

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

Панич Ілона Іванівна

**Становлення та розвиток аудиту в Україні й окремих зарубіжних
країнах**

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»

Магістерська програма – «Економічна експертиза та аудит бізнесу»

Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Тернопіль - 2018

ЗМІСТ

Вступ.....	4
РОЗДІЛ 1. ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ ВИНИКНЕННЯ АУДИТУ І ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЙОГО ІНСТИТУАЛІЗАЦІЇ	
1.1. Еволюція аудиту як науки і практичної діяльності в світі.....	7
1.2. Генезис теорій аудиту.....	21
Висновки до розділу 1.....	30
РОЗДІЛ 2. АУДИТОРСЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ В УКРАЇНІ	
2.1. Виникнення і розвиток аудиту в Україні.....	32
2.2. Нормативно - правове регулювання аудиторської діяльності в Україні.....	37
2.3. Сучасний стан аудиторської діяльності в Україні.....	49
Висновки до розділу 2.....	59
РОЗДІЛ 3. АУДИТ В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ	
3.1. Аудит у США.....	61
3.2. Аудит у Великій Британії.....	72
3.3. Аудит в Німеччині.....	84
3.4. Організація аудиторської діяльності в інших зарубіжних країнах.....	94
Висновки до розділу 3.....	105
Висновки.....	108
Список використаних джерел.....	112
Додатки	

ВСТУП

Актуальність теми. На сучасному етапі розвитку економіки аудит є одним з основних інструментів покращення якості бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Підвищений інтерес різних суб'єктів ринку до фінансових активів як до індикатора ефективної діяльності, фінансової стійкості і стабільності підприємства актуалізує питання, пов'язані з отриманням достовірної інформації про їх величину за допомогою якісно проведеного незалежного аудиту з метою прийняття на його основі ефективних рішень.

Аудиторську діяльність в Україні регулює введений в дію з 1 жовтня 2018 року Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Закон, по суті, є комплексом невідкладних заходів щодо стабілізації ситуації на аудиторському ринку і вирішення його найбільш гострих проблем. Зміни торкнулися багатьох питань, включаючи атестацію і підвищення кваліфікації аудиторів; формат і зміст аудиторського висновку; прозорість аудиторського ринку; визначення відповідальності всіх сторін, що забезпечують достовірність фінансової звітності; порядок вибору аудиторської організації та багато іншого.

Разом з тим розвиток аудиту пов'язаний з постійними змінами, які відбуваються в його організації у світовому масштабі. Але українське аудиторське співтовариство в основній своїй масі не знає, як розвивається аудиторська діяльність за кордоном. При цьому якість послуг багатьох вітчизняних аудиторських компаній часто дає підстави сумніватися у їх конкурентоспроможності в порівнянні з зарубіжними колегами.

Практика регулювання і організації аудиторської діяльності за кордоном досить різноманітна. Часом підходи до регулювання тих чи інших аспектів аудиторської діяльності в різних країнах взаємно виключають один одного. Вони визначаються особливостями законодавства і сформованої господарської практики. Розвиток вітчизняного аудиту вимагає значних зусиль для його приведення у конкурентоспроможний стан. Використання ж кращого зарубіжного досвіду дозволить істотно прискорити реалізацію завдань, що стоять перед ним, а

також отримати мультиплікативний ефект, в тому числі при визначенні вектора розвитку суміжних з аудитом ринків.

Вивчення історії виникнення та розвитку аудиту в Україні та в світі, його проблематики зумовило доцільність та актуальність теми магістерської роботи.

Вагомий внесок у розвиток теоретичних основ та проблематики аудиту зробили: Ф.Ф. Бутинець, З.В. Гуцайлюк, 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 інші вчені.

Слід підкреслити, що більшість авторів недостатньо уваги приділяє дослідженню теорії аудиту, а основну увагу зосереджує на висвітленні методики аудиторських перевірок. Недостатньо вивчено й міжнародний досвід регулювання і організації аудиторської діяльності.

Предмет та об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є аудит як наука та практична діяльність. Предметом дослідження виступають теоретичні аспекти виникнення, становлення і сучасного стану аудиту в Україні та в світі.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є дослідження історії виникнення і розвитку аудиту в Україні і в світі. Для досягнення поставленої мети були визначені такі завдання:

- простежити виникнення і еволюцію аудиту в світі;
- дослідити генезис теорій аудиту;
- визначити історичні передумови виникнення аудиту в Україні і його розвитку;
- розглянути чинне нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні;
- дослідити сучасний стан аудиторської діяльності в Україні;
- охарактеризувати сучасний стан аудиторської діяльності в окремих зарубіжних країнах.

Метод і методика дослідження. Теоретичною основою дослідження є загальнонаукові методи пізнання (аналіз, синтез, аналогія, абстрагування,

системність, комплексність, конкретизація), методичні прийоми (огляд, узагальнення), системний підхід, аналіз змісту законодавчих і нормативних актів.

У процесі дослідження вивчалися наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблематики аудиту, періодичні видання, інтернет-ресурси. Теоретичною і методичною основою дослідження стали нормативні документи, які регулюють порядок аудиторської діяльності в Україні та в світі.

Наукова новизна та практичне значення дослідження. Наукова новизна дослідження полягає в тому, що дано власне бачення теорій аудиту; визначено взаємозв'язок між еволюцією суспільства та розвитком аудиту.

Апробація результатів роботи та публікації. За результатами дослідження опубліковано статтю «Аудит в США».

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

РОЗДІЛ 1.

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ ВИНИКНЕННЯ АУДИТУ І ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЙОГО ІНСТИТУАЛІЗАЦІЇ

1.1. Еволюція аудиту як науки і практичної діяльності в світі

Виникнення контролю пов'язують із Месопотамією (3-тє тисячоліття до нашої ери), одним з перших регіонів світу, в якому зародилась цивілізація. Найбільше розвинутою була південна частина Месопотамії – Шумер (територія сучасного Іраку). У першій половині III тис. до н. е. у зв'язку з розвитком сільського господарства і ремесла поступово розвивається рабовласництво за рахунок військовополонених, боржників, злочинців. Рабовласництво носило переважно державний характер, але поступово розвивалося і приватне рабовласництво. Велику роль в економіці країни відігравали храмові господарства, в яких перепліталися общинні та рабовласницькі відносини.

Централізована царська влада намагалася контролювати і регулювати все господарське життя країни. Контроль здійснювався для обліку майна рабовласників і великих чиновників, профілактики розкрадань з царського двору і з казни, обліку військовослужбовців і населення держави.

У II тис. до н. е. утворилось Вавилонське царство. Вавилонія була першою державою, де виникло спеціальне законодавство. Закони Хаммурапі (2200 - 2150 рр. до н. е.) приписував: купцям - ведення самостійного обліку; храмам - державне рахівництво. Закони Хаммурапі, зокрема, вимагали, щоб торговий агент, продаючи товар за дорученням власника, надавав йому довідку про ціну угоди. В іншому випадку їх договір автоматично розривався. Обидві сторони вели облік більшості угод. Роль бухгалтера виконував писар. Він не тільки займався обліком, а й контролем, забезпечуючи дотримання вимог закону щодо укладеної угоди.

Укладаючи угоду, сторони, як правило, зверталися до одного з писарів біля воріт міста і викладали йому суть договору. Писар брав шматок спеціально заготовленої свіжої глини, якій надавалася форма таблиці відповідного розміру

(залежно від угоди), і гостро заточеною дерев'яною паличкою писав на ній імена сторін контракту, найменування товару, суми, зобов'язання сторін та інші обставини справи. Сторони «підписували» таблицю, прикладаючи свої печатки. Цей «підпис» носили на шії як кам'яний амулет з вигравіюваним знаком власника. Часто зазначалися також ім'я та релігійні символи власника, наприклад зображення та імена богів, яким він молився.

Скріпивши угоду печатками, писар просушував таблицю на сонці або в печі. Іноді на таблицю накладали конвертиком другий шар глини. На цій зовнішньої «кірці» дублювалися всі дані угоди. Оригінальний документ усередині неможливо було змінити, не зламавши «конверта».

У Китаї в VII ст. до н.е. введена посада головного аудитора, основним обов'язком якого було доведення чесності урядових чиновників, які розпоряджалися державним майном.

У Римі державне рабовласництво не було домінуючим, більший розвиток отримало приватне рабовласництво, оскільки складалося на основі розвиненої приватної власності і зростання товарного виробництва. В Римській імперії ще в VII ст. до н. е. була чітка система контролю за рухом урядових коштів з метою жорсткого контролю фінансів і підвищення прибутковості загарбницьких воєн. Юлій Цезар особисто проводив ревізію фінансів Риму, а божественний Август повністю реформував казначейство. Державні фінансові активи були підконтрольні Сенату і штату аудиторів: кураторів - фінансових чиновників, що виконували функції контролю із забезпечення державних доходів у володіннях Риму; прокураторів - фінансових чиновників, що виконували функції контролю із забезпечення державних доходів у провінціях Риму; квесторів - посадових осіб, що займалися фінансовими, судовими справами і вели превентивну діяльність у сфері державних фінансів (відповідали за державну казну). Вони контролювали діяльність державних бухгалтерів на місцях. Звіти, подані ними до Риму, вислуховувались екзаменаторами. Така практика і визначила появу терміна «аудитор» (від латинського «слухати»).

Після падіння Римської імперії, аудит не зжив себе, а успішно розвивався на території Італії. У той період основним його призначенням було недопущення помилок при перевезенні вантажів морськими шляхами і контроль за платоспроможністю капітанів морських суден Флоренції та Венеції.

Фінансового управління у Стародавньому Єгипті очолював скарбник, «завідувач тим, що дає небо, що родить земля і що приносить Ніл», а також «завідувач тим, що є і чого немає», якого називали «очі царя Верхнього Єгипту і вуха царя нижнього Єгипту».

При I і II династіях у Стародавньому Єгипті (3400 - 2980 рр. до н. е.) кожних два роки проводилися інвентаризації рухомого і нерухомого майна. При IV династії періодична інвентаризація замінена поточною (перманентною). Її метою була перевірка достовірності розподілу хліба та інших продуктів харчування.

Поява грошей та зародження грошових відносин сприяли виокремленню фінансового контролю із контролю в цілому, а також призвели до виникнення одного із об'єктів контролю – грошових коштів. Контроль господарської операції здійснювався трьома особами – одна відмічала на папірусі кількість цінностей, які мали бути відпущені; друга – проставляла поряд фактичний відпуск, а третя – порівнювала кількість виданих продуктів з нормами, виявляв відхилення. Уже на зорі свого зародження контроль за господарськими процесами формувався як незалежний та відокремлений від безпосередніх виконавців.

При VI династії в Єгипті складали кошториси витрат та контролювати їх дотримання господарюючими суб'єктами, що підтверджується документами (2500 - 2400 рр. до н. е.). Зокрема, внутрішній аудит проводився при виконанні будівельних, сільськогосподарських та інших робіт. Керівник робіт в кінці дня подавав письмовий звіт. Спеціальна комісія приймала роботи і контролювала їх кількість і якість.

У Стародавній Греції недостовірні звітності були рідкісним явищем, що, можливо, було пов'язано з суворим покаранням і високою відповідальністю посадових осіб. Зокрема, розкрадання відшкодовувалося в 10-кратному розмірі, недостовірні звітності розглядалися в суді.

Особлива увага приділялася контролю за збереженням власності, зокрема майна (інвентарю). Тому створювали такі умови, за яких державі була вигідна нестача цінностей у матеріально відповідальних осіб. Важливо також, щоб у розкрадача було чим погасити нестачу, тому на посади з матеріальною відповідальністю призначали лише багатих осіб, спроможних внести велику заставу або надати впливових поручителів. Нестача цінностей покривалася із закладу або майна матеріально відповідальної особи або її поручителів, причому, якщо нестача кваліфікувалася як розкрадання, то відшкодовувалася вона у десятикратному розмірі. З цього випливає інше розуміння контрольного прийому інвентаризації як засобу перевірки цінностей у натурі. Ініціатива інвентаризації повинна була виходити від матеріально відповідальної особи, яка після того, як здала звіт, мала потурбуватися про докази його достовірності. Цей підхід відповідає сучасному договірному аудиту, коли власник, керівник підприємства за угодою з аудитором замовляє контрольну перевірку з питань, що потребують незалежного висновку аудитора.

Грецький філософ Аристотель першим у своїй праці «Політика» розмежував облікові та контрольні функції, і вважав самостійними такі посади як контролери (евфіни), ревізори (ексетасты) та рахівники (логісти). Облік і контроль усіх державних доходів і видатків, проведення інвентаризацій рухомого і нерухомого майна перебували в руках 10-ти обраних населенням осіб.

Гроші зберігали дуже своєрідно: на кожний вид доходів був окремий глечик, якому присвоювали буквенний індекс. На конкретні витрати можна було брати гроші тільки із чітко визначеного глечика. При цьому ключ від каси знаходився у чиновника, а від приміщення, де зберігалася документація, - у іншого чиновника-контролера. Ключі нумерувалися, обмінювалися ними

заборонялось. Це були елементи незалежності аудитора-контролера, які застосовуються у сучасному контролі.

У Греції також здійснювався контроль за сплатою податків. Документи зі сплати податків розподілялися і зберігалися за термінами. Чиновники, що збирали податки, отримуючи гроші, викреслювали платників із списків, отже, залишалися лише несплачені платежі. Так у Греції зародився прийом лінійного (позиційного) запису, який застосовувався в обліку і контролі.

Звітність подавалася у встановлені строки періодично, звіти контролювалися, причому, спочатку державні чиновники складали паралельний звіт за первинними документами і порівнювали його з наданим.

В Афінах звітність мала публічний характер. Звіти храмів, державних установ записували на мармурових або бронзових дошках і виставляли у народних зборах, в огорожах храмів, вздовж шляхів.

В Іудеї облік поєднувався з незалежним контролем. На Великдень жреці Єрусалимського храму не розпочинали службу доти, поки «головний бухгалтер» Іудеї не закрити всі контокорентні рахунки і не склав звіт і цей звіт не отримав санкції контрольних органів. Спеціальною інструкцією передбачався порядок обліку пожертвувань у храм. Перед вівтарем встановлювалася скриня, царський контролер разом з головним жрецем відмикали замок і підраховували пожертвування.

У Персії, розділеній на сатрапії, велика постійно діюча армія потребувала жорсткого контрольного апарату. За часів правління Дарія (522 – 486 рр. до н.е.), виникла посада контролера, відповідно до якої посадова особа здійснювала тільки контрольні дії.

Відродження стало епохою масштабного розвитку аудиту. Особливо стрімко розвивався аудит в Італії. Розмежування приватного і державного контролю поглибилось: якщо раніше у різних країнах панував той чи інший вид контролю, то в цей період в Італії різні види контролю функціонували рівноправно. Значний прогрес був пов'язаний із запровадженням арабських цифр.

Подальше вдосконалення обліку пов'язане із використанням принципів бухгалтерського обліку, що базувалися на подвійному записі, які францисканський чернець і математик, один з найбільш освічених людей свого часу Л. Пачолі виклав в фундаментальній праці «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції і відношення» (1494 р.) Трактат XI «Про рахунки і записи». Методи ведення обліку із застосуванням подвійного запису набули поширення. За часів Л. Пачолі, коли облікові записи почали використовуватися як докази у суді, стала загально визнаною необхідність контролю за їх достовірністю.

Послідовники Л. Пачолі опублікували методика ведення облікових реєстрів, Головної книги, касових книг та інших документів. У цей час зароджувалися методика контролю і ревізії, які ґрунтувалися на детальній перевірці правильності ведення записів і арифметичних підрахунків.

Вважається, що аудит, як вид професійної діяльності виник в Англії. Одними з найдавніших англійських облікових документів, які дійшли до наших часів, є згадки про аудит в архіві Казначейства Англії і Шотландії за 1130 рік. Також є дані про існування аудиту в період з 1299 - 1324 рр., коли королівським указом були призначені аудиторів в графствах Оксфорд, Беркшир, Південний Емптон, Уїлтсі, Самсет і Дорсет. У XVI ст. правовий контроль облікових книг був офіційно запроваджений у багатьох країнах світу. Особу, яка здійснювала перевірку облікових записів, в Англії називали «аудитор».

Перший в світі законодавчий акт, який регулював діяльність аудиторів, був виданий в 1285 р. королем Англії Едвардом I. Відповідно до цього Закону, від імені держави надавалися певні привілеї аудиторам, якими були не тільки особи з числа довірених слуг сеньйорів, а й деякі категорії цивільних службовців.

Відповідно до закону, перші обов'язкові перевірки здійснювалися з метою незалежного розгляду бухгалтерських записів і звітів. Роботу осіб, які їх проводили, можна прирівняти до фінансового аудиту в сучасному його розумінні. Аудит передбачав лише ретельну звірку фактів із документами та

іншими даними. Тому робота аудиторів цього періоду полягала у детальній перевірці кожної господарської операції. Концепція вибіркової перевірки, як аудиторської процедури, була ще невідома. Як правило, аудит проводився для замовника (дворянина, короля) однією особою, а в разі публічного оголошення його результатів - комісією. Аудитори того часу ще не мали професійного статусу, хоча вже й були зобов'язані проводити перевірку чесно, зі знанням справи, з належною увагою і повагою до інтересів особи, яка їх запросила. Незалежність аудитора досягалася його призначенням «замовником» і заборонаю будь-яких приватних контактів між ним та особою, яка перевірялася.

У Великій Британії аудит розвивався як форма державного фінансового контролю. Аудитори закріплювалися за відомствами, а в 1559 р. відбулося об'єднання аудиторів у Службу контролю облікових даних державних установ.

Першим документально зафіксованим випадком проведення незалежного аудиту спекулятивної діяльності акціонерних товариств вважається крах Британської Південноморської компанії у 1720 році. Ця подія в історії відома як Південноморська бульбашка. Коли з'ясувалося, що директорат компанії неспроможний ані виконати взяті зобов'язання з виплати дивідендів, ані викупити випущені в біржовий обіг акції, у справу втрутилися державні органи. Ними був призначений бухгалтер Чарльз Снел для незалежної додаткової перевірки допоміжних облікових записів цієї компанії.

У цей же період з метою запобігання недобросовісних угод, була започаткована практика державного регулювання професійної діяльності облікових працівників. Важливим досягненням стало визнання на державному рівні необхідності проведення незалежного аналізу рахунків великих і малих підприємств. Знову ж таки, першим у сфері законотворчості виступив уряд Великобританії. У 1720 р. парламент цієї країни прийняв Акт про мильну бульбашку, який забороняв корпоративну форму підприємницької діяльності і як єдино можливу визнавав партнерство. Лише в 1825 р. під тиском громадськості акт було скасовано.

У XVIII ст. найбільш енергійні аудиторі почали займатися своєю професійною діяльністю поза державною службою. В адресній книзі за 1799 р. було зазначено 11 осіб і фірм, які практикували як аудиторі. За однією з версій відомий політик і економіст XVIII ст. Дж. Уотсон порекомендував шотландським комерсантам провести перевірку їх бухгалтерської звітності. Результати проведеної роботи були настільки значущі, що «черстві, скупі і педантичні» (як їх визначали інші британці) шотландці визнали корисність таких перевірок і почали їх практикувати.

23 жовтня 1854 р. був заснований Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії, отримавши на це королівську грамоту. До його складу ввійшли колишні інститути присяжних бухгалтерів Единбургу (180 членів), Глазго (144 члени) і Абердіна (224 члени). Саме цей день вважається офіційною датою виникнення незалежного аудиту в сучасному його значенні.

Поштовхом до подальшого розвитку аудиту був Закон про британські компанії, прийнятий у 1862 р. У ньому пропонувалося в обов'язковому порядку перевіряти рахунки і звіти компаній аудиторами не рідше одного разу на рік. Це зумовлено потребою в об'єктивній оцінці звітності акціонерного товариства з метою одержання достовірних даних про фактичний фінансовий стан підприємства і результати його господарювання за конкретний період. Повністю покладатися на саму компанію було ризиковано, оскільки досить частими були випадки банкрутства підприємств, внаслідок чого акціонери і кредитори втрачали свої капітали. Недовіра акціонерів і кредиторів, з одного боку, і податкових служб - з іншого, до достовірності бухгалтерських балансів і звітів про доходи сприяла появі бухгалтерів-аудиторів, які мали вивчати і аналізувати звітність акціонерного товариства і робити кваліфіковані висновки про її достовірність. При обговоренні річного звіту товариства на загальних зборах акціонерів заслуховували висновки аудитора і лише після цього звіт затверджували або не затверджували і оцінювали діяльність правління товариства.

Таким чином, незалежні аудитори і аудиторські фірми стали гарантом того, що фінансове становище підприємства було саме таким, як оголошено. Використовуючи результати аудиторської перевірки, різні користувачі інформації могли вирішити питання про інвестування, про спільну виробничу діяльність та ін.

Англійські фахівці середини і кінця ХХ ст. внесли істотний вклад у розвиток аудиту. Л.Р. Діксі, який по праву вважається першим ідеологом і теоретиком аудиту, зазначив, що аудит - це робота, пов'язана з підтвердженням правильності і об'єктивності бухгалтерського балансу. Л.Р. Діксі визначив завдання аудиту як збір доказів, що підтверджують бухгалтерську звітність, і обґрунтував, що цілі перевірок пов'язані з розкриттям підрбок, випадкових помилок і недоліків у системі обліку. Згідно з Л.Р. Діксі перевірка починається з каси. Аналіз балансу розглядався з точки зору інтересів різних зацікавлених осіб.

Значний внесок у теорію аудиту зробив А.Т. Ватсон. Відзначаючи психологічну нестійкість людей, він виділив 11 найбільш типових бухгалтерських злочинів: не оприбутковуються цінності, перш за все грошові; документи оформляються не тим днем; штучно завищуються залишки по грошових і матеріальних рахунках; завищуються підсумки платіжних відомостей; завищується зарплата «друзям» бухгалтера; виписуються гроші на підставних осіб («мертві душі»); завищуються ціни за угодою з постачальниками; фіктивне кредитування рахунка «Каса» або відображення фіктивної кредиторської заборгованості; оплата завищених комісійних і розподіл їх з одержувачами; підробка документів, як правило, чеків; оплата декілька разів одного і того ж документа (або його різних примірників).

Англійські вчені розробили анкети, що дозволило істотно скоротити трудомісткість перевірок. В опублікованій в Англії в 1910 р. книзі «Програми аудиту» зазначалося, що першим ступенем аудиту повинно бути запровадження системи внутрішньої перевірки. Саме в цей час аудитори усвідомили важливість внутрішнього контролю та його зв'язок з аудиторською перевіркою.

З метою контролю за якістю роботи аудиторів та аудиторських фірм Інститут присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу, Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії та Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії створили Об'єднаний відділ моніторингу.

Розвиток вимог до аудиту в законодавчому регулюванні Великобританії наведено в таблиці 1.1.

Інтенсивна експансія аудиторської діяльності у Західній Європі в ХІХ ст. стала наслідком так званої четвертої управлінської революції, в рамках якої відбулося відокремлення власників бізнесу від власне бізнесу та формування спільноти професійних управлінців, що породило протиріччя інтересів власника і менеджера. Крім того, з'явилась можливість вуалювання і фальсифікації фінансової звітності, на підставі якої приймалися важливі управлінські рішення. Подолання цього протиріччя було неможливим без появи в зв'язці «власник - менеджер» третього суб'єкта - незалежного аудитора, який покликаний за допомогою спеціальних методів дати оцінку достовірності економічної інформації. Отже, аудитори стали інструментом реалізації контролю власника за діяльністю найманого персоналу.

Період 1860 - 1905 рр. характеризується бурхливим економічним зростанням і створенням корпорацій, запровадженням консолідованого балансу (1904 р.), що підвищувало роль і значення інституту аудиторства.

Досвід Англії у розвитку аудиту істотно впливав на інші країни і, перш за все, на США. У 1886 р. у США був прийнятий Закон про створення аудиторських фірм, у 1887 р. – створено Американський інститут дипломованих присяжних бухгалтерів, а починаючи з 1896 року, після складання іспиту за фахом в університеті Нью-Йорка, будь-який дипломований бухгалтер міг отримати ліцензію на провадження аудиторської діяльності.

У першому десятиріччі ХХ ст. підприємці США визнали неможливість застосування підходів англійського аудиту до особливостей їх бізнесу. Американський аудит почав розвиватися незалежно. Спостерігається перехід від детальної перевірки до тестування.

Таблиця 1.1

Розвиток вимог до аудиту в законодавчому регулюванні Великобританії [6]

Рік прийняття	Назва закону	Характер вимог до аудиту	Інформація, що підлягає аудиту	Характер формулювання судження в аудиторському висновку
1844	Закон про акціонерні товариства	Аудит потрібний, але не оговорюються вимоги щодо його незалежності і професійно-кваліфікаційного рівня	Бухгалтерський Баланс	Повне і добросовісне відображення
1856	Закон про компанії	Аудит не обов'язковий. У додатку до Закону наведена таблиця, відповідно до якої при ініціативному аудиті діють вимоги Закону 1844 р.	Бухгалтерський Баланс	Повне і добросовісне відображення
1862	Закон про компанії	Обов'язковий аудит	Бухгалтерський Баланс	Повне і добросовісне відображення
1868 1871 1879 1882	Закони про регулювання залізниць, газової галузі, банківської сфери, електроенергетики	Обов'язковий аудит	Уніфікований бухгалтерський Баланс	Не оговорений
1900	Закон про компанії	Обов'язковий аудит, який не мають права проводити менеджери і службовці. Аудитору надана можливість доступу до бухгалтерських записів, інформації та пояснень	Бухгалтерський Баланс	Достовірне і точне відображення
1948	Закон про компанії	Професійний аудит	Бухгалтерський Баланс	Достовірне і точне відображення
1976 1980 1981	Закон про компанії	Істотно зміцнені можливості аудиторів у протидії безпідставним звільненням і відкритий доступ до обліку в дочірніх компаніях. Посилено вимоги до розкриття прибутків і збитків, а також коментарів, які містяться в аудиторському висновку	Бухгалтерський Баланс	
1989	Закон про компанії	Державне регулювання аудиторської діяльності	Визначається вимогами Міжнародних стандартів	Достовірне і точне відображення

В умовах швидкозростаючого виробництва аудитор більше не міг перевіряти кожен операцію величезної корпорації і почав застосовувати прийоми вибірки. Тестування стало використовуватися тільки в останні десятиріччя XIX ст.

До 1929 р. об'єктом аудиторської перевірки були лише результати господарської діяльності (прибуток або збиток). Після Великої депресії Комісією з цінних паперів і бірж (SEC) розроблені спеціальні вимоги до змісту та структури аудиторського висновку. Даний документ повинен містити дату, описувати всі деталі проведеної роботи, чітко визначати думку аудитора щодо наданої звітності, принципів і процедур обліку. Відповідно до цих вимог висновок включав два параграфи: перший - опис проведеної роботи, другий - висловлення думки аудитора.

Відсутня єдина думка щодо мети аудиту. Більшість аудиторів сходилися на думці, що завдання аудиту полягає у виявленні помилки. Пізніше ці погляди були змінені, встановлено, що аудитору не слід концентрувати свою увагу тільки на виявленні помилки. Інша точка зору на мету аудиту полягає в тому, що завдання незалежного розгляду полягає у висловленні думки про інформацію, яка включається у фінансові звіти.

Що стосується відповідальності аудитора, то вона полягає лише в проведенні тестів відповідно до загальноприйнятих аудиторських стандартів, тобто аудитор не відповідає за не знайдені помилки, але з нього не повинна зніматися відповідальність за перевірку «вузького місця» у процесі аудиту.

До кінця 40-х років XX ст. аудит в основному полягав у перевірці документації, підтвердженні запису грошових операцій і правильного групування цих операцій у фінансових звітах. Це був підтверджуючий аудит.

Після 1949 р. незалежні аудитори почали більше уваги приділяти питанням внутрішнього контролю, вважаючи, що при ефективній системі внутрішнього контролю ймовірність помилок незначна, а фінансові дані достатньо повні й точні. Аудиторські фірми почали займатися більше консультативною

діяльністю, ніж безпосередньо перевітками. Це був системноорієнтований аудит.

Період 60-х років ХХ ст. супроводжувався лише несуттєвими змінами в цілях і методах аудиту. Основна увага, як і раніше, відводилося визначенню достовірності фінансової звітності, яка підлягала перевірці, причому досить багато технічних прийомів аудиту цього періоду виникли безпосередньо з метою виявлення викривлень. У спеціальній літературі продовжував зберігатися певний дисонанс з питань відповідальності аудитора за виявлення фактів викривлень у ході аудиторської перевірки. Зрештою, переважна більшість фахівців зійшлися на думці, що виявлення помилок і порушень все ще залишається метою зовнішнього аудиту, але не головною.

Щодо цілей сучасного зовнішнього аудиту країн ринкової економіки, то у деяких з них аудитор повинен зробити висновок про відповідність фінансової звітності підприємства, яке перевіряється, законодавству країни (Німеччина, Франція, Італія), в других - про достовірність звітності і її відповідність професійним стандартам бухгалтерського обліку (Канада, США, Японія), в третіх – повинен задовольняти цим двом умовам (Великобританія).

Початок 70-х років ХХ ст., по суті, виявився відправною точкою нового етапу в історії аудиту - його гармонізації на регіональному та інтернаціоналізації на міжнародному рівнях. Початок інтернаціоналізації аудиту був покладений створенням у 1977 р. Міжнародної Федерації Бухгалтерів, на яку були покладені функції розробки Етичного Кодексу Професійних Бухгалтерів, Міжнародних Стандартів Аудиту, бюлетенів з аудиту, положень про державний і управлінський облік, посібників із професійної освіти і аудиту державних підприємств.

Останні десятиріччя ХХ ст. характеризуються розвитком міжнародної торгівлі, збільшенням інвестиційних потоків і глобалізацією економічних процесів. Сучасні підприємства підтримують ділові зв'язки з багатьма партнерами, орієнтуються на численних конкурентів, враховують і передбачають різноманітні вимоги споживачів, громадських організацій,

держави тощо. Потреба у досягненні конкурентних переваг і прагнення посісти позицію лідера в галузі, змушує великі компанії використовувати послуги не тільки власних спеціалістів, а й зовнішніх експертів - аудиторів.

Новітня історія розвитку аудиту датується початком ХХІ ст. Якщо на початкових етапах розвитку ринкової економіки в країнах Західної Європи, Північної Америки та інших регіонів планети активно відбувалися процеси концентрації капіталу, засобів праці, трудових ресурсів (переважно виробничого кадрового потенціалу), то в ХХІ ст. паралельно з цими процесами відбувалася значна концентрація інтелектуальних ресурсів. У галузі аудиту ця тенденція знайшла відображення у створенні транснаціональних бухгалтерських (аудиторських) фірм. В даний час лідируючі позиції у світовому рейтингу займають чотири компанії. Це так звана Велика четвірка - чотири найбільших в світі компанії, що надають аудиторські і консалтингові послуги:

1. Price Waterhouse Coopers - англо-американська компанія, утворена в 1998 р. в результаті злиття Coopers and Lybrand і Price Waterhouse.
2. Deloitte and Touch - американо-японська компанія.
3. Ernst and Young – шотландська компанія.
4. KPMG (в тому числі Peat Marwick, BDO) та ін.).

У таблиці 1.2 наведено інформацію про чисельність персоналу і виручку Великої четвірки згідно з останніми доступними даними.

Таблиця 1.2

Чисельність персоналу і виручка Великої четвірки [11]

Компанія	Виручка	К-сть працівників	Виручка на 1 працівника	Рік
PricewaterhouseCoopers	\$37,7 млрд.	223 468	\$160 649	2017
Deloitte Touche Tohmatsu	\$38,8 млрд.	263 900	\$147 025	2017
Ernst & Young	\$31,4 млрд.	247 570	\$126 833	2017
KPMG	\$25,9 млрд.	188 982	\$134 510	2016

В Україну компанії Великої четвірки зайшли на початку 1990 рр. під проекти Світового банку. Завдяки ранньому входу на ринок, вони швидко стали активними учасниками переділу власності і приватизації.

1.2. Генезис теорій аудиту

Перші праці, в яких зроблена спроба сформулювати елементи теорії аудиту, належать британському вченому Лоуренсу Роберту Діксі (1864 - 1932 рр.), який у виданій в 1892 р. праці «Аудит: практичний посібник для аудиторів» вперше дав визначення аудиту: аудит - це перевірка бухгалтерських записів, виходячи з того, наскільки коректно і повно ці записи відображають господарські операції.

Таке визначення аудиту відповідає філософії ревізії, оскільки безпосереднім предметом аудиту виступають бухгалтерські записи як інформаційне відображення господарських операцій. У наведеній дефініції зроблено акцент на такі критерії аудиту, як повнота і коректність бухгалтерських проводок, однак відсутні два досить важливих, з позиції сучасного аудиту, аспекти:

- фінансова звітність як інформаційна модель фінансового стану і динаміки господарської діяльності організації;
- ув'язка критеріїв аудиту з критеріями прийняття користувачами фінансової звітності економічних та управлінських рішень.

Ревізійна спадковість аудиту в трактуванні Л. Р. Діксі проявляється й у виділених ним головних цілях аудиту: виявленні шахрайства або підробок, технічних помилок і принципових (методологічних) помилок.

Інтерпретація цілей аудиту Л.Р. Діксі обумовлена тим, що у XVIII - XIX ст. основним користувачем фінансової звітності організації був її власник, а такі класичні, з позицій сучасності, користувачі звітності, як інститути фондового ринку, банківського і інвестиційного секторів економіки, перебували на початковому етапі становлення.

Цілі аудиту за Л.Р. Діксі відображають швидше ідеологію ревізії, ніж ідеологічну платформу класичного аудиту. Про це, зокрема, свідчить і той факт, що в ранніх працях Л.Р. Діксі відсутні згадки про такі важливі категорії теорії аудиту, як суттєвість, аудиторський ризик і вибірки.

Послідовник Л.Р. Діксі американський вчений Роберт Хайстер Монтгомері (1872 - 1953 рр.) критикував його ідеї, що обмежували область

аудиту перевіркою точності балансу, оскільки приводило, на думку Р. Х. Монтгомері, до обмежених результатів.

У своїх працях Р. Х. Монтгомері доповнив основу теорії аудиту, закладену Л.Р. Діксі, такими елементами, як категорія суттєвості, категорія ризику і аудиторська вибірка. Включення даних елементів у наукову основу аудиту було багато в чому обумовлено більш системним і адекватним поглядом Р. Х. Монтгомері на природу аудиту, що знайшло відображення в його авторському визначенні аудиту як систематичної перевірки книг і записів комерційних та інших організацій для з'ясування і встановлення істинності звітів, виходячи з фактів фінансової діяльності та її результатів.

Необхідно зазначити, що таке визначення аудиту значно ближче до його сучасного розуміння, ніж дефініція Л.Р. Діксі. Як зазначив Я. В. Соколов, «Діксі і Монтгомері більше описували практику і виробляли аудиторські процедури. Вони зробили для аудиту приблизно те ж, що зробив для бухгалтерського обліку Лука Пачолі».

Істотний внесок у розвиток теорії аудиту зробив засновник амстердамської школи бухгалтерського обліку, голландський вчений Теодор Лімперг (1879 – 1961 рр.), який у 1926 р. виступив з доповіддю про теорію раціональних очікувань на Міжнародній конференції бухгалтерів. Незважаючи на те, що дана теорія охоплювала, в першу чергу, проблематику бухгалтерського обліку, вона висвітлила і ряд фундаментальних аспектів аудиту. Згідно з теорією раціональних очікувань, існування аудиторської професії та аудиторської діяльності обумовлені потребами суб'єктів ринку в професійному і незалежному аудиті, а, точніше, їх потребами у професійному і незалежному судженні.

На думку Т. Лімперга, суспільство апріорі довіряє аудиторській професії, покладаючись при прийнятті рішень на переконання в ефективності аудиту та обґрунтованості професійного судження аудитора. Таким чином, аудитори повинні здійснювати свою діяльність, прагнучи виправдати довіру користувачів звітності. Разом з тим, Т. Лімперг застерігав користувачів економічної

інформації від переоцінки значущості аудиту і аудиторського висновку. Він писав, що аудиторський висновок є не більше ніж результат аудиторської перевірки, в зв'язку з чим і ступінь довіри, і діапазон можливих варіантів використання висновку обмежуються конкретними умовами проведення аудиту, а також методологічними та методичними недоліками, зумовленими недосконалістю теорії аудиту. Саме Теодор Лімперг позиціонував концепцію достовірності бухгалтерської звітності як платформу теорії аудиту.

Американські вчені Р.К. Маутц і Х.А. Шараф вперше озвучили проблему формування теорії аудиту як найважливіше наукове завдання. Вони акцентували увагу на специфічному зв'язку аудиту з іншими науками і охарактеризували наслідки різних сценаріїв його розвитку. В 1961 р. вони опублікували монографію «Філософія аудиту», в якій стверджували, що аудит має раціональну структуру постулатів, концептуальних елементів, технік і приписів і є строго інтелектуальною сферою досліджень.

Розвиваючи свою філософію аудиту, вчені відштовхуються від методології науки, що дозволяє їм описати теорію аудиту настільки системно, що цей опис зумовлює подальші наукові дослідження в майбутньому.

Аудит, на думку Р.К. Маутца і Х.А. Шарафа, можна охарактеризувати як п'ятирівневу структуру, яка включає:

- філософські обґрунтування, які, в свою чергу, базуються на абстрактних науках;
- постулати, що формують основу для розвитку ключових понять;
- концептуальні аспекти, навколо яких формується теорія;
- приписи, що є чіткими практичними директивами, що впливають з концепцій;
- практичну реалізацію приписів у конкретних ситуаціях (рис. 1.1).

Перші три рівні ієрархічної конструкції описують теорію аудиту, а четвертий і п'ятий рівні охоплюють аудиторську практику. Р. К. Маутц і Х. А. Шараф доводять, що аудит є наукою, що спирається в розвитку власної теорії на «мультидисциплінарні» дослідження.

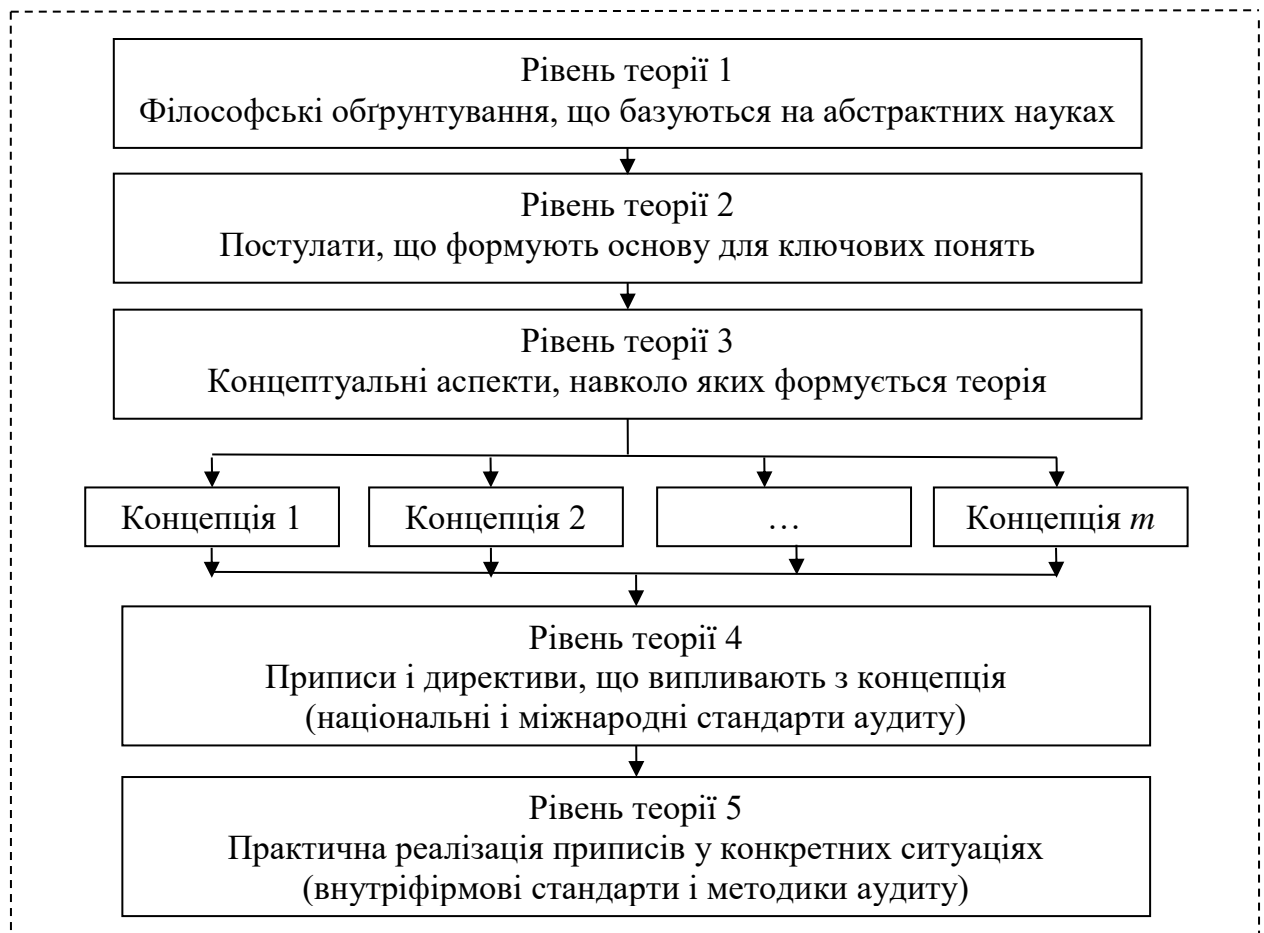


Рис. 1.1. Структура наукової теорії аудиту за Р. Маутцом і Х. Шарафом [6]

До «пробних» постулатів, що визначають основу пізнання проблем аудиту та пошук шляхів їх вирішення автори відносять такі:

1. Фінансова звітність та фінансові дані підлягають перевірці.
2. В рамках аудиту між аудитором і управлінським персоналом немає жодного конфлікту інтересів.
3. Фінансова звітність та інша інформація, надана для перевірки, не пов'язана зі змовою та іншими незвичайними відхиленнями.
4. Існування задовільної системи внутрішнього контролю усуває ймовірність некоректностей.
5. Послідовне застосування загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку призводить до достовірного відображення фінансового стану і результатів діяльності.
6. Те, справедливість чого була доведена при перевірці в минулому, буде залишатися справедливим і в майбутньому, якщо не доведене зворотне.

7. Досліджуючи фінансові дані з метою висловлення незалежної думки, аудитор діє виключно від свого імені.

8. Професійний статус незалежного аудитора накладає на нього співмірні професійні обов'язки.

До числа «концептів» Р. К. Маутц і Х. А. Шараф відносять докази, належну обережність, сумлінне подання, незалежність, етичну поведінку.

У «новій хвилі» фундаментальних наукових праць, які почали з'являтися на початку 1990-х років, особливе місце займають роботи британського вченого, професора Університету Глазго Девіда Флінта, і, зокрема, його монографічне дослідження «Філософія і принципи аудиту». Вчений розглядає аудит як суспільний інститут, що реалізує соціальну функцію. Професор Д. Флінт зробив спробу ідентифікувати специфічні і незмінні змістовні характеристики, які б дозволили описати аудит як окремий вид професійної діяльності. Д. Флінт підкреслював об'єктивну залежність процесу аудиту від культурного, політичного і соціального середовища, в якому він здійснюється. У зв'язку з цим, особливий резонанс у наукових колах викликали тези професора Д. Флінта про етику поведінки і соціальну відповідальність бізнесу. Британський дослідник розглядав аудит як механізм моніторингу дотримання норм ділової поведінки, які є предметом суспільної угоди. Він вважав, що суспільство встановлює стандарти прийнятної поведінки, виходячи із системи цінностей, моральних норм і санкцій. Відштовхуючись від цієї точки зору, Д. Флінт визнавав можливість існування відмінностей у національних практиках аудиту при єдності його загальних принципів.

Д. Флінт є послідовником Теодора Лімперга. Він «вдихнув нове життя» в теорію раціональних очікувань. Д. Флінт зазначав, що аудит розвивався як реакція на потреби окремих осіб і суспільних груп. В суспільстві, що змінюється і розвивається, інтерпретація практичного застосування концепції аудиту визначається постійною взаємодією між аудитором і зацікавленими групами. Розкриваючи соціальну значущість аудиту, Д. Флінт сформулював власну систему постулатів:

1. Основною умовою існування аудиту є відносини відповідальності або ситуація громадської відповідальності.

2. Предмет відповідальності настільки складний, масштабний і значущий для суспільства, що його реалізація без використання інституту аудиту практично неможлива.

3. Особливістю аудиту є незалежність його статусу і його свобода від дослідних і процедурних обмежень.

4. Предмет аудиту - поведінка, діяльність, здійснення операцій, запис подій або відображення стану справ - може бути перевірений з використанням доказів.

5. Стандарти відповідальності (поведінки, діяльності, досягнення цілей та якості інформації) можуть бути встановлені для тих, на кого покладена відповідальність. Фактичні стандарти можна виміряти і співставити з критеріями, викладеними у цих стандартах; процес вимірювання і порівняння вимагає спеціальних навичок і застосування суджень.

6. Сенс, значення і намір фінансових та інших тверджень і відомостей, які були піддані аудиту, повинні бути достатньо прозорими, щоб звести до розумного мінімуму невизначеність результатів аудиту, і забезпечити можливість їх доступного вираження і надання користувачам.

7. Наявність економічного або соціального ефекту від проведення аудиту.

Внесок Д. Флінта у розвиток теорії аудиту очевидний: крім дослідження на якісно новому рівні безпосередньо елементів теорії аудиту (принципів, постулатів, цільових установок) йому вдалося висвітлити інституційний характер аудиту та розкрити його суспільну, соціальну значущість у контексті процесу прийняття рішень, що безперервно відбуваються у соціально-економічному просторі і впливають на стан суспільства. Крім того, Д. Флінт вперше чітко означив проблему відповідальності всіх суб'єктів ринку за забезпечення достовірності економічної інформації, підкресливши об'єктивний характер обмежень аудиту і констатувавши необхідність опису інформаційних потреб і очікувань учасників суспільних та економічних відносин.

Аналізуючи генезис теорії аудиту, розглянемо результати наукових досліджень, виконаних у 1985-1999 рр. голландським вченим, професором Університету Тілбурга Керолом Уілшутом. У своїх працях К. Уілшут не обмежує коло цілей аудиту виключно верифікацією фінансової звітності, він підкреслює можливість і доцільність застосування загальної методології аудиту в різних галузях професійної діяльності. Акцентуючи увагу на методологічних аспектах аудиту, він аналізує підходи до отримання аудиторських доказів достовірності інформації та оціночних значень, особливо наголошуючи на важливості теоретичного дослідження категорії професійного судження аудитора та формування підходів до оцінки його якості.

Особливо значущим є той факт, що професор К. Уілшут конструює своє бачення теорії аудиту, розглядаючи професійне судження як найважливіший системоутворюючий фактор, використання якого дає можливість інтегрувати окремі елементи теорії. Даний підхід дозволив вченому сформулювати «тришарову» (за висловом автора) структуру теорії аудиту (рис. 1.2).

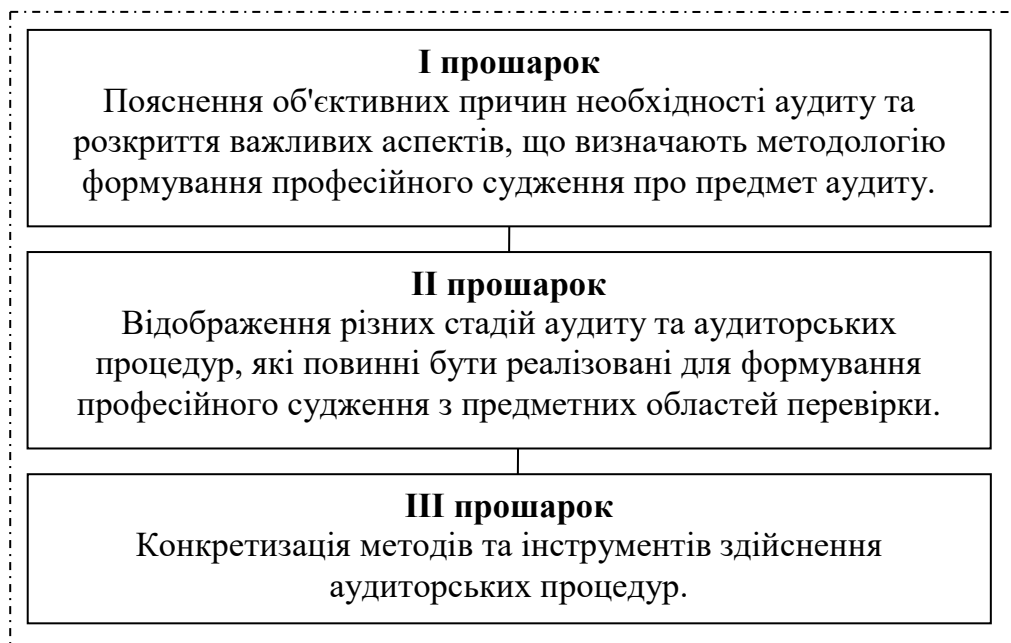


Рис. 1.2. Тришарова структура теорії аудиту за К. Уілшутом [6]

Описуючи конструкцію теорії аудиту, К. Уілшут зазначає, що у першу чергу, необхідно виявити причину проведення аудиту, виходячи з якої аудитор визначає його предмет. Предмет аудиту може бути пов'язаний з інформацією, діяльністю (її результатами), операціями, функціями планування і контролю у

певній сфері діяльності. Залежно від характеру предмета аудиту ідентифікують його основні цілі. Наприклад, коли предметом аудиту є фінансова звітність, то головною метою аудиту є достовірність, що визначає виконання в ході перевірки таких завдань: оцінка точності, коректності опису діяльності та розкриття інформації, достовірності вимірювання вартості активів і зобов'язань, адекватності оціночних значень і т.п. Дані завдання визначають обдуманий вибір критеріїв оцінки.

Наступним ключовим аспектом загальної теорії є процес аудиту, який може включати кілька стадій, зокрема, дослідження предмета аудиту, інспектування систем планування і контролю, перевірку даних за суттю, оцінку діяльності, повноти та достовірності звітів. Крім того, теорія включає засоби аудиту, тобто окремі техніки, методи і інструменти. Важливу роль у реалізації місії аудиту відіграє аналіз взаємозв'язку між усіма розглянутими аспектами.

Аналіз розвитку теоретичних основ аудиту, аудиторської практики і її нормативно-правового регулювання дає можливість виділити ряд етапів якісної трансформації теорії аудиту (Додаток А) і наблизитися до оцінки її сучасного стану.

Початок нового тисячоліття ознаменував новітню історію аудиту, відправною точкою якої стало визнання науковим і професійним співтовариством необхідності тотальної реновації сформованої до кінця ХХ ст. теоретичної платформи аудиту [6].

У сучасних дослідженнях природи і сутності аудиту поширена інституційна теорія, сутність якої полягає у вивченні феномена аудиту як складного соціально-економічного явища та особливого виду професійної діяльності. В рамках інституційної теорії аудит розглядається як наука і практика. Аудит як практика – це підприємницька діяльність, що полягає у проведенні аудиту та наданні супутніх послуг економічним суб'єктам. Аудит як наука – це система знань про методи і прийоми незалежного фінансового контролю. Як наука аудит займає своє місце в системі економічних наук, в системі контролю, має свій об'єкт, предмет і методи. Незалежний фінансовий

контроль визначає сутність аудиту, виокремлює його з інших видів контролю і виділяє його в самостійну наукову дисципліну і практику.

Інституційний підхід розширює рамки досліджень аудиту, оскільки досліджує господарську діяльність підприємств як сукупність виробничих відносин у взаємодії з технічними, соціальними і природними її умовами.

Інституційна теорія аудиту є сукупністю таких елементів:

- Інститут аудиту - комплекс основних концепцій, норм, правил і стандартів, які визначають основний зміст аудиторської діяльності (рис. 1.3.)

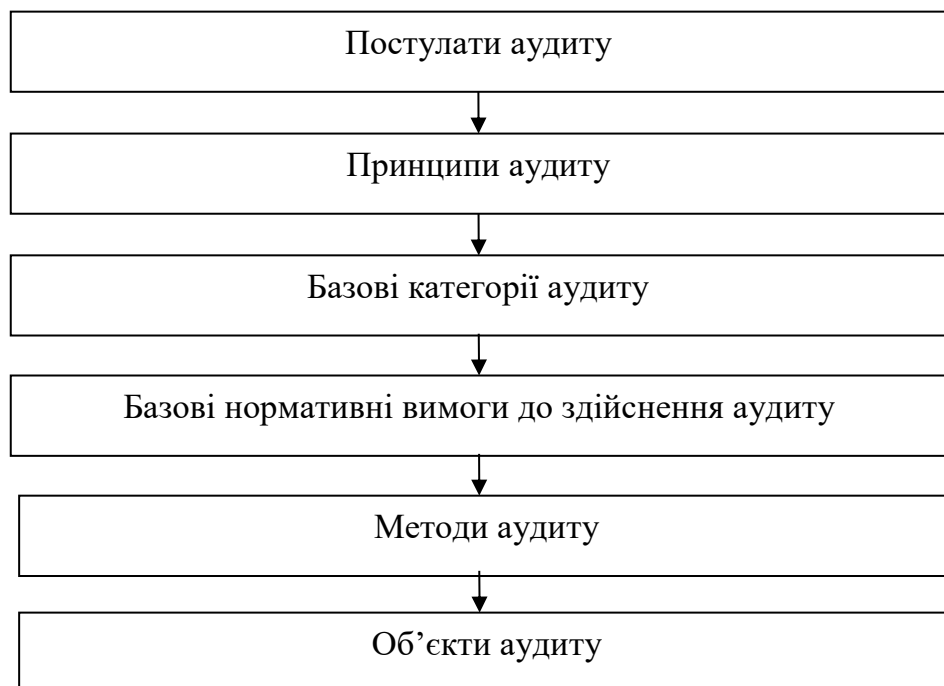


Рис. 1.3. Елементи інституту аудиту [38]

- Інституційне середовище аудиту - організаційно-економічні відносини різних суб'єктів в ході аудиторської діяльності. Інституційне середовище існує на макро- і мікрорівні. Складовими макрорівня є геополітичне, політико-правове, культурне, природно-кліматичне, науково-технічне, демографічне, соціально-економічне середовище. Мікрорівень - взаємовідносини зацікавлених сторін, користувачів аудиту. Це клієнти, власники, управлінський персонал, інвестори, кредитори, державні органи (податкові, судові, митні, статистика), громадськість в цілому.

- Інституційний механізм аудиту - процедури і способи використання норм, правил і стандартів аудиту на практиці. Наприклад, інституційний

механізм регулювання аудиторської діяльності, інституційний механізм забезпечення якості аудиту та ін.

- Інституційні структури аудиту впорядковують і обмежують відносини в ході аудиторської діяльності.

Інституційний підхід дає можливість по новому оцінити функціонування аудиту, об'єднати теоретичні основи і дослідження аудиту і на їх основі створити цілісну інституційну концепцію аудиту. Інституційна концепція дасть змогу впорядкувати і структурно оформити дослідження різних аспектів аудиту [38].

Висновки до розділу 1

1. Необхідність аудиту вперше була усвідомлена ще в стародавньому світі, як тільки функції володіння і управління власністю були розділені між державою і рабовласницьким маєтком.

2. Історично основним центром розвитку сучасного аудиту були Великобританія і США. Але вже на початку ХХ ст. американський аудит почав розвиватися незалежно, оскільки підприємці США визнали неможливість використання підходів англійського аудиту до особливостей їх бізнесу.

3. Аудит розвивався швидкими темпами і вже до кінця ХІХ століття сформувався у самостійну сферу практичної діяльності.

4. Теорія аудиту сформувалась в кінці ХІХ ст. і на початковому етапі свого розвитку мала ревізійну спадковість, що полягала у визнанні основною метою аудиту виявлення помилок і викривлень. Трансформація цільових установок аудиту відбувалася поступово протягом першої половини ХХ ст.

5. Процес еволюції теоретичних основ аудиту носив стрибкоподібний, характер, що полягає в періодичній появі нових теоретичних конструкцій, що відображають накопичений практичний досвід і характеризуються базовими підходами і передумовами, що використовуються при формуванні теорії.

6. На початку другої половини ХХ ст. був сформований перший прототип теорії аудиту, на базі якого здійснювалися подальші теоретичні дослідження.

7. Формування теорії аудиту відбувалося, в основному, під впливом британо-американської та голландської наукових шкіл, представники яких лише на рубежі ХХ-ХХІ ст. наблизилися до розгляду феномена професійного судження через призму загальної теорії.

8. В даний час аудиторська діяльність перебуває у фазі завершення свого розвитку як соціального інституту індустріальної епохи.

РОЗДІЛ 2. АУДИТОРСЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ В УКРАЇНІ

2.1. Виникнення і розвиток аудиту в Україні

Україна впродовж багатьох століть була поневолена іншими державами. 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 розвивалися мануфактури, виникали нові промислові підприємства. Все це створювало певні умови для розвитку аудиту, оскільки власникам підприємств потрібний був незалежний контроль за використанням і збереженням їх капіталу.

Поневолення Західних земель України панською Польщею дещо сповільнило розвиток аудиту. Польща порівняно з Австро-Угорською імперією за своїм промисловим розвитком була більш відсталою. Контроль за збереженням панських маєтків здійснювали наглядачі. Проте, їх діяльність мало нагадувала роботу аудиторів.

Центральні, східні та 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 введене Петром I, який у військовому статуті 1716 р. і в «Табелі про ранги» до військових чинів відніс і аудитора. В 1797 р. аудитори були переведені в цивільні чини, а в 1833 р. з метою навчання аудиторів у Петербурзі засновано школу, яка пізніше була перейменована в Аудиторське училище.

За своїм характером посада аудитора поєднувала посади діловода, судового секретаря і прокурора. Після проведення в Росії військово-судової реформи 1867 р. посаду аудитора було скасовано. Спроби створити наприкінці XIX - початку XX ст. у Росії Інститут присяжних бухгалтерів закінчилися лише підготовкою документів, які регламентували його діяльність.

Професійної організації 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 жовтневої революції 1917 р. та часів існування СРСР була сформована командно-адміністративна система з державною формою власності. За цих умов контрольні функції повністю виконували державні контрольні-ревізійні органи. Водночас існував партійний контроль. Тобто, не було об'єктивних умов для існування незалежного економічного контролю.

Стрімкий розвиток аудиту в Україні відбувся після розпаду Радянського Союзу. Можна виділити такі основні етапи його розвитку:

1987 - 1992 рр. З виникненням спільних підприємств іноземна сторона поставила питання про аудиторське підтвердження результатів їх фінансово-господарської діяльності, що стало передумовою створення в 1989 р. в Києві дочірнього відділення «Інаудит - Україна». До складу першої аудиторської фірми увійшли колишні державні службовці контрольні-ревізійного управління Міністерства фінансів України. Почали створюватися перші аудиторські компанії, діяльність яких була під контролем держави. Не дивлячись на фактичне існування, аудит в Україні певний час юридично не визнавався.

Особливістю становлення аудиту в Україні було те, що перехід до ринку сприяв демонтажу, розпаду старої системи організації обліку і контролю. Було ліквідовано багато міністерств і відомств, зруйнована система розробки галузевих методичних вказівок з ведення бухгалтерського обліку на підвідомчих підприємствах, перестала існувати система офіційних пояснень нормативних актів.

Основні риси аудиту цього етапу – відсутність конкуренції на ринку аудиторської діяльності у зв'язку із невеликою кількістю суб'єктів аудиторської діяльності; інтенсивна розробка і впровадження нормативно-правових актів з регулювання аудиторської діяльності.

1993 - 1998 рр. Цей період характеризується значним послабленням державного контролю за національною економікою, ліквідацією контрольно-ревізійних відділів при міністерствах і відомств. Значна частина колишніх ревізорів почали займатися власною аудиторською практикою.

Офіційне визнання обов'язкового аудиту пов'язане з прийняттям 22 квітня 1993 р. Закону України «Про аудиторську діяльність», у якому визначені правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні, що спрямовані на створення системи незалежного контролю з метою захисту інтересів власника. Розпочалося формування нормативно-правової бази аудиту.

З метою об'єднання зусиль аудиторів для захисту їх законних прав, інтересів та сприяння розвитку аудиторської діяльності в Україні було створено Спілку аудиторів України - всеукраїнську професійну громадську організацію. У 1993 р. була створена Аудиторська Палата України (АПУ), головне завдання якої полягало у сприянні розвитку аудиту, вирішенні на єдиній методологічній основі принципових питань аудиторської діяльності в Україні. Створені також регіональні відділення АПУ.

Перші нормативні документи, якими визначались методологічні засади проведення аудиту, були прийняті Аудиторською палатою України лише в 1995 - 1997 рр. Початкова аудиторська практика базувалася на методиці контрольно-ревізійної роботи.

Вимога проведення обов'язкового аудиту при поданні фінансової звітності для більшості підприємств зумовила попит на цей вид діяльності. А відсутність вимог до проведення аудиту, а також відсутність належного державного і громадського контролю за якістю аудиторських послуг призвела до надання формальних аудиторських послуг.

1999 - 2003 рр. В 1999 р. були відмінені Національні стандарти аудиту та введені в дію Національні нормативи аудиту (ННА) і Кодекс професійної етики аудитора України. Скасування обов'язкового проведення аудиту, фінансова криза 1998 року призвели до суттєвого зменшення попиту на аудиторські послуги. З іншого боку, заплутаність українського законодавства у сфері

оподаткування і підприємництва, а також посилення податкового контролю, сформувавши запит на послуги фахівців у сфері оподаткування, обліку та регулювання підприємницької діяльності. Це, а також дискредитація вітчизняних аудиторів у попередні роки призвело до посилення монопольного становища представників Великої п'ятірки та інших іноземних аудиторських компаній. Цей період характеризується прийняттям національних нормативів аудиту, що були розроблені відповідно до міжнародних.

2004 - 2009 рр. Визнання України країною з ринковою економікою, відкриття ринків відповідно до вимог Світової організації торгівлі, надходження іноземних інвестицій, зокрема, банківського іноземного капіталу, стали економічними передумовами росту аудиторської діяльності в Україні. 18.04.2003 р. Аудиторською палатою України було прийнято в якості національних Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, метою яких є встановлення загальних правил організації та визначення методологічних засад проведення аудиту. 2003 - 2005 рр. - перехідний період із застосування міжнародних стандартів у якості національних. Впровадження МСА в Україні максимально сприяє входженню нашої держави у систему господарських зв'язків і виходу національного аудиту на міжнародний рівень. На підставі стандартів державні та недержавні інституційні агенти регулюють якість професійної діяльності аудиторів, формують програми підготовки та єдині вимоги до атестації аудиторів. Українськомовний варіант стандартів аудиту 2007 р. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики складався з двох розділів: 1) Етика (Кодекс етики професійних бухгалтерів); 2) Аудит, огляд, інші завдання з надання впевненості та супутні послуги.

Цей період характеризується підвищенням якості аудиторських послуг, посиленням питомої ваги вітчизняних компаній на ринку аудиторських послуг в Україні, зростанням обсягу надання супутніх аудиторських послуг.

2010 р. і дотепер. Фінансова криза 2008 - 2009 рр. вплинула на національну економіку України, що призвело до зменшення попиту на аудит,

разом з тим спостерігається зростання попиту на супутні послуги консультування, аутсорсинг бухгалтерських послуг.

Стандарти аудиту видання 2010 року (у редакції грудня 2009 року) під назвою «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг» містить Міжнародні стандарти аудиту, Міжнародний стандарт контролю якості, Міжнародні стандарти завдань з огляду, Міжнародні стандарти супутніх послуг та Положення з міжнародної практики аудиту.

У 2014 р. було підписано Угоду про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, після чого почався процес адаптації законодавства України про аудиторську діяльність до законодавства ЄС. На виконання взятих зобов'язань за ініціативою Міністерства фінансів України 03.02.2017 р. зареєстровано Проект Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 6016, а з 1.10.2018 р. введено в дію Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня 2017 р.

Щодо становлення аудиту на Тернопільщині, то в 1991 р. З. Гуцайлюком та В. Тарасом було створене МП «Орієнтир» по наданню консультаційних та аудиторських послуг, на базі якого у 1992 р. була створена Аудиторсько-консультаційна фірма «Орієнтир». 20.11.1993 р. учасники АКФ «Орієнтир» на установчих зборах прийняли рішення про створення Тернопільського територіального відділення САУ, яке з моменту його організації і по сьогоднішній час здійснює діяльність, направлену на сприяння розвитку аудиторської діяльності в Україні та Тернопільській області.

Таким чином, в Україні аудит виник у відповідь на соціальне замовлення, причому відразу як підтверджуючий (підтвердження звітності спільних підприємств) і консультаційно-орієнтовний (на замовлення клієнтів) аудит.

2.2. Нормативно - правове регулювання аудиторської діяльності в Україні

Україна належить до країн з превалюванням професійного регулювання аудиторської діяльності. Держава лише встановлює перелік вимог до проведення аудиту, а методику визначають Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України та їх територіальні відділення шляхом затвердження стандартів, норм, положень, інструкцій і роз'яснень. На державному рівні аудиторська діяльність в Україні регулюється Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

На рис. 2.1. представлена загальна схема регулювання аудиторської діяльності в Україні.



Рис. 2.1. Регулювання аудиторської діяльності в Україні

Професійне самоврядування аудиторів здійснює Аудиторська палата України (АПУ), незалежний самоврядний орган, створений для регулювання і вдосконалення аудиторської діяльності в Україні. Членами АПУ є аудитори та аудиторські фірми, включені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. АПУ здійснює свою діяльність на підставі Статуту. Органами управління є з'їзд аудиторів України і Рада Аудиторської палати України. У складі АПУ створений Комітет з контролю якості аудиторських послуг, можуть створюватися комісії з числа членів Ради АПУ із залученням експертів, які не є членами Ради АПУ.

На рис. 2.2. наведено функції Аудиторської палати України.

Аудиторська палата України здійснює сертифікацію (визначення кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю) аудиторів. Право на отримання сертифіката мають фізичні особи з вищою економічною або юридичною освітою, документ про здобуття якої визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років поспіль на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора.

АПУ встановлює структуру знань, якими повинен володіти кандидат, яка складається з аудиту і суміжних з аудитом галузей знань. Для отримання сертифіката кандидати повинні успішно скласти письмовий кваліфікаційний екзамен двох рівнів за програмою, затвердженою АПУ [60].

Щорічно АПУ отримує від суб'єктів аудиторської діяльності звіти про надані ними послуги, аналізує їх і узагальнену інформацію про діяльність цих суб'єктів подає Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Всеукраїнська професійна громадська організація Спілка аудиторів України (САУ) є добровільним об'єднанням сертифікованих аудиторів України на основі єдності інтересів для захисту своїх законних професійних прав та інтересів.

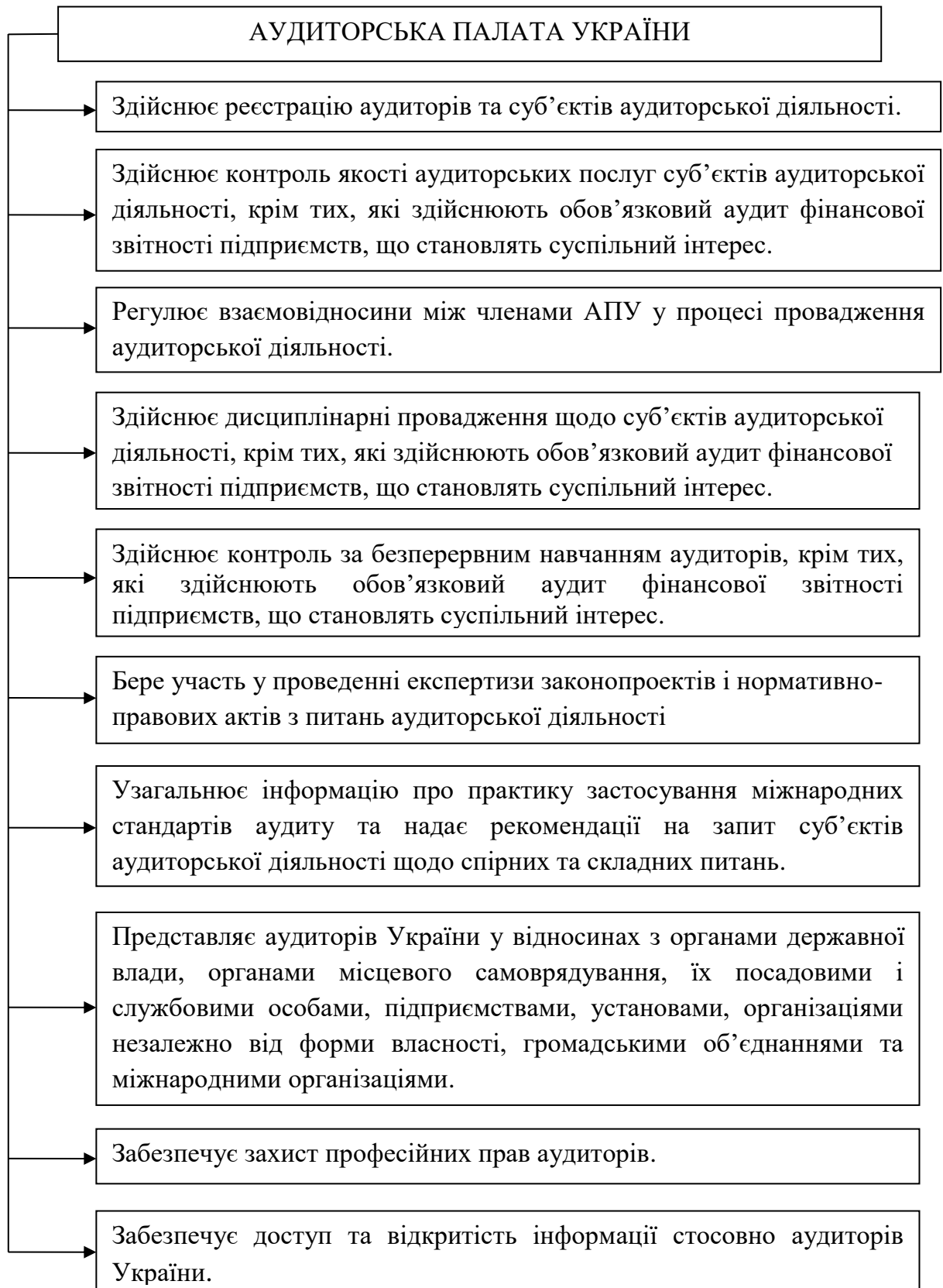


Рис. 2.2. Функції аудиторської палати України [61]

Мета її діяльності - об'єднання аудиторів України, вдосконалення професії аудитора, захист законних прав і професійних інтересів членів САУ, міжнародне визнання кваліфікації вітчизняних аудиторів-членів САУ. В даний

час САУ нараховує близько 1000 членів та має 26 територіальних відділень у всіх обласних центрах.

Система нормативного регулювання аудиторської діяльності перебуває на стадії становлення, триває процес визначення прав і обов'язків органів, які регулюють аудиторську діяльність, ролі і функцій громадських організацій.

Система нормативного регулювання включає такі рівні (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Рівні нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні

З юридичної точки зору правове регулювання аудиторської діяльності включає елементи, зображені на рисунку (рис. 2.4).

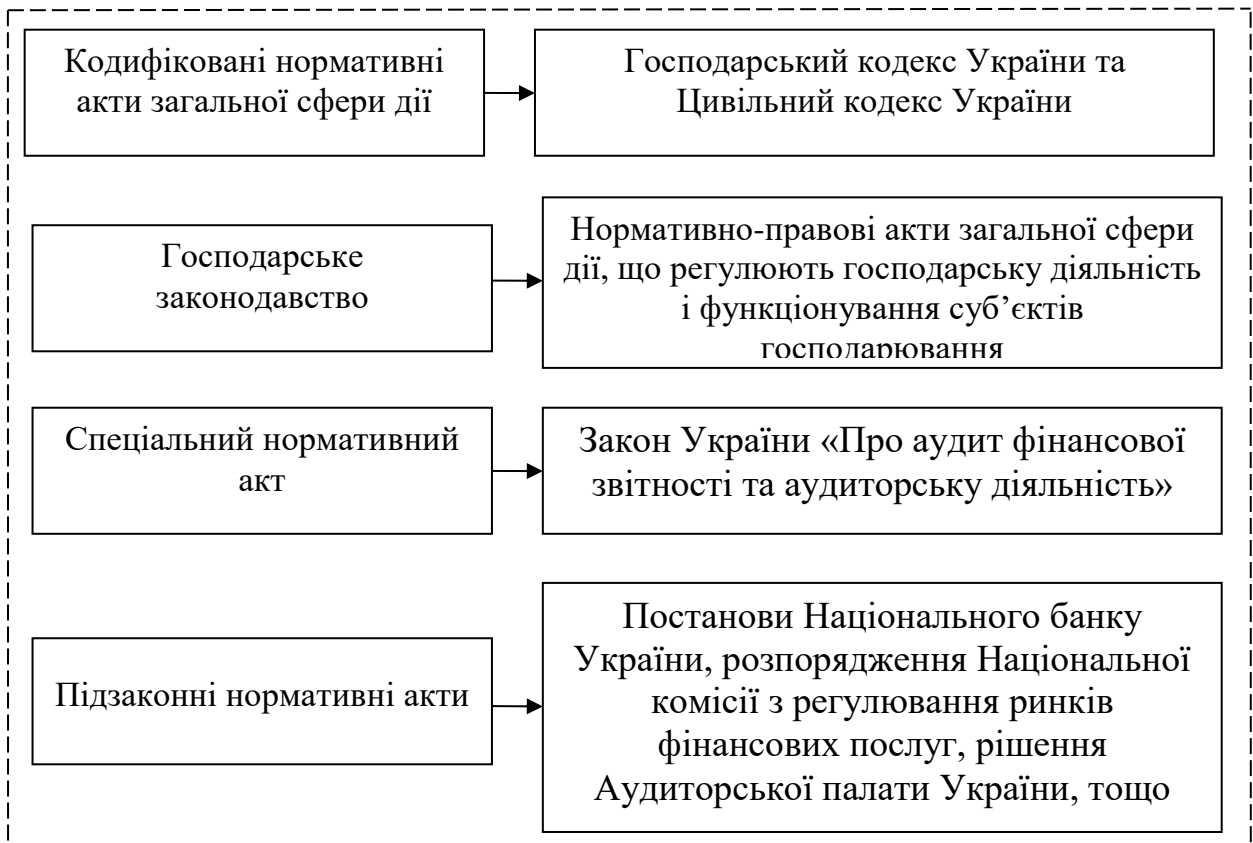


Рис. 2.4. Правове регулювання аудиторської діяльності.

Розглянемо більш детально окремі нормативні документи.

Господарський кодекс визначає правове поле аудиту. У параграфі 4 «Аудит» глави 35 «Особливості правового регулювання фінансової діяльності» Господарського кодексу дано визначення 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) [25].

Цивільний кодекс України регламентує правове забезпечення окремих стадій аудиторської діяльності, зокрема, підписання договорів на проведення аудиту і т.п. Також цей кодекс вводить у правову систему термін «аудиторська перевірка» [81].

Міжнародні стандарти аудиту застосовують в Україні з 2004 року. Стандарти аудиту – це документи, що формулюють єдині базові вимоги і загальні підходи до проведення аудиту. В редакції 2010 року вони мають

значно ширшу назву, що крім стандартів аудиту включає стандарти контролю якості, огляду, іншого надання впевненості та супутні послуги.

До документів Аудиторської палати України, що регулюють аудиторську діяльність належать програми, інструкції, положення, зокрема: Положення «Про реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноосібно надають аудиторські послуги», «Про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України», «Про сертифікацію аудиторів», «Про дисциплінарну комісію Аудиторської палати України» тощо.

Внутрішньофірмові стандарти аудиту - це документи, що деталізують та регламентують єдині вимоги до здійснення та документального оформлення процесу і результатів аудиту, які розроблені та затверджені аудиторською фірмою з метою забезпечення високої якості роботи аудиторів і відповідності її вимогам міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики. Вони вирішують ті ж самі завдання, що й Міжнародні стандарти аудиту. До внутрішньофірмових стандартів аудиту відносять не тільки стандарти, але і інструкції, методичні рекомендації та інші документи, обов'язкові до застосування в аудиторській фірмі, у яких відображаються внутрішні підходи до здійснення аудиторської діяльності. В сукупності вони описують комплексний підхід до організації і технології здійснення аудиту [86, с. 300].

Основним нормативним документом, який визначає здійснення аудиторської діяльності в Україні та врегульовує відносини, що виникають при її здійсненні є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Даний Закон спрямований на реформування ринку аудиторських послуг в Україні та приведення законодавства України до вимог законодавства Європейського Союзу.

На рис. 2.5 зображено структуру Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

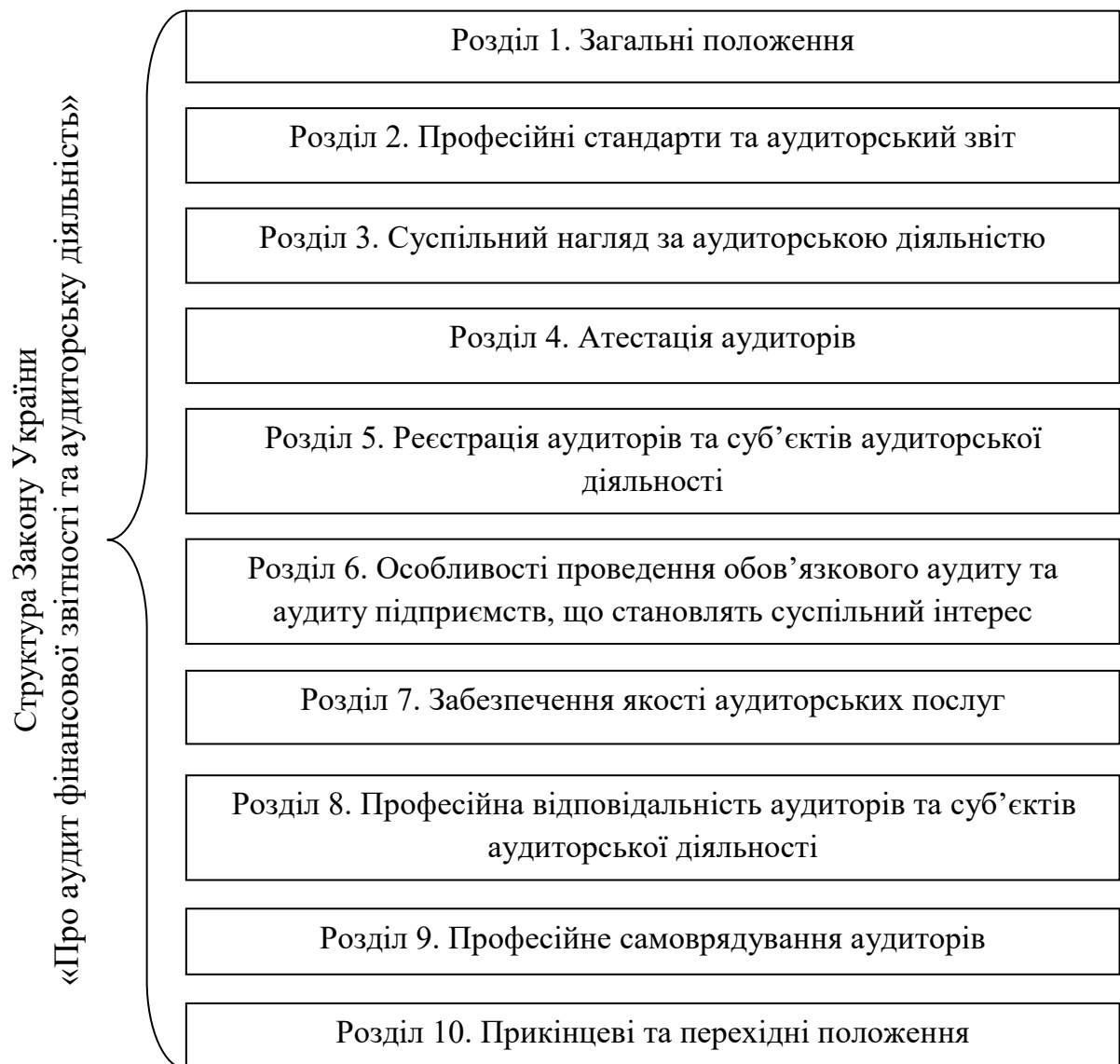


Рис. 2.5. Структура Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

Введений в дію з 1 жовтня 2018 року, Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначає нові правила регулювання аудиторської діяльності.

Слід зазначити, що у Законі замість терміну «аудит», яким оперують чинні нормативні акти, використовується термін «аудит фінансової звітності». На нашу думку, хоча цей термін і відповідає міжнародній практиці та використовується в МСА, він все ж є уточнюючим. Доцільно було б залишити в Законі термін «аудит», як базовий у формуванні всієї аудиторської термінології.

Відповідно до Закону, аудиторська діяльність – це незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у

Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг. Аудитором є фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та включена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності [61].

Аудитор може займатися аудиторською діяльністю одноосібно чи у складі аудиторської фірми. Одноосібно - лише після включення до відповідного реєстру аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності, який складається з чотирьох розділів, у кожному з яких міститиметься інформація про окрему категорію суб'єктів аудиторської діяльності: суб'єкти аудиторської діяльності; суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності; суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Відомості до Реєстру вносяться Аудиторською палатою України.

Аудитор повинен підтвердити свої теоретичні та практичні знання в ході іспитів. Плата за право скласти іспит становить суму, еквівалентну одній мінімальній заробітній платі, визначеній на початок року у Законі про бюджет. Атестацією аудиторів займається відповідна комісія.

Аудиторам забороняється безпосередньо займатися іншими, не сумісними з аудиторською діяльністю, видами підприємницької діяльності, що не виключає їхнього права отримувати дивіденди, доходи від інших корпоративних прав, доходи від оренди та відчуження рухомого та нерухомого майна, пасивні доходи. Разом із цим аудитори можуть займатися громадською, освітньою, викладацькою та науковою діяльністю, підготовкою публікацій з отриманням відповідної винагороди.

Обов'язковий аудит фінансової звітності проходять суб'єкти господарювання, які зобов'язані оприлюднити фінансову звітність разом з аудиторським звітом (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1

Обов'язковість проходження аудиту та оприлюднення фінансової звітності різними суб'єктами господарювання

Види юридичних осіб	Дата оприлюднення фінансової звітності
Аудит у емітентів цінних паперів	
Емітентів цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів	не пізніше 30 квітня року, що настає за звітним періодом
Аудит у фінансових установах	
Банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (великі та середні підприємства)	не пізніше 30 квітня року, що настає за звітним періодом
Інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств	У 2018 р. обов'язковість проведення аудиту не встановлена, у 2019 р. - не пізніше 1 червня року, що настає за звітним періодом
Аудит у публічних акціонерних товариствах	
Публічні акціонерні товариства	не пізніше 30 квітня року, що настає за звітним періодом
Аудит у підприємств, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин	
Підприємства, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення	не пізніше 30 квітня року, що настає за звітним періодом
Аудит у суб'єктів природних монополій	
Суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку	не пізніше 30 квітня року, що настає за звітним періодом
Аудит у великих підприємствах	
Великі підприємства, які є емітентами цінних паперів	не пізніше 30 квітня року, що настає за звітним періодом
Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів	у 2018 р. обов'язковість проведення аудиту не встановлена, у 2019 р. - не пізніше 1 червня року, що настає за звітним періодом
Аудит у середніх підприємствах	
Середні підприємства	у 2018 р. обов'язковість проведення аудиту не встановлена, у 2019 р. - не пізніше 1 червня року, що настає за звітним періодом.

Розглянемо нововведення, що стосуються аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес. До таких підприємств віднесені ПАТ та емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи та підприємства, які відповідно до законодавства належать до великих підприємств. Зокрема:

1) уточнено вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності для надання послуг із:

– обов'язкового аудиту фінансової звітності. Щоб надавати ці послуги, аудиторські фірми повинні мати оформлених за основним місцем роботи не менше ніж трьох аудиторів;

– обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес (крім малих підприємств). Для них не менше п'яти працівників-аудиторів за основним місцем роботи і не менше 10 осіб із штатних працівників мають залучатися до проведення аудиту;

2) на ключового партнера з аудиту покладено контроль за здійсненням аудиту фінансової звітності, ведення робочих документів аудитора, участь у перевірці і відповідальність за проведення аудиту. Визначено, що не пізніше ніж через 60 днів із дня підписання аудиторського звіту потрібно сформулювати і передати на зберігання робочі документи аудитора;

3) уточнено перелік неаудиторських послуг, які заборонено надавати підприємствам, що становлять суспільний інтерес. До таких неаудиторських послуг належать:

- складання податкової звітності, розрахунку обов'язкових зборів і платежів, представництва юридичних осіб у спорах із зазначених питань;

- консультування з питань управління, розробки і супроводження управлінських рішень;

- ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

- розробка та впровадження процедур внутрішнього контролю, управління ризиками, а також інформаційних технологій у фінансовій сфері;

- надання правової допомоги у формі: послуг юрисконсульта із забезпечення ведення господарської діяльності; ведення переговорів від імені юридичних осіб; представництва інтересів у суді;

- кадрове забезпечення юридичних осіб у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів, у тому числі послуги з надання персоналу, що приймає управлінські рішення та відповідає за складання фінансової звітності;

- послуги з оцінки;
- послуги, пов'язані із залученням фінансування, розподілом прибутку, розробкою інвестиційної стратегії, окрім послуг з надання впевненості щодо фінансової інформації, зокрема проведення процедур, необхідних для підготовки, обговорення та випуску листів-підтверджень у зв'язку з емісією цінних паперів юридичних осіб [61].

Оскільки такі послуги дозволені Кодексом етики Ради з Міжнародних стандартів для бухгалтерів, то ці невідповідності можуть підвищити витратність та складність ведення бізнесу в Україні.

Встановлено також ліміт вартості дозволених послуг, не пов'язаних з обов'язковим аудитом підприємства, що становить суспільний інтерес. Вартість послуг не може перевищувати 70 % від середньої суми винагороди, раніше отриманої аудитором за послуги з обов'язкового аудиту такого підприємства.

4) підприємства, що становлять суспільний інтерес, повинні здійснювати ротацію суб'єктів аудиторської діяльності після 10 років надання послуг з обов'язкового аудиту з можливістю подовження періоду ротації у разі проведення публічного тендеру.

5) суб'єкти аудиторської діяльності, які надають послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, повинні щороку не пізніше ніж 30 квітня року, що настає за звітним складати і оприлюднювати на своїй веб-сторінці звіт про прозорість за попередній рік. Це нова вимога, але вона вписується в рамки МСА і направлена на інформування спільноти про діяльність аудиторської фірми;

6) уточнено механізм страхування професійної відповідальності аудиторів. Замість обов'язкового страхування запроваджено страхування цивільно-правової відповідальності, як вимагає Директива ЄС.

Зміни законодавства, що стосуються підприємств, які становлять суспільний інтерес, та їх аудиторів направлені на підвищення якості аудиторських послуг, забезпечення більшої прозорості процесу аудиту та упорядкуванню ринку аудиторських послуг в Україні.

Посилено контроль за здійсненням аудиторської діяльності. Крім Аудиторської палати України, контроль здійснює принципово новий спеціально створений Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, який складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості.

Орган суспільного нагляду забезпечує нагляд і несе відповідальність за: реєстрацію аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; впровадження міжнародних стандартів аудиту; контроль за атестацією та безперервним навчанням аудиторів; контроль якості аудиторських послуг, а також дисциплінарні провадження щодо аудиторів із застосуванням стягнень.

Цей орган контролює якість та застосовує санкції до суб'єктів аудиторської діяльності, які проводять обов'язковий аудит підприємств, що мають суспільний інтерес.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю розглядає справи про адміністративні правопорушення (у тому числі за зверненням користувачів фінансової звітності), пов'язані з порушенням законодавства в частині ненадання інформації до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю у випадках, передбачених Законом про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність, та неоприлюднення фінансової звітності разом з аудиторським звітом [61].

Уточнено механізм фінансування органу суспільного нагляду та Аудиторської палати України. Передбачено, що аудитори та аудиторські фірми будуть фінансово утримувати ці органи. Здійснено перехід на змішану модель фінансування за рахунок фіксованого внеску (3 мінімальні заробітні плати на фінансування ОСН і 0,3 мінімальної зарплати - АПУ) та змінної складової (не більше 2% від суми винагороди за договором з обов'язкового аудиту відповідного суб'єкта).

Також у Законі про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність визначено періодичність проведення перевірки якості надання аудиторських послуг. Ці перевірки будуть здійснюватися щодо:

1) суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності великих підприємств, банків, професійних учасників фондового ринку та емітентів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, – один раз на три роки. Їх проводитиме Інспекція, створена при Органі суспільного нагляду;

2) суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, крім зазначених вище, – один раз на шість років. Ці перевірки здійснюватиме Аудиторська палата.

У разі виявлення порушень на суб'єктів аудиторської діяльності накладатимуться штрафи. Крім того, визначено, що інформацію про накладання стягнення на аудитора, зокрема про визнання складеного аудиторського звіту таким, що не відповідає вимогам, має бути оприлюднено у триденний строк на офіційному веб-сайті Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та на офіційному веб-сайті Аудиторської палати України.

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 31.12.2017 р. в Україні сертифікат аудитора мали 2653 особи. У таблиці 2.2 наведена інформація про кількість аудиторів у 2012-2017 роках.

Таблиця 2.2

Інформація про кількість аудиторів в Україні в 2012-2017 роках [30]

Рік	Кількість аудиторів станом на 31 грудня, осіб
2012	3139
2013	2993
2014	2787
2015	2675
2016	2646
2017	2653

За даними таблиці 2.2 до 2017 р. простежується тенденція до зменшення кількості аудиторів. Протягом 2017 р. АПУ провела три кваліфікаційні іспити на отримання сертифіката аудитора, які проводились у два етапи: перший етап – письмове тестування за переліком запитань; другий – письмове розв'язання ситуаційного завдання. Після затвердження результатів кваліфікаційних іспитів були сертифіковані 134 аудитори.

Станом на 01.01.2018 р. у Реєстрі аудиторських фірм та аудиторів було 906 аудиторських фірм та 53 аудитори-підприємці, відповідно, до АПУ зобов'язані були подати звіт за 2017 р. 959 суб'єктів.

У таблиці 2.3 наведено дані про кількість суб'єктів аудиторської діяльності, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів у розрізі регіонів.

Таблиця 2.3

Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів у розрізі регіонів [30]

Регіон / область	Станом на 31.12.2016 р.			Станом на 31.12.2017 р.		
	Всього	Аудиторські фірми	Фізичні особи – підприємці	Всього	Аудиторські фірми	Фізичні особи – підприємці
1	2	3	4	5	6	7
Вінницька обл.	16	14	2	15	13	2
Волинська обл.	10	9	1	9	9	0
Дніпропетровська обл.	74	65	9	67	60	7
Донецька обл.	27	25	2	24	22	2
Житомирська обл.	16	15	1	15	14	1
Закарпатська обл.	11	10	1	10	10	0
Запорізька обл.	38	32	6	38	33	5
Івано-Франківська обл.	12	11	1	11	10	1
м.Київ та Київська обл.	493	466	27	473	453	20
Кіровоградська обл.	10	10	0	8	8	0
Луганська обл.	8	8	0	6	6	0
Львівська обл.	47	42	5	47	42	5
Миколаївська обл.	16	15	1	17	16	1
Одеська обл.	49	49	0	48	48	0
Полтавська обл.	16	15	1	18	17	1
Рівненська обл.	14	14	0	13	13	0
Сумська обл.	13	12	1	12	11	1

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5	6	7
Тернопільська обл.	6	6	0	5	5	0
Харківська обл.	74	70	4	72	68	4
Херсонська обл.	9	9	0	7	7	0
Хмельницька обл.	13	13	0	12	12	0
Черкаська обл.	18	16	2	15	12	3
Чернівецька обл.	8	8	0	8	8	0
Чернігівська обл.	10	10	0	9	9	0
Разом :	1008	944	64	959	906	53

Наведена у таблиці інформація свідчить про зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності. Протягом 2017 р. з Реєстру було виключено 71 суб'єкт аудиторської діяльності, а включено тільки 22 суб'єкта. Динаміка зменшення чисельності суб'єктів аудиторської діяльності у відсотках по всіх регіонах України протягом 2017 р. наведена у додатку Б.

За 2017 р. зменшилася в цілому по Україні кількість включених до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності на 4,9 % (аудиторських фірм – на 4%, аудиторів-підприємців – на 17,2%). У 2016 р. загальна кількість суб'єктів порівняно з 2015 р. зменшилась на 8,9% (аудиторських фірм – на 7%, аудиторів-підприємців – на 30,4%). Найбільший процент суб'єктів аудиторської діяльності, що припинили свою діяльність, у Луганській (25%) та Херсонській (22,2%) областях. Значно зменшилася кількість суб'єктів аудиторської діяльності у Кіровоградській області (на 20%).

Проаналізуємо інформацію про кількість суб'єктів аудиторської діяльності за період 2013 – 2017 рр. (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4

Кількість суб'єктів аудиторської діяльності у 2013–2017 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	%	
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
2017	959	944	98,4	15

Простежується загальна тенденція їх зменшення (порівняно з 2013 р. – на 35,6%), що свідчить про відтік суб'єктів господарювання з професії внаслідок кризових явищ у суспільстві, посилення вимог до аудиторської професії зі сторони регуляторів, змін у законодавстві та інших чинників.

Разом із суттєвим зменшенням кількості суб'єктів аудиторської діяльності в Україні (на 4,9 %), обсяг наданих ними послуг збільшився порівняно з 2016 р. на 7,8 % або на 153 766,4 тис. грн. Обсяг доходу від наданих послуг і у 2016 р. становив 1 973 102,3 тис. грн., а у 2017 році – 2 126 868,7 тис. грн. (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5

Обсяг наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності за 2013 – 2017 роки

Рік	Обсяг наданих послуг, тис. грн.	Надано звітів	Середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності без ПДВ, тис. грн.
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
2017	2 126 868,7	944	2 253,0

Для більшої наочності побудуємо діаграму обсягу послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у 2013 - 2017 роках (рис. 2.6).

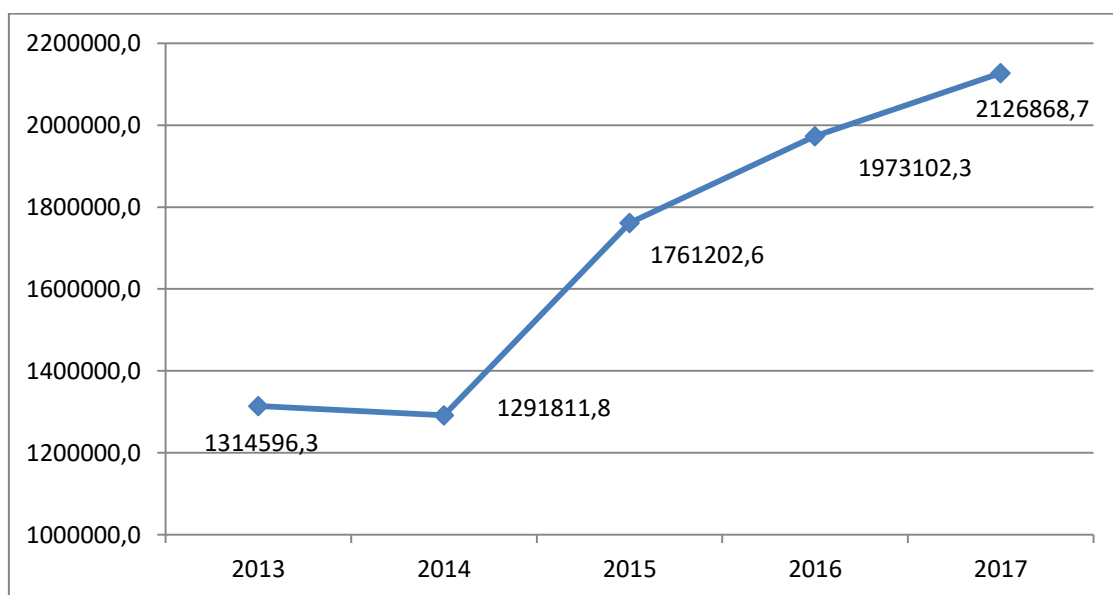


Рис. 2.6. Обсяг послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у 2013 – 2017 роках без ПДВ, тис. грн.

При зменшенні кількості суб'єктів аудиторської діяльності, щорічний середній дохід на одного суб'єкта збільшився (рис. 2.7): у 2017 р. порівняно з 2016 р. на 283,8 тис. грн. (на 14,4%), а порівняно з 2015 р. на 708,5 тис. грн. (на 37%).

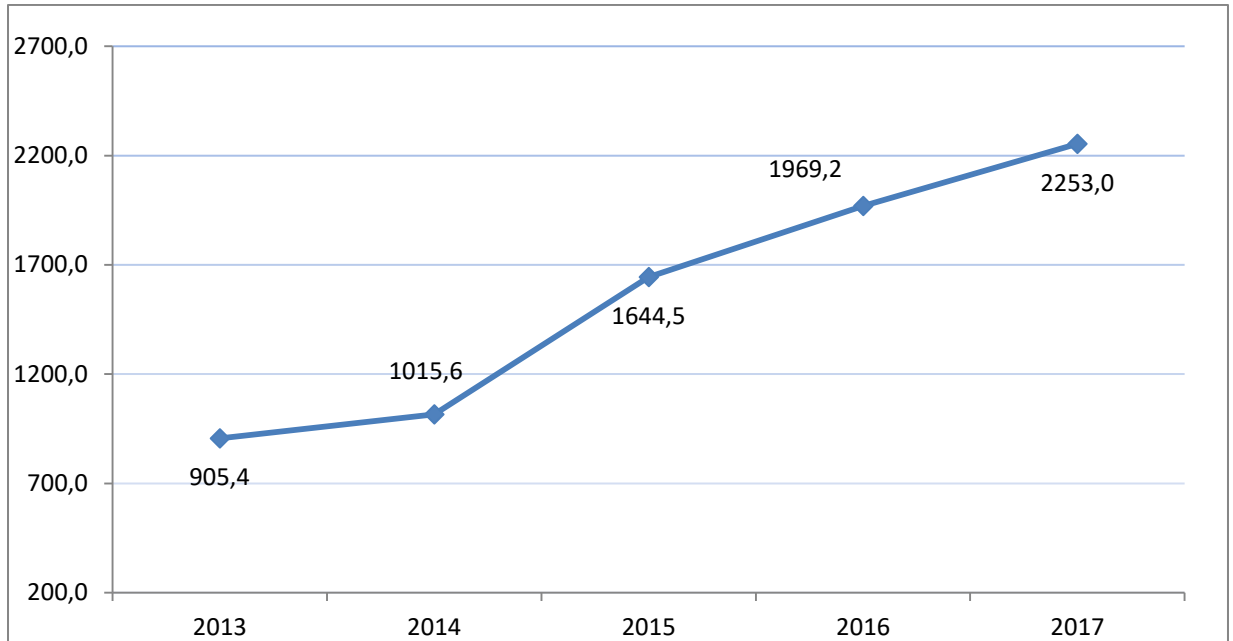


Рис. 2.7. Середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2013 – 2017 роках без ПДВ, тис. грн.

Незважаючи на постійне зменшення кількості суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють аудиторську діяльність, протягом останніх п'яти років простежується тенденція до збільшення їхнього доходу.

За 2017 р. в Україні надано аудиторських послуг на загальну суму 2 126 868,7 тис. грн. З них по місту Києву та Київській обл. – 1 749 408,3 тис. грн., що становить 82,3% від загальної суми наданих послуг у 2017 р. Відповідно, решта регіонів надали аудиторських послуг на 377 460,4 тис. грн. (17,7%). Більш детальну інформацію про обсяги послуг за регіонами України наведено у додатку В.

Найбільший середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності був у м. Києві та Київській обл. – 3 738,1 тис. грн., найменший у Луганській обл. – 122,2 тис. грн. Середня вартість одного замовлення по Україні коливається від 8,8 тис. грн. (Івано-Франківська обл.) до 105,8 тис. грн. (м. Києві та Київська обл.).

У додатку Г наведена динаміка показників стану ринку аудиторських послуг у 2017 р. порівняно з 2016 р. (у розрізі регіонів, %). За показником «Кількість звітів, поданих до АПУ» не відбулося змін порівняно із 2016 р. по Львівській та Чернівецькій областях. У Полтавській області цей показник зріс на 6,3%. По інших областях цей показник знизився. Значне зниження показника спостерігається у Кіровоградській (на 20%), Донецькій (на 18,5%) та Тернопільській (16,7%) областях.

За показником «Кількість замовлень, од.» суттєве зростання спостерігається у Сумській (на 55,1%), Запорізькій (на 23,3%), Полтавській (на 15,1%) та Рівненській (на 14,7%) областях. Значне зниження показника «Кількість замовлень, од.» - у Донецькій обл. (на 46,3%), Миколаївській (на 24%) та Волинській обл. (на 22,8%).

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 28,8%. При незначному коливанні показника «Кількість звітів, поданих до АПУ» спостерігається зростання показника «Фактичний обсяг наданих послуг» у Миколаївській обл. – на 85,8%, у Запорізькій обл. – на 51,4% та у Полтавській обл. – на 49,9%.

У 2017 р. значне зниження показника «Фактичного обсягу наданих послуг» порівняно із 2016 р. відмічено у Волинській – на 22,6%, Чернігівській – на 22% та Луганській – на 17,5% областях.

За рахунок зменшення на 3,2% показника «Кількості замовлень» у 2017 р. порівняно з 2016 р. та одночасному збільшенні «Обсягу наданих послуг» на 7,8% – значно зросла середня вартість одного замовлення у Миколаївській обл. – на 143,8% (з 9,6 тис. грн. до 23,4 тис. грн.), Донецькій обл. – на 107,3% (з 31,4 тис. грн. до 65,1 тис. грн.), Вінницькій обл. – на 50,3% (з 15,1 тис. грн. до 22,7 тис. грн.), Тернопільській обл. – на 36,3% (з 10,2 тис. грн. до 13,9 тис. грн.) та у Львівській обл. – на 31,7% (з 12,3 тис. грн. до 16,2 тис. грн.).

У Донецькій та Миколаївській областях спостерігається зниження кількості замовлень на 33,8% та 19,2% відповідно, при одночасному зростанні фактичного обсягу наданих послуг – на 11,6% та 85,8%, та відповідне підвищення середньої вартості одного замовлення на 107,3% (з 31,4 тис. грн. до 65,1 тис. грн.) та на 143,8% (з 9,6 тис. грн. до 23,4 тис. грн.) відповідно.

Показник «Кількості замовлень на одного суб'єкта» значно збільшився у Сумській, Рівненській та Дніпропетровській областях на 67,9%, 23,5% та 21,3% відповідно, при цьому кількість аудиторських фірм у названих регіонах зменшилась відповідно на 7,7%, 7,1% та 9,5%.

Надані у 2017 р. аудиторські послуги суб'єктами аудиторської діяльності розподіляються по Україні досить нерівномірно.

У 2017 р. порівняно з попередніми роками майже не змінився розподіл замовлень за видами аудиторських послуг. Найбільш затребуваними були інші професійні послуги. У табл. 2.6 наведено дані про розподіл аудиторських послуг за видами у 2017 р. порівняно з 2016 р.

Таблиця 2.6

Розподіл обсягу за видами послуг у 2017 р. порівняно з 2016 р.

Показник	тис. грн.		%	
	2016	2017	2016	2017
Всього надано послуг	1 973 102,3	2 126 868,7	100,0	100,0
В т.ч.:				
Завдання з надання впевненості	847 171,1	990 292,5	42,9	46,6
Супутні послуги	125 031,9	157 765,6	6,4	7,4
Інші професійні послуги	998 564,4	976 076,9	50,6	45,9
Організаційне та методичне забезпечення аудиту	2 334,9	2 733,7	0,1	0,1

Розподіл замовлень за видами наданих послуг у регіонах України у 2017 році наведено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Види наданих послуг у розрізі регіонів у 2017 р., тис. грн.

Регіон / область	Надано послуг, всього	Завдання з надання впевненості	Супутні послуги	Інші професійні послуги	Організаційне та методичне забезпечення аудиту
Вінницька обл.	6 495,7	2 593,9	1 497,3	2 404,5	0,0
Волинська обл.	3 911,9	1 584,4	752,1	1 575,4	0,0
Дніпропетровська обл.	96 980,0	48 727,0	7 562,2	40 598,8	92,0
Донецька обл.	13 158,2	1 417,6	6 535,3	5 205,3	0,0
Житомирська обл.	6 132,1	2 294,0	556,0	3 279,1	3,0
Закарпатська обл.	8 798,0	1 686,2	1 449,4	5 662,4	0,0
Запорізька обл.	25 602,1	8 817,8	3 866,2	12 907,1	11,0
Івано-Франківська обл.	9 060,8	2 452,6	650,5	5 955,6	2,1
м. Київ та Київська обл.	1 749 408,3	854 853,3	111 371,3	782 172,0	1 011,7
Кіровоградська обл.	3 014,3	889,8	1 825,9	298,6	0,0
Луганська обл.	733,3	0,0	30,0	703,3	0,0
Львівська обл.	52 522,5	16 659,4	7 115,1	27 445,1	1 302,9
Миколаївська обл.	6 076,0	759,5	330,0	4 986,5	0,0
Одеська обл.	35 426,2	8 986,0	1 596,1	24 724,1	120,0
Полтавська обл.	10 246,8	4 117,1	3 781,7	2 346,0	2,0
Рівненська обл.	4 823,7	911,3	200,0	3 712,4	0,0
Сумська обл.	4 312,4	1 096,6	218,3	2 997,5	0,0
Тернопільська обл.	4 084,7	2 291,7	597,7	1 060,3	135,0
Харківська обл.	59 359,5	22 335,2	3 849,4	33 129,9	45,0
Херсонська обл.	6 480,0	1 492,3	887,6	4 094,1	6,0
Хмельницька обл.	8 801,1	1 627,8	1 369,7	5 801,6	2,0
Черкаська обл.	6 534,2	2 281,3	1 320,4	2 931,5	1,0
Чернівецька обл.	2 822,6	1 072,7	366,4	1 383,5	0,0
Чернігівська обл.	2 084,3	1 345,0	37,0	702,3	0,0
Р а з о м :	2 126 868,7	990 292,5	157 765,6	976 076,9	2 733,7

У загальному обсязі завдань із надання впевненості обов'язковий аудит фінансової звітності становить 28,1%, ініціативний аудит фінансової звітності 60,2%, огляд історичної фінансової інформації 9,8%, завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації 1,9%. Найвищий показник частки обов'язкового аудиту в загальному обсязі завдань з надання впевненості у Чернігівській – 98,9%, Тернопільській обл. – 96%, Сумській – 92,2% та Запорізькій – 90,2%, найнижчий – в м. Києві та Київській обл. – 24,3%.

У 2017 р. замовлення з ініціативного аудиту фінансової звітності переважали у Львівській обл. – 67,9 %, м. Києві та Київській обл. – 63,4% та Закарпатській обл. – 61,3%.

Незначну частку у загальному обсязі завдань з надання впевненості у 2017 р. складають огляд історичної фінансової інформації (9,8%) та виконання завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації (1,9%).

Кількість замовлень на аудиторські послуги та їх вартість в основному залежать від платоспроможності суб'єктів господарювання, концентрації промислових підприємств у різних регіонах України. Середня вартість замовлення по Україні становить 61,8 тис. грн., а середня вартість замовлення в м. Києві та Київській обл. значно вища – 105,8 тис. грн. Середня вартість замовлення в аудиторських компаніях, обсяг наданих послуг яких перевищує 30 млн. грн., становить 504,1 тис. грн. Це пояснюється тим, що суб'єкти великого підприємництва звертаються за аудиторськими послугами до «Великої четвірки» та інших компаній-членів міжнародних аудиторських мереж, які працюють у Києві та великих обласних центрах.

Супутні аудиторські послуги у 2017 році у загальному обсязі наданих послуг становлять всього 7,4% (у 2016 р. – 6,4%). Кількість суб'єктів, які надавали супутні послуги за цей період зменшилась на 20, і становить 379 (у 2016 р. – 399), або 40,1% від загальної кількості суб'єктів, що подали звітність

до АПУ. Обсяг інших професійних послуг у 2017 році становить 45,9% від загального обсягу наданих послуг (у 2016 р. – 50,6%).

У таблиці 2.8 наведено інформацію про розподіл завдань з надання впевненості між суб'єктами різних організаційно - правових форм господарювання.

Таблиця 2.8

Розподіл завдань з надання впевненості між суб'єктами різних організаційно-правових форм господарювання

Вид підприємств	Завдання з надання впевненості	
	Сума, тис. грн.	%
Державні підприємства	51 462	5,2
Комунальні підприємства	7 997	0,8
Публічні акціонерні товариства	231 540	23,4
Приватні акціонерні товариства	124 998	12,6
Товариства з обмеженою відповідальністю	347 869	35,1
Об'єднання підприємств (юридичних осіб)	71 622	7,2
Об'єднання громадян, профспілки, благодійні організації та інші подібні організації	11 708	1,2
Інші організаційно- правові форми	143 097	14,4
Разом	990 293	100

Дані, наведені в таблиці 2.8, свідчать, що в цілому по Україні найбільший обсяг послуг завдань з надання впевненості надано товариствам з обмеженою відповідальністю – 35,1% та публічним акціонерним товариствам – 23,4%.

У таблиці 2.9 розглянуто структуру ринку аудиторських послуг у 2017 році за обсягом наданих послуг.

Таблиця 2.9

Структура аудиторського ринку за обсягом наданих послуг у 2017 р.

Обсяг наданих послуг (тис. грн.) за нижченаведеними діапазонами	Кількість суб'єктів, аудиторської діяльності, одиниць			Частка в загальній кількості суб'єктів аудиторської діяльності, %		
	АФ	ФОП	2017	АФ	ФОП	2017
1	2	3	4	5	6	7
Обсяг не вказаний	61	15	76	6,5	1,6	8,1
Від 0,1 до 10,0	13	2	15	1,4	0,2	1,6
Від 10,1 до 100,0	126	8	134	13,3	0,8	14,2

Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4	5	6	7
Від 100,1 до 200,0	109	6	115	11,5	0,6	12,2
Від 200,1 до 300,0	77	4	81	8,2	0,4	8,6
Від 300,1 до 400,0	54	3	57	5,7	0,3	6,0
Від 400,1 до 500,0	64	2	66	6,8	0,2	7,0
Від 500,1 до 1 000,0	168	6	174	17,8	0,6	18,4
Від 1 000,1 до 10	204	4	208	21,6	0,4	22,0
більше як 10 000,0	18	0	18	1,9	0,0	1,9
Разом по Україні	894	50	944	94,7	5,3	100

АФ – аудиторські фірми

ФОП фізичні особи-підприємці

Серед аудиторських фірм та аудиторів 149 суб'єктів (15,8%) з фактичним обсягом наданих послуг менше 100 тис. грн. на рік. 76 суб'єктів аудиторської діяльності (8,1%) не надавали протягом 2017 року аудиторських послуг. 12,2% суб'єктів аудиторської діяльності одержали дохід від 100 до 200 тис. грн., 21,6% – від 200 до 500 тис. грн. та 18,4% – від 500 до 1000 тис. грн. Тільки 18 аудиторських фірм надали послуг на суму понад 10 млн. грн., але їх частка на ринку за обсягом наданих послуг становить 65,84%.

Сьогодні на ринку аудиторських послуг спостерігається укрупнення суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють аудит, на основі їх об'єднання [30].

Висновки до розділу 2

1. В Україні аудит виник у відповідь на соціальне замовлення, причому відразу як підтверджуючий (підтвердження звітності спільних підприємств) і консультаційно-орієнтовний (на замовлення клієнтів) аудит.

2. Питання розвитку аудиту в Україні набуло особливої актуальності в кінці ХХ ст. з виникненням ринкових відносин і появою нових користувачів фінансової інформації: інвесторів, постачальників, покупців, податкових та фінансових органів, банків та інших зацікавлених організацій та осіб. Свою

сучасну форму вітчизняний аудит почав набувати в кінці 1980-х рр., коли почалася перебудова всієї системи господарювання та управління.

3. Своє становлення і розвиток вітчизняний аудит пройшов у стислі терміни, які не можна порівняти із зарубіжною історією аудиту.

4. При формуванні нормативно-правової бази вітчизняний аудит орієнтувався не тільки на зарубіжний досвід, а й на специфіку розвитку вітчизняної економіки, розуміння необхідності поетапної адаптації і освоєння професійним співтовариством технології аудиту.

5. В даний час на ринку аудиторських послуг України діє два сегменти: конкурентний сегмент національних суб'єктів аудиторської практики та висококонцентрований сегмент найбільших світових аудиторських мереж.

6. Вітчизняний аудиторський ринок якісно змінюється внаслідок дії ряду чинників, зокрема кризових явищ у суспільстві, посилення вимог до аудиторської професії з боку регуляторів, змін в законодавстві. Одночасно зі зменшенням кількості суб'єктів аудиторської діяльності спостерігається тенденція до збільшення обсягу наданих послуг. Так, у 2017 р. обсяг наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності збільшився порівняно з 2016 р. на 7,8% або на 153 766,4 тис. грн. Відповідно, обсяг доходу від наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності у 2016 р. становив 1 973102,3 тис. грн., а у 2017 р. – 2 126 868,7 тис. грн.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

3.1. Аудит у США

В зарубіжних країнах з ринковою економікою накопичено багаторічний досвід організації аудиторської діяльності, який може бути використаний і в Україні. Зарубіжні аудиторські компанії розвивають різноманітні напрямки аудиту, методи і прийоми аналізу фінансово-господарської діяльності, розробляють міжнародні стандарти аудиту, вдосконалюють свою організаційну структуру, ефективно займаються сегментуванням ринку аудиторських послуг, тому вивчення цієї сфери досить актуальне і важливе для вітчизняних аудиторських фірм.

У США діють такі види аудиту: державний, внутрішній і управлінський аудит.

Державний аудит - система правового захисту майнових інтересів держави на основі централізованого контролю достовірності звітності, фінансового стану, дотримання законності господарської діяльності. Основна його мета - встановлення достовірності звітності державних підприємств.

Стандарти державного аудиту США виділяють три види державного аудиту: фінансовий аудит, підтвердження відповідності, аудит ефективності.

Фінансовий аудит забезпечує незалежну оцінку та розумну впевненість у поданні відображених у звітності показників фінансового стану, фінансових результатів діяльності та використання державних ресурсів у відповідності із загальноприйнятими принципами. В результаті фінансового аудиту формується думка про стан внутрішнього контролю органу державної влади, про відповідність його діяльності законодавчим та нормативним актам, умовам виділення державних ресурсів, оскільки вони пов'язані з фінансовими операціями.

Підтвердження відповідності, як одного з видів державного аудиту, може охоплювати ряд фінансових або нефінансових цілей та забезпечувати різну ступінь впевненості залежно від об'єкта аудиту та інформаційних потреб користувачів. Результатом підтвердження відповідності є дослідження, огляд або звіт про встановлені процедури по предмету обговорення.

Аудит ефективності - це діяльність, яка забезпечує формування висновків та надання гарантій, що базуються на достатніх та належних доказах відповідно до встановлених вимог, кількісних параметрів та чинної практики ведення діяльності. Аудит ефективності забезпечує осіб, відповідальних за управління та контроль, об'єктивною інформацією, необхідною для підвищення ефективності програм і напрямків діяльності, які реалізуються, зниження витрат, сприяння прийняттю рішень сторонами, які здійснюють контроль за виправленням виявлених недоліків.

На відміну від інших видів аудиту особливу увагу при проведенні державного аудиту приділяють аудиту внутрішнього контролю, що забезпечує законне та ефективне використання державних ресурсів, а також виявлення фактів фальсифікації та зловживань, пов'язаних із використанням державного фінансування.

Головною особливістю стандартів аудиту в США є те, що вони не визначають деталізованих процедур оцінки ризиків та управління ними в контексті загальноприйнятих моделей управління ризиками. Виявлення, оцінка та класифікація ризиків в рамках аудиторської діяльності пов'язана із застосуванням професійного судження та досвіду осіб, що проводять державний аудит [67].

В США функціонує Американський центр державного аудиту (American Center for Government Auditing - ACGA) із штаб-квартирою в Altamonte Springs, штат Флорида. Місія ACGA полягає у просуванні професійної практики аудиту в державному секторі.

Внутрішній аудит - це незалежна діяльність внутрішніх аудиторів з перевірки та оцінки роботи підприємства, що здійснюється в його інтересах.

Внутрішніх аудиторів наймає адміністрація компанії для проведення аудиту. Група внутрішніх аудиторів на окремих великих фірмах США може включати сотні і більше осіб, які звітують перед президентом чи аудиторським комітетом ради директорів. Внутрішні аудитори працюють як у державному, так і в приватному секторі.

Завдання внутрішнього аудиту - допомогти працівникам компанії виконувати свої обов'язки максимально кваліфіковано й ефективно, консультувати їх з питань обліку, звітності, нормативно-правового забезпечення. Рекомендації надаються за запитами і за власною ініціативою аудитора. Постійно проводиться контроль виконання зауважень і рекомендацій.

Внутрішні аудитори можуть проводити звичайні перевірки на відповідність або займатися операційним аудитом. Після закінчення операційного аудиту внутрішній аудитор надає менеджеру рекомендації щодо удосконалення окремих операцій.

У США з 1941 р. функціонує Інститут внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors – ІА) - міжнародна професійна асоціація з штаб-квартирою у Лейк-Мері, штат Флорида. Його мета - розвиток та популяризація професії внутрішнього аудитора і розробка стандартів професійної діяльності. Члени ІА працюють у сфері внутрішнього аудиту, управління ризиками, управління, внутрішнього контролю, аудиту інформаційних технологій, освіти та безпеки.

На сьогодні ІА об'єднує 185 тис. членів з усього світу. В Північній Америці працює 160 відділень, які обслуговують понад 70 тис. членів у Сполучених Штатах, Канаді, Карибському басейні (Аруба, Багамські острови, Барбадос, Кайманові острови, Кюрасао, Ямайка, Пуерто-Ріко і Теркс і Кайкос), Бермудські острови, Гайана та Тринідад і Тобаго. Члени ІА користуються перевагами, наданими Північноамериканським сервісним центром, включаючи місцеві, національні та глобальні професійні мережі; навчання світового класу; сертифікацію; стандарти та керівництво; дослідження; кар'єрний ріст, тощо.

При Інституті внутрішніх аудиторів працюють комітети, основною функцією яких є розробка та реалізація програм, спрямованих на досягнення

цілей та завдань Інституту, а також надання консультацій персоналу штаб-квартири. До основних комітетів належать: Аудиторський комітет, Комітет наукових та освітніх радників, Консультативний комітет з сертифікації та сертифікації доквілля, Комітет з розробки іспиту, Виконавчий комітет, Фінансовий комітет, Комітет з питань фінансових послуг, Глобальний комітет професійного розвитку, Опікунська рада Фонду внутрішнього аудиту, Міжнародна рада з стандартів внутрішнього аудиту, Комітет з питань професійної відповідальності та етики, Комітет з керівництва державним сектором та інші [90].

Інститутом внутрішніх аудиторів розроблена кваліфікація сертифікований внутрішній аудитор (CIA – certified internal auditor). Екзамен CIA складається з 4 частин (з 2013 р. з 3 частин), які включають розділи з питань міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту, проведення аудиторських завдань, бізнес-аналізу та інформаційних технологій, а також навички управління бізнесом. Кожна частина екзамену включає 90 питань. Для кожного питання пропонується 4 варіанти відповіді, серед яких потрібно визначити правильний. На проходження кожної частини екзамену відводиться 2,5 години. Для того, щоб частина екзамену вважалася зданою, необхідно набрати 600 балів, що відповідає 80% успішно виконаних завдань. Для реєстрації з метою складання іспиту та отримання сертифікату CIA кандидату не обов'язково бути членом Інституту внутрішніх аудиторів, але членство в Інституті визначає суму екзаменаційного збору. Екзамен проходить на базі комп'ютерних технологій. Адміністратором є компанія Pearson VUE [73].

Управлінський аудит – це оцінка менеджменту і функціонування організації, а також виконання роботи в контексті економічності, ефективності і результативності діяльності. Особливістю управлінського аудиту в США є те, що він в основному використовується в державному секторі.

Аудиторську діяльність у США здійснюють:

- аудитори Головної служби обліку контрольної служби законодавчої влади, які виконують аудиторські функції для Конгресу;

- внутрішня податкова служба - відповідає за нагляд за виконанням федеральних податкових законів;
- внутрішньогосподарські аудитори – їх наймають індивідуальні компанії для аудиту їх адміністрації;
- сертифіковані публічні бухгалтери – здійснюють перевірку опублікованої фінансової звітності всіх компаній, що публічно продаються, більшої частини великих компаній, а також некомерційних компаній [70].

Титул «сертифікований публічний бухгалтер» (Certified Public Accountant - CPA) присвоюється здобувачеві після підготовки за спеціальною програмою в Американському інституті сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA), складання відповідних кваліфікаційних іспитів, проходження практики в акредитованих фірмах і підписання Кодексу етики бухгалтерів. Звання «сертифікований публічний бухгалтер» є професійним титулом і свідчить про те, що його власник є членом AICPA і має право пропонувати свої послуги як бухгалтер чи аудитор. У США не можна отримати титул бухгалтера, закінчивши звичайний класичний університет.

Титул «сертифікований публічний бухгалтер» використовується в США з 1894 року, а в 1895 році він був затверджений спеціальним біллем Сенату США, який набрав законну силу у 1896 році. Це звання було введено в США після того, як Британія виступила проти використання в США звання «присяжний бухгалтер» (Chartered Accountant - CA), право на яке належить найстаршому в світі Інституту присяжних бухгалтерів Шотландії (Institute of Chartered Accountants of Scotland - ICAS) [76].

Активний процес стандартизації аудиторської діяльності в США почався з 1939 р., коли Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants AICPA) був створений Комітет з аудиторських процедур, який видав перше Положення про аудиторські процедури. З 1939 р. AICPA почав публікувати бюлетені досліджень і звіти за процедурами аудиту - перші документи інституту, що стосувалися стандартизації аудиту. Перший звіт містив 7 ключових положень,

що лежать в основі формування професії аудитора. Обов'язковими процедурами аудиту визнані вивчення інвентарних відомостей та підтвердження дебіторської заборгованості, рекомендовано обирати незалежних аудиторів Радою директорів (акціонерів компанії), а компаніям створювати незалежні комітети з аудиту для нагляду за внутрішніми перевітками і бухгалтерськими процедурами, сформульовані зразки висновку аудитора.

У 1967 р. АІСРА було розроблене і прийняте «Положення про аудиторські процедури» № 38, яке з невеликими правками було замінене в 1982 р. на «Стандарти аудиту» № 41, а в 2001 р. - на «Стандарти аудиту» № 91.

В даний час у США функціонують професійні недержавні аудиторські організації двох типів: на федеральному рівні Американський інститут сертифікованих публічних бухгалтерів (АІСРА), на рівні окремих штатів - товариства дипломованих публічних бухгалтерів.

АІСРА виконує три головні функції: розробка і запровадження професійних стандартів і правил, дослідження і публікації, безперервне професійне навчання. Як загальнонаціональна професійна організація аудиторів АІСРА засвідчує кваліфікацію здобувача, який складає іспити і отримує диплом бухгалтера-аудитора. Інститут керує науковою та методичною роботою в США, публікує монографії і видає ряд журналів з аудиту.

Крім загальнонаціонального Інституту існують професійні аудиторські організації на рівні окремих штатів, так звані товариства дипломованих публічних бухгалтерів. Члени цих товариств мають право проводити аудиторські перевірки і надавати консультаційну допомогу на території своїх штатів. Бухгалтери-аудитори можуть займатися своєю діяльністю в рамках приватної практики або ж бути співробітниками аудиторських фірм. Найбільш кваліфіковані аудитори займаються викладацькою діяльністю в університетах і коледжах.

В умовах зростання обсягів фінансових махінацій не тільки в США, але й у всьому світі, п'ять професійних організацій - АІСРА, Американська асоціація

з обліку і звітності, FEI, Інститут внутрішніх аудиторів та Інститут фахівців з управлінського обліку - створили національну комісію по боротьбі з недостовірною фінансовою звітністю. Звіт комісії 1987 р. крім інших рекомендацій, містив заклик до зазначених вище організацій об'єднати зусилля по досягненню домовленості про загальні для всіх основні поняття внутрішнього контролю. Ґрунтуючись на цій пропозиції, робоча група провела аналіз літератури з внутрішнього контролю. Результат цієї роботи був представлений громадськості в 1992 р. під назвою «Інтегрована концепція внутрішнього контролю» (Internal Control - Integrated Framework). Коротко цей документ прийнято називати COSO (за назвою комітета-організатора Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). COSO була особливо важлива, оскільки акцент в ній був зроблений на відповідальності керівництва підприємства за стан контролю [70].

Після корпоративних скандалів у США, пов'язаних з порушеннями в управлінні корпораціями і складанні фінансової звітності в компаніях Enron, Tyco International, Adelphia, Peregrine Systems і World-Com, які привели до багатомільйонних збитків інвесторів цих корпорацій, в 2002 р. був прийнятий Закон Сарбейнса-Окслі (SOX). Даний закон є наймасштабнішим в Америці законодавчим актом про цінні папери, прийнятим після Закону про фондові біржі 1934 р. Закон змінив порядок надання звітності компаніями - емітентами цінних паперів, були введені нові вимоги до компаній щодо значно ширшого обсягу інформації, що розкривається у фінансовій звітності. З прийняттям закону Сарбейнса-Окслі система регулювання аудиторської діяльності почала поєднувати як саморегулювання, так і елементи державного регулювання і контролю за аудиторською діяльністю. В цілому цей законодавчий акт охопив питання корпоративного управління, оцінки системи внутрішнього контролю, складання фінансової звітності та аудиторської незалежності.

Відповідно до Закону Сарбейнса-Окслі, у кожній публічній компанії повинен бути створений комітет з аудиту, члени якого були б незалежними і входили до складу директорів. Для забезпечення незалежності, члени комітету з

аудиту не можуть приймати від компанії винагороду за консультації, а також мати будь-які взаємини з компанією-емітентом або її дочірніми підприємствами, за винятком виконання функцій членів ради директорів. У складі комітету з аудиту повинен бути як мінімум один фінансовий експерт зі знаннями загальноприйнятих норм бухгалтерського обліку (GAAP) та фінансової звітності, а також з досвідом аудиту фінансової звітності. До обов'язків комітету з аудиту відносять призначення, контроль, оплату послуг внутрішніх аудиторів, які безпосередньо підзвітні комітету, а також затвердження всіх аудиторських та інших послуг, що надаються компанії зовнішніми аудиторами.

Положення Закону Сарбейнса-Окслі щодо аудиторських компаній спрямовані на забезпечення незалежності зовнішніх аудиторів від компаній, фінансову звітність яких вони перевіряють, і усунення можливого конфлікту інтересів. Для цього в закон було внесено ряд поправок, які забороняли аудиторським фірмам, що здійснюють підтвердження фінансової звітності компаній-емітентів, надавати цим підприємствам послуги з ведення бухгалтерського обліку і підготовки фінансової звітності, фінансового консалтингу, розробки та впровадження фінансових інформаційних систем, послуги з впровадження системи внутрішнього аудиту, управлінські, кадрові, брокерські, юридичні та інші послуги, що не мають безпосереднього відношення до аудиту. Через цю вимогу деякі аудиторські компанії вивели з свого складу підрозділи з надання неаудиторських послуг.

Незважаючи на труднощі і високі витрати в перші роки застосування вимог Закону Сарбейнса-Окслі, створення ефективної системи внутрішнього контролю на підприємствах, жорсткі вимоги до складання та аудиту фінансової звітності призвели до прозорості діяльності компаній для інвесторів і органів контролю і тим самим до підвищення стійкості фондового ринку. При цьому позитивним моментом стало зростання ролі внутрішнього аудиту в компаніях [71].

У 2007 р. АІСРА спільно з 8 публічними аудиторськими компаніями створили нову організацію - Центр якості аудиту (the Center for Audit Quality, CAQ), який в даний час об'єднує близько 650 аудиторських фірм США. Членство в організації є відкритим для всіх аудиторських компаній, зареєстрованих в Раді з нагляду за обліком в публічних компаніях (Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB). Місія центру - підвищення довіри інвесторів та громадськості до світових ринків капіталу. Загальний напрямок роботи - посилення довіри до аудиторської діяльності за рахунок підвищення її якості. Центр якості аудиту виступає посередником між аудиторськими компаніями, ключовими фігурами корпоративного сектора і інвесторами [70].

На даний час діяльність, пов'язану з аудитом, у США здійснюють більше 45 тис. компаній [55]. У країні більше 3 млн. осіб є фахівцями у сфері бухгалтерського обліку, включаючи близько 300 тис. бухгалтерів, які мають ступінь CPA (Certified Public Accountant). Якщо бухгалтер-початківець отримує 40-60 тис. дол. на рік, то CPA зі стажем 3-5 років - від 70 тис. дол., а зі стажем 5-10 років - від 150 тис. дол. на рік. Лівову частку доходу в більш як 45 тис. компаніях складають традиційні послуги у сфері бухгалтерського обліку та податкового консультування. Причому структура доходів безпосередньо залежить від розміру компанії. Близько 60% доходів дрібних компаній і 40% середніх підприємств складає оформлення декларації про доходи фізичних осіб та її подання в податкове управління США. За статистикою більше 60% американців змушені, в силу складності податкового законодавства, вдаватися до послуг консультантів. Вартість таких послуг складає 200 - 800 дол. [17].

Аудиторські фірми також надають послуги корпоративним клієнтам. Залежно від точності одержуваної на виході звітності послуги здійснюються у вигляді підготовки фінансової звітності (financial statement preparation), компіляції (compilation), ревізії, або огляду (review), аудиту (audit) (рис. 3.1).

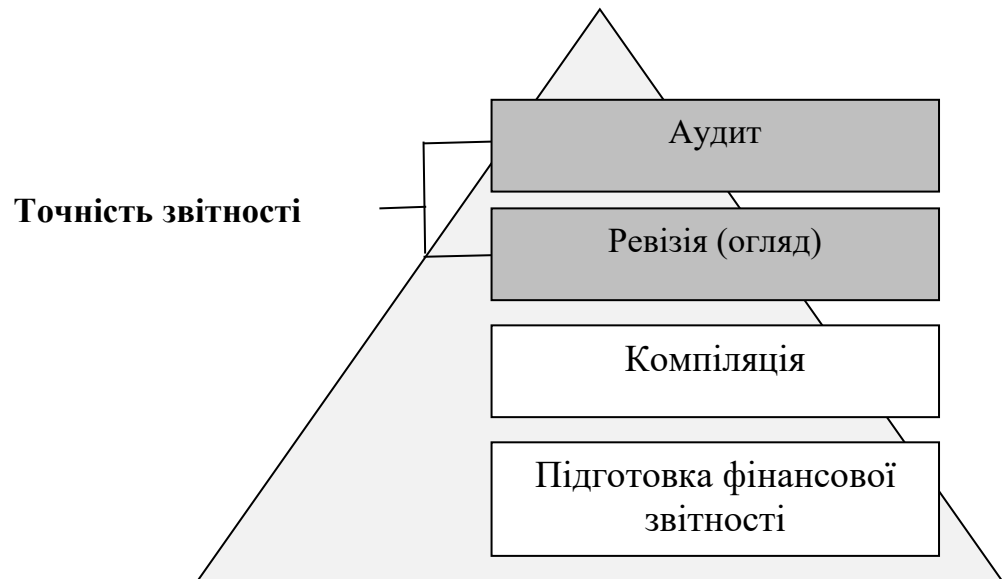


Рис. 3.1. Диференціація рівнів точності фінансової звітності залежно від виду послуги [17]

Як правило, послуга з підготовки фінансової звітності виконується спільно з бухгалтерськими службами або службами обробки транзакцій і може надаватися щомісяця, щоквартальну або щорічно. Послуга з підготовки фінансової звітності, насамперед, призначена для використання власником (керівником) з метою одержання поточної інформації про фінансовий стан бізнесу та прийняття відповідних рішень. По суті, ця послуга не відрізняється від тієї, яку у великій компанії надає системі менеджменту внутрішній контролер чи фінансовий директор. Компанія може поділитися своїми фінансовими звітами із сторонніми особами, але на кожній сторінці аудитор робить надпис «відсутність гарантії». Оскільки аудитор готує фінансову звітність компанії безпосередньо на основі наданих документів, то він не перевіряє точність і повноту інформації.

Audit і review є різними послугами залежно від вимог клієнта і типу підприємства. Вартість аудиту приблизно в два рази вища, ніж вартість оглядової перевірки. Тобто у США допускається диференціація різних рівнів точності одержуваної на виході бухгалтерської звітності залежно від характеру її використання, що не передбачає обов'язкового проведення дорогого аудиту в усіх без винятку випадках.

У Додатку Д наведено перелік послуг, що надаються міжнародною мережею аудиторських організацій PKF International (Нью-Йорк, США) з розкриттям змісту наданих ними послуг, а також цілей їх застосування та вимог до них [69]. Слід зазначити, що в Додатку Д наведені послуги, розраховані виключно на ринковий попит.

На розвиток аудиту в США впливають інформаційні технології, оскільки саме в США зосереджені компанії, що спеціалізуються на створенні програмного забезпечення по обробці великого обсягу даних. Країна є світовим лідером з впровадження даних технологій. В даний час закладаються основи «аудиту майбутнього», процедури якого кардинально відмінні від чинних процедур. Наприклад, в даний час аудиторські стандарти не передбачають тестування 100% усіх транзакцій замовника. Із застосуванням інформаційних технологій, що дозволяють здійснювати аналіз великого обсягу даних, це стає реальністю. Такий аналіз сприятиме кращому розумінню бізнесу, визначенню основних сфер ризику і, як результат, підвищить якість аудиту. По суті, мова йде про створення штучного інтелекту для аналізу великого обсягу даних із збереженням потреби в аудиторів для формування кінцевого професійного судження. Уже сьогодні спеціальність «Аналітик великих обсягів даних» (аналітик Big Data) набуває все більшої популярності в США. Неминучою буде модернізація стандартів аудиту з урахуванням застосування новітніх інформаційних технологій в аудиті.

Ще однією особливістю ринку бухгалтерських та аудиторських послуг в США є їх різноманітність. При цьому в країні немає спеціалізованих аудиторських компаній і спеціальної сертифікації для осіб, що прагнуть займатися аудиторською практикою. Наявність ступеня CPA дозволяє реалізувати аудиторську діяльність при дотриманні усіх достатньо жорстких вимог до якості даних послуг та організаційних аспектів їх надання.

Крім традиційних послуг щодо ведення бухгалтерського обліку, податкового консультування та аудиту, перелік наданих послуг включає фінансове та інвестиційне планування, управління бюджетом для фізичних

осіб, консультування в сфері інформаційних технологій та деякі юридичні послуги. Варто звернути увагу, що більшість дрібних і середніх комерційних компаній у США вже передали всі або більшу частину облікових функцій на аутсорсинг.

Після прийняття закону Сарбейнса-Окслі займатися аудиторською діяльністю стало досить ризиковано, тому багато дрібних і середніх компаній перестали надавати аудиторські послуги, концентруючись на податковому консультуванні [17].

3.2. Аудит у Великій Британії

У Великій Британії аудит трактується як діяльність з незалежного розгляду спеціально призначеним аудитором фінансової звітності компаній і висловлення думки за умови дотримання встановлених законом правил. До 2003 року у Великій Британії кожна солідна публічна корпорація мала в складі ради директорів хоча б одного лорда. Після імплементації закону Сарбейнса-Окслі їх замінили аудитори.

Сучасний аудит у Великій Британії має ряд особливостей. Основна його мета - надання висновку про те, що фінансова звітність компанії складена точно і неупереджено і відповідає обліковій практиці, яку обрала компанія. У разі розбіжностей облікової практики компанії із стандартною, аудитори зобов'язані вказати на це у своєму висновку.

Відповідно до Закону про компанії особливості аудиторських перевірок у Великій Британії полягають в наступному:

- до компетенції уповноваженого наглядового органу входить включення аудиторів до реєстру діючих аудиторів і перевірка якості роботи аудиторських фірм;

- вимоги для підготовки і прийому здобувачів у члени Інституту присяжних бухгалтерів, екзаменаційні процедури встановлюються уповноваженим органом з присвоєння кваліфікації.

В Ірландії аудиторські процедури і вимоги до їх проведення схожі з тими, які діють у Великій Британії. Разом з тим, є й деякі відмінності. Наприклад, в Ірландії аудиторський звіт повинен містити висновок аудитора з таких питань: чи отримав аудитор усі відомості і роз'яснення, необхідні для проведення перевірки; чи ведуться в компанії необхідні бухгалтерські документи; чи були отримані необхідні дані від тих підрозділів, які аудитор відвідав особисто; чи відповідає Баланс і Звіт про прибутки і збитки обліковим даним.

У Великій Британії є ряд особливостей і в питаннях, що стосуються аудитування фінансової звітності компаній. Аудит фінансової звітності мають право проводити лише сертифіковані аудиторі, які мають диплом і дозвіл на провадження аудиторської практики. Для того, щоб надати висновок про точність і неупередженість складених директорами компаній фінансових звітів, аудитор повинен перевірити фізичний стан і оцінку активів, а також систему внутрішнього контролю, щоб гарантувати, що господарські операції були відображені правильно. Якщо внутрішній контроль у компанії перебуває в неналежному стані, то аудитор збільшує число вибіркової перевірки операцій. Якщо система контролю організована добре, то аудитор перевіряє відносно малу вибірку різних типів операцій.

Зазвичай аудитор проводить вибіркоче письмове опитування деяких дебіторів, щоб підтвердити, що вони дійсно існують; присутній при інвентаризації матеріально-виробничих запасів, яка у Великій Британії проводиться щорічно. Аудитор також аналізує нетипові статті в бухгалтерських книгах або у фінансовій звітності [52].

До 2013 р. аудиторський висновок відображав лише бінарну думку аудитора щодо звітності компанії: «перевірку пройшов / перевірку провалив», причому в дуже стандартизованій, загальній формі, за шаблоном. Прозорість такого висновку була дуже низькою. Враховуючи зацікавленість користувачів у більш детальних фактах, виявлених аудитором, у 2013 р. Рада з фінансової звітності (FRC) представила нову версію стандарту ISA 700 «Незалежний аудиторський висновок щодо фінансової звітності». Відповідно до стандарту

зовнішні аудитори повинні включати у висновок аудитора інформацію про масштаб аудиту, рівень суттєвості і більш чітко викладати у своїх звітах те, що вони роблять, а саме:

- надавати інформацію про сфери дії аудиторської перевірки, демонструючи, яким чином враховувалися ризики і бралися до уваги судження суттєвості;

- описувати всі ризики, які впливають на загальну стратегію аудиту, розподіл ресурсів у ході перевірки та напрямок основних зусиль команди аудиторів;

- пояснювати, як саме вони застосовували поняття суттєвості в ході планування і проведення аудиту.

Таким чином, підвищувалася прозорість висновку аудитора для інвесторів, які вимагали більше інформації саме від аудиторів, а не від директорів. Так аудиторський висновок KPMG за 2013 р. щодо консолідованої звітності Rolls-Royce був викладений на повних шести сторінках тесту: одинарний інтервал, подвійна колонка, загальне число слів - близько 5000. В ньому зазначено не менше восьми основних областей ризику, в той час як в середньому прийнято вказувати чотири.

В аудиторському висновок EY по British Petroleum за 2013 р. чітко описані ризики в таких ключових областях:

- невизначеності, пов'язані з вирішенням проблеми розливу нафти в Мексиканській затоці;

- вплив оцінки запасів нафти і газу на тестування на знецінення, амортизацію, виснаження родовищ і виведення обладнання з експлуатації;

- несанкціонована торгівля, тощо.

Ще одним напрямком змін є взаємозв'язок між аудитом суттєвості, масштабом аудиту та аудиторськими комісіями. Тиск на аудиторські комісії згори пояснюється підвищеним ризиком якості аудиту і, як наслідок, меншою його надійністю. Британська Рада не проводить однозначно прямого зв'язку між якістю аудиту і суттєвістю, але й не заперечує його наявності. Аудитори

повинні визнавати потреби користувачів і враховувати їх інтереси як головний фактор при визначенні рівнів суттєвості [5].

Кваліфікація аудиторів у Великій Британії підтверджується членством в одному з інститутів Консультативного комітету бухгалтерських організацій (Consultative Committee of the Accountancy Bodies - ССАВ), який створений з метою сприяння тісній взаємодії з бухгалтерськими організаціями Великої Британії. ССАВ відіграє також важливу роль у стандартизації обліку і звітності.

З 2012 р. до ССАВ входять:

- Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (Association of Chartered Certified Accountants - АССА);
- Дипломований інститут державного фінансування та бухгалтерського обліку (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy - СІРФА);
- Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу (Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ІСАЕВ);
- Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії (Institute of Chartered Accountants in Ireland - ІСАІ / САІ);
- Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії (Institute of Chartered Accountants of Scotland - ІСАС).

Шостим членом-засновником був Дипломований інститут бухгалтерів з управлінського обліку (Chartered Institute of Management Accountants - СІМА), але в березні 2011 р. СІМА повідомила про свій намір покинути ССАВ.

В Північній Ірландії Консультативний комітет бухгалтерських організацій ССАВ-І виконує аналогічні функції. Його членами є АССА, СІМА, САІ і СРА (Інститут сертифікованих присяжних бухгалтерів Ірландії).

Регулювання, моніторинг і проведення обов'язкового аудиту підприємств, які становлять суспільний інтерес здійснює Рада з фінансової звітності Великої Британії (FRC). Всі аудиторські фірми Великої Британії обов'язково проходять процедуру сертифікації з боку наглядового органу. У структурі публічних компаній, зареєстрованих на фондовій біржі, повинен бути аудиторський комітет, що складається з незалежних директорів, які не

займають керівних посад. В обов'язки членів даного комітету входить моніторинг достовірності фінансової звітності компаній, фінансовий контроль, внутрішній контроль та управління ризиками, участь у виробленні облікової політики компаній. У Великій Британії перевірку достовірності інформації, що міститься у звітності публічних та інших великих компаній, здійснюють не тільки аудитори, а й вибірково члени незалежного органу «Група з аналізу фінансової звітності» [23].

Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії - найстаріше в світі професійне об'єднання бухгалтерів. З 1854 р. всі випускники Інституту отримують кваліфікацію присяжного бухгалтера, яка дає право підписувати аудиторські звіти при наявності інших складових аудиторської професії.

Трохи молодший Інститут присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу, заснований в 1880 р., є найбільшою професійною організацією бухгалтерів Великої Британії, бере участь у розробці стандартів професійного навчання, проведенні атестацій, контролі якості аудиторських послуг.

Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії, заснований у 1888 р., бере участь в розробці стандартів професійного навчання, проведенні атестацій, контролі якості послуг, що надаються присяжними бухгалтерами.

Членство в одному з інститутів, а також в Асоціації міжнародних бухгалтерів дає право займатися аудитом фінансової звітності. З метою здійснення контролю якості трьома провідними професійними об'єднаннями створений Об'єднаний відділ моніторингу (ЖМО) [29].

Сумарне членство в семи найбільших бухгалтерсько-аудиторських об'єднаннях зростає. У Великій Британії і Північній Ірландії нараховується більше 360 тис. членів (+ 2,4% за період 2013 - 2017 рр.), а в цілому світі - 530 тис. членів (+ 3,2% за аналогічний період) (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Членство в бухгалтерсько-аудиторських об'єднаннях Великої Британії і
Північної Ірландії (2017 р.) [89]

Зростання кількості членів	ACCA	CIMA	CIPFA	ICAEW	CAI	ICAS	AIA*	У світі
Загальна кількість, 2017 р.	94,622	82,587	12,630	126,560	23,905	18,528	1,292	360,124
% зростання (2016-2017 рр.)	4,3	3,2	-2,4	1,2	5,3	2,3	-6,2	2,6
% зростання (2013-2017 рр.)	17,6	10,2	-2,3	5,0	18,5	7,6	-14,4	9,9
Загальний щорічний темп росту, % (2013-2017 рр.)	4,1	2,5	-0,6	1,2	4,3	1,9	-3,8	2,4

*Асоціація міжнародних бухгалтерів (Association of International Accountants - AIA)

Темпи зростання членства у професійних асоціаціях суттєво відрізняються: найбільша кількість членів у ICAEW, проте CAI та ACCA продемонстрували найбільший загальний відсоток щорічного зростання членства – 4,3% і 4,1%, відповідно. Членство в AIA та CIPFA протягом аналізованого періоду скоротилося.

Кількість студентів, що навчаються за спеціальностями з обліку і аудиту, знизилась на 0,4%, хоча у світі за період з 2016 - 2017 рр. зросла на 2,4%. За період 2013 – 2017 рр. середньорічні темпи росту студентів Великої Британії та Північної Ірландії знизились на 0,6 %, а в світі за цей період зросли на 2,7%.

У таблиці 3.2 наведено дані про кількість студентів, які стали членами бухгалтерсько-аудиторських організацій за період 2013-2017 рр.

ICAEW, ICAS та AIA демонструють скорочення кількості студентів, які стали членами цих організацій у 2017 р. порівняно з 2016 р. Загальна кількість студентів, які стали членами всесвітньої мережі, зростала повільніше (2016 - 2017 рр. на 3,4% порівняно з 2015 – 16 рр. на 8,7%).

Таблиця 3.2

Кількість студентів, які стали членами бухгалтерсько-аудиторських організацій за період 2013-2017 рр. [89]

Зростання кількості членів організацій	ACCA	CIMA	CIPFA	ICAEW	CAI	ICAS	AIA	У світі
2013	9,836	5,527	282	3,252	1,100	619	25	20,641
2014	11,541	5,554	221	3,325	1,076	562	34	22,313
2015	12,868	4,814	143	3,855	926	576	39	23,221
2016	14,784	4,928	102	3,497	990	716	37	25,084
2017	15,533	5,147	112	3,403	1,153	585	12	25,084
Темп росту,% (2016-2017 рр.)	5,1	3,8	9,8	-2,7	16,5	-18,3	-67,6	3,4

Кількість аудиторських фірм у Великій Британії продовжує стабільно знижуватися. Станом на 31.12.2017 р. зареєстровано 5 660 аудиторських фірм (станом на 31.12.2016 р. – 6010 фірм). Порівняно з 31.12.2013 р. скорочення складає 19%.

96 % найбільших компаній Великої Британії обслуговують чотири аудиторські фірми – PricewaterhouseCoopers (PwC), Deloitte Touche Tohmatsu (DTT), Ernst & Young (EY) і KPMG, так звана «велика четвірка». Раніше лідерів було шестеро. Однак в кінці 90-х жорстка конкурентна боротьба змусила Price Waterhouse злитися з Coopers & Lybrand. А в 2002 році припинила існування компанія Arthur Andersen [84].

Як повідомляє Accountancy Age з посиланням на останню статистику аудиторського ринку Великобританії від Adviser Rankings, за перший квартал 2018 року переважна більшість найбільших компаній з лістингом на Лондонській фондовій біржі - 241 з 250 - проходять аудит у «великої четвірки». З решти дев'яти п'ять компаній є клієнтами Grant Thornton, а чотири - BDO.

Лідером за кількістю клієнтів є PwC, яка обслуговує 69 компаній, на другому місці KPMG з 66 клієнтами, на третьому Deloitte – 64 клієнти, на четвертому - Ernst & Young з 42 клієнтами. У PwC також найсильніші позиції з точки зору загальної ринкової капіталізації компаній-клієнтів - £ 30.7 млрд. [18].

Крім того, що основний оборот ринку сконцентрований навколо «великої четвірки», кожна з компаній має свою спеціалізацію. Наприклад, PwC обслуговує 76 % компаній енергетичного сектора, а KPMG – 60 % фінансових установ. Інші великі аудиторські компанії відрізняються меншими обсягами і тим, що у більшості випадків вони є приватними партнерствами, тобто складаються з безлічі невеликих аудиторських фірм, часто мають власну назву і власну технологію аудиту. Компанії «великої четвірки» значно випереджають за рівнем ефективності своїх конкурентів.

Рада з фінансової звітності (FRC) прийняла рішення зруйнувати монополію «великої четвірки» і стимулювати більш дрібні аудиторські компанії, такі як BDO і Grant Thornton. З метою підвищення прозорості діяльності аудиторів та для стимулювання компаній частіше змінювати зовнішніх аудиторів запроваджено звіт, у якому відображається робота аудиторських компаній над поліпшенням конкуренції. В ЄС обов'язкова ротація зовнішніх аудиторів один раз на 14 років. У Великій Британії своє законодавство, але європейський досвід їй рано чи пізно все одно доведеться запозичити [15].

Причиною посилення регуляторного тиску на ринок були неодноразові скандали, пов'язані з «великою четвіркою». Випадок з Carillion, британським гігантом будівельної індустрії, який на початку 2018 року направлений на примусову ліквідацію після безперспективних переговорів з потенційними кредиторами, наочно ілюструє відсутність конкуренції і конфлікту інтересів на аудиторському ринку Великої Британії.

Протягом 19 років зовнішнім аудитором Carillion була KPMG. Deloitte виконувала функцію внутрішнього аудиту та надавала інші консультаційні послуги. ЕУ здійснював повну консультаційну підтримку до тих пір, поки Carillion не був оголошений неплатоспроможним у січні 2018 р.

В цілому, «велика четвірка» спільно отримала £ 51,2 млн. за послуги Carillion протягом 10 років, що передували краху компанії, ще £ 1,7 млн. фунтів

за роботу над пенсійними схемами компанії і £ 14,3 млн. фунтів від уряду за роботу, пов'язану з контрактами з Carillion [13].

З 2008 р. KPMG отримала за свої послуги £ 20,2 млн., з яких £ 16,8 заплатила сама компанія Carillion, а £ 3,4 млн. за роботу за урядовими замовленнями. PwC отримала в комісіях найбільше - £ 21,1 млн., з яких £ 8,5 млн. від самої компанії, £ 6,5 млн. - від уряду, і £ 6,1 млн. - з пенсійних схем. EY отримала від Carillion £ 18,3 млн. за останні десять років, а Deloitte (яка по аутсорсингу надавала послуги внутрішнього аудиту) - £ 12 млн.

Іншим каналом зв'язку між Carillion і аудиторами є те, що останні три фінансових директори прийшли в компанію з «великої четвірки». Двоє останніх, Річард Адам (Richard Adam) і Емма Мерсер (Emma Mercer), раніше працювали в KPMG, а Зафар Хан (Zafar Khan) і голова аудиту Ендрю Дугал (Andrew Dougal) в минулому працювали в EY [12].

Той факт, що «велика четвірка» не змогла оцінити погіршення ситуації в Carillion і попередити інвесторів і регулятора, викликав різку критику сектора аудиту в цілому. Через зниження прибутковості аудиторський напрямок більше не є пріоритетним для учасників ринку аудиту. У своїй діяльності вони роблять основний наголос на консалтингові послуги. Так, «велика четвірка» у 2016 р. заробила 2 млрд. фунтів від аудиту і 7,9 млрд. фунтів від неаудиторських послуг, з яких 1,1 млрд. припадало на клієнтів аудиту. А менші аудиторські компанії типу Grant Thornton, що зіткнулися з вимогою про обов'язкову ротацію, але не вбачають в цьому жодного поліпшення для ситуації з конкуренцією, приймають рішення взагалі не виставляти свої аудиторські послуги на тендер на великому сегменті FTSE 350, віддаючи все в безроздільне володіння «великої четвірки».

У Carillion найбільш спірне питання аудиту пов'язане з бухгалтерським обліком контрактів. KPMG визнала у своєму аудиторському звіті в грудні 2016 р., що саме у випадку з цими контрактами ризик суттєвого викривлення був найбільшим. За півроку до червня 2017 р. контракти Carillion виявилися на 1,05 млрд. фунтів меншими, ніж у попередньому році. Вартість контракту не могла

так швидко знизитися. Очевидним є той факт, що KPMG в грудні 2016 р. підписалася під надоптимістичними цифрами.

У бухгалтерському обліку компанії і раніше відображалися серйозні фінансові проблеми. Carillion платила більше у вигляді дивідендів, ніж генерувала прибутку, що супроводжувалося великими запозиченнями, недостатнім інвестуванням і зростаючим дефіцитом пенсійного фонду [13].

Як показала перевірка британським регулятором FRC восьми аудиторських фірм, якість роботи компаній знизилася, через те що аудитори не заперечують дані, надані керівництвом аудійованих компаній, а також не виявляють належного скептицизму при оцінці фінансової звітності.

На ринку аудиторських послуг Великої Британії за кількістю порушень лідирує KPMG. Британський регулятор виявив, що аудит майже 50% компаній індексу FTSE 350, які проводила KPMG містить недоліки [40]. Ernst & Young належить антирекорд з падіння якості послуг: 33% випадків вимагають істотних виправлень (в 2017 р. було 12%). У 2016 р. Deloitte оштрафували на рекордну суму £ 4 млн. за провалений аудит Aero Inventory Plc.

В результаті серйозних змін корпоративного законодавства протягом останніх декількох років у Великій Британії суттєво скоротилася кількість компаній, яким потрібно проходити обов'язків зовнішній аудит. В даний час більше 90% його не проходять. Але попит на аудиторські послуги значно перевищує їх пропозицію, оскільки на ринку відчувається нестача кваліфікованих фахівців. Як зазначалося вище, скорочується й кількість аудиторських фірм. Багато фірм платять своїм аудиторам дуже щедрі комісійні, і погодинна оплата в окремих випадках на 50% вища, ніж погодинний оклад усередненого співробітника.

На скорочення пропозиції, в першу чергу, вплинув технологічний фактор. Автоматизація робочих процесів, аналіз даних і штучний інтелект докорінно змінюють порядок проведення аудиту. Вся монотонна робота виконується машинами, а людям відводиться більшою мірою стратегічна роль. Зміни призводять до застарівання багатьох методів (зокрема, таких як вибірка

(sampling)), які аудитори використовували протягом десятиліть. Вони загрожують і тій моделі зайнятості в галузі, яка передбачає найм тисяч випускників для виконання монотонної адміністративної роботи. Розвиток технологій змушує аудиторів перекваліфіковуватися, а аудиторські фірми враховувати сучасні вимоги до аудиту [77]. В даний час, наприклад, KPMG перебуває в процесі освоєння інвестиційної програми вартістю 1 млрд. доларів, пов'язаної з аналізом даних і новими технологіями.

Згідно з ще одним дослідженням FRC якості аудиту серед шести найбільших представників галузі, ключовим індикатором якості аудиту є використання аналітичних методів в аудиті. В основі розробок інтелектуального аналізу даних лежить здатність аудиторів збирати, аналізувати і тестувати всі дані по компанії загалом. У минулому аудитори поклалися на обмежену вибірку даних. Зараз аудитори можуть проаналізувати Головну книгу компанії загалом, а не просто вибірки окремих транзакцій. Такий більш ґрунтовний підхід дозволяє виявляти аномалії бухгалтерського обліку, такі як проводки, зроблені випадковими людьми або в незвичний час, наприклад, у вихідні.

Як елемент аналітичних досліджень використовують технології прогнозування на основі історичних даних за сценарієм «що - якщо» (what - if analysis). У 2014 р. KPMG створила альянс з McLaren Group, щоб застосовувати ті ж технології прогнозування, які McLaren Group використовує для своєї команди Формули-1 і для клієнтів KPMG з аудиту і консалтингу. Технологія дозволяє запускати сценарії в режимі реального часу, які можуть спрогнозувати, як зміни в грошовому потоці компанії, процентних ставках або маркетингових витратах впливатимуть на її дохід [64]. Отже, щоб бути конкурентним на ринку аудитор майбутнього повинен володіти сучасними технологіями і методами аналізу даних.

У 2018 р. Рада з фінансової звітності Великобританії (FRC) оголосила про запуск нової стратегічної програми, спрямованої на забезпечення якості аудиторських послуг в інтересах громадськості. Програма охоплює поліпшення

якості аудиту, забезпечення незалежності аудиторів, врахування потреб інвесторів і фінансової стійкості компаній. З урахуванням кризи аудиторського ринку в Британії ініціатива досить актуальна.

Ключові теми нової програми «Покращення в аудиті» («Developments in Audit»):

1. Незалежність, оскільки від цього залежить довіра громадськості до аудиторів. В рамках запланованого перегляду стандартів аудиту та професійної етики версії 2016 р. FRC проведе тестування правил незалежності. За його підсумками буде вирішено, чи потрібно вживати подальші заходи, пов'язані із недопущенням порушення незалежності. Серед таких заходів потенційною може стати заборона надавати консалтингові послуги компаніям, в яких проводиться аудит.

2. Стійкість. Враховуючи нещодавні корпоративні скандали, FRC планує вимагати від аудиторів проведення більш точної перевірки аудійованих організацій на відповідність концепції функціонуючого підприємства (going concern), зокрема, вимагати надання в аудиторському висновку власної оцінки реалістичності зроблених компаніями припущень.

3. Потреби інвесторів. Рада перегляне ту частину роботи аудиторів, яка стосується перевірки на відсутність істотних розбіжностей. Крім того, регулятор проведе оцінку ключових запитів основних груп стейкхолдерів щодо корпоративної звітності і перевірить, якою мірою вони задовольняються.

4 Якість аудиту. FRC впровадив розширену програму моніторингу аудиторських компаній і удосконалив свої контрольні ініціативи. Тепер всі проблемні випадки розглядаються швидше, а накладені штрафні санкції відповідають важкості порушень [79].

Вступили в силу нові вимоги до аудиторських висновків для усіх аудиторських перевірок за період після 1 жовтня 2012 р. Мета нововведень - підвищити довіру інвесторів до аудиторської діяльності. Мелані Макларен (Melanie McLaren), директор FRC з нормативів і стандартів зазначила, що

довіра до британського аудиту лежить в основі довіри інвестора до ринку капіталу.

Сьогодні у Великій Британії гостро стоїть питання про поліпшення конкурентного середовища на ринку аудиторських послуг. Британське управління з конкуренції і ринків (СМА) почало розслідування з метою перевірки ринку аудиту на конкурентність і відповідність стандартам якості. СМА у тому числі перевірить, чи не занадто домінує «велика четвірка» (Deloitte, KPMG, EY і PwC) на ринку аудиту і чи не заважає вона іншим компаніям конкурувати у цій сфері. Крім того, СМА перевірить доцільність системи, при якій аудиторів вибирають самі компанії, а не інвестори, що може призвести до погіршення якості аудиту.

3.3. Аудит в Німеччині

Для аудиту в Німеччині характерний вплив держави на аудиторську діяльність. Всі аудиторів та аудиторські фірми зобов'язані бути членами Аудиторської палати. Аудиторська палата має сім представництв у федеральних землях. Вона захищає професійні інтереси аудиторів і сприяє зростанню авторитету аудиторської професії, надає консультаційну та правову допомогу членам палати, здійснює підвищення кваліфікації аудиторів та контроль за аудиторською діяльністю. Членами Аудиторської палати разом з аудиторами, що займаються виключно своїми професійними обов'язками, є керівники, члени правління та інші відповідальні працівники аудиторських фірм, навіть якщо вони не зайняті безпосередньо аудитом.

Право на проведення аудиторських перевірок закріплене тільки за офіційно уповноваженими аудиторами і офіційно уповноваженими аудиторськими фірмами. Аудитором може бути особа, яка засвідчила особисту і професійну придатність, склавши відповідний іспит.

Професійна діяльність аудитора полягає в наступному:

- проведення переважно в кінці року аудиторських перевірок у сфері економіки, а також відображення результатів цих перевірок у відповідних документах;

- надання консалтингових послуг з податкових питань відповідно до діючого законодавства;

- робота в якості експерта у сфері управління виробництвом.

Аудит в Німеччині здійснюється за такими напрямками:

- аудиторський контроль підприємства в кінці фінансового року (перевірка правильності ведення бухгалтерських книг, перевірка річної звітності);

- аудиторський контроль за дорученням загальних зборів акціонерів (як правило, окремі сфери діяльності акціонерного товариства);

- аудиторський контроль окремих сегментів ділової та фінансової діяльності;

- аудиторські перевірки на предмет виявлення правопорушень, включаючи контрольні перевірки поточного характеру;

- превентивні перевірки з метою попередження можливих порушень;

- контрольні перевірки підприємства або його частини (наприклад, у разі продажу).

Найбільш поширена діяльність аудитора - перевірка річного фінансового звіту товариств, які відповідно до закону підлягають обов'язковій перевірці. Крім того, і підприємства, які не підлягають обов'язковій перевірці, залучають аудиторів для перевірки їх річних балансів з власної ініціативи, або якщо звіти подаються стороннім особам (наприклад, кредиторам). Висновок аудитора публікується, як правило, разом з річним балансом і звітом про стан справ на підприємстві, в той час як доповідь про результати перевірки є конфіденційним документом, доступним виключно для керівництва і наглядових органів підприємства. В рамках проведення перевірок господарської діяльності підприємства аудитор виконує й інші види перевірок, наприклад, здійснює установчі перевірки по розтрати.

Слід зазначити, що в Німеччині дуже обмежена можливість поєднання професії аудитора з будь-якою іншою. Допускається поєднання аудиту лише з такими видами діяльності:

- провадження діяльності аудитором в технічній і юридичній сферах;
- науково-дослідна робота в інститутах наукового профілю, викладацька робота у вузах і університетах;
- участь в операціях довірчого управління чи в фідучіарних операціях (зберігання і управління цінними паперами, якими аудитор розпоряджається в інтересах свого клієнта), а також в операціях з секвестрування (Аудиторська палата дає дозвіл на таку діяльність тільки в тому випадку, якщо вона є тимчасовим, а не простійним явищем);
- професійна діяльність у сфері літератури і мистецтва.

За порушення, пов'язані з професійною етикою, з протиправними діями, аудитори можуть піддаватися різним методам впливу, починаючи з попередження, зауваження про незначну провину. Далі йдуть більш суттєві заходи: грошові штрафи, заборона працювати за даною професією. Існує професійний суд, який розглядає складні справи, пов'язані з порушенням аудиторами законодавства.

В Німеччині складна система підготовки аудиторів, вимоги до претендентів високі: для того, щоб бути допущеним до екзамену кандидат повинен мати вищу освіту за однією з декількох спеціальностей і 6-річну практичну діяльність у сфері економіки (при цьому не менше 4 років повинен виконувати ті чи інші контрольні функції). Як виняток, допускаються до екзамену кандидати, що не мають закінченої вищої освіти, але мають 10-річний стаж роботи аудитором-асистентом чи іншим працівником аудиторської фірми) [39].

Кандидат разом із заявою про допуск до складання іспиту повинен надати не менше двох звітів про проведення перевірок або експертних висновків, заяву про те, що вони виконані ним самостійно або в основному самостійно.

Додається також заява про згоду замовника і аудитора, у якого здобувач навчався, для подання в комісію з допуску до іспиту [43].

До іспиту не допускаються особи, які:

- через порушення законодавства не мають права обіймати посади в офіційних відомствах;
- отримали відмову у праві виконувати свої професійні обов'язки;
- мають фізичні вади тривалої дії, що не дають можливості правильно виконувати обов'язки аудитора;
- мають не врегульовані належним чином фінансові і економічні відносини;
- мають певні обмеження, пов'язані з тим, що не можуть вільно розпоряджатися власним майном;
- через свою поведінку викликають сумніви, чи зможуть вони належним чином виконувати обов'язки аудитора.

Додатково слід зазначити, що здобувач повинен бути німцем [39].

Організація і методика проведення іспитів регулюються Федеральним міністерством з економіки за погодженням з представницьким органом відповідної федеральної землі. За допуск до іспиту вноситься плата в розмірі 250 марок, а за складання іспиту стягується збір у розмірі 1000 марок. Здобувачі, допущені до іспитів, складають їх перед компетентними екзаменаційними комісіями, що діють при верховних земельних відомствах. Іспит складається із 7 письмових робіт, які виконуються під наглядом екзаменаторів по одному завданню в день: 2 роботи з аудиту, 2 роботи з економіки і організації виробництва, 1 робота з господарського права, 2 роботи з податкового законодавства.

Для проведення кваліфікаційних іспитів на право займатися аудиторською діяльністю у федеральних землях формуються спеціальні комісії (на 3-річний термін), головами яких призначаються представники вищої адміністрації земель. Рішення про допуск претендентів до іспитів приймає голова комісії при відсутності заперечень з боку всіх її членів. Рішення про

відмову повинно бути обґрунтоване і підтвержене відповідними правовими актами.

Після успішного складання іспиту Верховне відомство з економіки федеральної землі видає претендентові ліцензію на здійснення аудиторської діяльності. Претендент повинен скласти присягу перед Верховним відомством землі, на території якої здобувач має намір здійснювати аудиторську діяльність. Якщо претендент не подав заяву на отримання ліцензії протягом 5 років після складання іспиту, то комісія з допуску до іспиту може в окремих випадках вимагати від здобувача повторного складання іспиту або окремих розділів іспиту, якщо є сумніви щодо належного провадження ним аудиторської діяльності [43].

Розвитку аудиторської професії сприяє Інститут аудиторів Німеччини (Wirtschaftsprüfer Deutschland eV (IDW), заснований у 1932 р. Штаб-квартира IDW знаходиться в Дюссельдорфі. В даний час Інститут аудиторів об'єднує 13 тис. бухгалтерів та бухгалтерських фірм, тобто близько 82% усіх аудиторських компаній Німеччини. Членство в IDW є добровільним [88].

Інститут аудиторів захищає інтереси своїх членів та підтримує їхню професійну практику. Предметом діяльності IDW є питання бухгалтерського обліку та аудиту, податкового та професійного права, а також бізнес-консалтинг. IDW публікує повідомлення з питань аудиту та бухгалтерського обліку, бере участь у відповідних міжнародних форумах, коментує закони і проекти директив, розробляє технічні правила і інструменти для бізнесу та податків. У середньостроковій перспективі метою IDW є розробка важливих для розвитку єдиного бухгалтерського обліку та аудиту європейських правових норм, шостої Директиви ЄС / Директиви щодо ПДВ, регулювання корпоративного права та ринку цінних паперів тощо. IDW є членом-засновником Accountancy Europe (колишня Федерація Європейських Бухгалтерів), яка об'єднує 51 провідну європейську професійну організацію з 37 країн. Для обговорення поточних проблем при Інституті аудиторів створені

спеціалізовані комітети. Результати обговорень публікуються в спеціалізованих виданнях.

В Німеччині також функціонує Інститут внутрішнього аудиту - Deutsches Institut für interne Revision e.V (DIIR). Він об'єднує фахівців з більше як 600 компаній. В даний час в інституті працюють 37 постійно діючі робочі групи.

Згідно із Законом про акціонерні товариства та Кодексом корпоративного управління, внутрішній аудит у Німеччині визнаний центральним елементом корпоративного управління. За визначенням DIIR, внутрішній аудит виконує незалежний і об'єктивний контроль та надає консалтингові послуги, спрямовані на створення доданої вартості і покращення виробничих процесів. Він систематично і цілеспрямовано виконує оцінку ефективності системи управління ризиками, здійснює внутрішній контроль системи корпоративного управління і нагляду за виробничими процесами, пропонуючи заходи для її покращення.

Прийнята в країні система внутрішнього аудиту базується на основних принципах і стандартах Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів. Разом з тим, є і власні підходи до побудови системи внутрішнього аудиту з урахуванням специфіки управління економікою і національних особливостей. У Німеччині розроблено цілий комплекс стандартів національного інституту внутрішніх ревізій. Крім того, у великих корпораціях існують власні системи внутріфірмових стандартів.

Основні складові елементи внутрішнього аудиту німецьких компаній зображені на рисунку 3.2.

Статут внутрішнього аудиту необхідний для засвідчення легітимності служби внутрішнього аудиту в організації. В ньому описані загальні положення і цілі внутрішнього аудиту. Цим документом правління корпорації зміцнює авторитет внутрішнього аудиту при проведенні перевірок.



Рис. 3.2. Регламентування внутрішнього аудиту в німецьких компаніях

Довідник слугує інструкцією і стандартом для роботи відділів внутрішнього аудиту. Він містить опис усього процесу внутрішнього аудиту (планування, підготовка, контроль, складання звіту, забезпечення якості), а також включає стандарти DIIR.

Окремі механізми і документи потрібні для виконання ефективних і якісних процесів внутрішнього аудиту. Належна якість проведення внутрішнього аудиту обумовлена процедурами попереднього аналізу із складанням функціонального опису контрольованої структури на основі корпоративних стандартів і матриць з управління ризиками, забезпечення незалежності і необмеженого доступу до інформації, достатніми трудовими ресурсами, своєчасним поданням документації в повному обсязі.

Відповідно до Закону про реформування бухгалтерської звітності (BilMoG), внутрішній аудит виконує роль центральної незалежної ланки в системі внутрішнього контролю і управління ризиками. Однією з найважливіших умов ефективності роботи служби внутрішнього аудиту є незалежність її діяльності, тобто ця служба не пов'язана ні в плані управління, ні в фінансовому плані з іншими підрозділами і підпорядковується першій особі (керівник служби внутрішнього аудиту звітує тільки перед головою правління концерну).

Прикладом ефективною системи функціонування служби внутрішнього аудиту та контролю є Konzernrevision Deutsche Bahn AG (DB AG). Слідуючи

моделі COSO, в DB AG процес внутрішнього контролю вбудований в інфраструктуру компанії і охоплює всі бізнес-процеси і процеси управління, а питання побудови та підтримки ефективної системи внутрішнього контролю та управління ризиками віднесені до компетенції менеджменту компанії. Вбудований контроль дозволяє уникати зайвих витрат і гарантує швидке реагування на мінливі умови.

Внутрішній контроль базується на системі корпоративних стандартів, які на всіх стадіях кожного бізнес-процесу передбачають обов'язкове застосування контрольних процедур, визначають розмежування повноважень і ступінь відповідальності менеджменту. При цьому в основі діяльності менеджменту лежить ризик-орієнтований підхід.

Особливе місце належить аудиту будівництва об'єктів інфраструктури та нерухомості як зони особливого ризику. За цією тематикою проводиться Audit Universe. Перевірки системи бухгалтерського контролю та контролю за складанням фінансової звітності і майнового стану компанії здійснюються в рамках фінансового аудиту. За результатами такого аудиту формується аудиторський висновок про ефективність процесу складання річного балансу і забезпечення достовірності фінансової звітності. Крім того, зведений баланс концерну до його публікації направляється на розгляд до Комплаєнс-комітету.

У сфері компетенції служби внутрішнього аудиту перебувають також питання персоналу, телекомунікацій та ІТ-технологій. Служба внутрішнього аудиту активно взаємодіє з іншими підрозділами (бухгалтерією, службами управління персоналом, інформатизації, безпеки та ін., членами правління і наглядової ради).

Зокрема, в DB AG високий якісний рівень цієї роботи забезпечується впровадженням системи ризик-орієнтованого планування внутрішнього аудиту.

Перш за все формується перелік (реєстр, каталог) основних ризиків компанії, потім аналізується динаміка розвитку цих ризиків за останній період, розробляється перелік заходів щодо їх мінімізації. Далі запускається система

моніторингу найбільш суттєвих ризиків, формується система документації з моніторингу.

Ще одним важливим елементом сучасної системи внутрішнього аудиту в Німеччині є комплаєнс-аудит. Основні елементи системи комплаєнс регулюються стандартом PS 980 Інституту аудиторів Німеччини (IDW). Посилення антикорупційного законодавства в Німеччині, запровадження додаткових вимог до міжнародних стандартів професійної діяльності внутрішнього аудиту з оцінки ризиків шахрайства привело до створення у багатьох компаніях спеціальної структури комплаєнс (Compliance). Головними цілями комплаєнс є: запобігання зловживанням і порушенням проти цінностей концерну, зниження персональних ризиків акціонерів, членів ради директорів і вищого менеджменту, підвищення ефективності діяльності, поліпшення іміджу компанії, підвищення довіри інвесторів. До найбільш проблемних сфер комплаєнс-ризиків належать: застосування юридичних санкцій, завданого істотного фінансового збитку або втрати репутації, порушення антимонопольного, податкового, трудового законодавства, викривлення фінансової звітності, недотримання технічних стандартів і норм. Вся діяльність Compliance побудована на дотриманні кодексу етики та корпоративних стандартів і тісній взаємодії з менеджментом. З метою запобігання та своєчасного виявлення зловживань і забезпечення відповідності діяльності компаній нормам і вимогам чинного законодавства, на основі комплаєнс-ризиків розробляються і впроваджуються комплаєнс-програми.

Існує особливий порядок взаємодії між Compliance і службою внутрішнього аудиту. Керівник служби внутрішнього аудиту є членом Комплаєнс-комітету.

Однією з умов функціонування системи внутрішнього аудиту в Німеччині є формування кадрового потенціалу служби внутрішнього аудиту, постійне підвищення кваліфікації та професійної підготовки персоналу у сертифікованому центрі Deutsches Institut für Interne Revision (DIIR)

(спеціалізована дочірня компанія інституту). DIIР пропонує власну професійну кваліфікацію - Interner Revisor DIRR [31].

Соціальний аудит у Німеччині направлений на виконання двох основних завдань:

- надання допомоги роботодавцям у дослідженні соціальної складової виробничих процесів;
- аналіз дотримання соціально-трудоваих прав працівників.

Перше із цих завдань включає вивчення впливу соціального середовища на зростання продуктивності праці та підвищення рентабельності компаній. Досліджується комплекс як внутрішніх, так і зовнішніх факторів (елементів аналізу та обстеження). До зовнішніх елементів аналізу відносять рівень доходності регіону, в якому розташоване підприємство та стан галузі, до якої воно відноситься; стан ринку праці; ціноутворення в регіоні; рівень розвитку соціальної сфери у місці проведення аудиту.

Вивчення внутрішніх елементів соціальної складової виробничих процесів дозволяє визначити рівень не тільки її впливу на зростання доходності підприємства, але й проконтролювати дотримання соціально-трудоваих прав працівників. Для цього при проведенні соціального аудиту розглядають такі питання:

1. Аналіз соціального складу персоналу підприємства.
2. Аналіз соціальних питань, що виникають при прийнятті на роботу і дотримання соціального принципу рівності при прийнятті на роботу.
3. Аналіз соціальних аспектів трудової діяльності, в тому числі встановлення режимів робочого часу, часу відпочинку, надання відпустки.
4. Аналіз оплати праці, що включає визначення відповідності розміру заробітної плати середньому рівню оплати праці у місцевості, де знаходиться підприємство; характер застосування стимулюючих виплат і порядок їх встановлення, а також питання, пов'язані із зміною оплати праці, відміною доплат, надбавок та т.п.

5. Аналіз соціально-побутових питань, що включає оцінку житлових умов працівників, роботу комунальних та інших обслуговуючих підприємств, оцінку організації доставки працівників громадським транспортом до місця роботи і назад, а також діяльність соціальних об'єктів на підприємстві та в місці проживання, і їх вплив на трудову діяльність.

6. Обстеження рівня розвитку виробничої демократії.

7. Аналіз соціального клімату в період скорочення (звільнення) працівників.

В Німеччині в розвитку соціального аудиту зацікавлені як роботодавці, так і працівники.

Однією з особливостей німецького соціального аудиту є те, що він широко використовує порівняльний аналіз соціальних показників аудійованого підприємства з аналогічними показниками на рівні регіону та галузі. Тим самим соціальний аудит дозволяє визначити конкурентоспроможність підприємства як важливу умову вирішення соціальних проблем [75, с. 130-131].

3.4. Організація аудиторської діяльності в інших зарубіжних країнах

Система регулювання аудиторської діяльності за кордоном представлена двома моделями. Перша поширена у континентальній Європі, де аудиторська діяльність суворо регламентується державою. У другій моделі, поширеній в англійськомовних країнах значну роль відіграє саморегулювання аудиторської діяльності.

Політика у сфері обліку та аудиту в міжнародному масштабі визначається Міжнародною федерацією бухгалтерів (International Federation of Accountants - IF AC). Це єдина міжнародна організація, яка об'єднує представників бухгалтерської професії з приватного і державного секторів економіки, сфери аудиторсько-консультаційних послуг та освіти. Найбільше представництво в IF AC мають: США (3 інститути), Велика Британія (5 інститутів), Бразилія (2 інститути), Канада (3 інститути), Індія (2 інститути), Австралія (2 інститути),

Італія (2 інститути), Китай (Китайський інститут сертифікованих публічних бухгалтерів), Туреччина (2 інститути), Аргентина (1 інститут), Німеччина (2 інститути), Франція (2 інститути).

Мета кожного такого інституту полягає у формуванні високопрофесійних фахівців, які не тільки володіють фундаментальними знаннями в сфері обліку, фінансів та аудиту, а й знають сучасні проблеми у цих сферах і постійно удосконалюють свій освітній та професійний рівень.

Безпосередньо під егідою ІФ АС розробляються Міжнародні стандарти обліку і аудиту, кодекс професійної етики та міжнародні стандарти з підготовки професійних бухгалтерів. Федерація опосередковано бере участь у модернізації МСФЗ через Раду з Міжнародних стандартів фінансової звітності [76].

У **Канаді** практично всі компанії проходять аудит. Уникнути цю процедуру можуть лише невеликі компанії, які вчасно оформили відповідні заявки.

Проводиться повноцінна оцінка ефективності діяльності державних органів і програмних документів. У кожному державному органі на федеральному і провінційному рівнях функціонують служби внутрішнього аудиту та оцінки.

Вищим органом державного фінансового аудиту в Канаді є Управління Генерального аудитора (The Office of the Auditor General - OAG, Le Bureau du vérificateur general OAG) з штатом понад 600 співробітників. Центральний офіс Управління Генерального аудитора знаходиться в столиці Канади - Оттаві. Ще в чотирьох містах Канади (Галіфаксі, Монреалі, Едмонтоні, Ванкувері) розташовані регіональні представництва Управління.

Діяльність Управління Генерального аудитора організовує Керівна рада, яку очолює Генеральний аудитор. До складу Керівної ради входять один заступник і 11 помічників Генерального аудитора. Кожен з 11 помічників Генерального аудитора очолює конкретний напрямок аудиторської діяльності. За кожним таким напрямком закріплюється певна кількість об'єктів, аудит яких здійснює Управління Генерального аудитора.

Державний аудит здійснюється практично в усіх без винятку сферах діяльності виконавчої влади: охороні здоров'я, культурі, фінансах, сільському господарстві, транспорті, науці і освіті. Внаслідок особливої уваги, що приділяється в Канаді питанням фінансування заходів з охорони довкілля, в 1995 р. заснована посада спеціального уповноваженого з питань довкілля і сталого розвитку, а в складі Управління Генерального аудитора запроваджено спеціальний напрямок - «Довкілля та питання сталого розвитку».

Управлінню Генерального аудитора підконтрольні близько 70 федеральних міністерств і відомств, 100 державних корпорацій і державних підприємств, уряди трьох північних територій Канади, деякі установи при ООН, ЮНЕСКО та інших міжнародних організаціях, які знаходяться на території Канади.

В Управлінні Генерального аудитора створені також служби забезпечення: стратегічного планування, методології, внутрішнього аудиту, міжнародних зв'язків, правового забезпечення, по зв'язках з парламентом та ін.

Особливе місце в механізмі державного аудиту в Канаді належить «зовнішнім» консультантам. Вони об'єднуються в групи консультантів, що діють при Генеральному аудиторі (наприклад, група консультантів з питань корінного населення). І лише група експертів з питань довкілля працює безпосередньо при спеціальному уповноваженому з питань навколишнього середовища і сталого розвитку і через нього виходить зі своїми порадами і консультаціями на Генерального аудитора.

Канада є одним з піонерів аудиту ефективності. Вона однією з перших в світі відмовилася від практики перевірки лише законності фінансової та економічної діяльності уряду. Управління Генерального аудитора і Комітет публічних рахунків нижньої палати канадського парламенту, будучи інституційною основою так званого законодавчого аудиту, здійснюють контроль за ефективністю виконання урядових програм і, як наслідок, за ефективністю витрачання державних ресурсів [52].

В аудиторській діяльності **Польщі** виділяють зовнішній та внутрішній аудит. Зовнішній аудит виконують компетентні ревізори, а внутрішній – внутрішні аудитори компаній.

Регулювання і контроль аудиторської діяльності в Польщі здійснюють Загальнодержавна Рада Аудиторів та Міністерство фінансів Польщі, до функцій яких входить законодавче регулювання аудиту, видача дозволів на ведення діяльності у сфері аудиту, контроль за функціонуванням суб'єктів аудиторської діяльності. При Міністерстві Фінансів створений Департамент Координації Фінансового Контролю та Внутрішнього аудиту. Аудиторів Польщі об'єднує на професійних засадах надзвичайний Загальнодержавний З'їзд Професійних аудиторів. Головною його прерогативою є розгляд і затвердження Кодексу професійної етики аудиторів. Загальнодержавна Кімната аудиторів захищає професійні інтереси суб'єктів аудиту, розглядає і розвиває принципи професійної етики, здійснює контроль за професійною діяльністю, підтримує престиж професії в країні.

До початку XXI ст. у Польщі не було чіткої відмінності між ревізією та аудитом. Лише у 2002 р. було введено поняття внутрішнього аудиту, основне призначення якого – контроль всередині певної групи підприємств. Нагляд за діяльністю внутрішніх аудиторів здійснює Міністр фінансів Польщі. Внутрішньому аудиту підлягають центральні юридичні одиниці державної адміністрації, військовий уряд, митний та казначейський уряд, юридичні одиниці організаційної військової служби та прокуратури, цільові фонди, фонди соціального страхування, урядові особи, юридичні одиниці зі значними доходами та витратами, юридичні одиниці, які обслуговують вищі органи управління, а також інші суб'єкти господарювання, доходи та витрати яких протягом календарного року перевищують 40 млн. злотих [10].

Італія належить до країн з сильним державним регулюванням аудиту. Контроль за діяльністю бухгалтерів і аудиторів реалізує Міністерство юстиції. Регулювання обліку і аудиту здійснюється в рамках Цивільного кодексу. Крім державного регулювання в Італії діють професійні організації: Національна

рада бухгалтерів і комерційних експертів (Consiglio Nazionale dei Ragioneri e Periti Commerciali – CNRPC) і Національна рада докторів комерції (Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti CNDC). Членам CNRPC присвоюється кваліфікація бухгалтерів і комерційних експертів. Претенденти повинні мати диплом про закінчення школи бізнесу, пройти три роки бухгалтерської практики і здати екзамени, проведення яких контролюється державними органами. Власники диплому бухгалтера і комерційного експерта об'єднуються в місцеві колегії, що утворюють Національну раду. Для отримання кваліфікації доктора комерції претенденти повинні пройти чотирирічний курс навчання і здати випускні екзамени в університеті. Особи, що мають ступінь доктора комерції можуть вступити у місцеву організацію Орден докторів комерції. Для цього не потрібна практична підготовка. Діяльність орденів контролює Національна рада докторів комерції. Члени CNRPC та CNDC мають однакові права в сфері надання бухгалтерських і аудиторських послуг [35].

В Бельгії будь-яка організація, чисельність працівників якої перевищує 100 чоловік, повинна подавати аудиторський звіт не тільки власникам, але й у робочий комітет цієї організації, члени якої мають право вето на призначення аудитора.

Відповідальність за проведення зовнішнього контролю якості аудиту покладено на інститут Revisuers d'Entreprises (RE). Всі аудитори, які займаються зовнішньою перевіркою, є членами інституту RE і їх професійна діяльність підконтрольна міністру економіки Бельгії. У країні створена і діє Вища Рада з питань аудиту та бухгалтерського обліку. З одного боку, вона виступає в ролі радника міністра з економіки, з іншого - надає консультації і поради RE.

Інститут RE здійснює перевірки «піер» (залучає практикуючих аудиторів до виконання перевірки на місцях), а також зовнішній контроль якості на постійній і систематичній основі, підбирає і рекомендує кандидатури перевіряючих. Обов'язковою умовою для аудиторів є професійна підготовка на

курсах інституту, яку вони повинні пройти перед початком практичної діяльності.

У Данії єдиною професійною організацією аудиторів є FSR-датські аудитори (FSR). У 2011 р. три аудиторських інститути - FSR (дипломовані бухгалтери), FRR (Датський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів) і REVIFORA (Асоціація для молодших бухгалтерів або стажистів) - об'єдналися в одну асоціацію в рамках FSR. FSR-датські аудитори має як корпоративні, так і індивідуальні типи членства і об'єднує понад 700 державних бухгалтерських фірм. Аудитори в Данії не уповноважені бути членами FSR. Щоб мати право займатися зовнішнім аудитом, аудитор повинен мати сертифікат і бути зареєстрованим в Агентстві з торгівлі і компаній Данії, створений при Міністерстві бізнесу і промисловості [91].

У Франції аудиторська діяльність регулюється Палатою бухгалтерів-експертів і Національною компанією комісарів по рахунках. Палата бухгалтерів-експертів підпорядковується Міністру з економіки і фінансів. Національна компанія комісарів по рахунках регулює аудиторську діяльність і об'єднує аудиторів і аудиторські фірми в регіонах. Комісари по рахунках проводять найбільш відповідальні перевірки. Професія бухгалтера-експерта не так суворо регламентується урядовими органами.

Крім названих організацій з 1 серпня 2003 р. діє Вища рада з аудиту (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes), яка є незалежним адміністративним органом при міністрі юстиції і вирішує такі завдання:

- визначає і пропагує принципи професійної практики і професійної поведінки аудитора;
- надає висновки щодо норм професійної діяльності, вироблені Національною компанією аудиторів перед їх затвердженням міністром юстиції;
- стежить за тим, щоб аудитор, якому доручена перевірка тієї чи іншої компанії, не був одночасно консультантом цієї компанії;
- визначає напрямки, рамки і форми періодичних контрольних перевірок роботи аудиторів і стежить за правильним проведенням таких перевірок;

- встановлює і підтримує добрі стосунки з іншими державними органами, які виконують аналогічні функції.

Програма проведення перевірок якості аудиту розробляється наглядовим органом Вищої ради аудиторів в особі Комітету з контролю якості. При проведенні перевірки якості аудиторської діяльності у Франції застосовуються два підходи. Відповідно до «горизонтального» підходу, перевіряються всі професійні аудитори і всі види аудиторських завдань. «Вертикальний» підхід передбачає аудиторські перевірки суспільно важливих компаній. Одночасно здійснюється перевірка аудиторських процедур, що застосовуються аудитором.

Контроль якості аудиту здійснюється на національному і регіональному рівнях. При цьому дії Вищої ради аудиторів координуються з діями регіональних інститутів, які відповідають за такі заходи протягом того ж періоду.

Крім того, на національному рівні діє комітет, який веде список осіб, допущених до виконання обов'язків аудитора, дисциплінарна палата і контрольні органи, які здійснюють нагляд над діяльністю Вищої ради. На регіональному рівні створюються Ради департаментів, Дисциплінарні палати департаментів і органи контролю за діяльністю Рад департаментів. До складу контрольних органів входять урядові комісари, що призначаються Міністерством економіки і фінансів.

Посилення ролі держави у регулюванні аудиторської діяльності у Франції проявляється ще й у тому, що була створена Рада з фінансової безпеки у складі 12 осіб (три представники Міністерства юстиції, один - Міністерства економіки та фінансів, один - президент фондової біржі, один - професор університету, три аудитори, в тому числі два - з досвідом аудиту державних компаній, три фахівці у сфері освітньої діяльності). Такий наглядовий орган вирішує всі проблемні питання розвитку аудиту, а також здійснює дисциплінарну функцію аж до відкликання ліцензій.

Таким чином, систему контролю аудиторської діяльності у Франції можна охарактеризувати як досить сувору і чітко регламентовану з боку держави [42].

У Швеції аудиторська діяльність регламентується Законом про аудиторів (1995 р.) і Постановою про аудиторів (1995 р.). Закон містить приписи щодо атестації та ліцензування затверджених і уповноважених аудиторів, реєстрації аудиторських фірм, діяльності аудиторів та аудиторських фірм, а також нагляду і дисциплінарних заходів.

У Швеції є два види аудиторів: затверджені і уповноважені. Відповідно до Закону, затверджений аудитор повинен здійснювати аудиторську діяльність на професійному рівні; проживати у Швеції або іншій державі ЄС; не перебувати у стані банкрутства, не мати заборони на провадження господарської діяльності, не перебувати під опікою згідно з кодексом про сім'ю, не мати заборони на здійснення консультаційної діяльності; скласти іспит у Комісії з аудиторської діяльності; бути чесним і відповідальним. Уповноважений аудитор – це аудитор, який відповідає вимогам затвердженого аудитора, а також здав іспит на аудитора вищої категорії в Комісії з аудиторської діяльності.

Затверджені та уповноважені аудитори здійснюють свою діяльність на підставі атестатів, отриманих ними після навчання та складання іспитів. Атестат затвердженого та уповноваженого аудитора, а також реєстраційне свідоцтво дійсні протягом п'яти років.

У Швеції діє Професійна організація аудиторів Швеції - Foreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), яка надає рекомендації з питань бухгалтерського обліку і аудиту. Хоча ці рекомендації не є обов'язковими, на практиці вони мають великий вплив на діяльність фахівців. FAR об'єднує уповноважених присяжних бухгалтерів-аудиторів, загальна чисельність яких становить близько 1400 осіб. Хоча для цих фахівців членство в FAR не є за законом обов'язковим, більшість з них вступають в цю організацію, хоча членські внески дуже високі.

У Швеції система підготовки аудиторів чотирирівнева і включає вузівську і фундаментальну освіту. Перший рівень передбачає університетську освіту, другий - навчання у спеціалізованих освітніх установах, в яких слухачі проходять базове навчання з аудиту (наприклад, в аудиторських фірмах). Третій рівень дає можливість після складання екзамену другого рівня претендувати на отримання статусу затверджених та уповноважених аудиторів. Тривалість такого навчання становить приблизно 5 років. Щорічне підвищення кваліфікації через систему інституту підвищення кваліфікації аудиторів здійснюється на четвертому рівні системи підготовки аудиторів [52].

У Швеції відсутнє правове регулювання додаткової освіти аудиторів з боку державних органів. Однак існують вимоги про наявність додаткової освіти, які пред'являє до своїх членів Професійна організація аудиторів Швеції: аудитор зобов'язаний протягом 3 років пройти не менше 120 годин додаткового навчання. При цьому навчання має відповідати змісту роботи аудитора, характеру його роботи і його спеціалізації [44].

Аудитор може здійснювати аудиторську діяльність як окремий підприємець, або працювати в товаристві з солідарною відповідальністю чи в акціонерному товаристві, які не здійснюють інший вид діяльності, ніж той, який сумісний з професійною діяльністю аудитора.

Велика увага в країні приділяється питанням страхування аудиторської діяльності.

Комісія з аудиторської діяльності здійснює нагляд за аудиторами та аудиторськими фірмами. Останні зобов'язані надавати Комісії можливість при проведенні нею нагляду перевіряти аудиторські звіти, акти, бухгалтерські книги та інші відомості, необхідні для здійснення нагляду.

Комісія з аудиторської діяльності за допомогою автоматичної обробки даних складає реєстр аудиторів та аудиторських фірм, який використовується для складання зведеного реєстру та збору інформації про аудиторів і аудиторські фірми, а також для складання атестатів і виписок з реєстру [82].

У **Японії** діяльність аудиторських фірм і приватних аудиторів контролюється Міністерством фінансів країни, що негативно впливає на незалежність аудиторів. Неодноразові спроби впровадити західні моделі в японську систему організації аудиторської діяльності не були успішними. Не прижився в японських компаніях і внутрішній аудит.

Офіційним регулятором фінансового сектора країни, що знаходяться під державною опікою є Агентство фінансових послуг Японії, яке у своїй діяльності повністю підпорядковується Міністерству фінансів країни. Агентство здійснює контроль за Радою з нагляду за сертифікованими громадськими бухгалтерами та аудиторами. У свою чергу остання інспектує підзвітні компанії, контролюючи і оцінюючи їх діяльність [21].

Китайський аудит за рівнем розвитку ще відстає від розвинених економік. Специфіку місцевого аудиту визначають політичне середовище, національна культура, швидка еволюція китайської економіки.

У 1995 р. введено в дію Китайські незалежні аудиторські стандарти. З того часу Китай прагне до зближення національних стандартів з Міжнародними стандартами аудиту. Іншим фундаментальним фактором розвитку китайського ринку аудиторських послуг є Програма з організації незалежних аудиторських фірм.

Китайський ринок аудиторських послуг набагато менше монополізований у порівнянні з розвинутими країнами. Якщо клієнт обирає аудиторську компанію, що входить до «великої четвірки», то змушений платити вищу ціну за аудиторські послуги, тому що «велика четвірка» враховує фактор ризику. Китайські аудиторські компанії не розглядають клієнтські ризики при визначенні вартості аудиту. У 2002 р., після злиття китайської аудиторської фірми «Так - Хуа» з фірмою «Ernst & Young», більшість місцевих клієнтів «Так - Хуа», що котирувалися на китайських біржах, перейшли до китайських аудиторів, оскільки робота з ними дає компаніям більше свободи в підготовці фінансової звітності.

Велику роль в китайському аудиті відіграє фактор особистих зв'язків (гуаньсі), які дають фірмі можливість отримати позитивний аудиторський висновок. Крім того, на якість аудиту впливає переважаючий державного сектору економіки. Державні підприємства мають тісні зв'язки з урядами різних рівнів, а у приватних компаній такі зв'язки відсутні. Відповідно, державна власність підприємств може прямо впливати на якість аудиту.

Уряд Китаю контролює ринок аудиторських послуг через Китайський інститут дипломованих державних бухгалтерів-аудиторів, заснований у 1988 р. Міністерством фінансів Китаю. Інститут встановлює стандарти аудиту, контролює їх виконання, проводить національні екзамени, видає і продовжує сертифікати аудиторів, щорічно перевіряє аудиторські фірми та ін. Міністерство фінансів управляє його персоналом і забезпечує його бюджет. Крім того, головними клієнтами аудиторів є регіональні органи влади і державні підприємства.

Після того, як в 1990 - 1991 рр. були засновані Шанхайська і Шеньчженська фондові біржі, уряд усвідомив важливість професії зовнішнього аудитора. У 90-ті роки утворилися три основні типи аудиторських фірм: афілійовані з державними органами, афілійовані з університетами, спільні підприємства за участю міжнародних аудиторських компаній [36].

Характерним для сучасного китайського аудиту є те, що функція аудиту продовжує залишатися частиною державної адміністративної структури. Відповідно до Конституції Китайської Народної Республіки за аудит відповідає Національне відомство з аудиту. З боку держави аудиторську діяльність в Китаї регулюють Тимчасові правила аудиторської перевірки Державної Ради, Правила аудиту Китайської Народної Республіки, Закон про аудит, Правила аудиторської відповідальності ключових співробітників і керівництва на державних підприємствах. З боку аудиторських організацій - Державні стандарти аудиту Китайської Народної Республіки, 100 правил контролю якості аудиту, Тимчасові правила перевірки якості аудиторської діяльності та ін.

Стандарти аудиторської діяльності в Китаї наближені до міжнародних стандартів фінансової звітності. Основною відмінністю можна вважати більш вузьке трактування аудиту як діяльності з незалежної перевірки і оцінки достовірності і законності фінансових доходів і витрат, економічної діяльності підприємства та його філій, метою якої є зростання ролі їх фінансового менеджменту і реалізація економічних завдань.

Державні стандарти аудиту Китайської Народної Республіки складаються із загальних, спеціальних стандартів і практичних витягів. Загальний стандарт № 9 безпосередньо присвячений внутрішньому контролю та аудиторському ризику. Термін «внутрішній аудит» у цьому стандарті відноситься до політики та процедур, сформованих і впроваджених підприємством і спрямований на забезпечення ефективного управління бізнесом, попередження, виявлення і коригування помилок і махінацій; забезпечення достовірності, повноти і законності бухгалтерської звітності. Внутрішній аудит включає контроль середовища, контроль автоматизованої системи обліку і звітності, а також процедури контролю [50].

Висновки до розділу 3

1. В даний час аудиторська діяльність практикується у всіх зарубіжних країнах, але в кожній з них має свої особливості. Аудитор за кордоном називається по різному. Так, наприклад, в США бухгалтер-аудитор називається публічним або дипломованим бухгалтером, у Франції - бухгалтером-експертом або комісаром по рахунках, в Німеччині аудиторську діяльність здійснює контролер підприємства або контролер книг, у Великобританії і багатьох інших європейських країнах аудитором є ревізор або присяжний бухгалтер і т.д. Аудитори можуть працювати індивідуально, але зазвичай вони об'єднуються в окремі організації або фірми.

2. На міждержавному рівні координацією заходів щодо вдосконалення професійних вимог до аудиту займається Міжнародний комітет з аудиторської практики (International Auditing Practices Committee, IAPC). Комітетом

видаються Міжнародні стандарти з аудиту. У багатьох країнах створені громадські організації аудиторів, покликані захищати їх інтереси, забезпечувати дотримання аудиторами етичних норм і правил, сприяти розвитку професії та підвищення її престижу.

3. Сприяючи міжнародної уніфікації аудиторської діяльності, Міжнародний комітет з аудиторської практики опублікував керівництво по процедурам загальноприйнятою аудиторської практики - правила (стандарти) аудиторської діяльності (МСА), як основний документ для міжнародної уніфікації та формування національних правил з урахуванням особливостей країн. МСА не є нормативними документами і мають рекомендаційний характер. МСА покладені в основу розробки національних правил (стандартів) аудиторської діяльності.

4. Регулювання аудиторської діяльності за кордоном здійснюється за двома моделями. При першій моделі, яка поширена у континентальній Європі, Японії і Китаї, аудиторська діяльність строго регулюється державою. У другій моделі, що поширена в англомовних країнах, перш за все в США і Великій Британії, важливу роль відіграє саморегулювання. Після прийняття у США в 2002 р. закону Сарбейнса-Окслі система регулювання аудиторської діяльності поєднує саморегулювання та елементи державного регулювання і контролю за аудиторською діяльністю.

5. Практично у всіх розвинених країнах світу існує Інститут професійного аудиту зі своєю правовою і організаційною інфраструктурою.

6. За кордоном виділяють чотири категорії аудиторських фірм: Велика четвірка, інші національні фірми, великі місцеві і регіональні фірми, малі місцеві фірми. 95% всіх організацій, що займаються аудиторською діяльністю припадає на малі місцеві фірми.

7. З точки зору застосування стандартів аудиторської діяльності, країни можна класифікувати на ті, які застосовують міжнародні стандарти аудиторської діяльності (Австрія, Іспанія, Франція, ФРН) та на ті, які

застосовують самостійно розроблені стандарти (Канада, Ірландія, Велика Британія і США).

8. У структурі діяльності зарубіжних аудиторських компаній крім власне аудиту активно розвиваються сегменти супутніх аудиту послуг, таких як постановка бухгалтерського обліку, вдосконалення або модернізація діючої системи обліку, відновлення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, контроль нарахування податків, аналіз господарської та фінансової діяльності, оцінка інвестиційних проєктів, економічної безпеки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, наукові розробки, консультаційні послуги, інформаційне обслуговування.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Аудит – категорія історична, він розвивається разом з розвитком суспільства, його економічної системи та притаманних їй суспільних відносин. Перша згадка про аудит у сучасному його розумінні датується 1130 роком. Цей термін зустрічається в архівних документах казначейства Англії і Шотландії.

Перший у світі законодавчий акт, який регулював діяльність аудиторів, був виданий у 1285 р. королем Англії Едвардом I. Відповідно до цього Закону, від імені держави надавалися певні привілеї аудиторам, якими були не тільки особи з числа довірених слуг сеньйорів, а й деякі категорії цивільних службовців.

Окремою галуззю економічної науки аудит був визнаний у 1862 р. після прийняття у Великій Британії Закону про обов'язковий аудит.

2. Становлення аудиту, як виду практичної діяльності, пов'язане з розвитком великого виробництва, зародженням капіталістичних відносин, розподілом інтересів власників, інвесторів і керуючих бізнесом. Власники не могли покладатися лише на ту фінансову інформацію, яку надавали керівники і бухгалтери, які їм підпорядковувалися. Акціонери хотіли бути впевненими у достовірності цієї інформації і в тому, що вона відображає реальний фінансовий стан підприємства.

3. Можна виділити три основні етапи розвитку аудиторської діяльності в світі: перший етап – підтверджуючий аудит (1862 р. - до першої чверті XX ст.); другий етап - системно орієнтований аудит (перша чверть XX ст. - 1983 р.); третій етап - консалтинговий аудит (з 1983 року по теперішній час).

4. Новітня історія розвитку аудиту датується початком XXI ст. і пов'язана із створенням транснаціональних аудиторських фірм. Лідируючі позиції у світовому рейтингу займають чотири компанії, що надають аудиторські і консалтингові послуги. Це, так звана, Велика четвірка: Price Waterhouse Coopers, Deloitte and Touch, Ernst and Young і KPMG.

5. У даний час аудит трактується у вузькому і в широкому розумінні. У вузькому розумінні як аудит фінансової звітності, а в широкому розумінні як аудит бізнесу. Безумовно, що важливою функцією аудиту є функція гаранта достовірності фінансової звітності, але разом з тим зростає інтерес замовників до послуг, пов'язаних з виробленням рекомендацій з підвищення ефективності бізнесу.

6. З'явилися нові об'єкти і види аудиту (стратегічний аудит, аудит ефективності, соціальний аудит, екологічний аудит і т.д.), змінилися часові горизонти аудиту (зокрема аудиту підлягає прогнозна фінансова інформація). Аудитор при наданні аудиторсько-консалтингових послуг не обмежується висловлюванням думки про достовірність фінансової звітності, а оцінює фінансово-економічну діяльність і перспективи бізнесу, виробляє рекомендації щодо реалізації наявних внутрішніх резервів і підвищення ефективності діяльності клієнта. Це вимагає подальшої асиміляції аудиту 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.

7. В Україні аудит виник у відповідь на соціальне замовлення, причому відразу як підтверджуючий (підтвердження звітності спільних підприємств) і консультаційно-орієнтовний (на замовлення клієнтів) аудит. Швидкими темпами аудит в Україні почав розвиватися після розпаду Радянського Союзу. Як професійна діяльність аудит утвердився у 1993 р. після прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність».

8. Проведене дослідження дозволило виділити етапи розвитку аудиту в Україні, останній з яких триває з 2010 р. У 2014 р. було підписано Угоду про асоціацію між Україною та ЄС, після чого почався процес адаптації законодавства України про аудиторську діяльність до законодавства ЄС. На виконання взятих зобов'язань з 1.10.2018 р. введено в дію Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

9. Україна належить до країн з превалюванням професійного регулювання аудиторської діяльності. Держава лише встановлює перелік вимог до проведення аудиту, а методику визначають Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України та їх територіальні відділення шляхом затвердження стандартів, норм, положень, інструкцій і роз'яснень. Основним нормативним документом, який визначає здійснення аудиторської діяльності в Україні та врегульовує відносини, що виникають при її здійсненні є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

10. Проведений аналіз аудиторської діяльності в Україні свідчить про стійку тенденцію зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності у 2013 – 2017 рр., що свідчить про відтік суб'єктів господарювання з професії внаслідок кризових явищ у суспільстві, посилення вимог до аудиторської професії зі сторони регуляторів, змін у законодавстві та інших чинників. Але поряд із суттєвим зменшенням кількості суб'єктів аудиторської діяльності збільшився обсяг наданих ними послуг і середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності. У 2017 р. порівняно з попередніми роками майже не змінився розподіл замовлень за видами аудиторських послуг. Найбільш затребуваними були інші професійні послуги.

У загальному обсязі завдань із надання впевненості обов'язковий аудит фінансової звітності становить 28,1%, ініціативний аудит фінансової звітності 60,2%, огляд історичної фінансової інформації 9,8%, завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації 1,9%.

Кількість замовлень на аудиторські послуги та їх вартість в основному залежать від платоспроможності суб'єктів господарювання, концентрації промислових підприємств у різних регіонах України. Середня вартість замовлення по Україні становить 61,8 тис. грн., а середня вартість замовлення в м. Києві та Київській обл. значно вища – 105,8 тис. грн.

11. Регулювання аудиторської діяльності за кордоном здійснюється за двома моделями. При першій моделі, яка поширена у континентальній Європі,

Японії і Китаї, аудиторська діяльність строго регулюється державою. У другій моделі, що поширена в англомовних країнах, перш за все в США і Великій Британії, важливу роль відіграє саморегулювання. Після прийняття у США в 2002 р. закону Сарбейнса-Окслі система регулювання аудиторської діяльності поєднує саморегулювання та елементи державного регулювання і контролю за аудиторською діяльністю.

12. Практично у всіх розвинених країнах світу існує Інститут професійного аудиту зі своєю правовою і організаційною інфраструктурою.

13. З точки зору застосування стандартів аудиторської діяльності, країни можна класифікувати на ті, які застосовують міжнародні стандарти аудиторської діяльності (Австрія, Іспанія, Франція, ФРН) та на ті, які застосовують самостійно розроблені стандарти (Канада, Ірландія, Велика Британія і США).

14. У структурі діяльності зарубіжних аудиторських компаній крім власне аудиту активно розвиваються сегменти супутніх аудиту послуг, таких як постановка бухгалтерського обліку, вдосконалення або модернізація діючої системи обліку, відновлення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, контроль нарахування податків, аналіз господарської та фінансової діяльності, оцінка інвестиційних проектів, економічної безпеки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, наукові розробки, консультаційні послуги, інформаційне обслуговування.

Список використаних джерел

1. Адамик, О.В. Інформаційна технологія зведеного обліку // Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітні аспекти: Збірник наукових праць за матеріалами II Всеукраїнської науково-практичної конференції (29-30 березня 2018 р.).–Дніпро: НМетАУ, 2018.–747 с.

2. Адамик, О. В. Бази і сховища даних – інформаційний фундамент бухгалтерського обліку та аналізу // Економічні, управлінські, правові та інформаційно-технічні проблеми діяльності підприємств: колективна монографія/ за заг. ред. Л. М. Савчук, М. Фіц.–Дніпро: Герда, 2016.–528 с. ISBN 978-617-7097-58-6. – С. 330-341

3. Адамик О.В. Бухгалтерський облік як основа інформаційного забезпечення оподаткування підприємства // Галицький економічний вісник. – 2004. – № Випуск 1. – С. 109-114.

4. Адамик Б.П. Трансформація парадигми державного регулювання банківської діяльності в умовах фінансової кризи / Б.П. Адамик // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2010. – № 1. – С. 7-18.

5. Андросова О. Ф. Стандартизація аудиторської діяльності в країнах ЄС та Україні [Електронний ресурс] / 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

6. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): підручник / За ред.. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.

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

8. Аудит: навчальний посібник / С.І. Дерев'янка, Н.П. Кузик, С.О. Олійник, О.М. Ганайло. – К.: Центр навчальної літератури, 2016. – 380 с.

9. Аудиторские отчеты нового вида: самая полная картина [Электронный ресурс]. - Режим доступа: https://gaap.ru/articles/Auditorskie_otchety_novogo
10. Баранов П.П. Генезис теории аудита: предпосылки зарождения, проблемы развития, современное состояние [Электронный ресурс] / П.П. Баранов. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=20347091>
11. Баранова А.О. Аудит: навчальний посібник / А.О. Баранова, Т. А. Наумова., А.І. Кашперська. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.
12. Барановська В. Г. Міжнародний досвід розвитку аудиту [Електронний ресурс] / В. Г. Барановська // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. - 2014. - № 2. - С. 214-218. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vcndtue_2014_2_31
13. Боднар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: монографія / В.П. Боднар. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с.
14. Боднар В.П. Системи організації та регулювання аудиторської діяльності країн світу [Електронний ресурс] / В.П. Боднар // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2 (11). – Житомир: ЖДТУ, 2008. - № 2 (44) - С. 5-20. – Режим доступу: pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/67215/62867
15. Большая четвёрка (аудит) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://ru.wikipedia.org/wiki/Большая_четверка_\(аудит\)](https://ru.wikipedia.org/wiki/Большая_четверка_(аудит))
16. «Большая четверка» наживалась на будущем «трупце» Carillion – считают члены британского Парламента [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://gaap.ru/news/155218/>
17. Большой четверке грозит распад уютного бухгалтерского клуба [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://fin-accounting.ru/financial-news/2018/big-four-accountancy-cosy-club>
18. Бондаренко Н.О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності [Текст]: навчальний посібник / Н.О. Бондаренко, В.Д. Понікаров, С.М. Попова. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 300 с.

19. Британскому FRC могут поручить решение проблемы с низкой конкуренцией аудита [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://gaap.ru/news/134833/>
20. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник / За ред. Ф.Ф. Бутинця. – [2-ге вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
21. Бухгалтерия на аутсорсинге. Бухгалтерские компании в США [Электронный ресурс]. - URL: <http://blog.acotax.ru/skillssharing/buxgalterskie-kompanii-v-ssha/>
22. В аудите FTSE 250 доминирует «Большая четверка», и PwC в ней лидер [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/>
23. Виноградова О.М. Аудит: навчальний посібник / О.М. Виноградова, Л.І. Жидєєва. – К.: Центр навчальної літератури, 2014. – 500 с.
24. Всеукраїнська професійна громадська організація Спілка аудиторів України. Про територіальне відділення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.spilka-audit.org.ua/>
25. Галузина С.М. Международный учет и аудит / С.М. Галузина, Т.Ф. Пупшис. - СПб.: Питер, 2006. - 272 с.
26. Гевлич Л.Л. Методи аудиту: міжнародне та національне трактування [Електронний ресурс] / Л.Л. Гевлич, І.Г. Гевлич // Modern economics. - 2017. - № 4. - С. 35-42. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/modecon_2017_4_6
27. Гетьман В.Г. Учет и аудит в Великобритании [Электронный ресурс] / В.Г. Гетьман. - Режим доступа: <https://elibrary.ru/download/elibrary>
28. Головач В.В. Концептуальні засади аудиторської діяльності: світовий досвід та вітчизняна практика [Електронний ресурс] / В.В. Головач // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. - 2015. - Вип. 1(2). - С. 339-346. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuues_2015
29. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/>

30. Давидюк Т.В. Економічна та інформаційна безпека суб'єктів господарювання: сучасний стан та тенденції розвитку / Т.В. Давидюк, [колектив авторів]; за заг. ред. проф. Смовженко Т.С., Кузнецової А.Я., Барановського О.І., Тридіда О.М., Азаренкової Г.М. та ін. – К.: УБС НБУ, 2014. - 350 с.

31. Долбнєва Д.В. Сучасний стан і напрями удосконалення аудиторської діяльності в умовах європейської інтеграції України та застосування міжнародних стандартів [Електронний ресурс] / Д.В. Долбнєва // Економіка та держава. - 2018. - № 2. - С. 72-76

32. 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.

33. Емченко Л.Ю. Зарубежный опыт организации и осуществления аудиторской деятельности [Электронный ресурс] / Л.Ю. Емченко. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/zarubezhnyy-opyt-organizatsii...>

34. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2017 рік <http://www.apu.com.ua/1064-zvit-do-kmu-2017>

31. Иванов О.Б. Организация внутреннего аудита в компаниях Германии [Электронный ресурс] / О.Б. Иванов. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/.../n/organizatsiya-vnutrennego-audita-v-kompaniyah-germani>

36. Ільницька Л.Ю. Актуальні проблеми регулювання аудиторської діяльності в умовах переходу на міжнародні стандарти [Електронний ресурс] / Л.Ю. Ільницька // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. - 2015. - Вип. 30(1). - С. 167-169. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2015_30\(1\)__42](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2015_30(1)__42)

37. Кінащук Л.Л. Імплементация міжнародного законодавства щодо фінансового контролю й аудиту підприємств [Електронний ресурс] / Л.Л. Кінащук, І.А. Білінський // Науковий вісник Академії муніципального

управління. Серія: Право. - 2015. - Вип. 2. - С. 270-278. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvamu_pr_2015_2_43

38. Книжник Л. Ретроспективний аналіз становлення та розвитку системи державного аудиту в контексті світового досвіду [Електронний ресурс] / Л. Книжник // Державне управління та місцеве самоврядування. - 2015. - Вип. 4. - С. 31-39. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/dums_2015_4_6

39. Коваленко Е.В. Профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов: учебное пособие [Электронный ресурс] / Е.В. Коваленко. – Омск: Издательство ФГБОУ ВПЦ ОмГАУ им. П.А. Столыпина, 2014. – 80 с. – режим доступа: <https://books.google.com.ua/books?id>

36. Козлов Л.Е. Специфика финансового аудита в современном Китае [Электронный ресурс] / Л.Е. Козлов. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/spetsifika-finansovogo-audita-v-sovremennom-kitae>

41. Колесніченко А.С. Світовий досвід розвитку обліку і звітності у забезпеченні формування комплексу моделей і методів в аналізі та аудиті діяльності суб'єктів господарювання фінансово-кредитної та бюджетної сфери [Електронний ресурс] / А.С. Колесніченко // Причорноморські економічні студії. - 2017. - Вип. 13(2). - С. 190-196. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2017_13\(2\)__39](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2017_13(2)__39)

38. Кондрашова Н.Г. Институциональная концепция аудита [Электронный ресурс] / Н.Г. Кондрашова. – Режим доступа: www.auditfin.com/fin/2012/4/2012

43. Конопляник Т.М. Основы аудита: учебное пособие / Т.М. Конопляник, Н.А. Мухарева. - М. : КНОРУС, 2012. - 320 с.

40. KPMG существенно ухудшило качество аудиторских проверок британских компаний [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://finance.rambler.ru/.../40125883-kpmg-suschestvenno-uhudshilo-kachestvo-au>.

45. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: навчальний посібник / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравелла; Львів: Новий світ, 2012. – 504 с.

46. Лабынцев Н.Т. Регулирование аудиторской деятельности за рубежом [Электронный ресурс] / Н.Т. Лабынцев, И.С. Моложавенко. – Режим доступа: <https://www.lawmix.ru/bux/27378>

47. Лещенко И.Б. Аудит в Германии [Электронный ресурс] / И.Б. Лещенко. – Режим доступа: www.vestnik.ael.ru/

48. Мазуренко А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие / А.А. Мазуренко. – М.: КНОРУС, 2015. – 240 с.

49. Мацеева Н.В. Використання світового досвіду для підвищення конкурентоспроможності аудиторських компаній України [Електронний ресурс] / Н.В. Мацеева, Ю.В. Яковенко // Вісник Дніпропетровського університету. Серія : Економіка. - 2015. - Т. 23, вип. 9(2). - С. 17-22. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdumov_2015_23_9\(2\)__5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdumov_2015_23_9(2)__5)

50. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni->

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

52. Михайлишин Н.П. Економічна експертиза достовірності фінансової звітності / Н.П. Михайлишин, Л.А. Будник // Електронне наукове фахове видання Економіка та суспільство Мукачівський державний університет. – 2018. - № 18.

53. 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.

50. Неверов П.А. Сравнительная модель контроля качества аудита в России и Китайской народной республике [Электронный ресурс] /П.А. Неверов, Н.М. Сурай, Н.А. Торгашова, А.А. Черных. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/.../sravnitel'naya-model-kontrolya-kachestva-audita-v-rossii-i>

51. Никифоров С.Л. К вопросу об использовании лучшего зарубежного опыта в реформировании российского аудита [Электронный ресурс] / С.Л. Никифоров. - Режим доступа: www.cbr.ru/content/document/file/27802/
56. Ножкина Т.В. Международный аудит [Электронный ресурс] / Т.В. Ножкина. – Петропавловск - Камчатский: КамчатГТУ, 2007. - 127 с. - Режим доступа: <http://eclib.net/15/index.html>
57. Облікові новації – 2018: на що чекати бізнесу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://devisu.ua/uk/accounting/6642-oblikovi-novatsiyi-2018-nascho-chekati-biznesu>
58. Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика: навчальний посібник. – [2-ге вид. перероб. і допов.] / М.Ф. Огійчук, І.Т. Новікова, І.І. Рагуліна. – К.: Алерта, 2012. – 664 с.
59. Особенности аудита за рубежом [Электронный ресурс]. - URL: <https://moluch.ru/archive/52/6908/>
60. Офіційний сайт Аудиторської палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/>
61. 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)
62. Паламарчук О.І. Становлення ринку аудиторських послуг України в умовах інтеграції до міжнародних стандартів [Електронний ресурс] / О.І. Паламарчук // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(1). - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(1\)__54](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(1)__54)
63. Панасюк В.М., Ковальчук Є.К. Реформування системи бухгалтерського обліку, як умова ефективного управління // Стан і перспективи розвитку обліково- інформаційної системи в Україні. – 2012. – С. 31-33
64. Пашкевич М.С. Контроль: незалежний, внутрішній, державний: навч. посіб.: у 2 ч. Ч. 1. Незалежний аудиторський та внутрішньогосподарський контроль [Електронний ресурс] / М.С. Пашкевич, Н.Л. Шишкова; М-во освіти і

науки України, Нац. гірн. ун-т. – Електрон. текст. дані. – Дніпро : НГУ, 2017. – 182 с. – Режим доступу: <http://nmu.org.ua>

60. Положення про сертифікацію аудиторів. Затверджено рішенням Аудиторської палати України 31.05.2007 р. № 178/6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.apu.com.ua/files2/polozheniya.doc

66. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/2258-19

67. Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу: монографія; за редакцією д.е.н. професора Дерія В.А. - Тернопіль: Крок, 2016. - 362 с.

68. Проскуріна Н.М. Розвиток процедур аудиту: теорія та методологія: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Н.М. Проскуріна. – Київ, 2012. – 41 с.

69. Прошлое, настоящее и туманное будущее большой четверки аудиторских компаний [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://big4.com.ua/news/future-of-big-four-audit-firms.html>

70. Пушкар М.С. Внутрішній аудит: підручник / М.С. Пушкар, В.З. Семанюк. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 236 с.

71. Пшенична А.Ж. Аудит: навчальний посібник / А. Ж. Пшенична. – К.: Центр навчальної літератури, 2018. – 320 с.

72. Рогов П.Н. Особенности проведения государственного аудита в США / [Электронный ресурс] / П.Н. Рогов. – Режим доступа: <https://scienceforum.ru/2014/article/2014002893>

73. Романів С.Р. Теоретичні засади функціонування комп'ютерного аудиту в Україні / С.Р. Романів, Н.П. Михайлишин // Глобальні та національні проблеми економіки. – Миколаїв: Миколаївський національний університет ім. В.О. Сухомлинського. – 2016. - №10. – С. 985 – 990

74. Руководство по услугам финансовой отчетности: презентация [Электронный ресурс] // PKF O'CONNOR DAVIES, 665 Fifth Avenue, New York, NY 10022. - URL: <http://www.acg-pkf.ru/index.php?page=news&type>

70. Румянцева Е.Е. Развитие аудиторской деятельности в США: проблемы, поиски, решения [Электронный ресурс] / Е.Е. Румянцева, М. Ванстейн. - Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/.../razvitie-auditorskoy-deyatelnosti-v-ssha>

76. Рябокучка Л. Закон Сарбейнса - Оксли: влияние на аудит и последствия принятия [Электронный ресурс] / Л.Рябокучка // Независимый аудитор. – 2013. - №2 (13). - Режим доступа: https://n-auditor.com.ua/ru/component/na_archive/

77. Рядська В.В. Аудит: навчальний посібник / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К.: Центр навчальної літератури, 2018. – 416 с.

78. Сертифицированный внутренний аудитор [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://ru.wikipedia.org/wiki>

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

80. Социальный аудит : учебник / под ред. д.э.н., проф. А.А. Шулуца; д.э.н., проф. Ю.Н. Попова. – М. : Издательский дом «АТИСО», 2008. – 524 с.

76. Суворов А.В. Роль международных стандартов в дальнейшем развитии бухгалтерского учета, аудита и бухгалтерской профессии [Электронный ресурс] / А.В. Суворов. - // Режим доступа: https://gaap.ru/.../rol_mezhdunarodnykh...

82. Спрос на аудит в Британии превышает предложение [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://gaap.ru/news/153943/>

83. Усач Б.Ф. Організація та методика аудиту: підручник / Б.Ф. Усач, З.О. Душко, М.М. Колос. – К.: Знання-Прес, 2006.– 295 с.

84. FRC смещает стратегический фокус на общественный интерес - [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://gaap.ru/news/156567/>

85. Царенко О. В. Умови забезпечення керованого впливу міжнародних стандартів аудиту на ефективність діяльності малого бізнесу в регіонах України [Електронний ресурс] / О.В. Царенко, Н.В. Кармазіна // Науковий вісник Полісся. - 2016. - Вип. 2. - С. 103-107. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvp_2016_2_18

86. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/>

82. Чая В.Т. Сравнительная характеристика существующих систем контроля и аудита [Электронный ресурс] / В.Т. Чая. – Режим доступа: www.auditfin.com/fin/2011/6/2011_VI_04_05.pdf

88. Чернелевський Л.М. Системи організації та управління аудиторською діяльністю окремих країн світу [Електронний ресурс] / Л.М. Чернелевський, Н.І. Беренда, М.А. Гуз // Формування ринкових відносин в Україні. - 2014. - № 7. - С. 12-16. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2014_7_5

89. Шапран В. В плену у «большой четверки» [Электронный ресурс] / В. Шапран. - Режим доступа: expert-rating.com/data/upload/PI-ratings/interaudit.pdf

90. Шульга С. Вплив регулятора на аудиторський ринок: приклади Великобританії та України [Електронний ресурс] / С. Шульга // Проблеми і перспективи економіки та управління. - 2016. - № 1. - С. 319-325. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ppeu_2016_1_40

91. Щирба М.Т. Внутрішньофірмова стандартизація аудиту / М.Т. Щирба // Інноваційна економіка. – 2013. - № 7 [45]. - С. 297-302

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

93. Institut Der Wirtschaftsprufer. - URL: www.idw.de/idw/ueberuns/Kurzportrait

94. Key facts and trends in the accountancy profession July 2018. Financial Reporting Council. - URL: <https://www.frc.org.uk/getattachment>

95. The Institute of Internal Auditors. – - URL: Site access mode: IIA
<https://na.theiia.org/>

96. FSR - danske revisorer. - URL: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/>

97. Adamyk O. Audit of Accounting Staff in Computer-Based Environment // Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges: Collection of scientific articles/ – Draft2Digital Publishing House, 2017. – 185 p. ISBN 978-0-692-87589-6. – P. 152-153.