів повинен наймати не клієнт (фірма), а страхова компанія і вона ж зобов'язана виплачувати їм винагороду. А вартість аудиторських послуг клієнт (фірма) повинен оплачувати страхової компанії. Цей захід носить радикальний характер, поки що не узаконена в США. Однак заслуговує на те, щоб пильно до неї «придивилися» законодавці, оскільки ідея несе в собі ряд безперечних переваг і є потенційно потужним інструментом в боротьбі з корупцією в бізнесі взагалі, і в аудиторському – зокрема [95].

У вітчизняній практиці законодавчо не відрегульований і ряд інших питань, пов'язаних з виплатою гонорарів організаціями за аудиторські послуги і порядком визначення їх вартості. В окремих країнах, наприклад у Франції, діють норми витрат робочого часу на проведення аудиту фірм (диференційовані в залежності від їх розмірів і ряду інших факторів), які аудитори зобов'язані дотримуватися.

Що ж стосується розмірів гонорарів, то тут їх визначають за домовленістю сторін. Якщо між ними згоди не досягнуто і аудитор вважає, що розміри гонорару занижені, то він має право звернутися в регіональну аудиторську компанію, а також в дисциплінарний юридичний орган, який займається розбором цих суперечок і виносить по ним рішення.

В Україні законодавчо не встановлені ні норми часу на проведення аудиту (в результаті він може тривати нескінченно довго і непродуктивно відволікати частину управлінського апарату про повсякденних справ), ні обмежень (хоча б в рекомендаційному порядку) розмірів гонорарів за аудиторські послуги, що призводить на практиці в ряді випадків до виникнення аномальних явищ. Відсутній серед професійних структур і орган (крім АПУ, яка крім іншого виконує безліч покладених на неї обов'язків), який розглядав би суперечки подібного роду, а також різні «колізії», що виникають між аудиторами та клієнтами в даній сфері. Наведення тут певного порядку відноситься до числа давно назрілих проблем.

Зауважимо, що і в Кодексі етики МФБ не всі з розглянутих аспектів отримали належне відображення в тій його частині, що присвячена гонорарам фірм і порядку їх визначення. Тут обмежилися розглядом випадків, які можуть призвести до виникнення особистої зацікавленості і небезпеці втратити того чи іншого клієнта або групи взаємозалежних клієнтів в аудиторській фірмі, якщо в загальній її виручці надходження від нього (них) складають значну частину; або, коли така ситуація характерна для окремого партнера аудиторської фірми; або, коли платежі за надані професійні послуги не виплачуються протягом тривалого часу (наприклад, до подання фірмою звіту за наступний рік); або, якщо фірма взялася виконати завдання з підтвердження достовірності фінансової звітності клієнта на умовах оплати своїх послуг за ціною, значно нижче, ніж та, за якою оплачувалися послуги попередньої фірми або пропонували конкуренти; або, коли фірма отримує так звані умовні винагороди за послуги, що надаються

клієнту, не передбачені завданням з підтвердження достовірності інформації, що міститься у фінансовій звітності [32].

Все це ставить під загрозу незалежність аудиторів, в зв'язку з чим в Кодексі етики МФБ наказаний по кожному з вищевказаних випадків перелік заходів, які фірми повинні прийняти для скорочення даного ризику до прийняттого рівня.

У Кодексі етики МФБ міститься норма, відповідно до якої аудиторська фірма або член команди по підтвердженню достовірності фінансової звітності, не повинні приймати від клієнта подарунки і знаки гостинності. Виняток становлять випадки, коли їх вартість незначна [32].

Серед факторів, що сприяють зародженню корупції в аудиторському бізнесі, не останнє місце займає і невирішене належним чином питання з ротацією аудиторських фірм, які обслуговують клієнтів у питаннях підтвердження достовірності їх фінансової звітності.

Тривала співпраця між ними нерідко призводить до того, що аудиторська фірма починає ставитися до свого клієнта, так би мовити, з «надмірною симпатією». У світі не вщухають дискусії з питань ротації аудиторських фірм. У кризові періоди, коли відбуваються банкрутства великих компаній, вони зростають з новою силою.

І треба відзначити, що прихильників ідеї обов'язкової ротації аудиторських фірм через кожні 3-5 років співпраці з клієнтом по підтвердженню достовірності їх фінансової звітності в світі досить багато. Однак чимало і таких, які не поділяють цю точку зору, наводячи в якості доказів наступні аргументи. Основна маса аудиторії не замішана в корупційних справах і сумлінно виконує свої функції. До того ж постійна співпраця в цій сфері аудиторської фірми з клієнтом дозволяє їй набагато глибше вивчати його діяльність, а також фінансовий стан, можливі перспективи розвитку і т.п.

І тим не менше загроза порушення принципу незалежності в даному випадку (як його на Заході називають «ризик обізнаності») існує. Тому не

можна не застосовувати відповідні запобіжні заходи для його зниження до прийняттого рівня.

У Кодексі етики МФБ в зв'язку з цим встановлено для аудиту компаній, чиї акції котируються на фондовому ринку, такі правила [32]:

- поетапна заміна лідируючого партнера для завдання з підтвердження достовірності інформації протягом обумовленого періоду часу, як правило, до семи років;

- партнер, зміна якого відбувається через заданий проміжок, не повинен знову отримати роль лідируючого партнера завдання протягом певного часу, як правило, двох років.

Причому в окремих випадках допускаються виключення і застосовується більш «гнучкий» підхід: зокрема, коли ротація цього партнера через розміри аудиторської фірми неможлива або не представляє собою в даному випадку адекватну запобіжний засіб; або коли «збереження цього партнера на даній позиції є важливим для клієнта, наприклад, в результаті такого переведення в структурі аудиту клієнта відбудуться великі зміни». Зауважимо, що в якості лідируючого (або ведучого) партнера за завданням в даному випадку виступає, як правило, той, хто відповідає за підписання звіту про перевірку фінансової звітності клієнта.

Разом з тим залучення одних і тих же фахівців до робіт з підтвердження інформації, що міститься у фінансовій звітності клієнта, протягом тривалого часу (тобто кількох років) також в собі таїть загрозу «ризиків обізнаності». Кодекс етики МФБ наказує і в цьому випадку вживати заходів обережності. До останніх віднесені [32]:

- розгляд можливості виключення цих осіб з команди по підтвердженню достовірності інформації;

- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не є членом команди по підтвердженню достовірності інформації, для проведення аналізу виконаної роботи або консультацій в разі потреби;

- проведення незалежного внутрішнього аналізу якості.

3.3 Розвиток сучасних видів і форм аудиту

Вивчення вітчизняної та зарубіжної літератури з аудиту підтверджує неоднозначність поглядів науковців та спеціалістів щодо видів аудиту та його класифікацію.

Таким чином, на сьогоднішній день існують різні підходи до класифікації аудиту, що пояснюється застосуванням для цього різних ознак і методів класифікації.

Найпоширенішою є класифікація, розглянута на рис. 3.2.

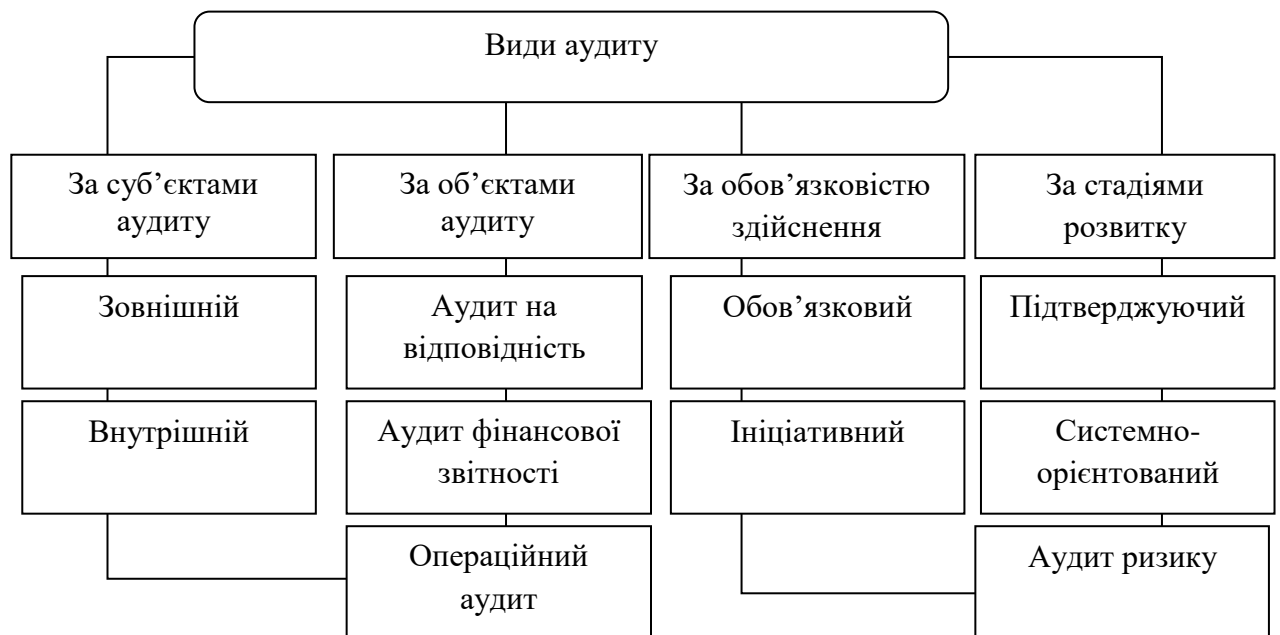


Рис. 3.2 Класифікація видів аудиту

Примітка. Узагальнено самостійно.

Історична класифікація аудиту базується на цілях і методах аудиту на різних етапах його існування. Із зарубіжної літератури і практики відомо, що аудит має кілька історичних підходів: підтверджуючий аудит; процедурний аудит; системний аудит; аудит зон ризику.

За характером виконуваної аудиторської роботи виділяють три типи аудиту: операційний аудит; аудит на дотримання нормативних вимог; аудит фінансової звітності. За ініціативою здійснення аудит поділяють на обов'язковий (регламентований) та добровільний (ініціативний).

За суб'єктами виділяють зовнішній і внутрішній аудит. За об'єктами аудит поділяється на бухгалтерський, управлінський (операційний), екологічний, фінансової звітності тощо.

За участю в процесі проведення аудиту різних фахівців і аудиторських організацій аудит поділяють на: однопредметний багатопредметний комісійний. За функціями в управлінні фінансово-господарською діяльністю аудит поділяють на: запобіжний, перманентний, ретроспективний. За способом проведення можна виділити суцільний, вибірковий і комбінований аудит. За формою власності аудиторського органу аудит поділяється на державний, колективний, приватний.

У підручнику «Сучасний аудит» за редакцією Пилипенка І.І. також пропонується поділяти аудит на окремі види в залежності від сфери, у якій здійснює свою діяльність підприємство, а саме:

- банківський аудит;
- страховий аудит;
- аудит інших фінансових установ;
- аудит інших видів діяльності [82].

Крім цього, науковці О.А. Петрик, В.В. Рядська, О.І. Малишкін, О.В. Артюх, А.Ю. Редько та інші розглядають у своїх публікаціях таке поняття як податковий аудит. Метою податкового аудиту є виявлення помилок систем бухгалтерського й податкового обліку та розробка заходів по їх усуненню. В процесі податкового аудиту вивчаються податкові бази по кожному виду податків, проводиться аудит податкового обліку та звітності. Під час аудиту податкового обліку й податкової звітності здійснюється збір і аналіз інформації про можливості платника податків щодо оптимізації оподаткування.

Разом з тим, ми погоджуємося з думкою О.В. Артюха про те, що «...Податковий аудит – це завдання з надання достатньої впевненості, яке реалізується у формі спостереження та перевірки обліку та звітності у системі оподаткування платника податків з метою висловлення незалежної

думки аудитора про достовірність, повноту та відповідність чинному податковому законодавству в усіх суттєвих аспектах та допомоги у прийнятті оптимальних управлінських рішень у сфері оподаткування згідно вимог користувачів» [3, с. 236].

Крім названих вище видів аудиту, науковці та практики звертають увагу на такий вид аудиту як корпоративний. Він полягає у перевірці корпоративних документів компанії на відповідність їх законодавству і внутрішній корпоративній політиці. Корпоративний аудит здійснюється у таких напрямках: аналіз установчих документів на відповідність їх чинному законодавству; аналіз протоколів, наказів, інструкцій та інших документів корпоративного характеру на відповідність їх нормам чинного законодавства та корпоративній політиці; аналіз дозвільної документації: виявлення необхідності отримання нових дозвільних документів, необхідність отримання інших документів дозвільного характеру для запобігання виникнення відповідальності згідно з чинним законодавством; аналіз документації щодо захисту персональних даних підприємства та багато іншого.

Результатом корпоративного аудиту є висновок про стан корпоративних документів, а також надаються рекомендації щодо усунення виявлених недоліків. Отже, на нашу думку, якщо порівняти цей вид аудиту з традиційними, то його мета і сутність повністю співпадають з аудитом на відповідність. Відрізняється лише вузька спрямованість – на корпоративні підприємства.

Багато аудиторських фірм, особливо тих, які працюють з міжнародним компаніями, пропонують такий вид аудиту як комплаєнс, стверджуючи, що комплаєнс – це дещо більше, ніж просто аудит виконання вимог законодавства, хоча дотримання законодавства дійсно є найпершим проявом поняття «комплаєнс» для більшості компаній. Дотримання організаційних та контрольних вимог, які закон покладає на керівництво компаній для запобігання незаконним діям співробітників або контрагентів, є ще одним

важливим елементом «комплаєнс». Окрім цього, «комплаєнс» включає створення внутрішніх організаційних структур з метою запобігання порушенню законів та для убезпечення керівництва від відповідальності в разі неправомірних дій співробітників чи контрагентів.

Знову ж таки, на нашу думку, «комплаєнс» є аудитом на відповідність, але додається елемент консультування, допомоги компанії-клієнту. Тому говорити про новий вид аудиту – недоцільно.

У підручнику, який рекомендується до використання студентам в США, аудит поділяється на: внутрішній і зовнішній; обов'язковий та необов'язковий; фінансовий та управлінський; а також інші форми аудиту, до яких відносяться податковий, банківський, корпоративний, страховий, урядовий, аудит власності, аудит ефективності [93, с. 332-336].

Досить новим видом послуги, яку надають аудиторські компанії, є «Due Diligence» – послуга, що дозволяє виявити існуючі та потенційні ризики підприємства – економічні, правові, податкові, політичні, маркетингові.

На важливість такої послуги в умовах глобалізації та інтернаціоналізації капіталу звертає увагу Дорош Н.І., вона зауважує, що основними замовниками і споживачами процедури «Due diligence» в Україні є представники великого бізнесу, а безпосередньо «Due Diligence» є процедурою всебічного дослідження діяльності та бізнесу підприємства, його фінансового стану, ефективності, менеджменту, зовнішніх зв'язків, контрагентів та партнерів, потенціалу, динаміки та історії розвитку, а також конкуруючої позиції на ринку, підтвердження достовірності ведення обліку та звітності. Проведення «Due Diligence» дає можливість реально оцінити ситуацію та наявність проблем в справах підприємства з метою уникнення помилок при укладанні угоди, зменшити ризик появи непередбачуваних обставин, які можуть виникнути в умовах реалізації угоди, а також переконатись, що всі ризики, пов'язані з придбанням чи злиттям не тільки не загрожують діяльності та стану компанії, а й таке придбання принесе значну користь [23, с. 19].

Наступним сучасним видом послуг, яка набуває популярності на ринку аудиту є «Форензік». Терміном «Форензік» (англ. Forensic) в широкому розумінні позначають діяльність аудитора з виявлення, аналізу та врегулювання ситуацій, коли між сторонами існують розбіжності з фінансових, комерційних, правових та інших питань, які містять у собі значні економічні ризики, або коли дії співробітників компанії не відповідають законодавчим або іншим нормативним актам, принципам і стандартам [Ковбель]. Корупція, розкрадання, зловживання посадовими обов'язками, шахрайство, рейдерські атаки, замах на інтелектуальну власність, комп'ютерні злочини – ось далеко не повний перелік загроз з якими щодня доводиться стикатися компаніям в процесі здійснення своєї діяльності.

Найбільш популярними типами шахрайських операцій, які виявляються в процесі «Форензік» є:

- незаконне привласнення активів (misappropriation of the assets);
- перекручення фінансової звітності (financial distortion);
- хабарництво (bribery).

При цьому, найпопулярнішим методом приховування шахрайства, особливо на Заході, є підробка документів та первинної документації. У більших компаніях найпоширенішим методом шахрайства є корупція. В маленьких організація популярними схемами крадіжок є крадіжка готівки, підробка чеків і т.д. Підрозділами, в яких найчастіше відбуваються зловживання, є бухгалтерія, департамент збуту, менеджмент вищої ланки, департамент закупівель, фінансовий департамент та департамент роботи з клієнтами. В такому випадку «форензік» – це одночасно наука і мистецтво розслідування та запобігання фактам шахрайських дій з боку порушників, до яких нерідко відносяться менеджери великих компаній [28].

Аудит персоналу – це визначення, оцінка особистісного потенціалу співробітників і відповідності співробітників корпоративній культурі та цінностям компанії. Під час такого аудиту встановлюється рівень

відповідності співробітника займаної ним посади, оцінюються особистісні якості, дається комплексна характеристика працівникам.

PR-аудит – це спеціальний вид дослідження, який дозволяє визначити рівень розвитку PR на підприємстві, в компанії чи організації, встановити «сильні та слабкі» місця у сфері зв'язків з громадськістю. Дослідження проводять фахівці із великим досвідом практичної роботи, керуючись спеціальними методиками, а також зберігаючи повну конфіденційність щодо процесу та результатів аудиту (а за бажанням замовника – і щодо факту його проведення).

Екологічний аудит – це комплексна і незалежна оцінка дотримання вимог, в тому числі вимог чинних міжнародних стандартів, нормативів і нормативних документів в галузі екологічної безпеки, екологічного менеджменту і охорони навколишнього середовища, а також підготовка відповідних рекомендацій і їх документування щодо поліпшення діяльності підприємств і організацій в екологічній сфері.

Узагальнивши наукові та практичні джерела, можемо підсумувати, що в ХХ столітті аудит розділювався на три великі групи: фінансовий, інвестиційний аудит та промисловий аудит.

Фінансовий – це і є аудит в класичному розумінні, тобто перевірка фінансової звітності та вираження думки про її достовірності. Інвестиційний аудит – висновок про цільове та ефективне використання інвестиційних ресурсів і аудит професійних учасників інвестиційної діяльності (бірж, інвестиційних і будівельних компаній). Промисловий аудит – складніше явище, оскільки включає в себе елементи фінансового (в частині формування собівартості виробів, підтвердження обґрунтованості тарифів на послуги) і технічного аудиту.

Інші види аудиту (наприклад, податковий, корпоративний, комплаєнс, Due Diligence, форензик) є лише різновидами аудиту, який склався історично або аудиторськими послугами (завданнями з надання достатньої впевненості).

Висновки до розділу III

Незалежний аудит є досить новою сферою як наукової так і практичної діяльності в Україні, тому має певні недоліки у своєму функціонуванні. Найперше, це стосується браку методологічних засад, об'єктивно відчувається недостатність вітчизняної фахової літератури, докладних методичних та практичних розробок, посібників.

Входження України у світовий економічний простір та конкурування зі світовими лідерами потребує відповідності фаховості вітчизняних аудиторів та відповідності європейським вимогам. Діюча в Україні методологія та практика аудиту лише частково відповідає європейським стандартам і потребує їх відповідного перегляду. Багато площин аудиторської діяльності в Україні вимагають доопрацювання та розвитку адекватно до вимог ЄС.

Основним напрямом розвитку аудиторської діяльності в Україні є контроль якості аудиторських послуг. Порівняння правил вітчизняного та європейського законодавства та дослідження системи освіти аудиторів в ЄС свідчать про недостатньо високий рівень підготовки майбутніх аудиторів в Україні та необхідність підвищення якості їх освіти.

Незважаючи на світову тенденцію до надання аудиторськими фірмами послуг, які є не сумісними при проведенні обов'язкового аудиту достовірності фінансової звітності, вітчизняні аудиторські фірми продовжують надавати супутні послуги. Це пояснюється намаганням утримати клієнтів, знаходячи альтернативні джерела доходів.

Вивчення вітчизняної та зарубіжної літератури з аудиту підтверджує неоднозначність поглядів науковців та спеціалістів щодо видів аудиту та його класифікацію. Узагальнивши наукові та практичні джерела, можемо підсумувати, що в XX столітті аудит розділився на три великі групи: фінансовий, інвестиційний аудит та промисловий аудит. Інші види аудиту (наприклад, податковий, корпоративний, комплаєнс, Due Diligence, форензик) є лише різновидами аудиту, який склався історично або аудиторськими послугами (завданнями з надання достатньої впевненості).

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Враховуючи проведене у магістерській роботі дослідження, можна зробити узагальнюючі висновки та визначити основні перспективи розвитку аудиторської діяльності в світі та в Україні.

Аудиторська діяльність пройшла довгий шлях свого розвитку і має глибоке історичне коріння. Розглядаючи аудит в історичному аспекті, можна стверджувати, що він має багатовіковий період розвитку, хоча точна дата або рік чи століття, коли виник аудит, невідома. У процесі розвитку наукового пізнання була сформована специфічна методологія аудиту. Можна зазначити, що вона базується на загальному підході до досліджень – методі, а також сукупності спеціальних прийомів – чіткої методики, застосовуваної при аудиторських перевірках. Практика аудиту має більше, ніж 150-літню історію, однак як наука, він почав активно розвиватися починаючи з кінця ХІХ століття.

Проведене дослідження теорій та етапів розвитку аудиту дозволяє стверджувати, що аудит – це практична діяльність, є розділом науки про господарський контроль та самостійною наукою. Теорії аудиту охоплюють «теорію власника», «теорію агентів», «теорію мотивації», а також сучасні теорії «теорію адекватності», «теорію контролінгу», «теорію консалтингу».

Виникнення і розвиток аудиту в Україні обумовлені суттєвими змінами в економіці країни, ринковим спрямуванням та необхідністю незалежного об'єктивного контролю діяльності підприємств недержавної форми власності та професійного підтвердження достовірності звітності, яка надається користувачам, зацікавленим сторонам. Вагомою причиною повільного розвитку аудиту в Україні є те, що наша держава впродовж багатьох століть не була самостійною, а перебувала у складі інших держав.

Аудит – категорія історична, він розвивається разом з розвитком суспільства, його економічної системи як складової ринкової економіки та притаманних їй суспільних відносин. З початком трансформаційних процесів в Україні аудит, як інститут, а не просто інструмент економічного контролю,

виявився потрібним з перших років становлення ринкової економіки. Тобто фактично розвиток аудиту в Україні започатковано після розпаду Радянського Союзу і створення незалежної держави. Як професія в Україні аудит утвердився у 1993 році згідно з прийнятим Законом України «Про аудиторську діяльність».

Проведене дослідження дозволило поділити розвиток аудиту в Україні на чотири етапи, останній з яких триває з 2003 року до теперішнього часу і характеризується як перехід до Міжнародних стандартів аудиту та адаптація аудиторської діяльності до МСА.

Аудиторська діяльність в Україні регулюється з урахуванням того досвіду, що склався у міжнародній практиці. В Україні система нормативного регулювання аудиторської діяльності охоплює рівні, кожен з яких характеризується сукупністю певних видів нормативних документів, сферою регулювання та ступенем їх деталізації.

Аналіз результатів аудиторської діяльності та стану ринку аудиторських послуг свідчить, про те, що аудиторський ринок потерпає від змін, які відбуваються в Україні, кризових явищ у суспільстві, і посиленні вимог до аудиторської професії з боку регуляторів, та змін у законодавстві.

Входження України у світовий економічний простір та конкурування зі світовими лідерами потребує відповідності фаховості вітчизняних аудиторів та відповідності європейським вимогам. Діюча в Україні методологія та практика аудиту лише частково відповідає європейським стандартам і потребує їх відповідного перегляду. Багато площин аудиторської діяльності в Україні вимагають доопрацювання та розвитку адекватно до вимог ЄС.

Основним напрямом розвитку аудиторської діяльності в Україні є підвищення рівня професійної компетентності аудиторів; організація контролю якості аудиторських робіт і послуг; розвиток правового поля аудиту; забезпечення реальної професійної незалежності аудитора, упровадження міжнародних систем контролю якості аудиторських послуг у роботу аудиторів та Аудиторської палати України, врахування

результатів аудиторських перевірок іншими суб'єктами державного фінансового контролю тощо.

Незважаючи на світову тенденцію до надання аудиторськими фірмами послуг, які є не сумісними при проведенні обов'язкового аудиту достовірності фінансової звітності, вітчизняні аудиторські фірми продовжують надавати супутні послуги. Це пояснюється намаганням утримати клієнтів, знаходячи альтернативні джерела доходів.

Вивчення вітчизняної та зарубіжної літератури з аудиту підтверджує неоднозначність поглядів науковців та спеціалістів щодо видів аудиту та його класифікацію. Узагальнивши наукові та практичні джерела, можемо підсумувати, що в ХХ столітті аудит розділився на три великі групи: фінансовий, інвестиційний аудит та промисловий аудит. Інші види аудиту (наприклад, податковий, корпоративний, комплаєнс, Due Diligence, форензик) є лише різновидами аудиту, які сформувалися історично або аудиторськими послугами (завданнями з надання достатньої впевненості).

Після підписання у 2014 році Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Україна зобов'язалася поступово наблизити своє законодавство з питань бухгалтерського обліку та аудиту до законодавства ЄС, зокрема, шляхом впровадження в національне законодавство до вимог Директив ЄС. З метою адаптації механізмів регулювання аудиторської діяльності в Україні до сучасних вимог, визначених законодавством Європейського Союзу, Аудиторська палата України здійснювала свою діяльність відповідно до стратегічних напрямів, цілей та завдань, визначених Концепцією діяльності АПУ на 2016-2017 роки, а також відповідно до схвалених щодо її реалізації доручень, виконання яких мали на меті створити сприятливі умови для переходу від діючої системи регулювання аудиторської діяльності в Україні до нової системи регулювання, що відповідає вимогам європейського законодавства у сфері аудиторської діяльності.

Список використаних джерел

1. Адамс Р. Основи аудита [Текст] пер. англ.; Под. ред. Я. В. Соколова/ Р.Адамс. – М., 1995. – 398 с.
2. Андросова О. Ф. Стандартизація аудиторської діяльності в країнах ЄС та Україні / О. Ф. Андросова, Ю. В. Аркатова // Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 3. – С. 256-259. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_3_56.
3. Артюх О. В. Податковий аудит як завдання з надання достатньої впевненості / О. В. Артюх // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2015. – Вип. 12. – С. 235-238. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_12_55.
4. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності / І.М. Белова // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. Миколаїв, 2015. – Вип. 3. – С. 821-826.
5. Белова І.М. Бухгалтерський облік в Україні у XIX-XX столітті / І.М. Белова, І.В. Спільник // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Випуск 14, 2017. – С. 22-27.
6. Білуха М. Т. Курс аудиту [Текст]: підруч. – 3-тє вид., перероб/ М.Т. Білуха. – К.: Вища школа. Знання, КОО, 2001. – 574 с.
7. Бондаренко Н. О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності [Текст]: навч. посіб./ Н. О. Бондаренко, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 300 с.
8. Брагина В.Д. Современные теории аудита // Экономика и менеджмент инновационных технологий. – 2016. – № 1 [Электронный ресурс]. – Режим доступу: <http://ekonomika.snauka.ru/2016/01/10768>
9. Бутинець Ф. Ф. Аудит: [підруч. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навч. закл.] / [за ред. Ф. Ф. Бутинця]. – [2-ге вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с. 5.

10. Веріга Г. В. Проблемні аспекти використання міжнародних стандартів аудиту в Україні / Г. В. Веріга, Д. О. Белих // Економіка промисловості. – 2010. – № 3. – С. 202-206. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econpr_2010_3_33.

11. Головач В.В. Філософія аудиту та його сутність // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу – 2012. – Вип. 1(22) – С. 73 – 89.

12. Гончарук, Я.А. Аудит : навч. посібник / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. - 3-тє вид.перероб.і доп. - К.: Знання, 2007. - 443с.

13. Гордієнко Н.І. Аудит, методика і організація: навчальний посібник (для студентів економічних спеціальностей). У 2 частинах. Частина 1 / Гордієнко Н.І., Харламова О.В. Карпенко М.Ю. – Харків: ХНАМГ, 2007. – 163 с.

14. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. //Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18-22. – Ст.144.

15. Гринь В. П. Сучасний стан аудиту в Україні:проблеми та перспективи його подальшого розвитку / В. П. Гринь, Н. В. Хруцова // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. – 2013. – № 3. – С. 93-100. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vznu_eco_2013_3_16.

16. Давидов Г. М. Аудит [Текст]: навч. посіб./ Г.М. Давидов. – К.: Вища школа. Знання, КОО, 2002 – 363 с.

17. Давидов Г. М. Аудит як розділ науки про господарський контроль [Текст]/ Г.М. Давидов// Вісник Львівської комерційної академії. (Серія «економічна» Вип. 16) – Л., 2004. – С. 38-45.

18. Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика: монографія. / Г. М. Давидов. – Кіровоград: Імекс-ЛТД, 2006. – 324 с.

19. Дерій В. Облікова політика в Україні: реалії та перспективи / В. Дерій, Н. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 64-65.

20. Дефлиз Ф.Л. Аудит Монтгомери / [Ф.Л.Дефлиз, Г.Р.Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б.Хирш]; под ред. Я.В.Соколова. – М. : ЮНИТИ, 1997. – 542 с.

21. Довгий шлях до європейських стандартів: досвід аудиторів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://blog.i.ua/user/4753204/>

22. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності», що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС від 17.05.2006 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_844

23. Дорош Н. Розвиток аудиторської діяльності в Україні в умовах євроінтеграційних процесів / Н. Дорош // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2015. – Вип. 10. – С. 17-23. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Ekon_2015_10_5.

24. Закон України «Про аудиторську діяльність» №3125 – XII від 22. 04. 1993 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.

25. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2016 рік <http://www.apu.com.ua/1064-zvit-do-kmu-2016>

26. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2015 рік <http://www.apu.com.ua/940-1245-987>

27. Іванова Н.А. Організація і методика аудиту / Н.А. Іванова, О.В. Ролінський. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 216 с.

28. Каплун О. Контроль якості проведення аудиту ефективності / О. Каплун, С. Яцишин // Наукові записки. – Випуск 15. – 2006. – С.282-284.

29. Ковбель А. Форензик як інструмент шокової терапії бізнесу / Артем Ковбель // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://biz.nv.ua/ukr/experts/kovbel/forenzik-jak-instrument-shokovoji-terapiji-biznesu-1954824.html>

30. Колісник Г. М. Становлення та розвиток аудиту: історична ретроспектива і сучасний стан // Науковий вісник: Економічні науки. – Ужгород: Видавництво Закарпатського державного університету, – 2008 вип. №8. – С. 3-8.

31. Костирко І. Г. Інституціоналізація аудиту і ринкова інфраструктура / І. Г. Костирко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2009. – Вип. 1. – С. 323-329. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2009_1_40.

32. Крапивко М. Забезпечення суспільного визнання незалежності: новий етап розвитку аудиту [Текст]/ М. Крапивко// Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №12. – С. 25-28.

33. Кодекс етики професійних бухгалтерів. – Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://195.78.68.18/minfin/document/81073/D6.pdf>

34. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту: [навчальний посібник] / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – [2-ге вид.]. – К.: «Каравела», 2005. – 560 с.

35. Кулаковська Л. П. Основи аудиту [Текст]: навч. посіб. для студ. вищих закладів освіти/ Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К.: Каравелла; Львів: Новий світ – 2000, 2012. – 504 с.

36. Лісіна В. Документування аудиту як складового елемента системи контролю якості аудиторських послуг [Текст]/ В. Лісіна// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №9. – С. 40-44.

37. Лучко М. Р. Особистісна адаптованість бухгалтера як провідна характеристика його професіоналізму / М. Р. Лучко, І. С. Ревасевич // Незалежний аудитор. – 2012. – № 1. – С. 10-19. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2012_1_4.

38. Лучко М.Р. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібник / М.Р. Лучко, Н.Г. Мельник, С.В.Сисюк. – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ». – 2015. – 356 с.

39. Лучко, М. Функції бухгалтерського обліку як галузі практичної діяльності людини / М. Лучко // Трансформаційні перетворення обліково-аналітичного забезпечення управління в умовах євроінтеграційних процесів : зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 110-річчю ДВНЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана» та 20-річчю Федерації проф. бухгалтерів і аудиторів України

[25 листоп. 2016 р.]. – К. : КНЕУ, 2016. – С. 78-80.

40. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах: навч. посібник / М.Р. Лучко, І.Д. Бенько. – Тернопіль: «Економічна думка». – 2016. – 370 с.

41. Мельник Н. Характеристика сучасного рівня впровадження МСФЗ в світі / Наталія Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 3. – С. 25-30.

42. Мельник Н. Г. Особливості аудиту на міжнародному рівні : монографія / Наталія Мельник // Економічна криза: фактори, моделі та механізми подолання: монографія / за заг. ред. С.А. Ткаченка, М.С. Пашкевич.; М-во освіти і науки України; Міжнар. технол. ун-т «Миколаївська політехніка»; Нац. гірн. ун-т. Харк. ін.-т банк. спр. Житомир. держ. ун-т. – Дніпропетровськ: НГУ, 2015. – С. 143-152.

43. Мельник Н. Транспарентність обліку як складова сприятливості ведення бізнесу в Україні / Н. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 4. – С. 10-17.

44. Мельник, Н. Історія виникнення і розвитку міжнародної системи обліку / Наталія Мельник // Журнал європейської економіки. – 2013. – Т. 12, № 4. – С. 507-518.

45. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2013 року // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://aru.com.ua/msa>

46. Назарова К. О. Перспективи розвитку світового та вітчизняного аудиту внаслідок впливу інтеграційних процесів / К. О. Назарова // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9(2). – С. 472-478. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9\(2\)__68](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9(2)__68).

47. Небильцова В. М. Сучасні тенденції та перспективи розвитку аудиту / В. М. Небильцова, А. С. Сухініна // Наукові праці Національного університету харчових технологій. – 2013. – № 49. – С. 230-234. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npnukht_2013_49_42.

48. Облікові новації – 2018: на що чекати бізнесу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://devisu.ua/uk/accounting/6642-oblikovi-novatsiyi-2018-na-scho-chekati-biznesu>
49. Організація і методика аудиту [Текст]/ навч.-практ. посібн. – 2-е вид., перероб. та доповн./ В. В. Собко, Н.І. Шило, Н. І. Верхоглядова, С. Б. Ільїна, О. М. Брадул. – К.: ВД Професіонал, 2006. – 576 с.
50. Офіційний сайт Аудиторської палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/>
51. Очеретько Т. І. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні / Т. І. Очеретько, В. О. Євсеєнко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(4). – С. 100-105. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(4\)__17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(4)__17).
52. Перелік аудиторських послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)[Електронний ресурс]: затверджений рішенням АПУ від 22.12. 2011 р. № 244/14 – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu/9-2011>
53. Петик О. Аудиторська діяльність в Україні: законодавчо-нормативне регулювання, сучасний стан [Текст]/ О. Петик, В. Зотов// Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. –№11. – С. 59-66.
54. Петренко С. Н. Риски аудиторской деятельности: науч.-практ. пособие. / С. Н. Петренко. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2003. – 84 с.
55. Петрик О. М. Аудит: методологія і організація: [монографія] / О. М. Петрик. – К., 2003, – 260 с.
56. Пилипенко І. Національна система аудиту: досвід становлення та спрямування розвитку [Текст]/ І. Пилипенко, В. Шевчук// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №3. – С. 5-8.
57. Пилипенко І. Національна система аудиту: проблема становлення і розвитку [Текст]/ І. Пилипенко, В. Шевчук// Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №3. – С. 5-12.
58. Піскова Ж. Аудит балансу: особливості проведення [Текст]/ Ж.

Піскова// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №10. – С. 48-51.

59. Платонова І. А. Проблеми та перспективи аудиту в Україні / І. А. Платонова // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія : Економічні науки. – 2011. – № 4(2). – С. 337-341. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpushk_2011_4\(2\)__77](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpushk_2011_4(2)__77).

60. Попович О. В. Розвиток аудиту в Україні, його проблеми та перспективи / О. В. Попович, А. М. Іванова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2014. – № 4. – С. 20-23. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2014_4_7.

61. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

62. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні: Монографія / За заг. ред. д.е.н., проф. Пушкаря М.С. – Тернопіль: «Карт-бланш», 2012. – 220 с.

63. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення. Теорія та практика [монографія]/ Н.М. Проскуріна // К.: ДП "Інформ. – аналіт. Агентство" – 2011. – 739 с.

64. Пушкар М. С. Історія обліку та контролю господарської діяльності: навч. посіб. / Пушкар М. С., Гавришко Н. В., Романів Р. В. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2003. – 223 с.

65. Разборська О.О. Проблеми використання міжнародних стандартів аудиту в Україні. / О.О. Разборська, М.М. Поляруш, К.В. Кондратюк // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/36_PVMN_2012/Economics/7_123765.doc.htm

66. Регламент (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 про особливі вимоги до обов'язкового аудиту суб'єктів громадського інтересу і скасування Рішення Європейської Комісії 2005/909 /ЕК. [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.aru.com.ua

67. Редько О. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку [Текст]/ О. Редько// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №11. – С. 48-55.

68. Редько О. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія

[Текст]/ О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №1. – С. 47-54.

69. Редько О. Ю. Генезис аудиту в Україні – між вчора та завтра [Текст]/ О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №4. – С. 22-24.

70. Рішення Аудиторської палати «Про затвердження Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України» № 304/6 від 24.12.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/sertifikatsiya>

71. Рішення Аудиторської палати України «Про Статут Аудиторської палати України» № 180 від 21.06.2007. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu/5-2007>

72. Рішення Аудиторської палати України «Про затвердження Порядку ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?code=vr6_7230-07.

73. Рішення Аудиторської палати «Про затвердження Положення про сертифікацію аудиторів» № 283/9 від 28.11.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/sertifikatsiya>

74. Рішення Аудиторської палати України «Про застосування стандартів аудиту». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN63025.html.

75. Рожелюк, В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств [Текст] : монографія / В. М. Рожелюк. - К. : ННЦ ІАЕ, 2013. - 488 с.

76. Роль аудиту має величезне значення для відновлення української економіки. – Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.bakertilly.ua/ru/news/id113>

77. Рябцева Я. Г. Правове регулювання аудиту в Україні / Я. Г. Рябцева // Актуальна юриспруденція. – Електронний ресурс. – Режим доступу: http://legalactivity.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=196%3A2012-02-09-20-22-49&catid=38%3A-4&Itemid=55&lang=en

78. Рожелюк В.М. Стандартизація та гармонізація обліку в контексті міжнародних та національних стандартів / В.М. Рожелюк // Інноваційна економіка [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuiv.gov.ua/prog...al/soc_gum/inek/2011_4/118.pdf.

79. Рожелюк В.М. Проблемы процесса формирования учетной политики / В.М. Рожелюк // Международный бухгалтерский учет. – 2013. - № 46.

80. Слюсаренко В.Є. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку на Україні: монографія / В.Є. Слюсаренко. – Ужгород: «УжНУ», 2014. – 200 с.

81. Соболев В. М. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні / В. М. Соболев, Т. Л. Слюніна, Т. В. Розіт // Бізнес Інформ. – 2013. – № 11. – С. 324-328. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2013_11_55.

82. Сисюк С.В. Витрати на управління: історія розвитку облікової категорії [Електронний ресурс] / С. В. Сисюк, Н. Г. Мельник // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 4(62). – С. 216-218.

83. Сучасний аудит: підручник / наук. ред. Івана Ісаковича Пилипенка; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. – 643 с.

84. Усач Б. Ф. Організація та методика аудиту [Текст]: підручн./ Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос. – К., 2006.– 295 с.

85. Хаблюк О.А. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть на необхідність впровадження в Україні / О.А. Хаблюк, С.Р. Яцишин // Економіка та суспільство. Електронне наукове фахове видання [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10_ukr/140.pdf

86. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40-44. – Ст.356.

87. Чорна Н. А. Незалежність аудиту: етичний або технічний аспект [Текст]/ Н.А. Чорна, І.А. Гречаник// Аудитор України. – 2007. – №19. – С. 17-21.

88. Чумакова І. Аудит ефективності: Зарубіжний досвід та українські

реалії [Текст]/ І. Чумакова// Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №1. – С. 55-62.

89. Шалімова Н. С. Концепції розвитку аудиту: проблемні аспекти визначення та класифікації / Н. С. Шалімова // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені М. Туган-Барановського. – 2009. – № 3.– С. 218–227.

90. Шевчук В. О. Актуальні освітні та прикладні проблеми професійного аудиту / В. О. Шевчук // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації. – 2012ю – № 1. – С. 249- 256.

91. Шеремет А.Д., Аудит (Учебник) / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 448 с.

92. Шеремет А. Д. Аудит: учеб. / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 410 с.

93. Шешукова Т. Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов / Т.Г. Шешукова, М.А. Городилов. – 2-е изд., доп. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 184 с.

94. Щорічний аудит з 1 січня 2018 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://dtk.com.ua/show/0sid0387.html>

95. Яцишин С. Досвід країн ЄС у формуванні облікової політики підприємств з врахуванням вимог Європейського законодавства / «Ефективна економіка», 2015, № 6. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4137>

96. Яцишин С. Р. Аспекти формування облікової політики підприємства / С. Яцишин // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 8 (29). Ч. 4. – Луцьк, 2011. – С. 491-498

97. Basu S. K. Fundamentals Of Auditing / S. K. Basu. – Pearson; 1 edition, 2009. – 368 pages

98. Ruud T.E. Auditing as verification of financial information. / T.E. Ruud. – Norwegian University Press, 1989.

99. Ronen, Joshua Financial Statement Insurance / Joshua Ronen // Journal of Forensic Accounting. – 2003. – Volume IV Number 1 January – June [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://pages.stern.nyu.edu/~jronen/articles/Forensic_Accounting.pdf

100. Melnyk N. Accounting Transparency in Ukraine / Nataliya Melnyk // Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation [Электронный ресурс] : monograph / M. Luchko, N. Khorunzhak, I. Benko [et al.] ; under the guidance M. Luchko. – Ternopil : TNEU, 2017. – 232 p.

101. Melnyk Nataliya, History of origins and development of system of international accounting [Text] / Nataliya Melnyk // Journal of European Economy. – 2013. - 12 (4). – pp. 487-497.