

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансового контролю та аудиту**

СИДОРЕНКО Ілля Вікторович

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

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»

освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:

К.е.н., ст. викладач О. М. Черешнюк

Тернопіль-2020

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. Передумови становлення аудиторської діяльності	6
1.1 Ретроспективний аналіз виникнення аудиту в контексті модернізації системи контролю	6
1.2 Реформування та періодизація розвитку аудиту в Україні	16
1.3 Тенденції розвитку ринку аудиторських послуг в Україні	25
Висновки до розділу 1	34
РОЗДІЛ 2. Регулювання аудиторської діяльності в Україні та закордоном	36
2.1 Модель регулювання та нагляду аудиторської діяльності в Україні та закордоном	36
2.2 Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності	42
2.3 Інституційне регулювання аудиторської діяльності в Україні	50
2.4 Порядок проведення та особливості атестації аудиторів	60
Висновки до розділу 2	67
РОЗДІЛ 3. Розвиток ринку аудиторських послуг в Україні та закордоном	68
3.1 Оцінка стану та тенденцій розвитку ринку аудиторських послуг: розвиток методології	68
3.2 Трансформація аудиторського висновку під впливом реформування законодавчої бази України	79
3.3 Комп'ютерний аудит в Україні в контексті вимог європейського законодавства	91
Висновки до розділу 3	104
ВИСНОВКИ	105
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	109
ДОДАТКИ	117

ВСТУП

Актуальність теми. На сучасному етапі процеси глобалізації та інтеграції мають значний вплив на економіку країни. Уклавши Угоду про асоціацію з Європейським Союзом у 2014 році, Україна зобов'язалась гармонізувати національне законодавство з метою його адаптації до європейських норм. Це стосується, зокрема, законодавства, що регулює аудиторську діяльність у країні та організацію її проведення. У зв'язку з цим особливої актуальності набуває питання дослідження основних змін в законодавстві щодо методики дослідження, формування аудиторської думки та структурно-змістової частини аудиту.

Аудит – це надійний спосіб підтвердження фінансової звітності, який необхідний компанії та її акціонерам, кредиторам, постачальникам, інвесторам, страховим компаніям, фіскальним органам та суспільству в цілому, тому питання про перспективи розвитку аудиторських послуг у Україна досить актуальна. Сучасний стан розвитку та структурні перетворення національної економіки вимагають і передбачають трансформацію соціальних відносин. Це безпосередньо впливає на вдосконалення методів та процедур проведення аудитів на основі застосування міжнародних стандартів аудиту.

Сучасний стан розвитку аудиту породжує значний інтерес серед вчених та практиків, дослідження та наукові праці яких спрямовані на підвищення якості аудиту, удосконаленні аудиторських процедур, а також перспектив його розвитку. Вагомий внесок у дослідження методологічних та організаційних проблем проведення аудиту, розкриття теоретичних питань складання підсумкової документації аудитора здійснили такі вчені-економісти як: С. А. Гаркуша, О. О. Довжик, Н. І. Дорош, С. Б. Ільїна, Я. І. Мулик, Р. Ю. Овчарик, О. А. Петрик, М. Р. Лучко, Л. І. Прохорова, С. І. Саченко, В. Ю. Фабіянська. Однак аудиторська діяльність зараз знаходиться на етапі

значного реформування, тому дослідження теоретичних та практичних аспектів аудиту набуває особливої актуальності.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є вивчення становлення та розвитку аудиту в Україні й окремих зарубіжних країнах. Для реалізації мети дослідження визначено наступні завдання:

- проаналізувати періодизацію розвитку аудиту в Україні та закордоном;
- дослідити тенденції зміни сертифікованих аудиторів протягом останніх років;
- проаналізувати динаміку зміни суб'єктів аудиторської діяльності протягом останніх років загалом та за регіонами;
- здійснити оцінку методології аудиторської діяльності;
- дослідити особливості складання аудиторського звіту та висновку;
- сформулювати та узагальнити особливості комп'ютерного аудиту.

Об'єктом дослідження є становлення та розвитку аудиту в Україні й окремих зарубіжних країнах на прикладі Товариства з обмеженою відповідальністю «Аудиторська фірма «Галичина-Аудитсервіс».

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні, методичні та практичні засади аудиту в Україні та зарубіжних країнах.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження стали сукупність діалектичних методів, фундаментальні положення класичної політичної економії, економічних теорій, наукові концепції провідних вітчизняних та іноземних фахівців із питань її теорії і практики. Для реалізації поставлених у магістерській роботі завдань використано такі методи та прийоми: історичний і діалектичний, абстрактно-логічний, аналізу і синтезу, порівняння, графічний, коефіцієнтів.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у наступному:

- періодизація розвитку аудиту формується в результаті зміни соціально-економічного устрою економічно розвинених країн та розвитком фінансового контролю;
- вітчизняний аудит розвивався у відповідності до вимог суспільства та

державного фінансового контролю та вектора розвитку національної економіки;

- динаміка ринку аудиторських послуг протягом останніх семи років характеризується зменшенням кількості аудиторів та аудиторських фірм: кількість сертифікованих аудиторів за останні роки значно зменшувалась;
- кількість аудиторських фірм від 2014 року значно зменшилась, а протягом останніх трьох років залишається приблизно незмінною, аналізуючи географічне розміщення, найбільша концентрація аудиторських фірм спостерігається саме в м. Київ;
- прийняття нового закону про аудиторську діяльність зумовило новочасну еру його розвитку та значно збільшило прозорість аудиторської практики;
- відбулася гармонізація національного законодавства з питань подання та формування аудиторського звіту до європейських стандартів;
- використання комп'ютерного аудиту значно покращить якість результатів аудиторських послуг і пришвидшить роботу аудитора.

Практичне значення отриманих результатів. Результати проведеного наукового дослідження придатні для їх застосування з метою вдосконалення методики та практики аудиторської діяльності.

Апробація результатів дипломної роботи. За результатами магістерської роботи опубліковано дві статті в збірниках наукових праць кафедри фінансового контролю та аудиту Західноукраїнського національного університету.

Обсяг і структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

РОЗДІЛ 1. ПЕРЕДУМОВИ СТАНОВЛЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Ретроспективний аналіз виникнення аудиту в контексті модернізації системи контролю

Зародження і розвиток аудиту невіддільний від історичних подій світу, саме тому історичний аналіз дає можливість виявити тенденції та закономірності розвитку. Термін «аудит» виник близько двох тисяч років тому і має романське походження. У перекладі з латинського слова «audio» перекладається як «слухати», «він чує», «слухач» [36, с. 321]. Справді більшість населення на жаль не вміла читати та писати. Тому, перед натовпом слухачів (аудиторією) оголошували рішення влади гучним голосом.

Водночас, більшості дослідників історії аудиту зазначали, що у істинному первісному вигляді аудит виник саме у 3-му тисячолітті до н.е. у розвинутих древніх цивілізаціях – Вавілоні, Єгипті, Римській імперії, Китаї і Греції. Отож, зокрема, Аристотель у своїм творі «Політика» стверджував, що перевірки це частина контролю. А у Афінах в V ст. до н. е. побутувала система контролю витрат та доходів з боку Народних Зборів. Така фінансова система «залучала урядових аудиторів перевіряти документи всіх посадових осіб після закінченні їх повноважень» [30, с. 50].

В Римській імперії починаючи із VII ст. до н. е. контрольні функції здійснювали прокуратори, квестори, куратори, які здійснювали на місцях контроль державних бухгалтерів. Звіти квесторів направляли у Рим, там їх розглядали экзаменатори [30, с. 50]. Таким чином давньоримські джерела віддзеркалюють традиційну для того часу практику «заслуховування» бухгалтерів. Такий підхід передував виникненню терміну «аудитор» у подальшому.

Вищезазначене показує, що у світі рабства аудит традиційно розглядався тільки як одна із процедур економічного контролю, і не більше. Тобто, на той

час незалежної професії незалежних контролерів не існувало, оскільки при перевірці діяльності державних службовців у ролі контролерів виступали інші компетентні державні службовці, а в галузі контролю власників - бухгалтери. Як результат, так звані "аудитори" позиціонувались не як представники певної професії, а переважно як авторитетні та освічені посадові особи, об'єктивність та досвід візуального викриття помилок, шахрайства та обману не викликали сумнівів серед зацікавлених результатами таких перевірок. До XII ст. нашої ери не було жодних історичних згадок про практику заслуховування звітів від державних чиновників та управління рабовласниками.

Дослідження історичної світової ретроспективи формування державного аудиту свідчить про те, що деякі передумови його зародження почали формуватися у XIII столітті. в середньовічній Англії. Саме там публічний аудит буквально означав «заслуховування звітів про аудит у присутності чиновників та громадян».

Крім того, тоді формування нових типів виборних та державних муніципальних органів, перенаправлення до них функцій управління частиною громадських та державних та справ викликало необхідність включення аудиторів до складу виборних посадових осіб міських муніципалітетів.

По суті, в цей час процедури аудиту перетворюються на своєрідний контроль з однією суттєвою відмінністю: виникла нова форма, яка ініціюється не державою для захисту її інтересів, не індивідуальним власником, а громадськістю.

Ця особливість, на наш погляд, і дала в майбутньому поштовх до виділення публічного аудиту в діяльність та в майбутньому – в інститут, адже в публічному контролі аудиторська практика сформувалося саме у цей період, саме як нова діяльність, що залежить не від держави чи власника, а від думки суспільства.

Одні з перших архівних згадок про виборні посади аудиторів знані з початку XIV століття. Таким чином, досі існують докази того, що Едуард II

24 березня 1324 р. призначив трьох державних аудиторів Англії. Їх покликали «вислухати запитати і взяти всі рахунки, які були введені та будуть представлені в провінціях: Беркенхед, Оксфорд, Уельс, Саутгемптон, Сомерсетшир та Дорсет, щоб зробити і позначити все, що мають зробити аудитори з рахунками»[5, с. 38–39].

Водночас разом з Національним управлінням аудиту у Великобританії створюються низка найстаріших, з точки зору історичної ретроспективи аудиту, органи аудиторської перевірки в Європі, а саме Регулярна аудиторська організація Бельгії (1386 р.), Дім розповідей Португалії (1349 р.), Палата рахунків Франції (1256 р.). Особливостями цього періоду (а саме XIII ст. до початку XVI ст.) є:

1) розпочинаючи з XIII ст. відбувається становлення незалежного публічного аудиту у сучасному його трактуванні;

2) тодішній аудит представлений двома типами, які мали забезпечувати підзвітність державних й приватних посадових осіб стосовно довірених їм коштів:

а) саме на рівні держави функціонує «публічний аудит», себто читання аудиторських звітів скарбничим в присутності посадових осіб та громадян; а пізніше, разом з поширенням грамотності, думки аудитора засвідчували письмово;

б) уже тоді на рівні власника – в великих маєтках представляли або як тоді казали «заслуховували» в усній формі доповідь аудиторів перед власником та радою керуючих маєтком; тодішні аудитори були членами цієї ради, що стало причиною появи внутрішнього аудиту.

3) Загалом для Середньовіччя був характерний повільний розвиток аудиту, за винятком Франції і Великобританії, де активно формувалася система аудиту, основною метою якої був контроль сплати податків, надходження та витрачання державних коштів.

На початку XVI ст. аудитори ще не мали професійного статусу, однак саме в цей час у багатьох країнах світу був офіційно введений правовий

контроль облікових книг, що обумовив бурхливий розвиток аудиту в подальшому.

Це стало передумовою з кінця XVI ст. зародження перших елементів адміністративно-бюрократичної моделі державного фінансового контролю. Головною метою адміністративно-бюрократичної моделі був облік фінансових і матеріальних ресурсів, які належали монарху як на публічному, так і приватному праві. Така модель проіснувала до кінця XIX століття у формі камерального управління (слово походить від пізньолат. *camera* – надвірна казна), фундаментальним значенням якого вважається запропонована концепція «патримоніальної бюрократії» М. Вебера (від латинського *patrimonium* – родовий маєток) або традиційна модель ієрархій бюрократичного устрою. Адекватно саме у цей історичний період аудит розпочинає розглядатися не тільки як форма контролю, проте і як професійна діяльність. Така діяльність передбачала функції аудиторів спрямовувати на здійснення обліку фінансових і матеріальних ресурсів й перевірку фінансових звітів.

В XVII — XIX століттях, під час поширення фінансових криз, аудит отримав великий поштовх для розвитку в результаті впровадження практики державного регулювання професійної діяльності бухгалтерів. Відповідно з середини XVIII століття в Європі розпочали створюватися автономні інститути державного аудиту, а саме:

в 1714 р. – Генеральна рахункова палата Пруссії, яку з 1871 року перейменовано на Суд аудиторів Німецької імперії;

в 1761 р. – Австрійська рахункова палата як контролюючий орган в ранзі міністерства;

в 1808 р. – Головна рахункова палата Варшавського князівства в Польщі;

в 1807 р. – Рахункова палата Парижу;

в 1830 р. – Бельгійська рахункова палата, яка отримала статус судової колегії;

в 1849 р. – Комітет з державних рахунків у Данії.

Отож, при ретельному вивченні цих фактів можна констатувати, що характерними рисами цього періоду (початок XVI - кінець XIX століття) є:

1) незалежний аудит розглядається не тільки як форма контролю, але й як професійна діяльність;

2) затверджено концепцію незалежності та самостійності державних аудиторів;

3) контроль за державними фінансами відіграє нову роль - інформування громадськості про розпорядження державними фінансами та їх облік;

4) походження першої моделі державного фінансового контролю, а саме адміністративно-бюрократичної;

5) посилюються системи контролю державних фінансів шляхом їх реформування у напрямку посилення ролі парламентського контролю, а також створюються передумови для формування вищих органів контролю двох основних типів / моделей:

а) англосаксонська модель (Данія, Великобританія, Швеція, Фінляндія і ін.): головну роль відіграє законодавчий орган (парламент), в якому вищий контрольний орган здійснює зовнішній контроль за державними фінансами, а також ступінь відповідальності та покарання визначаються в звичайних судах;

б) французька або латинська модель (Бельгія, Франція, Іспанія, Італія і інші): характеризується власною юрисдикцією, тобто контрольні органи цього типу формуються у формі судових колегій і мають право притягати до відповідальності порушників та накладати санкції .

Початком наступної важливої епохи в історії аудиту можна вважати появу капіталістичного методу виробництва та прийняття у Великобританії в 1862 р. Закону "Про обов'язковий аудит", який підвищив роль і значення аудиту в суспільстві.

Під впливом британської практики наприкінці XIX століття аудит теж виник в США, що пов'язано з розвитком залізниць та страхових компаній, значними інвестиціями в економіку. У 1887 р. була створена Американська асоціація аудиторів, а в 1896 р. штат Нью-Йорк запровадив правове

регулювання аудиту – вимоги до професійної підготовки, кваліфікації, досвіду, складання відповідного іспиту та ліцензування [30].

Як показує історичний досвід, якраз надзвичайно швидкі темпи розвитку підприємництва в США допомагали впровадженню передових аудиторських технологій та піднесенню теорії аудиту. Таким чином, оскільки перетворення аудиторської діяльності в незалежну професію є створенням та розвитком окремих державних організацій та установ, які представляють та регулюють його такими організаціями: в 1880 р. Інститут присяжних бухгалтерів в Англії та Уельсу та у 1887 р. Асоціація аудиторів Америки. Надалі аж до кінця 40-х рр. XX століття аудит здебільшого полягав в підтвердженні облікових записів, перевірці документації і правильного відображення даних у фінансовій звітності. Для цього періоду характерним був підтверджуючий аудит [11, с. 132].

У той же час післявоєнна історія аудиту (з кінця 1940-х) підтверджує його закріплення як незалежної суспільно необхідної установи, що пов'язано з формуванням міжнародних професійних аудиторських організацій та розробкою стандартів державного аудиту з урахуванням глобальні потреби цивілізації.

З 1953 року головним засновником об'єднання вищих органів аудиту країн-членів ООН стає Міжнародна організація вищих органів державного аудиту (INTOSAI), заснована представниками БОА аудиту 34 держав на першому конгресі, проведеному на Кубі. INTOSAI – це автономна, незалежна та неполітична організація, яка отримала спеціальний консультативний статус при Економічній та Соціальній Раді ООН (ECOSOC) і має на меті забезпечити обмін ідеями та досвідом між вищими аудиторськими органами різних країн.

З початку 70-х років XX ст. існує гармонізація аудиту на регіональному рівні та інтернаціоналізація на міжнародному рівні. Відправною точкою цього процесу було створення в 1977 р. Міжнародної федерації бухгалтерів, яка розробила як Кодекс етики професійних бухгалтерів, так і Міжнародні стандарти аудиту, які були визнані в демократичних країнах і впливають на

інституціоналізацію аудиторської діяльності у всьому світі. У тому ж 1977 році конгрес INTOSAI прийняв Лімську декларацію щодо керівних принципів аудиту [4], яка остаточно встановила основні принципи та цілі державного аудиту в демократичному суспільстві.

Тобто, подальший поділ аудиту на зовнішній (незалежний від виконавчої влади) та внутрішній (урядовий та відомчий) з пріоритетом першого опісля Лімського конгресу INTOSAI став стандартною умовою, закріпленою в Мексиканській декларації незалежності Вищих органів аудиту 2007 року, а теж у резолюції Генеральної Асамблеї ООН «Просування ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління шляхом посилення вищих органів аудиту» від 22.12.2011 р.

Крім цього саме в той період в розвинутих країнах світу виникає поетапний перехід від адміністративно-бюрократичної моделі державного фінансового контролю до нової моделі державного фінансового контролю, а саме аудиту державного сектору (Government Sector Auditing), що ґрунтується на демократичних принципах державного управління, тобто в першу чергу, на засадах Нового державного управління.

Таким чином, аналіз іншого періоду розвитку аудиту (кінець XIX століття - початок XXI століття) показав такі особливості:

1) відбувається значне розширення державного сектору економіки, що призводить до активного розвитку систем державного контролю у розвитку соціального типу держави та утвердження сучасної концепції незалежності та самостійності державних аудиторів;

2) запроваджено конституційний принцип поділу державного контролю на зовнішній по відношенню до органів виконавчої влади (парламентський контроль) та внутрішній (урядовий) контроль;

3) перетворення аудиту в незалежну державну установу, що служить початком процесів гармонізації та інтернаціоналізації аудиту. Створюються міжнародні організації, що об'єднують державний фінансовий;

4) відбувається послідовний перехід до нової моделі – аудиту державного сектору від адміністративно-бюрократичної моделі контролю;

5) створюються нові методи аудиту державних доходів і видатків, що стосується не лише аналізу законності та правильності обліку фінансової звітності, але й визначення ефективності використання державних коштів.

У зв'язку з цим слід нагадати, що швидке поширення аудиторської діяльності у державному секторі США та Великобританії протягом 80-х років ХХ століття призвело до появи таких крилатих фраз, як "аудиторський вибух" і "аудиторське суспільство", автором якого є професор Майкл Пауер [3] (Лондонська школа економіки).

Наслідком таких соціальних тенденцій стало те, що з початку ХХІ ст. аудит державного сектору набуває надзвичайного розвитку, аудит адміністративної діяльності запроваджується як основа нової моделі аудиту державного сектору, роль громадськості у здійсненні контролю в контексті концепції державного управління "належного врядування" зростає.

Тобто, сучасна концепція державного аудиту, яка прийшла на зміну попередній моделі державного фінансового контролю - аудит державного сектору (підпорядкований уряду), є якісно модифікованим підходом в системі державного фінансового контролю, який поступово відходить від концепції Вебера "раціональна бюрократія" і формується на основі демократичної моделі державного управління (концепція "належного управління"), теоретичною основою якої є фундаментальне дослідження Дж. Габермаса "Теорія комунікативних дій".

Публічний аудит - це інституційна діяльність, що здійснюється за принципом "управління правилами". Він орієнтований на результат, забезпечує чіткий зв'язок із функціями та стандартами контролю порівняно з їхньою інституційною приналежністю та спрямований на впровадження принципів підзвітності.

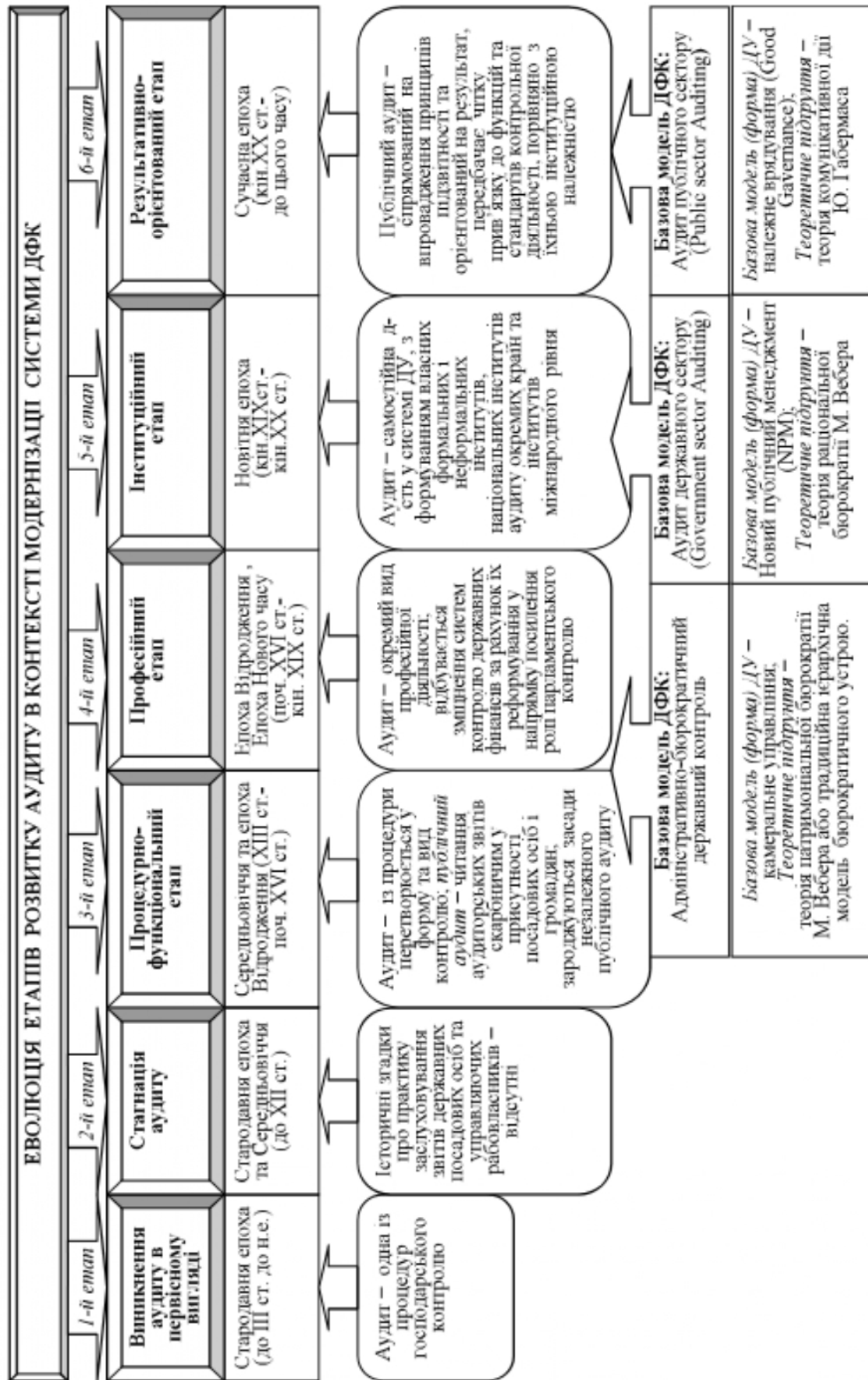


Рис. 1.1. Еволюція етапів розвитку аудиту в контексті модернізації системи контролю

Згідно із загальноприйнятим визначенням ЄС, аудит державного сектору розглядається як частина належного управління та трактується як "систематичний процес об'єктивного отримання та оцінки доказів, необхідних для обґрунтування висновків щодо відповідності наявної інформації встановленим критеріям" [2]. Окрім того в ISSAI 100 [2] від 2013 р. наголошується, що аудит має важливе значення, адже забезпечує законодавчі та наглядові органи, що здійснюють публічне управління, і широку громадськість незалежною та об'єктивною інформацією щодо нагляду і виконання державної/урядової (government) політики, програм або операцій.

Отже, враховуючи перебіг історичних подій та їхній вплив на формування суспільної думки про сутність аудиту, вітчизняний науковець Н. І. Обушна пропонує виділяти такі етапи розвитку аудиту у світовій практиці в контексті модернізації системи державного фінансового контролю (рис. 1.1).

Основними етапами науковець виокремлює [30]:

- поява аудиту в первісному вигляді (Стародавня епоха (до III ст. до н. е.));
- стагнація аудиту (Середньовіччя та Стародавня епоха (до XII ст.));
- процедурно-функціональний етап (епоха Відродження та Середньовіччя (XIII – поч. XVI ст.));
- фаховий етап (Епоха Нового часу, Епоха Відродження (поч. XVI – кін. XIX ст.));
- інституційний етап (Новітня епоха (кін. XIX – кін. XX ст.));
- результативно-орієнтований етап (кін. XX ст. – до цього часу).

Підводячи підсумок ретроспективного аналізу розвитку аудиту в контексті модернізації системи контролю, слід зазначити, що в сучасній літературі існують різні підходи до періодизації аудиту, але історичний досвід аудиторських систем чітко підтверджує тезу про їх близькість і зв'язок з державним управлінням, системою управління та завданнями, що ставляться із змінами в соціально-економічній системі тощо.

1.2. Реформування та періодизація розвитку аудиту в Україні

Сьогодні відносини між суб'єктами господарювання певною мірою характеризують сучасний стан економіки. Професійний захист інтересів власників капіталу набуває важливого значення внаслідок зростання ризикованих операцій та прийняття економічних рішень в умовах невизначеності. Надання професійної підтримки фінансово-господарської діяльності у світовій практиці здійснюється аудиторськими фірмами.

За період незалежності Україна створила національну систему аудиту, структура, забезпечення та функціонування якої постійно вдосконалюється. Однак організація внутрішнього аудиту не повністю відповідає європейським стандартам. Інтеграція України до ЄС залежить від необхідності гармонізації механізмів аудиту та національного обліку в європейському масштабі. Хоча в даний час вітчизняний незалежний аудит активно розробляється, є деякі питання, які потребують значної уваги з боку науковців та практиків.

Розвиток ринкових відносин та поява недержавної власності сприяли розвитку такої форми контролю, як аудит. Загалом, аудит – це процес, за допомогою якого проводиться оцінка інформації з метою визначення та висловлення думки щодо ступеня її відповідності певним критеріям компетентним незалежним фахівцем. За історичними джерелами аудит як незалежний фінансовий контроль у світі має багатовіковий період розвитку і був запозичений з вітчизняної практики для перевірки достовірності та законності фінансової звітності підприємств.

У Великобританії регулювання проведення обов'язкового аудиту започатковано у 1844 р., в результаті чого керівників акціонерних компаній зобов'язували щорічно запрошувати незалежного аудитора для перевірки та підтвердження фінансових звітів, які надавались акціонерам. Пізніше схожі закони прийняті у США в 1887 р. та Франції в 1867 р. Отож, аудит як самостійна професія сформувалась у другій половині IX ст. З того часу і до тепер громадський інститут аудиту з організаційною та правовою структурою

функціонує в усіх країнах світу з ринковою економікою. У нашій країні аудит на початку свого формування мав лише практичний напрямок, оскільки аудиторам-практикам бракувало теоретичних та наукових знань щодо методології та організації аудиту. Традиційно вітчизняні науковці виділяють п'ять періодів формування вітчизняного аудиту (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1

Періоди становлення аудиту в Україні

Період		Назва	Характеристика	Передумови становлення та розвитку
Перший	1987–1989 рр.	Зародження аудиту	Формуються перші аудиторські структури: ревізійні групи та консалтингова фірма «Інаудит» у Москві, її дочірнє підприємство «Інаудит-Україна» у Києві – контролювали підприємства, які були створені з участю іноземного капіталу	Потреба користувачів у достовірній та повній інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єкта
Другий	1989–1992 рр.	Становлення українського аудиту	Збільшується кількість та структура аудиторських фірм	Необхідність аудиторського підтвердження результатів діяльності фірм
Третій	1993–2001 рр.	Юридичне формування аудиту	Створюється нормативно-правова база аудиту	Необхідність аудиторської уніфікації діяльності та розвитку
Четвертий	2007–2017 рр.	Сучасний аудит	Відбувається реформування аудиту в Україні відповідно до міжнародно-визнаних вимог, вносяться зміни до вітчизняного законодавства	Важливість гармонізації аудиторських механізмів і національного обліку у європейських масштабах
П'ятий	2017-по теперішній час	Нова ера аудиту	Відбувається адаптація законодавства відповідно до норм ЄС	Євроінтеграційні процеси, велика кількість міжнародної діяльності вітчизняних фірм

У перший період «Зародження аудиту» в Україні були створені перші аудиторські структури. Таким чином, із виникненням ринкових відносин та

створенням в СРСР спільних підприємств на прохання іноземного інвестора виникла необхідність у надійній оцінці майна в умовах інфляції та приведенні його вартості у відповідність з аудитором ринку. Саме тому була створена перша в Україні аудиторська фірма «Інаудит-Україна», до якої увійшли колишні державні службовці контрольно-ревізійної служби Міністерства фінансів України.

Найдавніші аудиторські фірми консультувались з питань звітності, загального бухгалтерського обліку, оподаткування та безпосередньо контрольованих підприємств, створених з іноземним капіталом. На той час якість роботи великої кількості бухгалтерів малого бізнесу була низько-кваліфікованою, а законодавство постійно змінювалось, тому потреба в аудиті була об'єктивною.

У другому періоді, «Становлення українського аудиту», було створено Спілку аудиторів України (професійне об'єднання громадян, яке на першому з'їзді прийняло статут Спілки аудиторів України). Можна зазначити, що формування вітчизняного аудиту при переході до ринкових відносин сприяло краху минулої системи бухгалтерського обліку та контролю.

Кузик Н.П., Дерев'янка С.І., Олійник С.О. [14] стверджують, що в той час суб'єктів аудиторської діяльності було не багато на ринку аудиторських послуг, тому основним атрибутом цього періоду вважають відсутність конкуренції.

Третій період «Юридичне становлення» характеризується інтенсивною розробкою та впровадженням нормативно-правових актів щодо регулювання аудиторської діяльності. Створено Аудиторську палату України як самостійний та незалежний орган. 22 квітня 1993 р. прийнято ЗУ «Про аудиторську діяльність в Україні» п3125-ХІІ [46], завдяки чому відбулось офіційне визнання обов'язкового аудиту. Багато науковців вважають, що реальне формування аудиторської практики було започатковане саме прийняттям даного закону.

Третій період «Юридичне становлення» характеризується інтенсивною розробкою та впровадженням нормативних актів, що регулюють аудиторську діяльність. В цей час була створена Аудиторська палата України як незалежний орган. 22 квітня 1993 р. прийнято Закон «Про аудиторську діяльність в Україні» № 3125-XII [46], завдяки якому був офіційно визнаний обов'язковий аудит. Багато вчених вважають, що фактичне формування аудиторської практики було ініційоване прийняттям цього закону. Такої думки Бутинець Ф.Ф. [8], Рудницький В.С., Гончарук Я.А. [52] та ін.

Звичайно, спочатку обов'язкове запровадження аудиторської діяльності в Україні викликало негативне ставлення в підприємців, але потім з кожним роком престиж аудиторської професії в суспільстві зростав, і зараз аудиторські послуги широко використовуються серед користувачів.

У четвертий період «Сучасного аудиту» аудитори легально проводять оцінку, ведуть бухгалтерський облік, консультують клієнтів, проводять професійне навчання. Зазначимо, що на сучасному етапі розвитку економіки ринок аудиторських послуг переорієнтований. Так, раніше була необхідність в аудиті від замовників, яким потрібно було проводити щорічну перевірку, але зараз інші послуги користуються попитом. Коли керівництво компанії зацікавлене не лише в тому, чи є звітна інформація об'єктивною та достовірною, а й у тому, щоб перевірити діяльність її філій, ефективність певної діяльності чи те, як виконуються контракти, тоді виникає потреба в аудиторських послугах.

Хоменко М.М. наголошує, що аудиторські фірми повинні «...направляти зусилля на надання широкого спектру послуг, починаючи з ведення обліку та закінчуючи консалтингом, бухгалтерським аутсорсингом, Дью Дилидженсом, автоматизацією, бюджетуванням, питаннями бізнес-проектів, розробкою та впровадженням програмного забезпечення, автоматизацією податкових розрахунків та екологічних показників та ін. Це пояснюється намаганням утримати клієнтів, знаходячи альтернативні джерела доходів.» [61].

Оскільки організація аудиту в Україні не відповідала загальноєвропейським нормам виникла необхідність його реформування до світової практики. Тому у 2017 році розпочинається новий етап аудиту, а саме «Нова ера аудиту». Початок цього періоду припадає на прийняття Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Розвиток України на шляху до членства в ЄС вимагає реформування аудиту відповідно до міжнародно визнаних вимог. Основною вимогою до посилення вимог до внутрішнього аудиту є підвищення довіри до даних фінансової звітності для іноземних інвесторів та інших користувачів інформації. Вжито певних кроків для адаптації національного законодавства про аудит до вимог Європейського Союзу, а саме: запроваджено атестацію аудиторів та впроваджено вимогу зовнішнього аудиту якості аудиторських послуг; здійснювати аудиторську діяльність дозволяється лише тим аудиторським організаціям, які пройшли перевірку якості АПУ.

Особливо важливим є впровадження Міжнародних стандартів аудиту [37] та схвалення плану імплементації Директиви 2006/43/ЄС [15] та ін. У довгостроковій перспективі європейський інтеграційний розвиток економіки відкриває можливості для виходу на нові ринки, що забезпечить українським споживачам аудиторських послуг можливість отримувати якісний сервіс за справедливою ціною. Однак слід зазначити, що існують значні проблеми, що перешкоджають розвитку національного аудиту, які призводять до низької ефективності аудиторської діяльності вітчизняних підприємств.

Йосипович М. зазначає, що "... нормативні акти, що визначають аудит у різних сферах економічної діяльності, неоднозначно тлумачать як суть аудиту, так і вимоги до суб'єктів перевірки. Міжнародні стандарти аудиту та напрацювання Аудиторської палати України щодо національної практики аудиту поширюються виключно на сферу фінансового контролю. На практиці сфера аудиту набагато ширша. На сьогоднішній день існує досить широкий словниковий запас аудиту, закріплений в навчальній літературі, законах та

нормативних актах міністерств та відомств України, що зрештою зводиться до таких понять: "податковий аудит", "екологічний аудит", "енергетичний аудит", "технічний аудит", " аудиту систем управління якістю", " земельний аудит" та інші[22].

Медвід С. В. підкреслює, що «... розвиток ринку аудиторських послуг в Україні стримується такими факторами: відсутність критичної маси середнього класу, який є активним учасником на ринку цінних паперів, разом з нерозвиненістю запасів ринок; високий ступінь корупції в економічних відносинах; копіювання нормативного та методологічного забезпечення аудиторської діяльності з моделей високорозвинених країн без належної адаптації до національних реалій; відсутність національної системи контролю якості зовнішнього аудиту, а також методів оцінки розміру шкоди від неякісних аудиторських послуг; слаборозвинені механізми страхування відповідальності аудиторських фірм перед клієнтами за неналежне надання аудиторських послуг »[32].

Платонова І. А. вказує на такі проблеми розвитку аудиту в Україні, як «... недостатня кількість кваліфікованого аудиторського персоналу, а отже - невивчений ринок аудиторських послуг; відсутність достатнього досвіду аудиту; відсутність стандартних форм аудиторських документів; відсутність методичних рекомендацій щодо комп'ютеризації аудиту тощо; відсутність розробленого економічного механізму регулювання аудиторської діяльності, який включає великі штрафи за неякісний аудит, страхування відповідальності аудиторів (страхові компанії не в змозі та не підготовлені до масового аудиту страхування відповідальності), розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг тощо; недосконала законодавча база та досвід судового розгляду процесів проти аудиторів (аудиторських фірм), відсутня методологія оцінки розміру шкоди для користувачів від неякісного аудиту; недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю»[44].

Борисова Ю.Ю. підкреслює, що «на українському ринку праці бракує досвідчених кадрів у сфері управління, особливо в тих сферах, які були слабо

розвинені в нашій країні. Менеджери західних компаній приносять із собою знання операційних технологій, бачення ринкових тенденцій, ІТ-технологій, які доволі часто є неадаптованими до вітчизняної практики»[7].

Також автор стверджує, що «..невирішеною і серйозною проблемою для розвитку галузі залишається демпінг цін. Зокрема, на ринку продовжує функціонувати досить велика кількість компаній, які надають послуги з необґрунтовано заниженими цінами, тобто послугами низької якості. При цьому потрібно зазначити, що неякісні аудиторські послуги не тільки ставлять авторитет професії під великий сумнів, а й перешкоджають розвиткові галузі в цілому» [7].

Бандура В., Кузів Д., Мелех В. виділяють такі проблеми вітчизняного аудиту, які необхідно вирішити з метою імплементації національної практики у міжнародну діяльність. А саме:

- ✓ недосконалість теоретико-прикладних та методичних матеріалів;
- ✓ великий негативний вплив «тіньового» бізнесу;
- ✓ малий практичний досвід аудиторської діяльності поза межами держави;
- ✓ недотримання аудиторами якості аудиторських послуг;
- ✓ відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту;
- ✓ негативний вплив дослівного перекладу закордонних стандартів і концепцій без врахування особливостей економічного розвитку нашої країни. [6].

На основі наукових поглядів окреслених вітчизняних дослідників виділено періоди становлення вітчизняного аудиту, основні вагомні шляхи вирішення та перспективи його розвитку (рис.1.2).

Враховуючи євроінтеграційний вектор розвитку економіки аудиторська діяльність в Україні спрямована на світову практику і полягає у:

- ✓ вдосконаленні національне законодавство відповідно до вимог ЄС;
- ✓ проведенні успішного реформування вітчизняного аудиту до визнаних європейських вимог;
- ✓ вдалій імплементації Директиви;

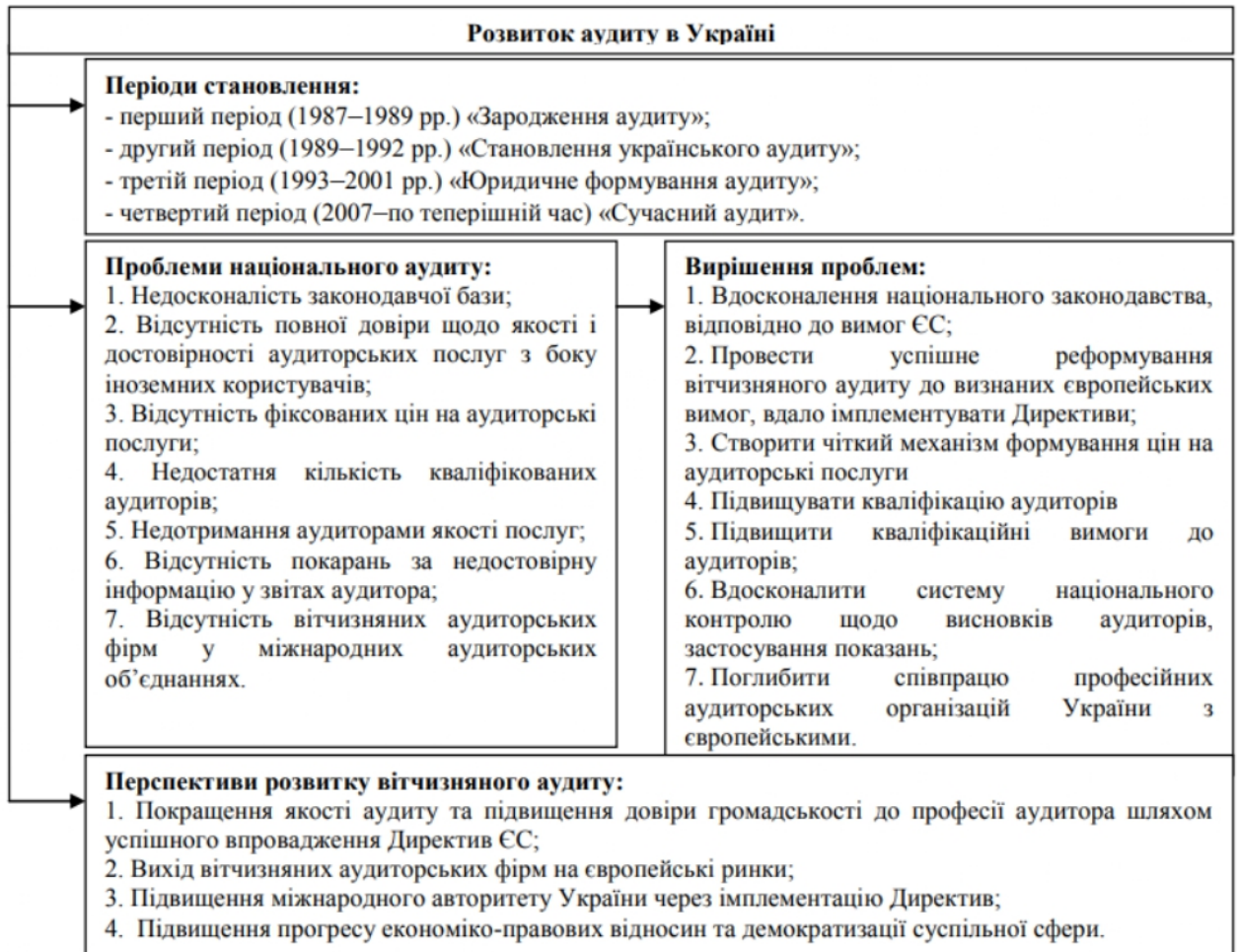


Рис. 1.2. Особливості становлення аудиту в Україні

- ✓ створенні чіткого механізму формування цін на аудиторські послуги;
- ✓ підвищенні кваліфікації аудиторів;
- ✓ підвищенні кваліфікаційних вимог до аудиторів;
- ✓ вдосконаленні систему національного контролю щодо висновків аудиторів, застосування показань;
- ✓ поглиблені співпраці професійних аудиторських організацій України з європейськими.

Хоча є певні проблеми, подальше вдосконалення національного аудиту має значні перспективи для його розвитку, а саме: підвищення якості аудиту та підвищення довіри громадськості до аудиторської професії завдяки успішному впровадженню директив ЄС; вихід вітчизняних аудиторських фірм на європейські ринки; підвищення міжнародного авторитету України шляхом впровадження Директив; збільшення прогресу економічних та правових

відносин та демократизація публічної сфери. Подальший розвиток сприятиме позитивній зміні ведення підприємницької діяльності, тому важливо враховувати досвід зарубіжних країн з метою успішного вдосконалення аудиторської діяльності в Україні.

1.3. Тенденції розвитку ринку аудиторських послуг в Україні

Сьогодні через кризову ситуацію у вітчизняній економіці більшість українських підприємств опиняються в нестабільності та жорсткому конкурентному середовищі. Ця ситуація вимагає використання фінансових розрахунків та ефективних методів управління вітчизняними підприємствами [38, с. 885]. За таких обставин важливо проводити аудит діяльності, за допомогою якої компанії можуть оцінити своє становище та ситуацію і отримати рекомендації щодо подальших дій.

Трактування поняття аудит та аудиторські послуги визначено в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» подано на рисунку 1.3.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»
визначення термінів
<p><u>аудит фінансової звітності</u> – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам</p>
<p><u>аудиторські послуги</u> – аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту</p>

Рис. 1.3. Визначення основних термінів в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», набрав чинності з 1 жовтня 2018 року і ґрунтується на положеннях Директиви 2006/43/ЄС та Регламенту 537/ 2014, які

врегулювали реформу аудиту в країнах Європейського Союзу у 2016 році. Він збільшує вимоги до аудиту і процесу складання та оприлюднення фінансової звітності компаній і системи корпоративного управління та взаємодії з аудиторами.

Реалізація цього закону дозволить гармонізувати національне законодавство у сфері аудиту фінансової звітності та аудиторської діяльності із законодавством Європейського Союзу у відповідній галузі, сприятиме розвитку аудиторської діяльності в Україні, а також підвищить інвестиційну привабливість національної економіки.

Аудит є одним із інструментів, який допомагає розвивати міжнародні відносини тому, що забезпечує впевненість у перевірених фінансовій інформації для користувачів різного рівня (підприємницького, міжнародного і державного). Для більшості українських компаній фінансова звітність, разом із необхідним аудиторським висновком, повинні стати здобутком громадськості, оскільки є нова вимога розкривати звіти для ряду категорій підприємств.

Також сьогодні, поряд із фінансовою звітністю, більшість компаній повинні будуть надати звіт про управління, який відображає стан та перспективи підприємства та розкриває основні ризики та невизначеності щодо його діяльності. Таким чином, за результатами інновацій, ринок повинен отримати більшу прозорість підприємницької діяльності, що підвищить довіру іноземних партнерів та інвесторів до вітчизняних компаній.

Для того, щоб аудиторська діяльність в Україні успішно розвивалася, насамперед необхідно вирішити низку проблем, пов'язаних з професійною діяльністю аудиторів та аудиторських компаній. Слід зазначити, що в економічній літературі автори висвітлюють різні проблемні аспекти надання аудиторських послуг.

Так, Гуцаленко Л. В. формує «перелік проблемних питань вітчизняного аудиту [12, с. 99]:

- недосконалість методичних і теоретичних розробок в області аудиторського контролю;
- відсутність достатнього досвіду аудиту;
- недостатня кількість кваліфікованого аудиторського персоналу;
- недотримання аудиторами якості аудиторських послуг;
- відсутність штрафів та штрафних санкцій за неточність аудиторського висновку;
- низька довіра до аудитора;
- відсутність чіткого механізму ціноутворення на послуги аудиту;
- відсутність методичних рекомендацій щодо комп'ютеризації аудиту.

Такі погляди підтримує Платонова І. А, яка акцентує увагу на формах документів, економічному механізмі регулювання аудиту, штрафних санкціях, страхування аудиторської діяльності, конкуренції на ринку аудиторських послуг, недосконалості законодавчої бази і досвіду судового розгляду позовів стосовно аудиторів (аудиторських фірм), методиці оцінки розмірів збитку користувачів від не якісного аудиту [44, с. 338].

Павленова К. О. крім вищезазначених, виокремлює ще декілька проблем, які стосуються розвитку аудиту в Україні: малий досвід аудиторської діяльності у порівнянні з іншими європейськими країнами; «значний негативний вплив «тіньового» бізнесу; негативний вплив точного перекладу іноземних стандартів і концепцій не враховуючи особливостей економічного розвитку європейських країн та України; мала чисельність аудиторських кадрів, що викликано насамперед невідповідною підготовкою українських бухгалтерів та аудиторів сучасним вимогам практики; громадські професійні організації обліковців є малочисельними, це стримує процес обговорення та вирішення проблемних питань практики обліку та аудиту; — відсутність єдиної, загальноприйнятої, обґрунтованої економічно методики розрахунку цін за аудиторські послуги» [42].

Томчук О. В., Здирко Н. Г. також окреслюють ряд недоліків та проблем, якими супроводжується становлення аудиту в Україні. Визначимо ті, які не

виокремлювалися іншими авторами: «брак чіткого та однозначного термінологічного апарату, який є основою для визначення значення аудиту, місця, ролі та завдань в системі господарського контролю; доопрацювання Кодексу професійної етики аудитора, особливо в частині відповідальності аудиторських фірм та аудиторів; відсутність чіткої бази регламентування організації та розвитку внутрішнього аудиту будь-якого українського підприємства; суперечність положень Міжнародних стандартів аудиту українським принципам обліку; недостатність внутрішніх розробок методики та організації внутрішнього аудиту на підприємстві; мала ефективність існуючої нормативно-правової бази в питаннях аудиту; малий контроль за якістю вітчизняного аудиту [56, с. 34].

Соболев В. М., Слюніна Т. Л., Розіт Т. В. стверджують, що одні із основних проблем в аудиті – недостатній контроль якості аудиторських послуг. Невеликий практичний досвід аудиторів та наявних ресурсів, а також наповнений ринок призводять до того, що аудиторські фірми не можуть виконувати якісні аудиторські завдання, за які вони беруться. Ця проблема породжує ще одну проблему, пов'язану з тим, що на ринку аудиторських послуг основними дійовими особами є іноземні компанії.

Загальновідома «Велика четвірка» (Ernst and Young (Британія); Price waterhouse Coopers (Англія); KPMG (США); Deloitte and Touch (Великобританія)) застосовують передові методики та новітні технології, що дозволяє їм керувати основною частиною ринку аудиторських послуг в Україні. На жаль вітчизняні суб'єкти аудиторської діяльності не становлять їм конкуренції, адже єдина перевага національної аудиторських фірм – їх ціна на послуги [55].

Прохорова Л. І. та Юхименко Є. С. акцентують свою увагу в наукових працях на проблемах документування аудиторських послуг та комп'ютеризації аудиту. Так, вони зазначають, що на етапі документування всі аудиторські документи створюються та заповнюються відповідно до професійного судження аудитора, оскільки відсутні стандартизовані форми документів.

Дослідження дало можливість авторам зосередитись на необхідності комп'ютеризації аудиторів.

Адже, як вони стверджують, використання комп'ютерних технологій аудиту є одним із інструментів, які не тільки значно покращить роботу аудиторів в результаті переходу від паперових до електронних документів. Такий підхід значно зменшить виникнення ризиків.

Практичне використання комп'ютерних технологій знайшло своє застосування в роботі різних економічних служб. Однак аналіз українського ринку комп'ютерних технологій показує, що недостатньо спеціалізованих інформаційних технологій та систем, які дозволять повністю автоматизувати процес аудиту.

Часто аудитори знаходять заміну спеціалізованим програмам, виконуючи прості розрахунки, друкуючи стандартні форми робочих документів. Також використовується юридична база даних в електронній формі. Запити надходять до електронної бази даних під час аудиту окремих розрахунків у різних точках бухгалтерського обліку, всебічного аналізу (дані Microsoft Office) [48, с. 207—208].

Заслуговує на увагу думка Прохорової Л. І. та Юхименко Є. С., які вважають що, по-перше, «розробка та вдосконалення комп'ютерних програм для роботи з аудиторською документацією дозволить знизити навантаження на аудиторів і розробити багатофункціональну клієнтську базу. По-друге, як свідчить закордонна практика, зокрема Польщі, використання комп'ютерних методологій для викладання стандартів аудиту та їх практичного застосування створює можливість підтримки навчання на належному рівні і створює умови при звичаїти майбутніх аудиторів до електронних документів для успішного використання в майбутньому».

Висновки до розділу 1

Розвиток аудиту нерозривно пов'язаний з вдосконаленням системи контролю. Його періодизація формується в результаті зміни соціально-економічного устрою економічно розвинених країн. Відтак етапи розвитку аудиту поділяють на: виникнення в первісному вигляді, стагнація, процедурно-функціональний, професійний, інституційний, результативно-орієнтований. Створення та функціонування системи аудиту мало на меті забезпечувати державний контроль відповідно до епохи часу та вимог держави. Моделі систем аудиту, сформовані в різний час (адміністративно-бюрократичний, аудит державного сектору, аудит державного сектору), повністю відповідають конкретному історичному та політичному контексту країни, в якій відбулося їхнє зародження та становлення.

Створення та функціонування будь-якої моделі аудиторської системи було спрямоване на забезпечення максимальної незалежності у здійсненні контрольних функцій, що стало можливим лише за умови знаходження балансу між законодавчою та виконавчою владою та вивчення підходів до її сприйняття суспільством.

В Україні становлення аудиту розпочалось із здобуттям незалежності та розвитком демократичного суспільства. Перший етап виникає в результаті виникнення потреб споживачів у достовірній та повній інформації про фінансово-господарську діяльність. Другий етап характеризується збільшенням кількості аудиторських фірм, які підтверджували результати діяльності фірм. Третій етап становлення аудиту виник внаслідок необхідності уніфікації аудиторської діяльності та характеризується створенням нормативно-правової бази. Четвертий період розвитку вітчизняного аудиту характеризується реформуванням аудиту в Україні відповідно до міжнародно-визнаних вимог, вносяться зміни до вітчизняного законодавства. П'ятий етап «нова ера аудиту» характеризується значними змінами в аудиторській

практиці, отриманні сертифікату аудитора шляхом приведення вітчизняних норм та правил до європейських стандартів.

Практичне опрацювання оприлюдненої інформації Аудиторської палати України свідчить, що в Україні станом на 28 жовтня 2020 р. чинний сертифікат аудитора мали 2716 осіб. Кількість аудиторів до 2016 року значно зменшувалась, проте починаючи з 2017 року їх кількість зросла. Значне спадання кількості аудиторів відбулося у 2015 році і становило зменшення на 112 осіб, що у відсотковому значенні становить зменшення на 4,02 %. Починаючи з 2017 року кількість аудиторів збільшується, а найбільший пік приросту аудиторів на 2,71 % у порівнянні з попереднім роком відбувся у 2018 році.

Аналізуючи дані про суб'єкти аудиторської діяльності протягом останніх семи років можна зробити висновки, що кількість аудиторських фірм значно зменшувалась і лише протягом двох останніх років залишається стабільною.

РОЗДІЛ 2. РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ ТА ЗАКОРДОНОМ

2.1. Модель регулювання та нагляду аудиторської діяльності в Україні та закордоном

Досвід вітчизняних підприємств та іноземних компаній показує, що важливою складовою ефективною системи управління є використання зовнішнього та внутрішнього аудиту. Таким чином, розробка ефективною методології аудиту звітності компанії, що включає весь спектр джерел інформації, об'єктів та оптимальні етапи перевірки, розробка моделей робочих документів аудитора є гарантією ефективною фінансовою, податковою та іншою звітності.

З 1 жовтня 2018 р. вступив в силу новий Закон України «Про аудит фінансовою звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21.12.2017 року, який вніс суттєві зміни в регулюванні аудиторської діяльності в країні. Тому особливою важливістю набуває аналіз змін теоретико-методологічної бази регулювання та нагляду за аудиторською діяльністю закордоном і в Україні, проведення аудиту звітності підприємств, орієнтованих на вирішення стратегічних, тактичних завдань їх розвитку.

Контроль як функція управління проводиться з метою регулювання діяльності приватних та державних господарюючих суб'єктів. Тому важливим є дослідження здійснення контролю за діяльністю суб'єктів аудиторської діяльності шляхом нормативно-правового регулювання.

У різних країнах за сучасних умов розвитку аудиту сформувались два підходи до створення нормативно-правовою бази для регулювання аудиту (рис. 2.1):

1) англо-американська – проводиться з ініціативи суспільних професійних організацій;

2) державне регулювання і державна законодавча ініціатива (розповсюджена в країнах континентальної Європи та Росії).

Відтак, держава формує і затверджує нормативно-правове регулювання аудиту і проводить контроль за діяльністю аудиторів і аудиторських фірм.



Рис. 2.1. Світові концепції регулювання аудиторської діяльності

В Україні до 2018 року регулювання аудиторської діяльності відбувалось згідно першого підходу, функціонувала законодавча ініціатива суспільних професійних організацій (а саме Аудиторської палати України). Згідно з впровадженням нового Закону України змінилась модель врегулювання та нагляду за аудиторською діяльністю, яка показує інший підхід, тобто здебільшого переважає державна законодавча ініціатива.

Таким чином усі суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду, для якого в Україні сформувався Орган суспільного нагляду. Він складається з Ради нагляду та Інспекції із забезпечення якості. Узагальнено модель регулювання та нагляду аудиторської діяльності подано на рисунку 2.2.

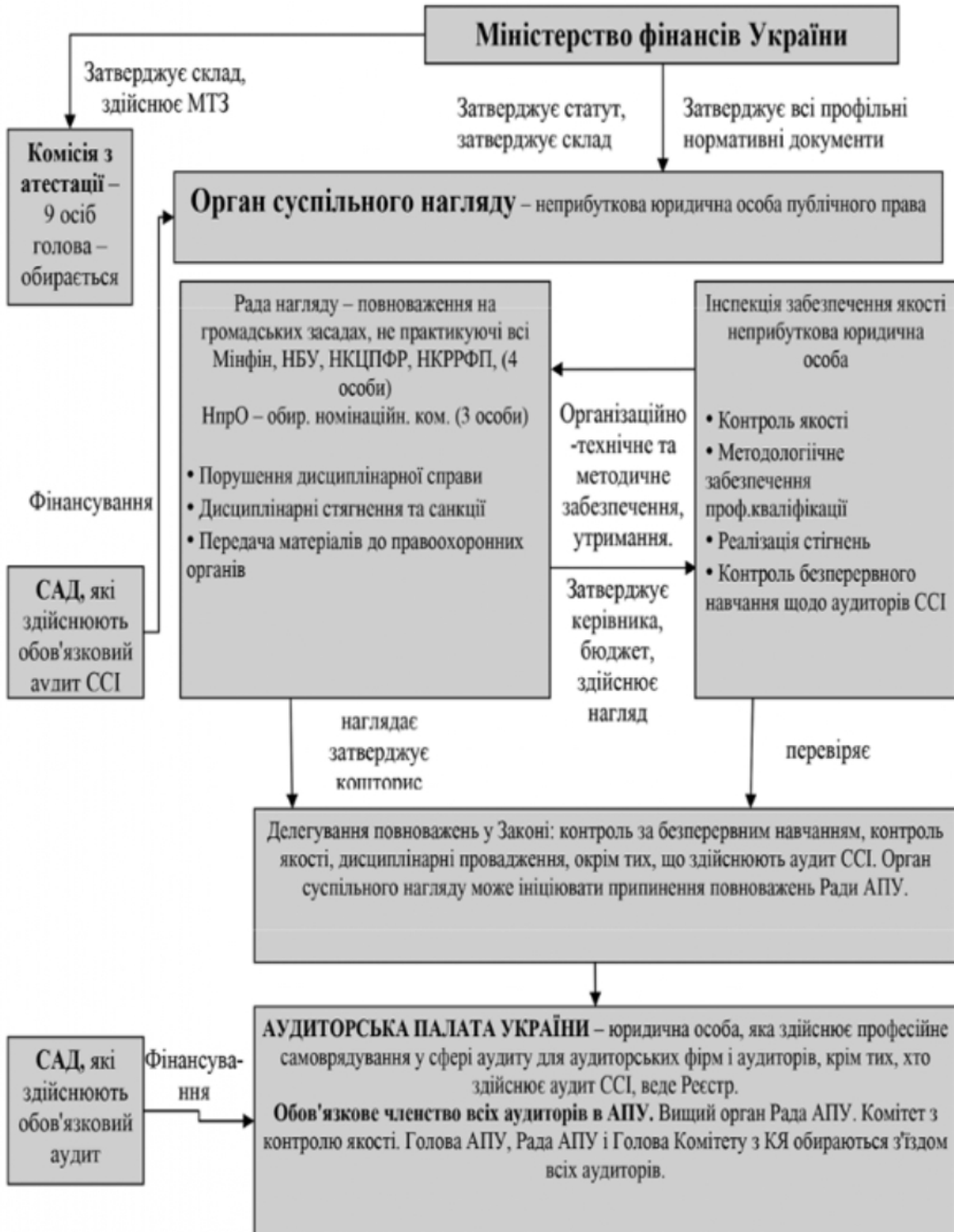


Рис. 2.2. Модель регулювання та нагляду аудиторської діяльності

З 01 жовтня 2018 року Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю проводить нагляд і несе відповідальність за:

- 1) реєстрацією аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) впровадженням міжнародних стандартів аудиту;
- 3) контролем за атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 4) контролем якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 5) дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 6) застосуванням стягнень [47].

Наступні повноваження делеговані Аудиторській палаті України за умови, що її організаційна структура запобігає виникненню конфлікту інтересів:

- 1) реєстрація аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) контроль за безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 3) контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 4) здійснення дисциплінарних проваджень щодо суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес [47].

Суб'єкти аудиторської діяльності мають право надавати аудиторські послуги лише після включення до Реєстру, який є публічним, оприлюднюється і підтримується в актуальному стані у мережі Інтернет на веб-сторінці Аудиторської палати України [51]. Відомості, що містяться в

Реєстрі, є відкритими і загальнодоступними з можливістю цілодобового вільного доступу та копіювання.

Аудиторською палатою України ведеться єдиний Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, який складається з чотирьох розділів:

- 1) аудитори;
- 2) суб'єкти аудиторської діяльності;
- 3) суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язків аудит фінансової звітності;
- 4) суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язків аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Підставою для притягнення аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності до професійної відповідальності є вчинення ними професійного проступку. Професійним проступком аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності вважається:

- 1) невиконання або неналежне виконання свої професійних обов'язків;
- 2) недотримання вимог незалежності суб'єкта аудиторської діяльності;
- 3) порушення міжнародних стандартів аудиту;
- 4) ухилення суб'єктів аудиторської діяльності від проведення перевірки з контролювання якості та/або невиконання рекомендацій, наданих за результатами про-ведення перевірок з контролю якості;
- 5) порушення вимог цього Закону щодо повноти, достовірності та своєчасності подання відомостей про аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності для оприлюднення у Реєстрі;
- 6) порушення інших обов'язків, визначених цим Законом [47].

При вивченні професійного проступку до суб'єкта аудиторської діяльності та аудитора може застосовуватися одне з стягнень:

- 1) попередження, що вимагає від аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, відповідального за порушення, припинення неприйнятної

поведінки або усунення порушення та утримання від будь-яких подібних повторних дій;

2) зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, на строк від одного місяця до трьох

4) накладення штрафу на аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності;

5) виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» введені терміни «підприємства, що становлять суспільний інтерес», «великі підприємства», «середні підприємства», «малі підприємства», які використовуються в діючих нормативних документах про аудит [47].

Для функціонування Органу суспільного нагляду суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані за кожним договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес, сплачувати внески на користь Органу суспільного нагляду:

1) фіксований внесок – три мінімальні заробітні плати на 1 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту, підготовленого суб'єктом аудиторської діяльності за результатами обов'язкового аудиту підприємству, що становить суспільний інтерес;

2) внесок у відсотках суми винагороди (без урахування податку на додану вартість) з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес, розмір якого визначається Кабінетом Міністрів України не більше 2 відсотків суми такої винагороди [47].

2.2. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності

Модель державного регулювання аудиторської діяльності передбачає, що регулююча функція значною мірою виконується державою, а також функція управління аудитом покладається на державу (включаючи сертифікацію аудиторів, контроль якості послуг, що надаються тощо) за допомогою відповідних органи державного контролю, тобто система управління аудитом є централізованою.

Така модель є основою для побудови національних моделей регулювання аудиторської діяльності в країнах ЄС, де ця діяльність суворо регламентована. Відповідно до цієї моделі нормативна база охоплює та регулює відносини всіх учасників аудиторської діяльності, встановлені стандарти аудиторської діяльності є обов'язковими для застосування усіма суб'єктами аудиторської діяльності.

Підтверджуючи актуальність та проблематику питання регулювання аудиту в Україні С. В. Шульга [67] зазначає, що «регулювання аудиту в Україні вже тривалий час є предметом дискусії між різними групами стейкхолдерів, що зумовлено реформуванням порядку здійснення аудиторської діяльності в Україні. Наявність проблемних питань характерна не тільки для країн з ринками, що розвиваються, а й для найбільш розвинених країн. На сьогодні в Україні застосовується змішана система регулювання аудиторської діяльності (синтез державного та професійного саморегулювання). Глобалізація та євроінтеграційні вектори реформування ринку аудиту в Україні зумовлюють формування нових викликів у частині розподілу повноважень та впливу стейкхолдерів на порядок надання аудиторських послуг та здійснення аудиторської діяльності в країні».

Ієрархія державного регулювання інституту аудиту, з точки зору правової науки, виглядає таким чином: Конституція України, Господарський та Цивільний кодекси України, Закони Верховної Ради України, укази

Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, нормативно-правові акти міністерств, відомств, Аудиторської Палати України та інші підзаконні нормативно-правові акти. Грунтуючись на наведеній ієрархії нормативно-правових актів можна виокремити багаторівневу систему нормативно-правового регулювання та інформаційного забезпечення аудиторської діяльності та аудиту (рис. 2.3).

	Рівень	Нормативно-правовий акт	
Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності	I - найвищий	Конституція, господарський кодекс, Цивільний кодекс	Нормативно-правове забезпечення аудиту
	II - вищий	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	
	III - середній	Міжнародні стандарти аудиту, акти Аудиторської палати України	
IV – спеціальний	Інші нормативно-правові акти міністерств і відомств, П(С)БО, Методичні вказівки, рекомендації та інструкції		

Рис. 2.3. Багаторівнева система нормативно-правового регулювання та забезпечення аудиту

Таким чином, державне регулювання інституту аудиту характеризує спеціальний правовий механізм нормативно-правових актів сфери аудиторської діяльності та аудиту діяльності суб'єктів аудиторської діяльності. В результаті правового регулювання формується правова основа, встановлюються правила, стандарти та норми щодо організації та проведення аудиту.

Міністерство фінансів України визначає нормативно-правове регулювання аудиту. Сформований перелік нормативно-правових актів станом на жовтень 2020 р. подано в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Нормативно-правове регулювання аудиту сформоване Міністерством
фінансів України

№ з/п	Назва	Вид документу	Реєстрац. номер	Дата прийняття
	«Про затвердження порядків проведення рейтингового голосування під час обрання представників професійних організацій аудиторів та бухгалтерів, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів, до номінаційного комітету та до комісії з атестації»	Наказ Міністерства фінансів України	587	26 червня 2018 року
	«Про затвердження порядків проведення рейтингового голосування під час обрання представників професійних організацій аудиторів та бухгалтерів до номінаційного комітету та до комісії з атестації»	Постанова Кабінету Міністрів України	590	11 липня 2018 року
	«Про утворення державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю»	Наказ Міністерства фінансів України	765	18 вересня 2018 року
	«Про затвердження Порядку ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності»	Наказ Міністерства фінансів України	766	19 вересня 2018 року
	«Про внесення змін до складу Ради нагляду за аудиторською діяльністю Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю»	Наказ Міністерства фінансів України	1004	11 грудня 2018 року
	«Про утворення комісії з атестації»	Наказ Міністерства	1081	21 грудня 2018 року

продовження табл. 2.1

		фінансів України		
	«Про розмір внеску, що сплачується суб'єктами аудиторської діяльності на користь Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю»	Постанова Кабінету Міністрів України	313	10 квітня 2019 року
	«Про затвердження кошторису державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» на 2019 рік»	Розпорядженн я Кабінету Міністрів України	231	10 квітня 2019 рок
	«Про затвердження Порядку оприлюднення інформації щодо розміру та напрямів використання технічної допомоги, отриманої Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю від урядів іноземних держав, їх агентств та установ, а також міжнародних фінансових організацій»	Наказ Міністерства фінансів України	341	14 серпня 2019 року
	«Про затвердження Порядку проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг»	Наказ Міністерства фінансів України	362	29 серпня 2019 року
	«Про затвердження Порядку відбору незалежного суб'єкта аудиторської діяльності для проведення аудиту річної фінансової звітності Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю»	Постанова Кабінету Міністрів України	996	04 грудня 2019 року
	«Про внесення змін до складу комісії з атестації»	Наказ Міністерства фінансів України	11	17 січня 2020 року

продовження табл. 2.1

«Про затвердження Положення про Комісію з атестації»	Наказ Міністерства фінансів України	20	22 січня 2020 року
«Про затвердження кошторису державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» на 2020 рік»	Розпорядженн я Кабінету Міністрів України	48-р	24 січня 2020 року
«Про внесення змін до Порядку ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності»	Наказ Міністерства фінансів України	172	23 квітня 2020 року
«Про внесення зміни до постанови Кабінету Міністрів України від 10 квітня 2019 р. № 313»	Постанова Кабінету Міністрів України	655	29 липня 2020 року
«Про внесення змін до складу Ради нагляду за аудиторською діяльністю Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю»	Наказ Міністерства фінансів України	521	25 серпня 2020 року
«Про внесення змін до складу комісії з атестації»	Наказ Міністерства фінансів України	522	25 серпня 2020 року

Одним із ключових документів, який визначає правові засади надання аудиторських послуг є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII [47].

Якісний аудит фінансової звітності робить компанії прозорими. Це важливо для компаній, які залучають кошти від зовнішніх інвесторів, оскільки аудиторський висновок може підвищити довіру інвесторів до діяльності компанії. Це дуже важливо для державних та інших соціально значущих компаній, де держава повинна чітко розуміти всі можливості та ризики,

пов'язані з їх діяльністю, а сама діяльність повинна бути прозорою та доступною. У процесі вивчення проблем аудиту фінансової звітності для підвищення якості аудиторських послуг набуває підвищеної актуальності використання інструментів аудиту та відповідних аналітичних процедур в цілому при підготовці аудиторських висновків.

Відповідно до п. 1 закону під терміном «аудиторські послуги» слід розуміти «аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту» [47]. Відповідно до зазначеного нормативного документу суб'єкти аудиторської діяльності можуть надавати такі види аудиторських послуг (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Види та характеристика аудиторських послуг, наведені в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

Види аудиторських послуг	Характеристика та деталізація аудиторських послуг	Стаття та пункт закону
Аудит фінансової звітності	Аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам	п. 1 ст. 1

Неаудиторські послуги	<ol style="list-style-type: none"> 1. Складання податкової звітності, розрахунку обов'язкових зборів і платежів, представництва юридичних осіб у спорах із зазначених питань. 2. Консультування з питань управління, розробки і супроводження управлінських рішень. 3. Ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. 4. Розробка та впровадження процедур внутрішнього контролю, управління ризиками, а також інформаційних технологій у фінансовій сфері. 5. Надання правової допомоги у формі: послуг юрисконсульта із забезпечення ведення господарської діяльності; ведення переговорів від імені юридичних осіб; представництва інтересів у суді. 6. 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. 7. Послуги з оцінки. 8. 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 	п. 4 ст. 6
-----------------------	---	------------

Організаційно-методичні засади здійснення та перелік аудиторських послуг, що можуть надаватися суб'єктами аудиторської діяльності, представлені в Міжнародних стандартах аудиту. Міжнародні стандарти аудиту викладені в контексті аудиту фінансової звітності. Відповідно в Міжнародних стандартах аудиту врегульовані особливості надання таких аудиторських послуг:

- аудит та огляд історичної фінансової інформації;
- завдання з надання впевненості, інші ніж аудита огляд історичної фінансової інформації;
- супутні послуги.

На сучасному етапі економічного розвитку важливо знайти механізми забезпечення якості аудиту, аудиторських послуг та розвитку аудиторського ринку, оскільки ці суб'єкти визначають, насамперед, економічний розвиток та підвищують конкурентоспроможність як внутрішнього, так і суб'єкти аудиторської діяльності. З іншого боку, стан та розвиток аудиту якості фінансової звітності та якості аудиторських послуг взаємопов'язані.

2.3. Інституційне регулювання аудиторської діяльності в Україні

Згідно Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», усі аудитори і суб'єкти аудиторської діяльності піддаються суспільному нагляду, і відповідальним за його реалізація в Україні є Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, який, в свою чергу, формується з Ради нагляду за аудиторською діяльністю й Інспекції з забезпечення якості. Основними функціями Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю згідно Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» є:

- впровадження міжнародних стандартів аудиту;
- реєстрація аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- контроль за безперервним навчанням аудиторів, що здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, і якістю аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, а також здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності з правом застосування дисциплінарних проваджень і стягнень [47].

Рада нагляду складається з осіб, які не завше мають зв'язок з професійною аудиторською спільнотою. Рада нагляду складається із семи осіб: одного представника від Національного банку України, центрального органу виконавчої влади, який забезпечує формування і реалізує державну політику в сфері бухгалтерського обліку та аудиту, Національної комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку та трьох осіб, які не практикують аудиторську діяльність.

Три особи, які не є практикуючими аудиторами, обираються у прозорій процедурі номінаційною комісією, яка формується шляхом делегування одного представника від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у галузі бухгалтерського обліку та

аудиту, НКЦПФР, Національного банку України, Нацкомфінпослуг, Аудиторської палати України і трьох представників професійних організацій аудиторів і бухгалтерів, що є членами Міжнародної федерації бухгалтерів.

Сьогодні в Україні існує лише одна професійна організація, яка є повноправним членом Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) - Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України. Таким чином, представники ФПБАУ можуть бути делеговані до комісії з питань призначення, яка створює монополію у порівнянні з іншими професійними організаціями аудиторів та бухгалтерів, які працюють сьогодні на території України. «Питання розмежування функцій між органом державного нагляду та професійними організаціями потребує наукового обговорення щодо: розробки та впровадження стандартів аудиту; системи забезпечення якості; дисциплінарних заходів та санкцій; сертифікація аудиторів. З метою запобігання конфлікту інтересів, що виникає, коли аудитори надають відповідні послуги суб'єктам, що становлять суспільний інтерес, доцільно скласти їх детальний перелік, який підлягає науковому обґрунтуванню» [18, с. 23].

Гармонійний розвиток законодавства та практичного здійснення аудиту можуть дати чітке визначення місця, ролі та функцій професійних організацій аудиторів та бухгалтерів у структурі відносин для забезпечення сертифікації аудиторів, постійної професійної освіти та громадського огляду і розвитку аудиторської діяльності. «Ефективний громадський (суспільний) контроль за аудиторською професією є вирішальним елементом підтримки та зміцнення довіри громадськості до аудиторів. Сучасна відсутність такої довіри частково базується на тому, що громадськість сприймає професію аудитора як саморегулюючу, якій притаманний серйозний ризик конфліктів інтересів, що створює недоліки в їх роботі. Тому надійним та необхідним елементом професійної діяльності аудитора є громадський (суспільний) нагляд" [9, с. 70].

Відтак, станом на сьогодні в Україні створено та функціонує ряд громадських організацій та спілок аудиторів та бухгалтерів: ВПГО «Спілка

аудиторів України», ГО «Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України», ВГО «Спілка податкових консультантів України», ГС «Палата аудиторів і бухгалтерів України», ГО «Всеукраїнський бухгалтерський клуб», ГС «Інститут сертифікованих професіоналів обліку й аудиту», ВГО «Спілка екологічних аудиторів України», ГС «Федерація аудиторів України», МГО «Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів» і інші.

У світлі законодавчих нововведень та європейської інтеграції професійні організації аудиторів і бухгалтерів України стають невід'ємною складовою саморегулювання та професійного розвитку аудиторської професії. Тому Закон України Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» детально передбачає права та повноваження професійних організацій аудиторів та бухгалтерів як суб'єктів саморегулювання професії аудитора та громадського нагляду (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Повноваження професійних організацій аудиторів і бухгалтерів відповідно до закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

Повноваження професійних організацій, стаття Закону	Характеристика повноважень
Участь у номінаційному комітеті при формуванні представників Ради нагляду (ст. 15)	Делегування трьох представників професійних організацій аудиторів і бухгалтерів, які є членами ІFАС, до складу номінаційного комітету при формуванні представників Ради нагляду. У разі, якщо професійні організації аудиторів і бухгалтерів, які є членами ІFАС, делегували менше трьох представників, то професійні організації аудиторів і бухгалтерів, які не є членами ІFАС і мають у своєму складі повноправними членами не менше 20% загальної кількості аудиторів, включених до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності

Повноваження професійних організацій, стаття Закону	Характеристика повноважень
Участь у номінаційному комітеті при формуванні представників Ради на- гляду (ст. 15)	Делегування трьох представників професійних орга- нізацій аудиторів і бухгалтерів, які є членами ІФАС, до складу номінаційного комітету при формуванні представників Ради нагляду. У разі, якщо професійні організації аудиторів і бухгалтерів, які є членами ІФАС, делегували менше трьох представників, то професійні організації аудиторів і бухгалтерів, які не є членами ІФАС і мають у своєму складі повноправними членами не менше 20% загальної кількості аудиторів, вклю- чених до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності станом на 1 січня поточного року, можуть делегувати не більше одного представника від кожної професійної організації.
Підготовка осіб до скла- дання іспитів і участь в атестації аудиторів (ст. 19)	Підготовку до складання іспитів відповідно до програм, затверджених комісією з атестації, можуть проводити вищі навчальні заклади та інші установи, професійні організації аудиторів та бухгалтерів. Комісія з атестації складається з дев'яти осіб і формується шляхом делегування до її складу двох осіб представників професійних організацій аудиторів і бухгалтерів, які є членами ІФАС. У разі, якщо професійні організації аудиторів і бухгалтерів, які є членами ІФАС, делегували менше двох представників, то професійні організації аудиторів та бухгалтерів, які не є членами ІФАС і мають у своєму складі повноправними членами не менше 20% загальної кількості аудиторів, включених до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності станом на 1 січня поточного року, можуть делегувати не більше одного представника від кожної професійної організації.
Виступ ініціатором позачергового з'їзду ауд. в Україні (ст. 48)	Позачергові з'їзди аудиторів України можуть бути скликані Аудиторською палатою України на вимогу професійних організацій аудиторів України

Права професійних організацій аудиторів (ст. 52)	Професійні організації аудиторів мають право в порядку, визначеному цим Законом: <ol style="list-style-type: none"> 1) здійснювати підготовку фізичних осіб до складання кваліфікаційного іспиту та іспитів з теоретичних знань з метою атестації аудиторів; 2) створювати незалежні центри оцінювання знань для проведення кваліфікаційних іспитів та іспитів з теоретичних знань з метою атестації аудиторів; 3) проводити безперервне професійне навчання аудиторів; 4) пропонувати кандидатури для обрання членами Ради нагляду, членами Ради Аудиторської палати України; 5) брати участь у розробленні проектів нормативно-правових актів та методичних рекомендацій з питань аудиторської діяльності; 6) здійснювати незалежне оцінювання внутрішньої системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності
--	--

Аналіз статутних повноважень професійних організацій аудиторів та бухгалтерів свідчить про збільшення їх ролі та участі в навчанні і забезпеченні якісних кадрових ресурсів суб'єктами аудиторської діяльності. Однак, через велику кількість професійних організацій аудиторів та бухгалтерів в Україні, відсутність чітко розробленого та регламентованого механізму безперервної професійної підготовки аудиторів, який надає широкі можливості професійним організаціям розробляти навчальні програми для аудиторів без належного контролю за їх якістю.

Таким чином, поєднання державного регулювання та нагляду за професійними організаціями аудиторів та бухгалтерів вимагає визначення чіткого алгоритму інституційної взаємодії у процесі гармонізації розвитку аудиторського ринку. Відповідно до зарубіжного досвіду регулювання аудиторської діяльності, найефективніша робота професійних організацій аудиторів в Україні, формування спільних та єдиних напрямів реформування розвитку аудиторської професії базується на злагодженій співпраці всіх учасників.

Таким чином, об'єднання зусиль та діяльності професійних організацій аудиторів України може бути забезпечене створенням Координаційної ради з питань взаємодії та співпраці професійних організацій аудиторів України (Координаційної ради). Слід створити Координаційну раду для забезпечення координації заходів щодо реалізації вимог Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудит", включаючи розробку та впровадження нормативно-правових актів та рекомендацій щодо сертифікації та постійної професійної підготовки аудиторів. Склад Координаційної ради повинен бути сформований шляхом делегування по одному представнику від кожної професійної організації аудиторів України. Координаційна рада повинна звітувати перед Наглядовою радою та виконувати завдання, показані на малюнку 2.4.

Враховуючи, що гармонізація аудиторського законодавства з європейськими стандартами є одним із керівних принципів України в рамках стратегії «Україна 2020» та прямою відповідальністю згідно з Угодою про асоціацію, впровадження реформи аудиту в Україні сприятиме позитивному інвестиційному клімату в Україні, довірі до інвесторів стосовно фінансової звітності вітчизняних підприємств, підвищенню рівня довіри до діяльності національних аудиторів, унеможливить надання неякісних аудиторських послуг. Це також сприятиме прозорості та надійності фінансової звітності емітентів цінних паперів, банків, страхових компаній та інших публічних компаній, включаючи державні підприємства, та відкриття доступу українських аудиторів до європейських ринків.

Створення чіткої та досконалої законодавчої підгрупи є пріоритетом і дуже важливим способом побудови ефективної системи регулювання аудиту, яка покращує якість аудиту фінансової звітності в інтересах суспільства. У свою чергу, побудована ефективна система аудиторського контролю вимагає відповідального ставлення до осіб, які очолюють орган державного контролю та інспекторів, під час прийняття рішень, перевірки системи контролю якості аудиторських послуг.

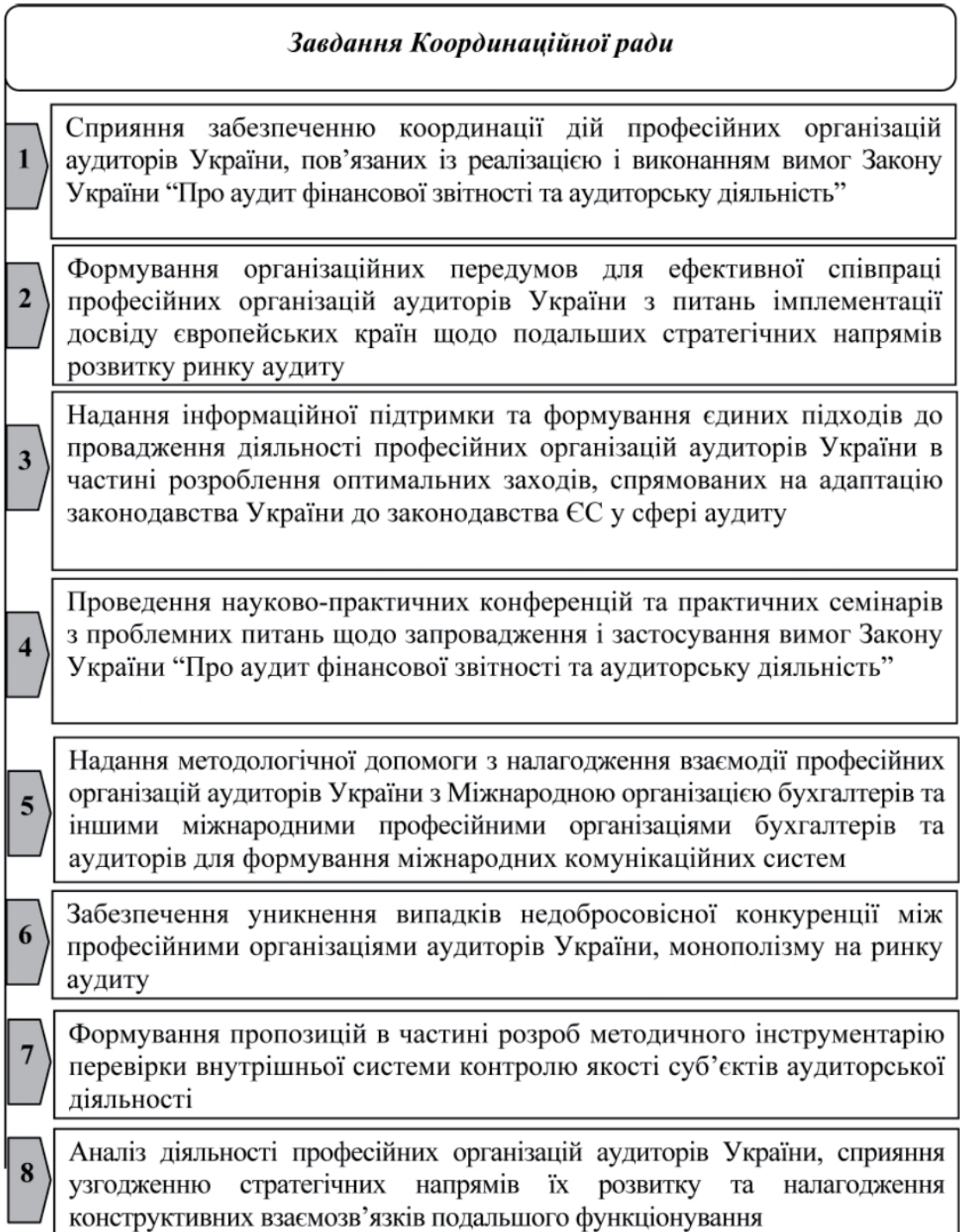


Рис. 2.4. Завдання Координаційної ради з питань взаємодії та співробітництва професійних організацій аудиторів України

Для створення відповідної правової бази для Координаційної ради, необхідно скласти перелік її повноважень, прав та обов'язків. Необхідно

розробити і затвердити на національному рівні Положення про Координаційну раду з питань взаємодії і співробітництва професійних організацій аудиторів України.

Структура та зміст цього положення представлені на рис. 2.5.

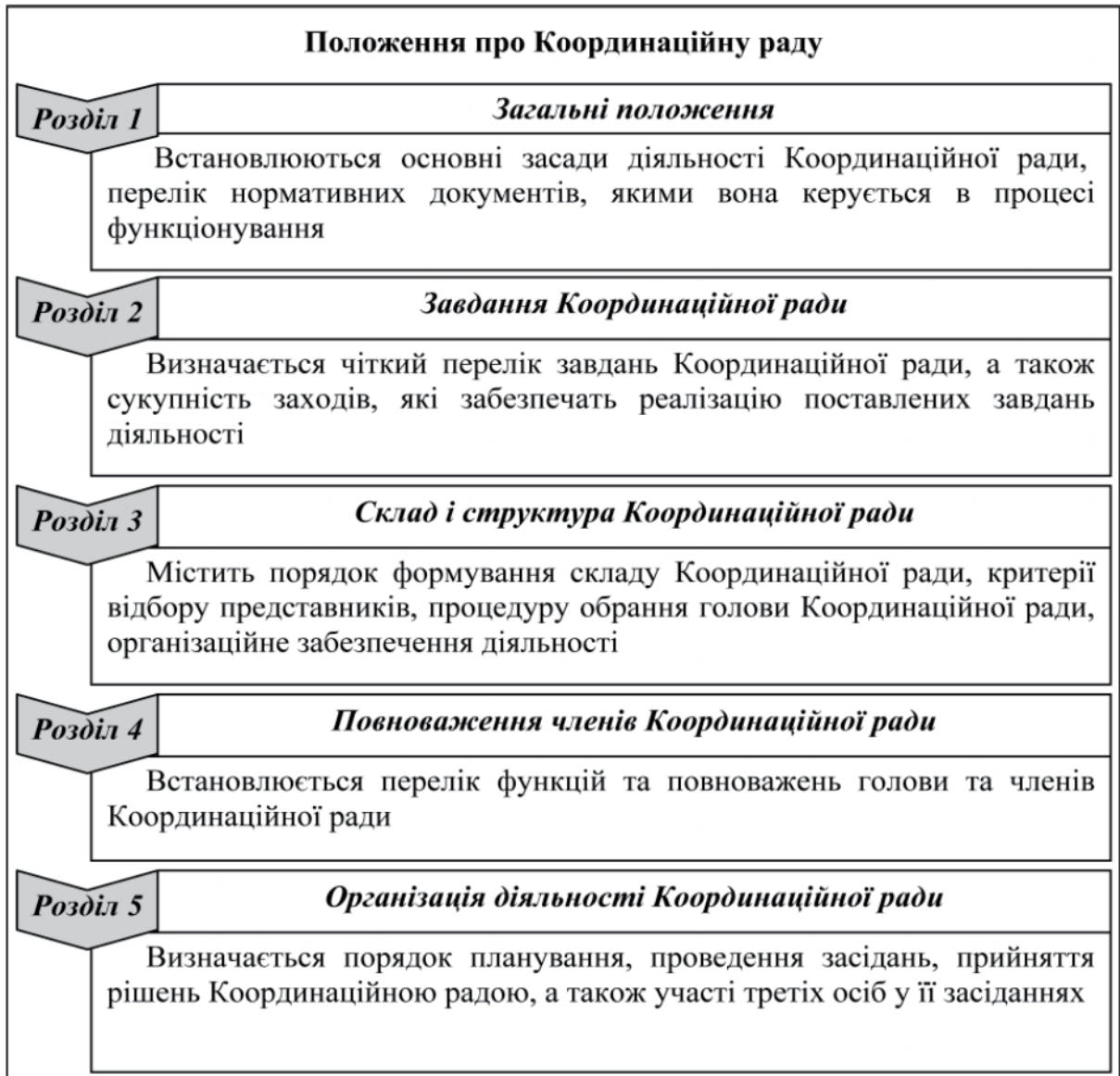


Рис. 2.5. Структура та змістовне наповнення Положення про Координаційну раду з питань взаємодії та співробітництва професійних організацій аудиторів України

Створення чіткої та досконалої правової підгрупи є пріоритетом і дуже важливим способом побудови ефективної системи регулювання аудиту, яка покращує якість аудиту фінансової звітності в інтересах суспільства. У свою чергу, побудована ефективна система аудиторського контролю вимагає

відповідального ставлення до осіб, які очолюють орган державного контролю та інспекторів, під час прийняття рішень, перевірки системи контролю якості аудиторських послуг (рис. 2.6).

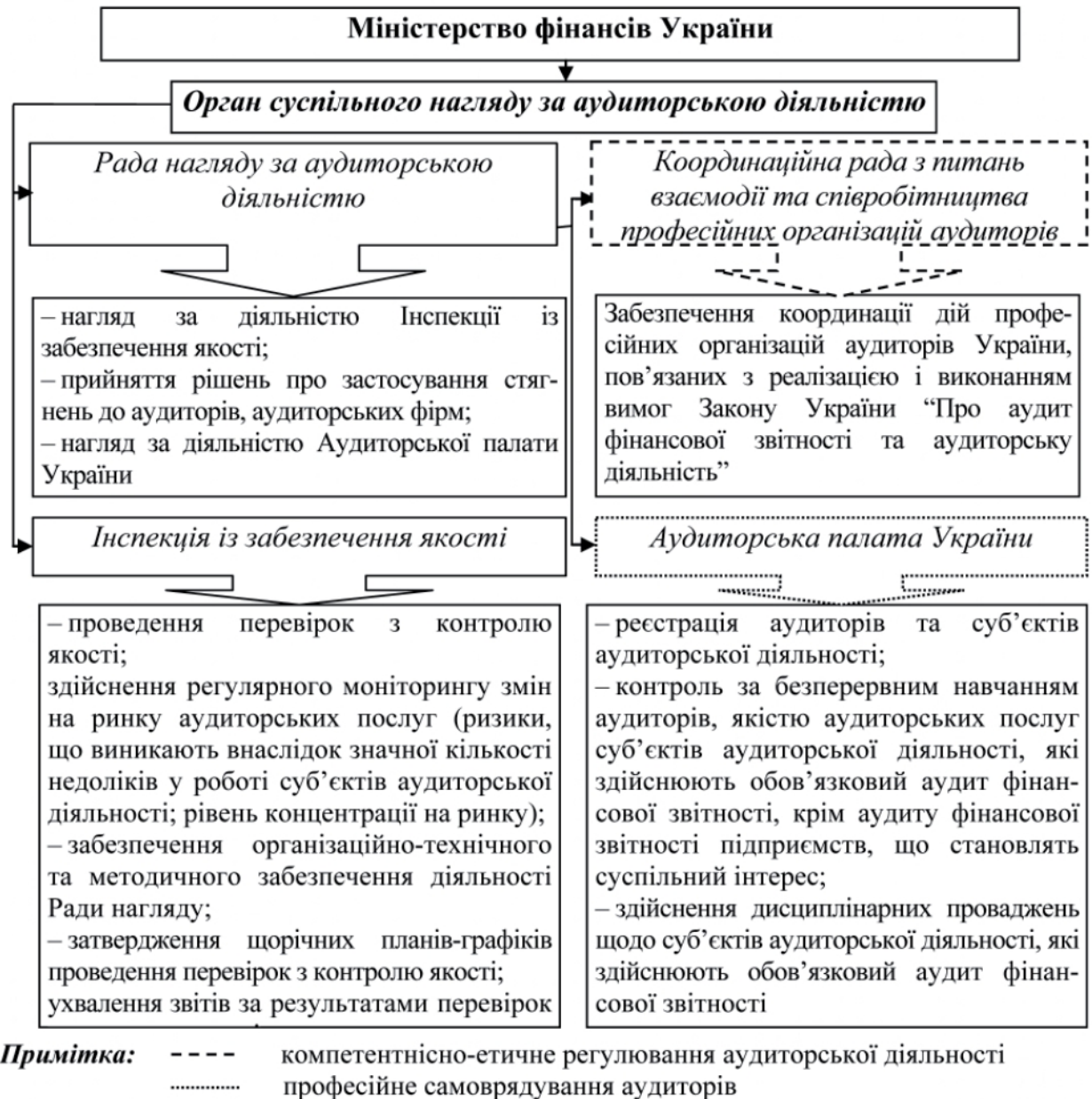


Рис. 2.6. Модель регулювання аудиторської діяльності в Україні [66]

Сучасна модель регулювання взаємодії професійних організацій аудиторів України, запропонована С. В. Шульгою, створить передумови для професійного нагляду та саморегулювання аудиторської професії і ефективного синтезу державного регулювання. Ці пропозиції дозволять запобігти дисбалансу на ринку аудиторських послуг та монополії певних

професійних аудиторських організацій, а також забезпечать розвиток конкуренції та довіри на ринку аудиторських послуг.

Реформування законодавчої бази щодо аудиторської діяльності в Україні суттєво підвищило роль професійних організацій у розвитку аудиторської професії, забезпечивши сертифікацію та постійну професійну підготовку аудиторів. Надання широких можливостей професійним організаціям аудиторів розробляти програми підготовки та перепідготовки аудиторів, контролю за їх діяльністю та дотримання професійних принципів поведінки призводить до значного підвищення ролі професійних організацій аудиторів в наданні професійних аудиторських.

2.4. Порядок проведення та особливості атестації аудиторів

Варто зазначити, що, відповідно до статті 1 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [47], «аудит фінансової звітності – це аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам».

Згідно окресленого закону «аудиторська діяльність – незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг». Відтак аудиторська діяльність полишається підприємницькою діяльністю, але в новому законі закріплено деякі уточнення, а саме, що її провадять:

- а) аудиторські фірми;
- б) аудитори, що є фізичними особами – підприємцями;
- в) аудитори, що провадять незалежну професійну діяльність.

При цьому, не зважаючи на обрану організаційну форму, кожен аудитор повинен набути права на проведення аудиторської діяльності на підставах та шляхом, встановлених законодавством, та бути включеним до Реєстру як суб'єкт аудиторської діяльності. Відповідно до нового законодавства суб'єкти аудиторської діяльності можуть надавати аудиторські та неаудиторські послуги.

Таким чином поняття «аудиторська діяльність» є узагальнюючим поняттям, що об'єднує надання «аудиторських послуг» та «неаудиторських послуг».

Аудиторські послуги - це аудити, огляди фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, інші запевнення та інші професійні аудиторські послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів. До неревізійних послуг належать: підготовка податкової звітності, розрахунок обов'язкових зборів та зборів, представництво юридичних осіб у спорах з цих питань; консультування з питань управління, розробки та підтримки управлінських рішень; бухгалтерський облік та фінансова звітність.

Відповідно до закону [47], поєднання аудиторських та неаудиторських послуг має певні обмеження. Це стосується надання обов'язкових аудиторських послуг суб'єктам господарювання, що не мають суспільного інтересу, та не аудиторських послуг.

О. А. Петрик [43, с. 60] не рекомендує проводити аудит фінансової звітності одночасно з неаудиторськими послугами для одного клієнта, аргументуючи це тим, що така співпраця має переваги, оскільки під час аудиту фінансової звітності суб'єкт аудиту добре знайомий з діяльністю суб'єкта господарювання, тобто з метою надання послуги, що не стосуються аудиту, займає менше часу, ніж при наданні цих послуг без проведення аудиту.

Однак слід мати на увазі, що вироблені рекомендації можуть вплинути на фінансову звітність аудиторської організації. Слід зазначити, що реальної потреби в послугах аудиторів як захисників інтересів існуючих або потенційних інвесторів в сучасних умовах, на жаль, немає. Хоча існує законодавча вимога до незалежних аудиторів щодо засвідчення річної фінансової звітності, інвестори та інші користувачі фінансової звітності не мають належної впевненості в думці аудитора щодо надійності фінансової звітності.

Однією з найважливіших умов досягнення довіри населення до результатів аудиту є забезпечення належної якості. Відповідно, аудитор бере

на себе професійну відповідальність за винесення суджень щодо повноти та надійності фінансової звітності компаній-клієнтів. Такі обов'язки нерозривно пов'язані із забезпеченням якості, що є першоосновою надійності аудиту та ступеня відповідальності аудитора.

Її реалізація досягається шляхом чесного, відповідно до міжнародних стандартів, контролю якості, аудиту, перегляду, інших засобів забезпечення та супутніх аудиторських послуг (МСА), впровадження процедур збору, аналізу, оцінки та документування аудиторських свідчень. Найважливішим завданням у практиці аудиторів є підвищення якості аудиторських послуг. Зрозуміло, що якість аудиторських послуг безпосередньо залежить від підготовки та перепідготовки.

Мельник О. П. зазначає, що велика кількість аудиторів, які вже отримали сертифікати, не відповідає запитам вітчизняного ринку аудиторських послуг, і, внаслідок цього, ринком оволодівають іноземні аудитори та фірми. Таким чином залишаються осторонь українських незалежні аудитори або і цілі аудиторські фірми.

Згідно ст. 19 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудитором може бути особа, яка виконала завдання відображені в таблиці 2.4

Таблиця 2.4

Вимоги до аудитора, як фізичної особи

№ з/п	Вимога
1.	Наявність вищої освіти
2.	Підтверджений високий рівень теоретичних знань та професійної компетентності завдяки успішному складенні відповідних іспитів
3.	Практична підготовка провадження аудиторської діяльності

У п. 2 ст. 19 Закону України сказано, що теоретичні знання потрібно підтверджувати за напрямками поданими на в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Перелік дисциплін для підтвердження знань аудиторів

№ з/п	Назва дисципліни
1.	стандарти професійної етики та професійна незалежність
2.	міжнародні стандарти аудиту
3.	законодавчі засади аудиторської діяльності та методика проведення аудиту (професійні навички)
4.	управління ризиками та внутрішній контроль
5.	фінансовий аналіз
6.	управлінський облік
7.	міжнародні стандарти фінансової звітності
8.	теорія бухгалтерського обліку та законодавчі засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності
9.	податкове законодавство та законодавство про єдиний соціальний внесок
10.	господарське, цивільне та трудове законодавство
11.	корпоративне законодавство та законодавство про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом
12.	інформаційні технології та комп'ютерні системи
13.	фінанси підприємств
14.	економіка підприємства та статистика

Професійна компетентність має підтверджуватися здачею кваліфікаційного іспиту. Такий іспит повинен засвідчити здатність і вміння екзаменованої особи використовувати теоретичні знання на в практичній діяльності.

Кваліфікаційні іспити та іспити з теоретичних знань проводяться незалежними центрами оцінки знань, акредитованими Сертифікаційною комісією. Положення про Атестаційну комісію затверджуються Органом аудиту державного нагляду та затверджуються Міністерством фінансів України. Для підтвердження високого рівня теоретичних знань та професійної компетентності така людина повинна успішно скласти відповідні іспити.

Особи, які під час навчання у вищих навчальних закладах вивчали предмети за напрямом, визначеними частиною другою цієї статті, за

мінімальну кількість годин, визначену атестаційною комісією відповідно до затвердженого Порядку, та успішно склали іспит, згідно з рішенням атестаційної комісії можуть бути зараховані знання з відповідних предметів.

Особи, які склали відповідні теоретичні іспити в галузях, зазначених у цій статті, у професійних організаціях, які є повноправними членами Міжнародної федерації бухгалтерів, і ці особи є членами цих організацій або перебувають у процесі вступу до цих організацій, теоретичні знання.

Особа, яка має вищу освіту та досвід бухгалтера, аудитора, юриста, фінансиста, економіста, помічника (помічника) аудитора не менше 15 років, або має досвід роботи на цих посадах не менше семи років та пройшла стажування в порядку передбачені цим Законом, можуть бути засвідчені за результатами кваліфікаційного іспиту. Кваліфікаційні іспити та іспити з теоретичних знань проводяться незалежними центрами оцінки знань, акредитованими атестаційною комісією.

Підготовка до іспитів за програмами, затвердженими атестаційною комісією, може проводитися вищими навчальними закладами та іншими установами, професійними організаціями аудиторів та бухгалтерів. Кандидат в аудитор може самостійно підготуватися до іспитів. Суб'єкти, зазначені в цій частині рішенням комісії з атестації, здійснюють підготовку завдань до складання іспитів. У цьому випадку підготовка кандидатів до іспитів та розробка екзаменаційних завдань з тієї самої галузі одним і тим же предметом не дозволяються. На сьогодні для належного врегулювання цього питання повноваження щодо визначення професійної придатності аудиторів передано Комісії з атестації, яка складається з 9 осіб, яка складається з представників професійних організацій аудиторів та бухгалтерів, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів; навчальних закладів; Аудиторської палати України та органів влади (Додаток Б і В).

Після включення до Реєстру фізична особа може займатися аудиторською діяльністю доки її не виключать з нього.

Періодичне підтвердження знань та отримання сертифіката не потрібно, але аудитор повинен проходити постійне професійне навчання.

Деякі автори зазначають, що ключовими проблемами є надання аудиторських послуг та недовіра до їх якості. На жаль, на ринку аудиторських послуг трапляються ситуації, які не внесені до Реєстру аудиторів та аудиторів, але вони впевнено здійснюють свою незаконну діяльність. Ми вважаємо, що це пов'язано з відсутністю належного контролю на державному рівні. Саме тому клієнт повинен вимагати документ про включення аудитора, насамперед, до Реєстру аудиторів, а також до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності.

Усі аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності підлягають публічному нагляду з боку Органу суспільного нагляду, який є некомерційною юридичною особою, що регулюється публічним правом. Статут Органу суспільного нагляду за аудитом затверджується Міністерством фінансів України. Новиною законодавства є розмежування повноважень щодо сертифікації аудиторів, контролю за ними, ведення реєстру.

У той же час певні повноваження можуть бути делеговані Органом громадського нагляду Аудиторській палаті України. Наприклад, у Німеччині існує два типи контролю за діяльністю аудитора: контроль за виконанням професії аудитора та прямий контроль за якістю аудиторських послуг, що позитивно впливає на аудит загалом

При цьому окремі повноваження Органом суспільного нагляду можуть делегуватися Аудиторській палаті України. Наприклад, у Німеччині існує два види контролю за діяльністю аудитора: контроль за здійсненням професії аудитора та безпосередній контроль за якістю надання аудиторських послуг, що позитивно впливає на аудиторську діяльність у цілому [35].

В Україні посилений контроль за здійсненням аудиторської діяльності, який здійснюватиме не тільки Аудиторська палата України, а й спеціально створений Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Інша проблема полягає в тому, що не всі компанії, які потребують послуг аудиторів або аудиторських фірм, можуть собі це дозволити.

Через низький дохід такі компанії змушені звертатися до приватного аудитора замість великих відомих аудиторських фірм і ризикують отримати неякісні аудиторські послуги [12]. У процесі аудиту виникає така проблема, як цінова політика аудиторських послуг. В Україні не існує єдиної системи розрахунку вартості аудиторських послуг, аудиторські фірми та аудитори зазвичай використовують власну.

На ринку функціонує багато аудиторів, що означає боротьбу за кожного клієнта і, як результат, зниження цін, що призводить до зниження якості аудиторських послуг. Це питання залишається відкритим у новому законі, а введення внесків може вплинути на вартість аудиторських послуг.

Практика відбору аудитора на конкурсній основі є цілком необхідною. Критеріями вибору повинні бути професіоналізм аудиторів, рівень ризику, надійність аудиторського звіту тощо, а не вартість послуг. У нашій країні ці критерії вибору аудитора застосовуються не часто, головне – вартість оплати.

Конкурентний відбір, за Р. Адамсом [5, с. 102–103], має суттєві переваги: компанія може оцінити всі отримані пропозиції; визначити можливість якісної роботи та компетентність аудиторів; вибрати найкращий варіант. Показником якості надання аудиторських послуг є насамперед відповідність їх вимогам, нормам та стандартам аудиту.

Здійснення таких дій пов'язане із збільшенням вартості аудиторів, пошуком додаткової інформації, документуванням процесу аудиту, розрахунками, і такі витрати відшкодовуються замовником досить часто. Для вирішення таких проблем необхідно: врахувати рівень професіоналізму працівників у вигляді кваліфікаційних вимог до посад, передбачених структурою управління. Існує також проблема зусиль законодавця зупинити або суттєво знизити аудиторську діяльність, обов'язок проводити аудит, усувати приватних підприємців та малі приватні фірми з аудиту тощо. Іншим завданням є гармонізація українського аудиту своєї міжнародної теорії та практики, в першу чергу на основі зарубіжного досвіду.

Висновки до розділу 2

Відповідно до впровадження нового Закону України змінилась модель регулювання та нагляду за аудиторською діяльністю, що свідчить про інший підхід, тобто переважно переважає законодавча ініціатива держави. У світі існує дві концепції регулювання аудиторської. Для країн континентальної Європи аудит орієнтований більше на потреби державних органів, адже саме вони є основними користувачами аудиторської інформації. Для Сполучених Штатів Америки та Великобританії аудит зорієнтований здебільшого на потреби недержавних користувачів.

Таким чином, аналіз нормативної бази у галузі контролю якості послуг, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності, дозволив сформулювати інституційні аспекти забезпечення якості аудиторської діяльності та встановити функціональні особливості відповідних установ. Перспективним напрямом подальших досліджень є розробка методів аудиту для оцінки ризику зниження якості фінансової звітності.

Реформування законодавчої бази щодо аудиту в Україні суттєво підвищило роль професійних організацій у розвитку аудиторської професії, забезпечивши сертифікацію та постійну професійну підготовку аудиторів. Надання широких можливостей професійним організаціям аудиторів розробляти програми підготовки та перепідготовки аудиторів, контролю за їх діяльністю та дотримання професійних принципів поведінки призводить до значного підвищення ролі професійних організацій аудиторів у наданні послуг аудиторських фірм.

Покращений кваліфікаційний рівень аудиторів впливає в майбутньому на якість надання послуг. Тому збільшення вимог до аудиторів сприятиме підвищенню якості послуг і, відповідно, збільшенню довіри до аудиторських фірм серед населення. Адаптація національного законодавства в частині атестації аудиторів до міжнародних стандартів аудиту позитивно впливатиме на вітчизняні аудиторську діяльність. Адже зарубіжний досвід свідчить про більш ефективну модель надання якісних аудиторських послуг.

РОЗДІЛ 3. РОЗВИТОК РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ ТА ЗАКОРДОНОМ

3.1. Оцінка стану та тенденцій розвитку ринку аудиторських послуг: розвиток методології

Ринок аудиторських послуг – це відкрита система, яка перебуває у стані постійного розвитку та модифікації з урахуванням викликів європейських інтеграційних процесів. Зміни в правовому регулюванні аудиторської діяльності, поступова трансформація факторів, що впливають на структуру та динаміку ринку аудиторських послуг, зумовлюють необхідність зміни інструментів оцінки його стану та тенденцій.

Розширення асортименту аудиторських послуг в контексті імплементації норм ЄС та змін у законодавстві про бухгалтерський облік призвели до поступових структурних змін з точки зору розширення видів аудиторських послуг, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності. Переважна орієнтація замовників аудиторських послуг на результати перевірок контролюючих органів призводить до збільшення попиту на супутні та неаудиторські послуги. Завдяки якісному наданню цих видів послуг, в частині посилення вимог до суб'єктів аудиторської діяльності з точки зору їх включення до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності забезпечується конкурентоспроможність аудиторських фірм на ринку аудиту.

В своєму дослідженні науковець Хоменко М.М. зазначає, що «динаміка кількості та вартості замовлень на аудиторські послуги в основному залежить від платоспроможності суб'єктів господарювання в регіонах України, по-перше, по-друге, від концентрації промислових підприємств, і, по-третє, від платоспроможності самих замовників аудиту та їхнього розуміння вартості та якості аудиторських послуг» [61, с. 117].

Визначаючи вартість однієї людино-години найнижче оплачуваної категорії персоналу аудиторської фірми доцільно керуватися чинним

законодавством України щодо мінімальної заробітної плати та коефіцієнтами передбаченими Єдиною тарифною сіткою. Враховуючи, що аудитори, які працюють в аудиторській фірмі, мають високий кваліфікаційний та професійний рівень, при визначенні вартості однієї людино-години для цієї категорії персоналу можна використати найвищий коефіцієнт Єдиної тарифної сітки. Для іншого персоналу аудиторської фірми, що не мають сертифікат аудитора, може застосовуватися інший, ніж максимальний коефіцієнт Єдиної тарифної сітки.

Для встановлення взаємозв'язку між витратами аудиторської фірми на виплату мінімальної заробітної плати за 1 годину роботи (враховуючи нарахування єдиного соціального внеску) і вартістю однієї людино-години аудиторська фірма «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕРВІС» для розрахунку мінімальної вартості людино-години може встановити співвідношення між цими показниками на рівні 30-40%. Приклад розрахунку мінімальної вартості людино-години при виконанні завдання з обов'язкового (або ініціативного) аудиту з врахуванням мінімальної місячної заробітної плати на 2020 рік при мінімальній заробітній платі у розмірі 4723 грн подано в табл. 3.1.

Розрахунок однієї людино-години обчислюється з врахуванням мінімальної заробітної плати (мінімальна заробітна плата за годину) коефіцієнта єдиної тарифної сітки, єдиного соціального внеску, частки мінімальної заробітної плати і єдиного соціального внеску в розрахунку за 1 годину роботи в вартості однієї людино-години,

Вирішені вищезазначені питання вимагають більш поглибленого та детального вивчення тенденцій розвитку аудиторського ринку. Наявність лише деяких розробок з точки зору розробки методології оцінки ринку аудиторських послуг обумовлює необхідність формування теоретичних та наукових основ вирішення цього питання. Реалізація оцінки стану та тенденцій функціонування ринку аудиторських послуг ґрунтується на методології, яка є системою теорії, методів, принципів та правил дослідження.

Таблиця 3.1

Розрахунок вартості однієї людино-години при мінімальній заробітній
платі 4723 грн.

№	Показник	Розрахунок	Значення *	Примітка
1	Мінімальна заробітна плата		4723грн.	$(4723\text{грн.} : 166) = 28,45\text{грн.}$
2	Мінімальна заробітна плата за 1 годину	$\text{п.1} / (1992 / 12)$	28,45 грн.	$(1992 / 12) = 166$ середня кількість робочих годин протягом місяця
3	Коефіцієнт Єдиної тарифної сітки		4,51	
4	Розрахункова оплата праці за 1 годину	$\text{п.2} \times \text{п.3}$	128,31 грн.	
5	Єдиний соціальний внесок	22 % *	28,23 грн.	$(128,31\text{грн.} + 28,23\text{грн.}) = 156,54\text{грн.}$
6 а.	Частка мінімальної заробітної плати і єдиного соціального внеску в розрахунку за 1 годину роботи в вартості однієї людино-години		40% $(156,54 : 40\% \times 100\%) = 391,35\text{грн.}$	Рекомендоване значення від 30 % до 40 %
7 а.	Вартість однієї людино-години	$(\text{п.4} + \text{п.5}) / \text{п.6 а}$	391,35 грн.	
6 б.	Частка мінімальної заробітної плати і єдиного соціального внеску в розрахунку за 1 годину роботи в вартості однієї людино-години		30%	Рекомендоване значення

Приклад розрахунку мінімальної вартості людини-години при виконанні завдання з обов'язкового (або ініціативного) аудиту з врахуванням мінімальної місячної заробітної плати у розмірі 5000 грн. на 2020 рік подано у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Розрахунок вартості однієї людино-години при мінімальній заробітній
платі 5000 грн

№	Показник	Розрахунок	Значення	Примітка
1	Мінімальна заробітна плата	-	5000,00 грн	$(5000/166)=30,12$ грн.
2	Мінімальна заробітна плата за годину	п.1 / (1992 / 12)	30,12 грн	$(1992/12)=166$ середня кількість робочих годин протягом місяця
3	Коефіцієнт Єдиної тарифної сітки	-	5,51	-
4	Розрахункова оплата праці за 1 годину	П.2*п.3	165,96 грн	-
5	Єдиний соціальний внесок	22 %	36,51 грн	$(165,96+36,51)=202,47$ грн
6а	Частка мінімальної заробітної плати і єдиного соціального внеску в розрахунку за 1 годину роботи в вартості однієї людино-години	-	40% $(202,47/40\%*100\%)=506,18$ грн	Рекомендоване значення від 30 % до 40 %
7а	Вартість однієї людино-години	(п.4+п.5) / п.6 а	506,18 грн	-
6б	Частка мінімальної заробітної плати і єдиного соціального внеску в розрахунку за 1 годину роботи в вартості однієї людино-години		$202,47/30\%*100\% = 674,90$ грн	Від 30 % до 40 %
7б	Вартість однієї людино-години	(п.4+п.5) / п.6 б	674,90 грн	-

Оцінки мінімального обсягу часу, достатнього для якісного виконання завдання з обов'язково аудиту, в залежності від обсягу діяльності клієнта з обов'язкового аудиту аудиторської фірми «ГАЛИЧИНА-АУДИТСЕРВІС» подано у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Оцінка мінімального обсягу часу, достатнього для якісного виконання завдання з обов'язково аудиту, в залежності від обсягу діяльності клієнта з обов'язкового аудиту

Обсяг діяльності клієнта з аудиту	Мінімальний обсяг часу (в людино-годинах)
До 5 млн. грн.	40
Від 5 млн. грн. до 10 млн. грн.	60
Від 10 млн. грн. до 50 млн. грн.	80
Від 50 млн. грн. до 100 млн. грн.	120
Від 100 млн. грн. до 500 млн. грн.	250
Від 500 млн. грн. до 1.000 млн. грн.	400
Від 1.000 млн. грн.	600

У той же час, враховуючи позитивну динаміку зростання обсягу аудиторських послуг, існує низка перешкод для успішного функціонування суб'єктів аудиторської діяльності. На окремих таких перешкодах акцентує увагу Д.В. Долбнєва, яка виокремлює такий їх перелік:

- глобальна криза та незадовільний стан національної економіки в умовах неоголошеної війни;
- значні коливання курсів валют, порушення поставок товарів та енергетичних ресурсів;
- недосконалість та невідповідність законодавчої бази регулювання аудиторської діяльності;
- недосконалість методичних і теоретичних розробок з аудиторського контролю;

- відсутність достатнього досвіду аудиту;
- недостатня кількість висококваліфікованого аудиторського персоналу;
- недотримання аудиторами вимог щодо якості аудиторських послуг;
- недостатній контроль за видачою ліцензій на аудит;
- відсутність ефективних штрафів та штрафних санкцій за неточні аудиторські висновки;
- відсутність чіткого механізму ціноутворення на послуги аудиту;
- відсутність настанов щодо комп'ютеризації аудиту [17, с. 74—75].

У зв'язку з необхідністю вивчення методології оцінки ринку аудиторських послуг, низьким висвітленням цього питання в наукових публікаціях, С. В. Шульга вважає за доцільне в ході оцінки ринку аудиту використовувати такі методи (рис. 3.1).

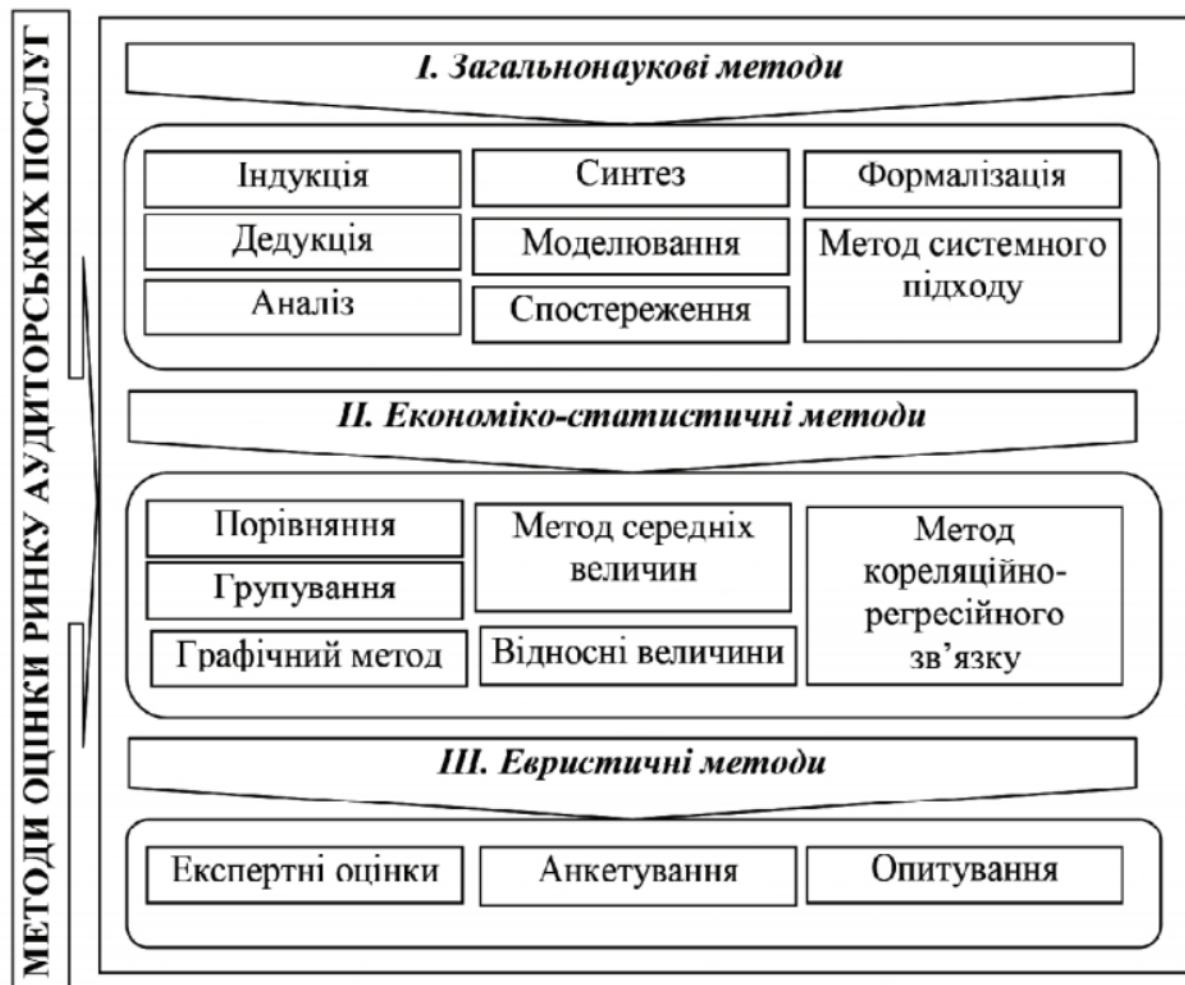


Рис. 3.1. Методи оцінки ринку аудиторських послуг

Використання загальнонаукових методів забезпечує використання загальних методів вивчення процесів і явищ на ринку аудиторських послуг, визначення тенденцій їх змін. До загальнонаукових методів дослідження ринку аудиторських послуг належать: індукція, дедукція, аналіз та синтез, моделювання, спостереження, формалізація, метод системного підходу. Детальна інформація про використання цих методів для оцінки ринку аудиторських послуг наведена в таблиці 3.4.

Використання лише загальнонаукових методів оцінки ринку аудиторських послуг не передбачає його всебічного вивчення, кількісної оцінки. У зв'язку з цим другою групою методів оцінки ринку аудиторських послуг є спеціальні методи (методи економічної статистики, евристичні методи).

Економічні та статистичні методи засновані на використанні традиційних статистичних та аналітично-математичних методів для кількісної оцінки ринку аудиторських послуг. Евристичні методи - це сукупність спеціальних методів аналізу, заснованих на використанні досвіду, інтуїції фахівця та його творчому мисленні. При вивченні тенденцій на ринку аудиторських послуг із складу економічних, статистичних та евристичних методів слід використовувати наступне (табл. 3.5).

Методологія оцінки ринку аудиторських послуг, крім доктрини застосування методів ринкової оцінки, також включає принципи як основні вихідні точки. Методологічні принципи оцінки ринку аудиторських послуг повинні окреслити основні принципи та правила ринку. На наш погляд, такі принципи повинні включати такі принципи, які встановлюють основні постулати діяльності суб'єктів аудиторської діяльності (рис. 5).

Дотримання принципів оцінки ринку аудиторських послуг, показаних на рисунку 3.2, забезпечується шляхом формування відповідної законодавчої бази. Однак на сьогодні умови дотримання вищезазначених принципів є неповними.

Таблиця 3.4.

Напрями застосування загальнонаукових методів у процесі оцінки
ринку аудиторських послуг

№ з/п	Назва методу	Характеристика та напрями використання методу
1	Індукція	Формування знань та уявлень про закономірності та специфіку розвитку ринку аудиторських послуг з урахуванням впливу європейських інтеграційних процесів
2	Дедукція	Вивчення індивідуальних показників результативності діяльності суб'єктів аудиторської діяльності за видами послуг, що надаються, з урахуванням специфіки та тенденцій аудиторського ринку
3	Аналіз	Вивчення обсягу аудиторських послуг, що надаються за їх видами та сферами надання на відповідний період
4	Синтез	Формування системи уявлень про кількісні показники ринку аудиторських послуг на основі вивчення кількісного складу суб'єктів аудиторської діяльності, систематизації загального обсягу наданих ними аудиторських послуг
5	Моделювання	Формування моделі ринку аудиторських послуг із побудовою взаємозв'язків між об'єктами ринку, процесом його функціонування та розвитку
6	Спостереження	Активне та цілеспрямоване вивчення функціонування суб'єктів аудиторської діяльності, регуляторів ринку, під час яких формуються знання про зовнішні взаємозв'язки учасників аудиторського ринку
7	Формалізація	Виявлення та уточнення змісту показників розвитку ринку аудиторських послуг шляхом побудови логічної структури його форми, умов функціонування, правил здійснення аудиторської діяльності та її регулювання
8	Метод системного підходу	Ринок аудиторських послуг вивчається як система, тобто сукупність взаємопов'язаних елементів у поєднанні із регулярною взаємодією, що забезпечує аналіз взаємозв'язку між структурою та закономірностями розвитку ринку.

Таблиця 3.5.

Напрями застосування спеціальних методів у процесі оцінки ринку
аудиторських послуг

№ з/п	Назва методу	Характеристика та напрями використання методу
Економіко-статистичні методи		
1	Порівняння	Полягає у порівнянні явищ, процесів та показників розвитку ринку аудиторських послуг з метою оцінки динаміки, встановлення спільних та відмінних рис
2	Групування	Формування однорідних груп аудиторських служб на основі поділу сукупності на окремі частини або об'єднання окремих служб за встановленими ознаками
3	Метод середніх величин	Використовується для розрахунку зведених показників, що характеризують середнє значення показника розвитку ринку аудиторських послуг
4	Відносні величини	Показники, що відображають кількісні співвідношення двох величин. Дозволяє оцінити абсолютне зростання, структуру, інтенсивність аудиторських послуг
5	Графічний метод	Використання таблиць, графіків, діаграм дозволяє наочно представити та узагальнити результати аналізу ринку аудиторських послуг
6	Метод кореляційно-регресійного зв'язку	Побудова та аналіз економіко-математичної моделі у вигляді рівняння регресії, яке виражає залежність результуючої ознаки від одного або декількох факторів ознаки та забезпечує оцінку ступеня щільності з'єднання
Евристичні методи		
7	Експертні оцінки	Вивчення факторів, що негативно впливають на стан ринку аудиторських послуг, є одним із способів прогнозувати подальші ринкові тенденції
8	Анкетування	Визначення проблемних питань функціонування аудиторського ринку, пріоритетних напрямків розвитку
9	Опитування	



Рис. 3.2. Принципи оцінки функціонування ринку аудиторських послуг

Наприклад, дотримання принципу наступності створює ризик в деяких аудиторських фірмах, які включені до другого розділу Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. Це аудиторські фірми, установчі документи яких передбачають ведення виключно аудиторської діяльності та / або надання неаудиторських послуг; загальна частка засновників (учасників), які не є аудиторами та / або аудиторськими фірмами, у статутному капіталі яких не

перевищує 30 відсотків; посадова особа, яка відповідно до установчих документів керує аудиторською фірмою, і є аудитором.

Ці загрози виникли внаслідок обмеженості послуг, які можуть надавати ці суб'єкти господарювання, нестачі робочих та технічних ресурсів, про що свідчать результати опитування. В умовах, коли принцип безперервності діяльності аудиторських організацій не реалізований на належному рівні, реалізація інших фундаментальних принципів недостатня для ефективного функціонування ринку аудиторських послуг.

Загалом тенденції розвитку аудиту можна описати як диверсифікацію аудиторських послуг із поступовим збільшенням їх обсягу та вартості. З метою формування науково-теоретичної основи оцінки ринку аудиторських послуг систематизовано методи та принципи оцінки ринку аудиторських послуг, застосування яких дозволяє сформуванню ключові підходи до розрахунку відповідних показників оцінки. Перспективами подальших досліджень є вивчення та розробка методологічних принципів розрахунку кількісних показників для оцінки ринку аудиторських послуг.

3.2. Трансформація аудиторського висновку під впливом реформування законодавчої бази України

Аудиторська діяльність в Україні регулюється Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня 2017 р., Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, положеннями Аудиторської палати України та іншими нормативно-правовими актами.

Відповідно до ст.1 Закону України № 2258- VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. за результатами проведеного аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) відповідно до міжнародних стандартів аудиту, суб'єкт аудиторської діяльності повинен надавати замовнику аудиту документ у вигляді аудиторського звіту. Іншими словами, аудиторський звіт - це офіційний письмовий документ, який формується на завершальному етапі аудиту та містить чітко сформульовану думку аудитора щодо фінансової звітності підприємства [47].

Проте питання щодо трактування поняття «аудиторський звіт» має доволі дискусійний характер. Тому доцільним є аналіз історичних змін, що відбувалися в редакціях Міжнародних стандартів аудиту, щодо даного визначення (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Генезис аудиторського звіту в стандартах аудиту

Норматив	Назва розділу	Назва та номер стандарту	Назва підсумкового
Національні нормативи аудиту (затв.ріш. АПУ №73 від 18.12.1998)	ННА 26-27 Аудиторські висновки та звіти	ННА 26 Аудиторський висновок	Аудиторський висновок

МСА та положення з міжнародної практики аудиту (видання 2003 р)	700-799 Аудиторські думки та звітність	700 Аудиторський висновок про фінансову звітність	Аудиторський висновок
МСА, надання впевненості та етики (видання 2007 р)	700-799 Аудиторські висновки та звітність	700 Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення. 701 Модифікація висновку незалежного аудитора	Висновок незалежного аудитора
Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду огляду надання впевненості та супутніх послуг (видання 2010 та 2014 років)	700-799 Аудиторські висновки та звітність	МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» МСА 710 «Порівняльна інформація відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»	Звіт незалежного аудитора
Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляд, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2016/2017 р.)	700-799 Аудиторські висновки та звітність	МСА 700 «Формулювання думки та складання звіту щодо фінансової звітності» МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора» МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» МСА 720 «Нова аудиторська звітність щодо іншої інформації»	Звіт незалежного аудитора

Як свідчить інформація табл. 3.6, має місце постійне уточнення назви стандарту від «аудиторського висновку», «аудиторського висновку про

фінансову звітність» до «висновку незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення» та «формування думки та надання звіту щодо фінансової звітності». Це, в свою чергу, характеризує нестабільність тлумачення поняття «аудиторський звіт». Однак, доцільним поясненням ситуації можуть бути особливості перекладу зазначених термінів з англійської мови.

Зокрема, у нормативах 2003 р. – «аудиторські думки», в останні роки – «аудиторські висновки». В англійській мові слова «висновок аудитора» та «думка аудитора» перекладаються одним виразом «audit opinion». Тому тепер зрозумілою є позиція Міжнародної федерації бухгалтерів та Аудиторської палати України щодо причин зміни терміну «висновок (opinion) незалежного аудитора» на «звіт (report) незалежного аудитора».

Зазначене вище свідчить про прагнення однозначно інтерпретувати підсумковий документ за результатами аудиторської перевірки із врахуванням потреб користувачів, у тому числі іноземних інвесторів. Таким чином, нормативна база України також потребувала заміни поняття «аудиторський висновок» на «аудиторський звіт», в якому висловлюється думка незалежного аудитора.

Безумовно, зміна назви завдає аудиторам постійного клопоту, хоча і не має принципового значення для практичної роботи. Проте, з теоретичної точки зору це питання є досить глибоким і впливає з мети аудиторської перевірки та цілей аудитора.

Так, в новій редакції МСА 2016-2017 рр. [37, с. 232-234] чітко вказано, що метою аудиту є підвищення ступеня довіри певного кола користувачів до фінансової звітності. Щодо загальних цілей аудитора, то вони є такими:

- ❖ отримати впевненість у тому, що фінансова звітність не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки;
- ❖ на основі аудиторських доказів сформуванню думку щодо того, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах та чи відповідає

вона вимогам національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;

❖ чітко висловити таку думку у письмовому звіті [47].

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21.12.2017 р. також визначено нові вимоги щодо структури аудиторського звіту в залежності від виду підприємства, що підлягає аудиторській перевірці.

Виходячи з цього, Прохорова Л. І та Щербак Н. М. вважають за доцільне виокремити ще один вид аудиторського звіту і провести класифікація аудиторського звіту за такими ознаками:

- залежно від модифікації думки аудитора:
- безумовно - позитивний аудиторський звіт;
- аудиторський звіт, що містить думку із застереженням;
- аудиторський звіт, що містить негативну думку;
- відмова від висловлення думки [48, с. 47- 48].

Залежно від виду підприємства, що підлягає аудиторській перевірці:

- аудиторський звіт підприємств, що підлягають обов'язковому аудиту;
- аудиторський звіт підприємств, що становлять суспільний інтерес;

Порядок формування та приведення вітчизняних нормативних актів з питань регулювання аудиту, у тому числі і складання аудиторського звіту проходило у сім етапів.

I етап: прийняття Національних нормативів аудиту, затверджених рішенням АПУ № 73 від 18.12.1998 р.

II етап: Рішення АПУ від 18 квітня 2003 р. № 122 «Про порядок застосування в Україні міжнародних стандартів аудиту». Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів прийняті в якості Національних стандартів аудиту та введені в дію з 01.01.2004 р. Згодом було прийнято Рішення АПУ від 30.10.2003 р. «Про затвердження Національних нормативів аудиту України та Кодексу професійної етики аудиторів України від 18 грудня 1998 р. №73 вважати таким, що втратило чинність з 1 січня 2004 р.».

III етап: Рішення АПУ від 30.11.2006 р. «Про застосування Міжнародних стандартів аудиту видання 2006 р.» в якості Національних стандартів аудиту та введення в дію з 01.01.2007 р.

IV етап: Рішення АПУ від 31.03.2011 р. 229/7 «Про застосування Міжнародних стандартів аудиту видання 2010 р.» в якості Національних стандартів аудиту та введення в дію з 01.05.2011 р.

V етап: Рішення АПУ від 27.02.2014 р. 290/7 «Про застосування Міжнародних стандартів аудиту та етики видання 2012 р.» в якості Національних стандартів аудиту та введення в дію з 01.05.2014 р. Рішення АПУ від 24.12.2014 р. 304/1 «Про застосування Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2013 р.» та введення в дію з 01.01.2015 р. Положення Директиви 2006/43/ЄС від 16.04.2014 р. [15].

VI етап: Рішення АПУ від 04.05.2017 р. 344 «Про застосування Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2015 р.» в якості Національних стандартів аудиту та введення в дію з 01.06.2017 р.

VII етап: Рішення АПУ від 08.06.2018 р. 361 «Про застосування Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2016/2017 р.» в якості Національних стандартів аудиту та введення в дію з 01.06.2018 р.; Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21.12.2017 р.

З метою вивчення тенденцій розвитку аудиторського звіту проведено аналіз трансформацій, які відбулися з моменту прийняття 18.12.1998 р. Національних нормативів аудиту до сьогодні. Це дало змогу визначити та узагальнити інформацію щодо основних змін за цей період і побудувати порівняльну таблицю основних елементів аудиторського звіту (наведено у таблиці 3.7).

Таблиця 3.7

Порівняльна характеристика елементів кінцевого продукту аудиторської перевірки (аудиторського звіту)

Аудиторський висновок	Аудиторський звіт
1. Заголовок під назвою «Звіт незалежного аудитора»; 2. Адресат тобто визначення осіб, яким він адресується (це можуть бути акціонери або ті, яких наділено найвищими повноваженнями щодо суб'єкта господарювання, фінансова звітність якого підтверджується); 3. Вступний параграф; 4. Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність; 5. Відповідальність аудитора; 6. Аудиторська думка; 7. Інша відповідальність аудитора щодо звітності; 8. Підпис аудитора; 9. Дата аудиторського звіту; 10. Адреса аудитора.	1. Заголовок під назвою «Звіт незалежного аудитора»; 2. Адресат тобто визначення осіб, яким він адресується (це можуть бути акціонери або ті, яких наділено найвищими повноваженнями щодо суб'єкта господарювання, фінансова звітність якого підтверджується); 3. Думка аудитора 4. Основа для думки; 5. Безперервність діяльності 6. Інша інформація; 7. Відповідальність управлінського персоналу та тих кого наділено найвищими повноваженнями за фінансову звітність; 8. Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності; 9. Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів; 10. Основні відомості про суб'єкта аудиторської діяльності що провів аудит; 11. Підпис аудитора; 12. Адреса аудитора; 13. Дата звіту аудитора.

В результаті даного порівняння можна стверджувати що структура аудиторського звіту зазнала суттєвих змін. Так, перший розділ «Вступний параграф» було замінено на «Думку аудитора». Даний розділ поєднав інформацію яка містилася в розділі «Вступний параграф» та «Аудиторська думка», що подавалися у формі аудиторського висновку. Таке поєднання передбачає відображення інформації про суб'єкт господарювання, фінансова

звітність якого підлягала аудиту, назву кожного фінансового звіту, що входили до складу звітності підприємства, посилання на примітки до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик та дату або період, за який складено кожен фінансовий звіт.

Проте, в залежності від думки яку висловлює аудитор, назва даного розділу може бути змінена на: «Думка із застереженням», «Негативна думка» чи «Відмова від висловлення думки». Розглянемо детальніше вимоги щодо визначення думки аудитора та назви розділу (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Критерії модифікації аудиторської думки

Характер питання, що призводить до модифікації аудиторської думки	Судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу чи	
	Суттєвий, проте не всеохоплюючий	Суттєвий та всеохоплюючий
Фінансова звітність містить	Думка із застереженням	Негативна думка
Неможливість отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі	Думка із застереженням	Відмова від висловлення думки

Наступною особливістю є доповнення аудиторського звіту новим розділом – «Основа для думки», який забезпечує важливий контекст для розуміння думки аудитора. Внаслідок цього МСА (2016-2017 рр.) та Закон № 2258-VIII від 21.12.2017 р вимагають, щоб даний розділ наводився у звіті аудитора відразу за розділом «Думка» та розкривав такі позиції:

- твердження про те що аудит було проведено у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту;
- посилання на розділ у звіті аудитора, який висвітлює інформацію про відповідальність аудитора;
- інформацію про те, що аудитор не залежить від суб'єкта господарювання відповідно до встановлених до аудиту етичних вимог;

- твердження, що аудиторські докази є достатніми та прийнятними для використання їх при висловленні думки аудитора.

Оскільки існує тісний взаємозв'язок між розділами «Думка» та «Основа для думки», то в залежності від типу думки яка розкривалася аудитором заголовок «Основа для думки», повинен бути замінений на «Основа для думки із застереженням», «Основа для негативної думки» або «Основа для відмови від висловлення думки».

Важливою особливістю нового аудиторського звіту є поява розділу «Безперервність діяльності», якому приділяється додаткова увага. Так, у МСА 2016-2017 років було переглянуто 570 стандарт «Безперервність діяльності», який містить інформацію про розширену аудиторську звітність щодо припущення про безперервність діяльності підприємства. При цьому якщо інформація про неспроможність підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі належно розкрита у фінансовій звітності, то аудитор висловлює не модифіковану думку і в своєму звіті формує окремий розділ «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності». Якщо ж інформація про неспроможність підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі не розкрита належно у фінансовій звітності підприємства-клієнта, то аудитор висловлює думку із застереженням або негативну думку та відображає її у розділі «Основа для думки із застереженням (негативної думки)». При цьому аудитор зазначає, що суттєва невизначеність може поставити під сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність.

Якщо фінансова звітність, що складена управлінським персоналом з використанням припущення про безперервність діяльності, за судженням аудитора, не є прийнятною та доцільною, то аудитор повинен висловити негативну думку.

Звіт аудитора має включати окремий розділ із заголовком «Інша інформація», в якому аудитор ознайомлюється з іншою не фінансовою інформацією, яка входить до складу річного звіту суб'єкта господарювання.

Інша інформація – це інформація яка підсумовує, деталізує та підтверджує суми чи інші елементи фінансової звітності. Проте така інформація може висвітлювати і існування суттєвого викривлення, що вплине на довіру аудитора до фінансової звітності та призведе до змін у його звіті. Такі суттєві викривлення впливають на економічні рішення користувачів аудиторських звітів, що і зумовило появу даного розділу. Даний розділ має містити такі позиції:

- твердження про відповідальність управлінського персоналу за подання іншої інформації. До такої інформації належить Звіт про управління, який управлінський персонал зобов'язаний подавати разом з фінансовою звітністю;
- опис відповідальності аудитора, яка стосується ознайомлення, розгляду та звітування щодо іншої інформації;
- твердження, в якому описана неспроможність зміни чи корегування суттєвого викривлення іншої інформації, якщо аудитор дійшов до такого висновку.

Розділи аудиторського звіту «Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями за фінансову звітність» та «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» не зазнали суттєвих змін.

Ще однією важливою відмінністю аудиторського звіту від висновку є наявність окремого розділу «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів». У деяких юрисдикціях аудитор може мати додаткову відповідальність за звітування з інших питань, яка б доповнювала відповідальність аудитора відповідно до МСА. Наприклад, аудитору необхідно висловити думку щодо таких питань, як належність якості облікових регістрів і записів, заходів внутрішнього контролю щодо фінансового звітування чи іншої інформації. Тому стандарти аудиту конкретної установи часто містять пояснення додаткової відповідальності аудитора.

Розділ «Основні відомості про суб'єкта аудиторської діяльності, що провів аудит», також є новим. Він передбачає відображення інформації щодо найменування суб'єкта аудиторської діяльності, місцезнаходження та інформацію щодо включення до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Для підприємств, що становлять суспільний інтерес, законом передбачено формування аудиторського звіту за аналогічною структурою як і для підприємств, що підлягають обов'язковому аудиту. Проте зазначено, що такий звіт повинен містити додаткову інформацію:

- повну назву органу, який призначив суб'єкта аудиторської діяльності для проведення аудиту;
- дата призначення суб'єкта аудиторської діяльності та тривалість виконання аудиторської перевірки без перерв(не враховуючи повторні призначення);
- аудиторські оцінки, щодо опису та оцінки ризиків суттєвого викривлення інформації у фінансовій звітності, що перевіряється; чітке посилання на відповідну статтю у фінансовій звітності (для кожного опису та оцінки ризику); стислий опис заходів аудитора щодо зменшення та запобігання таких ризиків;
- основні застереження пов'язані з наявними ризиками викривлення інформації;
- ключові питання аудиту - питання, які за професійним судженням аудитора, були найбільш важливими при аудиті фінансової звітності за поточний період.

Ключові питання аудиту обираються аудитором на основі відносної значущості та рівня оціненого ризику. До таких питань доцільно відносити: питання, які вимагають значної уваги від аудитора, або навіть проведення консультацій зі спеціалістами в певній сфері; питання, щодо яких існує найбільший ризик надання недостовірних даних; складні питання які потребують серйозної оцінки з боку керівництва або кваліфікованого

бухгалтерського розрахунку. Дану інформацію доцільно подати в окремому розділі під назвою «Ключові питання аудиту», який слідуватиме за розділом «Основа для думки», і містить:

пояснення ефективності аудиту при виявленні порушень, зокрема тих, що стосуються шахрайства;

- підтвердження того, що аудиторський звіт узгоджується з додатковим звітом для аудиторської комісії;

- твердження про ненадання послуг, заборонених законом, та незалежність ключового партнера з аудиту та суб'єкта аудиту від юридичної особи при проведенні аудиту;

- інформація про інші надані аудитором або суб'єктом аудиторської діяльності юридичній особі або контрольованим нею суб'єктам господарювання послуги, крім послуг з обов'язкового аудиту, що не розкриті у звіті про управління або у фінансовій звітності;

- пояснення щодо обсягу аудиту та властивих для аудиту обмежень;

Слід зазначити, що окрім аудиторського звіту суб'єкт аудиторської діяльності, який проводив аудит, повинен подати:

1. додатковий звіт для аудиторського комітету. У даному звіті мають місце:

- твердження про незалежність, ім'я керівника групи аудиторів, яка проводила аудит, інформацію про співпрацю аудиторів та посадових осіб органу управління, інформацію про недоліки системи внутрішнього контролю підприємства, інформацію про виявлені факти або обґрунтовані підозри порушення законодавства.

- звіт для органів нагляду, в якому повинна бути надана інформація про порушення законодавства з питань, що належать до компетенції органу нагляду; суттєву загрозу або сумніви щодо можливості підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі; відмову від висловлення думки або надання негативної чи модифікованої думки.

2. звіт про прозорість, що включає:

- опис організаційно-правової структури та структури власності аудиторської фірми;
- опис структури управління аудиторської фірми;
- опис системи внутрішнього контролю якості та твердження органу управління або наглядового органу про її ефективність;
- інформацію про дату останнього зовнішньої перевірки системи контролю якості;
- перелік підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися послуги з обов'язкового аудиту в попередньому фінансовому році;
- інформацію про безперервне навчання аудиторів;
- відомості про принцип оплати праці ключових партнерів.
- опис політики ротації ключових партнерів з аудиту та аудиторів, залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту.

Даний звіт публікується на веб-сторінці суб'єкта аудиторської діяльності і залишається доступним на цьому сайті щонайменше сім років з дня його оприлюднення.

3.3. Комп'ютерний аудит в Україні в контексті вимог європейського законодавства

У сучасному світі людство досягло високих технологічних меж. На сьогоднішній день немає жодної організації, де б не використовувались електронні обчислювальні техніки і технології. Майже щодня випускаються нові партії цифрових пристроїв. Таким чином, бухгалтерський облік досяг свого піку у своєму розвитку, що призвело до його автоматизації, основною позицією якої було ведення електронного обліку та реєстрація господарських операцій в бухгалтерських програмних продуктах.

Сучасні ділові люди не уявляють своєї роботи без використання технічних засобів, а більшість бухгалтерів - без автоматизованого обліку. У цьому аспекті система аудиту переживає реформу з точки зору більш відповідної якості аудитора як суб'єкта господарювання, який повинен мати доступ до найбільш конфіденційної інформації про діяльність суб'єкта господарювання.

З кожним роком фізична праця все частіше витісняється з ділової документації та ведення бізнесу, що призводить до часткового зменшення кількості працівників. Кожен вид діяльності досяг нового рівня вдосконалення в результаті впровадження комп'ютерних технологій у його функціональні можливості. Незалежний аудит не є винятком.

Інтеграція України до Європейського Союзу є важливим питанням сьогодні, і це вимагає наближення національного законодавства до вимог міжнародного, включаючи незалежний аудит. Проведення реформи аудиторської діяльності в Україні є необхідним кроком на шляху підвищення якості аудиторських послуг, що, у свою чергу, має призвести до вдосконалення аудиту та підвищення довіри до фінансової звітності українських підприємств у світовому економічному просторі.

Тому актуальними є питання автоматизації аудиторських процедур, впровадження комп'ютерних аналітичних та бухгалтерських систем, зберігання документів в електронному вигляді.

В контексті вимог європейського законодавства кількість компаній, які підлягають обов'язковому щорічному аудиту фінансової звітності в Україні, збільшиться, а отже, збільшуються вимоги до якості послуг, що надаються аудиторськими фірмами.

Оскільки більшість підприємств використовують автоматизований облік, складають звіти в електронному вигляді, для раціонального використання ресурсів аудиторської фірми доцільно проводити аудит використання комп'ютерних технологій. Однак на сучасному ринку аудиторських програмних продуктів в Україні цей вид інформаційного забезпечення практично відсутній.

Це пов'язано з невеликою кількістю програм аудиту та їх недосконалістю, тому для вдосконалення було б доречним використовувати сучасні інформаційні технології та спеціально розроблені ефективні програмні продукти для аудиту.

Угода про асоціацію між Україною, з одного боку, та Європейським Союзом, з іншої передбачає співпрацю сторін щодо впровадження на національному рівні відповідних міжнародних стандартів та поступове наближення до законодавства ЄС у галузі бухгалтерського обліку та аудиту і зосередження своєї діяльності на обміні інформацією та досвідом щодо існуючих систем та відповідних інновацій у цих сферах.

Обмін досвідом з Європейським Союзом суттєво підвищить рейтинг країни, її інвестиційну привабливість та довіру до українських підприємств, що визначає актуальність теми дослідження.

Застосування інформаційних технологій в аудиті розглядалося вітчизняними і зарубіжними вченими, такими як Г.Г. Боднар та В. С. Хопвуд. Вони зазначили, що комп'ютерний аудит - це процес використання інформаційних технологій в аудиті.

Більшість даних, які аудитори повинні оцінити, вже є електронними, і нерационально перетворювати електронні дані у паперовий формат виключно для цілей аудиту. Переваги дослідників полягали в тому, що робочі документи на комп'ютері, як правило, чіткіші та послідовніші, а аналізований результат є більш точним, що зменшує час, витрачений на роботу в офісі, і дає більшу незалежність від персоналу стосовно інформаційних систем.

Аудит в комп'ютерному середовищі базується на Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг 2016-2017 року. Стандарт 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» стверджує, що завдяки властивій послідовності обробки інформаційних технологій аудиторські докази автоматизованих заходів контролю додатків розглядаються разом із аудиторськими доказами ефективності загальних заходів контролю суб'єкта господарювання. (зокрема, заходи контролю за змінами) також можуть визначити суттєве збільшення результативності [58].

Інформаційні системи комп'ютерного аудиту - це середовище комп'ютерних програм, тісно пов'язаних з обліком, аудитом та управлінням, за умови використання комп'ютера будь-якого типу чи розміру в процесі обробки фінансової інформації, що має значення для перевірки аудиту, незалежно від того, чи програмний продукт або комп'ютером користується остання або третя сторона (аудитор) [40, с. 69]. Основним елементом використання комп'ютерних технологій при аудиті є використання програмних продуктів.

Р. Ю. Овчарик проаналізував програми та визначив найбільш використовувані у вітчизняній практиці, зазначивши їх переваги та недоліки (табл. 3.9). Використання комп'ютерних програм повинно базуватись на особливостях діяльності українських підприємств та організацій, а саме: наявність у штаті бухгалтерів з великим досвідом роботи, але малим досвідом роботи з комп'ютером, швидка зміна законодавства яка не синхронізується з обліковими програма.

Таблиця 3.9

Аналіз ринку комп'ютерних програм для проведення аудиту

№ п/п	Назва комп'ютерної програми	Переваги та недоліки прикладної комп'ютерної програми
1	2	3
1	ІТ Аудит: Аудитор	Переваги: продукт можна використовувати при внутрішньому аудиті компанії, включаючи фінансовий аудит. Недоліки: відсутній прямий зв'язок із змінами в законодавстві, зокрема у податковому обліку.
2	Експрес Аудит: ПРОФ	Переваги: автоматичне заповнення типових форм та шаблонів звітних документів; розрахунок рівня суттєвості, розрахунок ключових показників для аналізу, орієнтація на регіональну та галузеву специфіку; постійне оновлення методичної частини та формування на їх основі програми аудиту; витяг з нормативних документів з коментарем. Недоліки: залежність від авторської розробки; незмінена структура або формат шаблону, який можна придбати за додаткові кошти; редагування лише кожного конкретного документа; не можна додавати власні розділи; немає алгоритмів розрахунку, а дані вводяться вручну.
3	Audit System / 2tm Deloitte a№ed Touch Tho- matsu	Переваги: стандартний інтерфейс та фоновий режим; робота над проектом як в команді, так і індивідуально; сумісність з іншими програмними продуктами та налаштування. Недоліки: вітчизняним аудиторським фірмам потрібно розробити окремий модуль на основі національної системи бухгалтерського обліку.
4	Audit Expert	Переваги: формування порівняльних даних для вирішення аналітичних задач; отримання ключових фінансових показників; проведення порівняльного загальногалузевого аналізу та аналізу з компаніями-конкурентами. Недоліки: переважно придатний для економічного аналізу та порівняння показників та визначення співвідношень.

5	Аудит-Майстер «ДАСО» «Аудит- Інформ»	<p>Переваги: дозволяє використовувати власну методологію; ведення картотеки предметів; пошук деталей; функція контролю у разі повторного огляду клієнта; дослідження роботи аудиторів.</p> <p>Недоліки: якщо компанія перевіряється повторно, у файлі формується новий запис; обсяг вибірки та ризик аудиту не визначаються.</p>
6	Audit №ЕТ	<p>Переваги: максимальна відповідність системи методології, прийнятій аудиторською фірмою; робота у віддаленому режимі та оперативна квитанція в центральному офісі; чітке розмежування прав доступу працівників до інформації; відповідність різним версіям.</p> <p>Для малих, середніх та великих аудиторських фірм із поєднанням внутрішнього та зовнішнього аудиту; можливість графічного представлення проекту аудиту (часу та послідовності); автоматизація процесу аудиту та діяльності аудиторської фірми.</p> <p>Недоліки: програма є виключно мережевою системою і вимагає обов'язкової установки сервера, полягає в відсутності класифікатора помилок та нормативної бази.</p>
7	SAP AG TER 10	<p>Переваги: чудова функціональність; інтеграція всіх бізнес-процесів підприємства; модульний принцип побудови, оскільки дозволяє ізольовано використовувати окремі компоненти систем або їх комбінації, якщо це необхідно з точки зору виробничих та економічних умов; розроблена система звітності, в якій кожна операція підпадає під різні типи звітності; незалежність товару від конкретної галузі; відкритість, можливість створювати власні програмні продукти в системному середовищі; підтримка різних мов; доступ до системи реєструється відповідно до прав користувача; сучасні технологічні підходи, засновані на архітектурі клієнт-сервер; система налаштовується за допомогою доступних користувачеві засобів.</p> <p>Недоліки: призначений в основному для автоматизації управління (управління) компанією. Блоки об'єктів автоматизації не взаємопов'язані</p>

Дані у наведеній вище таблиці свідчать про недосконалість цих програмних продуктів. Можна сказати, що при проведенні аудиту з використанням однієї або декількох таких програм результати будуть мінімальними, оскільки виникають проблеми з правильним використанням обраного програмного забезпечення або наявністю необхідного програмного забезпечення для аудиту бухгалтерських записів щодо всіх господарських операцій.

Однак слід мати на увазі, що незалежний аудит повинен керуватися новим Законом України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні" [47]. Відповідно до Закону розширено Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, який є публічною базою даних, що публікується та оновлюється в Інтернеті на веб-сайті Аудиторської палати України. Реєстр містить інформацію про аудиторів та суб'єкти аудиторської діяльності, згруповану за розділом обслуговування.

- 1) аудитори;
- 2) суб'єкти аудиторської діяльності;
- 3) суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити аудит фінансової звітності;
- 4) суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Під комп'ютерним аудитом слід розуміти високий рівень автоматизації аудиторських послуг, який характеризується: використанням новітніх інформаційних технологій як основного інструменту в процесі підготовки та проведення аудитів в комп'ютерній інформаційній системі; аудиторський підхід, який оцінює надійність середовища комп'ютерної інформаційної системи як основу для висновків про надійність фінансової звітності. Визначаючи сутність та зміни традиційних методів та організації під час аудиту в комп'ютерній інформаційній системі, слід розуміти, що впровадження сучасних інформаційних технологій спричиняє докорінні зміни

в процедурах збору та обробки бухгалтерської інформації та бухгалтерського обліку в цілому [53].

Припустимо, що аудитор має завдання перевірити всі бухгалтерські операції на підприємстві за період з 1 січня по 31 грудня минулого року. Всі бізнес-процеси проходили в повністю автоматизованому середовищі, оскільки суб'єкт господарювання веде бухгалтерський облік у програмі «1С: Бухгалтерія». Для цього аудитору потрібно витратити тривалий проміжок часу, щоб узгодити всі документи, сформовані в бухгалтерській програмі. При проведенні такої перевірки виникне багато незручностей як для компанії, так і для аудитора.

Домінування комп'ютерних технологій визначає такі особливості комп'ютерного аудиту:

- завдання аудиту змінюються завдяки дослідженням ефективності та надійності інформаційної системи;
- до об'єкта перевірки додаються елементи автоматизованої інформаційної системи, які визначають надійність роботи, а також якість сформованої інформації;
- проведення аудиту в комп'ютерній інформаційній системі вимагає активного використання комп'ютеризованих методів аудиту;
- необхідно враховувати, що процес аудиту в сучасних умовах комп'ютерної обробки даних неможливий без вивчення надійності автоматизованої інформаційної системи;
- поширення інформаційних технологій аудиту призводить до повної або часткової автоматизації аудиторів [10, с. 140].

Отже, існує потреба в оптимальному рішенні для зменшення витрат робочого часу та використання такого високоякісного програмного забезпечення, за допомогою якого можна було б автоматично перевіряти бухгалтерське програмне забезпечення. Потреба цієї програми полягає у виконанні комплексу дій, які вона повинна забезпечити [54]:

- перевірка не тільки програми "1С: Бухгалтерія", а й будь-якої іншої бухгалтерської програми, незалежно від форми власності та організаційно-правової форми управління замовника;

- виявлення помилок та розбіжностей господарських операцій суб'єкта господарювання, відображених у програмі;

- забезпечення зниженого ризику арифметичних помилок;

- виявлення порушень податкового законодавства;

- перевірка взаємопов'язаних показників усіх форм звітності, що використовуються підприємством.

Також доцільно вбудувати такі функції в програмний продукт:

- після введення всіх даних про компанію (розмір, масштаб, вид діяльності, кількість працівників тощо) програма автоматично формує графік та план аудиту;

- після введення даних про об'єкт перевірки програма автоматично видає рекомендовану робочу документацію для перевірки;

- шляхом внесення до бази даних інформації про господарські операції підприємства із бухгалтерської програми, що використовується суб'єктом господарювання в аудиторському автоматизованому продукті, програма визначить та покаже усі неточності та помилки в операціях.

Як результат, аудитор зміг би перевірити всі господарські операції, відображені в бухгалтерській програмі, одним чи двома кліками. Йому довелося б лише дослідити походження невідповідності бухгалтерських даних.

Однак для проведення аудиту в комп'ютерному середовищі аудитор повинен мати додаткові знання в галузі економічних систем обробки інформації та практичний досвід роботи з різними системами бухгалтерського обліку та спеціальними інформаційними системами аудиту. Через різноманітність та складність комп'ютерних технологій аудитор вже не може бути першокласним фахівцем з бухгалтерського обліку, тому що має скоріше за все повинен бути програмістом. Якщо аудитор не має достатніх знань, він

зобов'язаний залучити експерта в галузі інформаційних технологій. Але навіть у цьому випадку аудитор повинен володіти достатніми знаннями комп'ютерної системи клієнта в цілому, щоб належним чином планувати, регулювати та контролювати роботу експерта, зберігаючи при цьому провідні позиції. Слід розуміти, що експерт оцінює систему обробки, а аудитор - достовірність інформації, що міститься у звітах, сформованих цією системою [60, с. 231].

В. Ю. Фабіанська та А. М. Бельдій вважають, що Аудиторська палата України повинна залучити організацію, яка спеціалізується на розробці програмного забезпечення для забезпечення процесу перевірки, оскільки цей процес є досить інноваційним та вимагає значних фінансових вкладень. Аудиторська палата України повинна врахувати, що для розробки необхідні висококваліфіковані програмісти, обладнання та технології, участь фахівців, які мають знання та досвід в автоматизованому обліку, знають типи, структуру та застосування різних бухгалтерських програм.

Основною метою створення аудиторського програмного забезпечення - це його універсальність. Відповідно, ця розробка повинна мати своє власне ім'я.

Головною перевагою такої програми має стати скопійована база даних бухгалтерського програмного забезпечення компанії і можливість її внесення до розробленого програмного продукту, де відбуватиметься процес верифікації. Такий процес протягом короткого періоду буде висвітлювати всі помилки, невідповідність даних бухгалтерського обліку та інші спотворення.

На основі роботи, яка буде виконуватись в спеціальній програмі, аудитор повинен дослідити виявлені помилки, визначити походження цих помилок (шахрайство, ненавмисна помилка, викривлення даних), зробити відповідні висновки, звітувати та надавати компанії рекомендації щодо виправлення недоліків.

Однак професійне судження аудитора є важливим при оцінці цих помилок та їх суттєвості, важливою характеристикою яких є його

обґрунтованість, оскільки будь-який висновок аудитора, зроблений як на проміжному етапі, так і на етапі підведення підсумків, є результатом застосування навичок та досвіду в контексті вимог аудиторських стандартів, бухгалтерського обліку та професійної етики для формування типу аудиторської думки [57, с. 75].

Якщо такий програмний продукт буде розроблений, це принесе значний успіх аудиторським фірмам, які ним користуватимуться [58].

Групі розробників-аудиторів також потрібно буде постійно працювати над оновленнями програми, вносити зміни відповідно до законодавства, розробляти оновлення для існуючих та нових версій бухгалтерського програмного забезпечення. Програма повинна бути пов'язана з податковим законодавством, зокрема постійними змінами (оновлення повинні здійснюватися автоматично через Інтернет).

Важливо мати на увазі, що існує низка проблем із використанням комп'ютерних технологій та технік при аудиті:

- недостатньо розвинений аудиторський ринок через недосконалість законодавства та необізнаність суб'єктів господарювання у проведенні обов'язкового щорічного аудиту;
- низький рівень знань користувачів комп'ютерів;
- різна галузева приналежність суб'єктів господарювання;
- постійні зміни в законодавстві.

Програма буде новою, тому розробникам потрібно розробити методи роботи в середовищі із програмним продуктом та запровадити спеціальні навчальні курси.

Однією з головних переваг розробки програми буде якість аудиторських послуг – це створення аудиторською фірмою (аудитором) такого інформаційного продукту (аудиторського звіту), який відповідає вимогам професійних стандартів, законодавчим та нормативним вимогам, що регулюють аудит та здатні задовольнити потреби користувачів [59, с. 134].

Виходячи з усього вищесказаного, ми схематично зобразимо дії щодо розробки програмного продукту (рис. 3.3).

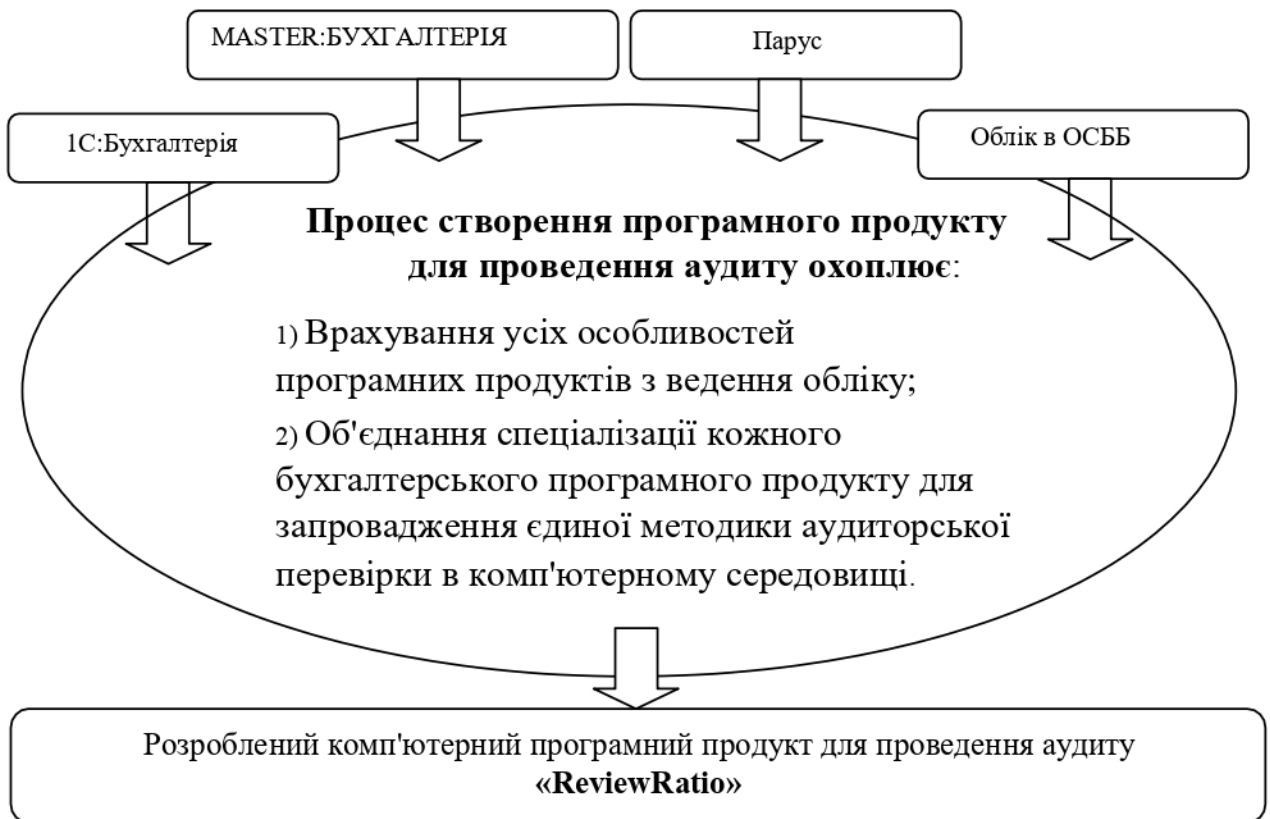


Рис. 3.3. Дії щодо розробки програмного продукту для автоматизації аудиту

При аудиторській перевірці за допомогою спеціального програмного забезпечення аудитор також визначає окремі процедури, які наведені в схемі (рис. 3.4).

Відповідно до Регламенту ЄС № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради про конкретні вимоги стосовно обов'язкового аудиту від 16 квітня 2014 року, законодавство Європейського Союзу вимагає підтвердження фінансової звітності, яка включає звітність кредитних установ, річну фінансову звітність або консолідовану фінансову звітність, страхових компаній, емітентів цінних паперів, що мають доступ до обігу на регульованому ринку, платіжних установ, пайових фондів, установ, що здійснюють операції з електронними грошима і фондів альтернативного інвестування, аудитом, виконаним однією

або кількома особами, які мають право виконувати такі аудиторські перевірки відповідно до законодавства Європейського Союзу [50].



Рис. 3.4. Процедури, визначені аудитором за допомогою спеціального програмного забезпечення [21, с. 213].

В Директиві Європейського Парламенту і Ради 2006/43/ЄС від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС, і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС [50] зазначається інформація про перевірку професійної компетентності, яка гарантує необхідний рівень теоретичних знань суб'єктів обов'язкового аудиту та їх здатність застосовувати ці знання на практиці. Одним із пунктів цього іспиту є перевірка теоретичних знань з інформаційних технологій та комп'ютерних систем, що мають відношення до аудиту.

Таким чином, вимоги в Україні до незалежного аудиту суттєво переплітаються з європейським законодавством, яке є доступним та зрозумілим. Прийняття нового Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [47] - ще один крок у наближенні національного законодавства до європейських вимог, оскільки він містить правило про сертифікацію аудиторів, ідентичне правилам Регламенту [50].

Висновки до розділу 3

Досліджуючи практику ведення діяльності аудиторської фірми відображено приклад розрахунку мінімальної вартості людини-години при виконанні завдання з обов'язкового (або ініціативного) аудиту з врахуванням мінімальної місячної заробітної плати на 2020 рік із змінами та поправками. Узагальнено методи оцінки ринку аудиторських послуг, а саме: загальнонаукові, економіко-статистичні та евристичні з детальною їх характеристикою та особливостями застосування. Методологія оцінки ринку аудиторських послуг також повинні окреслити основні принципи та правила ринку.

В результаті проведеного дослідження встановлено, що до ключових змін, які відбулися на шляху до гармонізації національного законодавства з питань подання та формування аудиторського звіту до європейських стандартів слід віднести: приведення норм національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу; виокремлення ще одного звіту для підприємств, що становлять суспільний інтерес; обґрунтування необхідності висвітлення інформації про безперервність діяльності, оскільки має значний вплив на інформації висвітлену у Звіті; зміна структури аудиторського звіту; змінено

термін оприлюднення фінансової звітності та аудиторського звіту для підприємств, що становлять суспільний інтерес.

У майбутньому важливо розробити та впровадити програмний продукт Review Ratio, оскільки його використання дозволить аудиторам значно покращити якість аудиторських послуг, прискорити роботу аудитора, одночасно досягаючи більш точного виявлення розбіжностей, тоді як ризик аудиту буде прийнятний. Українські аудитори повинні усвідомлювати, що впровадження таких інформаційних технологій у їх діяльність дасть можливість вийти на новий просунутий рівень, який принесе конкурентну перевагу у боротьбі на внутрішньому та міжнародному ринках аудиторських послуг.

ВИСНОВКИ

1. Ретроспективний аналіз етапів розвитку аудиту в контексті модернізації системи фінансового контролю спрямований на формування інституційних основ державного аудиту як механізму модернізації державного управління в Україні. Історичний досвід формування аудиторських систем чітко підтверджує тезу про їх тісний зв'язок із системою державного управління, особливості діючої системи контролю та завдання, що ставляться змінами в соціально-економічній системі тощо.
2. Хоча є деякі проблеми, подальше вдосконалення національного аудиту має значні перспективи для його розвитку, а саме: підвищення якості аудиту та підвищення довіри громадськості до професії аудитора завдяки успішному впровадженню директив ЄС; вихід вітчизняних аудиторських фірм на європейські ринки; підвищення міжнародного авторитету України шляхом впровадження Директив; збільшення прогресу економічних та правових відносин та демократизація публічної сфери. Подальший розвиток сприятиме позитивним змінам у бізнесі, тому важливо враховувати досвід зарубіжних країн, щоб успішно вдосконалити аудиторську діяльність в Україні.
3. Розвиток ринку аудиторських послуг характеризується значними змінами внаслідок впровадження Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Реалізація цього закону дозволить гармонізувати національне законодавство у сфері аудиту фінансової звітності та аудиторської діяльності із законодавством Європейського Союзу у відповідній галузі, сприятиме розвитку аудиторської діяльності в Україні, а також підвищить інвестиційну привабливість національної економіки. Динаміка ринку аудиторських послуг протягом останніх семи років характеризується зменшенням кількості аудиторів та аудиторських фірм. Кількість сертифікованих аудиторів до 2015 року значно зменшувалась, від 2017 року їх кількість в невеликій кількості зростає,

проте не досягнула початкового рівня 2014 р. Аналогічно кількість аудиторських фірм від 2014 року значно зменшилась, а протягом останніх трьох років залишається приблизно незмінною. Аналізуючи географічне розміщення, найбільша концентрація аудиторських фірм спостерігається саме в м. Київ.

4. Згідно з впровадженням нового Закону України змінилась модель врегулювання та нагляду за аудиторською діяльністю, яка показує інший підхід, тобто здебільшого переважає державна законодавча ініціатива. Таким чином усі суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду, для якого в Україні сформувався Орган суспільного нагляду. Він складається з Ради нагляду та Інспекції із забезпечення якості. Відтак, зміна регулювання аудиторської діяльності зумовлює необхідність вдосконалення загалом системи аудиту, що характеризується доопрацюванням нормативно-правової бази до сьогоденного дня.
5. На сучасному етапі економічного розвитку важливо знайти механізми забезпечення якості аудиту, аудиторських послуг та розвитку аудиторського ринку, оскільки ці суб'єкти визначають, насамперед, економічний розвиток та підвищують конкурентоспроможність як внутрішнього, так і суб'єкти аудиторської діяльності. З іншого боку, стан та розвиток аудиту якості фінансової звітності та якості аудиторських послуг взаємопов'язані. Таким чином, аналіз нормативної бази у галузі контролю якості послуг, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності, дозволив сформулювати інституційні аспекти забезпечення якості аудиторської діяльності та встановити функціональні особливості відповідних установ. Перспективним напрямом подальших досліджень є розробка методів аудиту для оцінки ризику зниження якості фінансової звітності.
6. Використання аудиторських інструментів та відповідних аналітичних процедур аудиторами та суб'єктами аудиторської діяльності в цілому при

наданні аудиторських послуг є фундаментальною основою для забезпечення та розробки організаційних та методологічних основ аудиту якості фінансової звітності. У свою чергу, необхідно оцінити сучасну якість аудиторських послуг аудиторами та суб'єктами аудиторської діяльності в Україні з метою виявлення проблем та пошуку шляхів вдосконалення організації, аудиту фінансової звітності та підвищення ефективності результатів цих процедур контролю.

7. Покращений кваліфікаційний рівень аудиторів впливає в майбутньому на якість надання послуг. Тому збільшення вимог до аудиторів сприятиме підвищенню якості послуг і, відповідно, збільшенню довіри до аудиторських фірм серед населення. Адаптація національного законодавства в частині атестації аудиторів до міжнародних стандартів аудиту позитивно впливатиме на вітчизняні аудиторську діяльність. Адже зарубіжний досвід свідчить про більш ефективну модель надання якісних аудиторських послуг.
8. Загалом тенденції розвитку аудиту можна описати як диверсифікацію аудиторських послуг із поступовим збільшенням їх обсягу та вартості. З метою формування науково-теоретичної основи оцінки ринку аудиторських послуг систематизовано методи та принципи оцінки ринку аудиторських послуг, застосування яких дозволяє сформулювати ключові підходи до розрахунку відповідних показників оцінки. Перспективами подальших досліджень є вивчення та розробка методологічних принципів розрахунку кількісних показників для оцінки ринку аудиторських послуг.
9. В результаті проведеного дослідження встановлено, що до ключових змін, які відбулися на шляху до гармонізації національного законодавства з питань подання та формування аудиторського звіту до європейських стандартів слід віднести: приведення норм національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу; виокремлення ще одного звіту для підприємств, що становлять суспільний інтерес; обґрунтування необхідності висвітлення

інформації про безперервність діяльності, оскільки має значний вплив на інформації висвітлену у Звіті; зміна структури аудиторського звіту; змінено термін оприлюднення фінансової звітності та аудиторського звіту для підприємств, що становлять суспільний інтерес.

10. На основі вивчення принципів аудиту з використанням комп'ютерних технологій та відповідних програмних продуктів українське та європейське законодавство узагальнило можливий варіант розробки нового вдосконаленого програмного забезпечення, що дозволило б значно скоротити час аудиту, покращити якість результатів з точки зору автоматизований облік, дозволив виявити потенційні невідповідності даних бухгалтерського обліку, що, відповідно, покращує якість аудиторського звіту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Bodnar G. H., Hopwood W. S. Accounting Information Systems. 2013. № 11th. 543 p. URL: <https://www.twirpx.com/file/2268679/>
2. ISSAI 100. Fundamental Principles of Public-Sector Auditing / INTOSAI Professional Standards Committee (2013). URL: <http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf>.
3. Power Michael. The Audit Society: Rituals of Verification. 2nd edn. Oxford: Oxford University Press, 1999. 200 p.
4. The Lima Declaration (ISSAI 1). Approved at IXth Congress of InTOSAI, Lima/Peru 1977; INTOSAI Professional Standards Committee URL: http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf.
5. Аудит Монтгомери / пер. С. М. Бычкова; ред. пер. Я. В. Соколов. М. : Аудит : ЮНИТИ, 1997. 542 с
6. Бандура В., Кузів Д., Мелех В. Проблеми та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток соціально-економічних систем в гео-економічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування» 11- 12 травня 2017 р. (ТНТУ ім. І. Пулюя, м. Тернопіль), 2017. С.47-49.
7. Борисова Ю. Ю. Історико-правовий аналіз становлення аудиту. *Часопис Київського університету права*. 2015. №3. С. 387-390.
8. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 2-е вид., перероб. та доп. Житомир : ПП Рута, 2002. 672 с.
9. Гавриловський О. С., Гавриловська Л. М. Регулювання аудиту в країнах ЄС та перспективи його розвитку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Вип. 15. Ч. 1. С. 68–71.

10. Гаркуша С. А., Довжик О. О. Комп'ютерний аудит в системі аналізу бухгалтерської інформації. Економічний аналіз. 2014. Т. 15(2). С. 136-141. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2014_15\(2\)](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2014_15(2)) 20
11. Голяш І. Д. Тенденції розвитку аудиту: ретроспективний погляд та проєкція на майбутнє. Науковий вісник Херсонського університету. 2016. Вип. 17, ч. 1. С. 130–133.
12. Гуцаленко Л.В. Аудит в Україні: розвиток, проблеми та шляхи їх вирішення. *Інноваційна економіка*. 2011. № 20. С. 97—101.
13. Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика. Кіровоград : ІМЕкс-ЛТД, 2006. 324 с.
14. Дерев'яно С. І., Кузик Н. П., Олійник С. О. Аудит: навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2016. 380 с.
15. Директива 2014/56/ЄС Європейського парламенту та Ради від 16 квітня 2014р. URL: <http://www.apu.com.ua/attachments/article/762/Direktiva%202014-56-EU.pdf>.
16. Директива Європейського Парламенту та Ради 2006/43/ЄС від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС, і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844
17. Долбнева Д. В. Сучасний стан і напрями удосконалення аудиторської діяльності в умовах європейської інтеграції України та застосування міжнародних стандартів. *Економіка та держава*. 2018. № 2. С. 72–76.
18. Дорош Н. І. Розвиток аудиторської діяльності в Україні в умовах євроінтеграційних процесів. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2015. 10(175). С. 17–23.

19. ЄС закликає Київ невідкладно ввести в дію реформу аудиторської діяльності. 2018 URL: <https://www.pravda.com.ua/news/2018/01/16/7168489/>
20. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2018 рік. URL: <https://www.apu.com.ua/2019/06/27>
21. Ільїна С. Б. Основи аудиту: Навчальний посібник. К.: Кондор, 2009. 378 с.
22. Йосипович М. Виклики та перспективи розвитку аудиту в Україні. *Фінансовий простір*. 2015. №3(19). С. 185-190.
23. Касич А. О., Гноєва І. М. Розвиток ринку аудиторських послуг в Україні. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 1. С. 76–80.
24. Касич А.О., Гноєва І. М. Особливості розвитку аудиторських послуг в Україні та концептуальні підходи до їх класифікації. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2010. № 4 (54). С. 94-98.
25. Кашперська А.І. Сучасний стан та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні. *Економіка і суспільство*. 2018. № 19. С. 1272-1280. URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/19_ukr/190.pdf
26. Куреза Т. В. Правові аспекти укладення договору на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг. *Аудитор України*. 2009. № 13–14. С. 60–62.
27. Кучеренко Г. Аудит по-новому: що змінилося. 2018. URL: <https://blog.liga.net/user/gkucherenko/article/31216>
28. Лучко М. Р., Адамик О. В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті: навчальний посібник. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 252 с.
29. Лучко М. Р., Пилипчук Н. М. Контроль якості внутрішнього аудиту підприємств в умовах євроінтеграційних процесів. *Бізнес Інформ*, 2015. № 7. С. 229–234.
30. Максимова В. Ф., Слободяник Ю. Б. Сутність державного аудиту. *Бізнесінформ*. № 11. 2013. С. 319–323.

31. Матеріали семінару аудиторів «Сучасні зміни в аудиторській діяльності України». – Миколаїв: РВСАУ, травень 2018 р.
32. Медвідь С.В. Тенденції розвитку та проблеми вітчизняного ринку аудиторських послуг. URL: <http://www.sibs.uabs.edu.ua>.
33. Мельник О. П. Аудиторська діяльність та аудит за новим законодавством і напрями їхнього вдосконалення. *Ірпінський юридичний часопис*. 2019. Вип. 1. С. 115-122
34. Мельничук Б. В. Еволюція сутності аудиту Економіка АПК. 2011. № 12. С. 49-57.
35. Михайленко О. Г. Зарубіжний досвід формування системи контролю якості аудиторських послуг. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2011. Вип. 20 (2).С. 180–186.
36. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Вид. 2015 р. Ч. 1,2: пер. з англ. Київ: Міжнар. Федерація бухгалтерів: Аудит. Палата України, 2016. 1249 с.
37. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Вид. 2016-2017 року. URL: <https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>
38. Мулик Я. І. Організація обліку та аудиту витрат на збут підприємства: стан та напрями вдосконалення. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 16. С. 884—888.
39. Мултанівська Т. В. Аудит в схемах та таблицях : навч. посіб. Харків: ІНЖЕК, 2011. 394 с.
40. Овчарик Р. Ю. Аудит на базі комп'ютерних програм: продуктивність, рентабельність та тенденції розвитку. Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: Економічні науки. 2017. № 1. 68-72. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie_2017_1_12

41. Олійник Є.В. Аудит в Україні: виклики та перспективи впровадження Директив ЄС. Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції: збірник матеріалів X Міжнар. наук.-прак. конф. (24 листопада 2017 р.; м. Київ) Київ : ННЦ «ІАЕ», 2017. С. 202-206.
42. Павленова К.О. Сучасні проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні. URL: http://www.rusnauka.com/23_D_2009/Economics/49916.doc.htm
43. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія. Київ : КНЕУ, 2003. 260 с.
44. Платонова І.А. Проблеми та перспективи аудиту в Україні. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. № 4 (49). 2011. С. 337-341.
45. Порядок проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг: Наказ Міністерства фінансів України 29 серпня 2019 року. № 362. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1026-19>
46. Про аудиторську діяльність : Закон України №3126-XII від 22.04.1993 (в редакції з 1.05.2016) URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
47. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-V111. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2258-19>
48. Прохорова Л. І., Юхименко Є. С. Аналіз сучасного стану та проблеми реформування і розвитку аудиторської діяльності в Україні на основі міжнародного досвіду. *Молодий вчений*. 2019. № 6 (2). С. 205—210. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2019_6\(2\)_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2019_6(2)_14)
49. Пчелянська Г. Б., Маркова Т. Д., Дойчева К. С. Особливості аудиту в комп'ютерному середовищі. *Економіка харчової промисловості*. 2016. Т. 8, Вып. 3. С. 46–51. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/echp_2016_8_3_8

50. Регламент (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради про конкретні вимоги стосовно обов'язкового аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання від 16 квітня 2014 року. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/normatyvni-akty-shchodo-rehuliuвання-audytorskoi-dіialnosti?category=reformy-ministerstva-finansiv&subcategory=Audit+reform+in+Ukraine>
51. Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. Аудиторська палата України. URL: <https://www.apu.com.ua/audytory/>
52. Рудницький В. С., Гончарук Я. А.. Аудит : навчальний посібник. Київ : Знання, 2007. 443 с.
53. Саченко С. І. Комп'ютеризація аудиту: теорія та практичні рішення. *Інноваційна економіка*, 2015. № 1. С. 250-256
54. Саченко С. І. Комп'ютеризований внутрішній аудит: оцінка вихідної бази та алгоритмізація. *Глобальні та національні проблеми економіки*, 2015. Випуск 7. С. 884-887
55. Соболев В. М., Слюніна Т. Л., Розіт Т. В. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні. *Бізнес Інформ*. 2013. № 11. С. 324—328. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2013_11_55
56. Томчук О. В., Здирко Н. Г. Сучасний стан і тенденції розвитку аудиторської діяльності в Україні. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 4. С. 32—42.
57. Томчук О. В., Фабіянська В. Ю. Застосування професійного судження аудитора в контексті розвитку міжнародних стандартів аудиту. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 1. С. 68-81.
58. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами- членами, з іншої сторони, що набрала чинність 1.09.2017. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011

59. Фабіянська В. Ю. Система контролю якості аудиторських фірм України як основа їх сталого розвитку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 4. С. 132-143.
60. Ходаківська Л. О. Організація проведення аудиту за допомогою комп'ютерних інформаційних систем. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*, 2017. Вип. 1 (4). Т. 3. С. 230-238.
61. Хоменко М. М. Сучасні тенденції розвитку аудиторської діяльності в Україні. *Економічний вісник*. 2016. №3. С. 113-119.
62. Черешнюк О. М. Стратегічний аналіз інноваційної діяльності промислових підприємств. Проблеми обліку, контролю та аналізу в економіці на сучасному етапі: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. Одеса: ГО «Центр економічних досліджень та розвитку, 2014. С. 70-72.
63. Черешнюк О. М., Панасюк В. М., Саченко С. І. Особливості внутрішнього аудиту реалізації послуг готельного господарства. *Економіка та суспільство*, 2017. № 10. С. 803-810.
64. Шалімова Н. С. Системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю: світовий досвід та шляхи його використання в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. Т. 2. № 2. С. 173-177.
65. Шевченко І. О., Липницька М. В. Сутність та розвиток аудиту в євроінтеграційних умовах. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Вип. 38–2. С. 142–147.
66. Шульга С. В. Напрями удосконалення регулювання аудиторської діяльності в контексті глобальних змін. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2019. №3. С. 67-75.
67. Шульга С. В. Оцінка стану та тенденцій розвитку ринку аудиторських послуг: розвиток методології. *Агросвіт*, 2019. № 15. С.

68. Шульга С. В. Теоретичні аспекти класифікації аудиторських послуг в умовах законодавчих новацій. *Економіка та держава*. 2019. № 7. С. 63-68
69. Ярова Л.Г. Сучасний стан та перспективи розвитку аудиторських послуг в Україні. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"*. 2019. №3. URL: https://doi.org/10.25313/2520_2294201934823

Додатки

Додаток А

Кількість аудиторів станом на жовтень 2020 р. згідно географічного розташування

Область	Кількість аудиторів
м. Київ	431
Київська обл.	22
Вінницька обл.	17
Волинська обл.	9
Дніпропетровська обл.	47
Донецька обл.	16
Житомирська обл.	14
Закарпатська обл.	10
Запорізька обл.	30
Івано-Франківська обл.	11
Кіровоградська обл.	9
Луганська обл.	6
Львівська обл.	45
Одеська обл.	47
Полтавська обл.	16
Рівненська обл.	13
Сумська обл.	11
Тернопільська обл.	5
Харківська обл.	66
Херсонська обл.	10
Хмельницька обл.	11
Черкаська обл.	15
Чернівецька обл.	7
Чернігівська обл.	11

Додаток Б

Компетенції комісії з атестації

- 1) організація розробки та подання на схвалення до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю проектів Порядку складання іспитів, Порядку проходження стажування, Порядку безперервного професійного навчання аудиторів, Порядку зарахування теоретичних знань, інших нормативно-правових актів з питань атестації та професійного навчання аудиторів;
- 2) затвердження програм іспитів для кандидатів в аудитори в обсязі, не меншому ніж обсяги навчальних програм вищих навчальних закладів IV рівня акредитації;
- 3) організація проведення іспитів;
- 4) затвердження результатів іспитів;
- 5) прийняття рішень про зарахування іспиту у випадках, передбачених цим Законом;
- 6) розгляд апеляцій на результати іспитів;
- 7) акредитація незалежних центрів оцінювання, центрів з підготовки екзаменаційних завдань та призначення осіб з перевірки екзаменаційних робіт;
- 8) формування вимог до юридичних осіб, що можуть проводити безперервне професійне навчання аудиторів;
- 9) прийняття рішення про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності.

Додаток В

Відомості про аудитора у Реєстрі Аудиторської палати України

- 1) прізвище, ім'я та по батькові аудитора;
- 2) номер реєстрації у Реєстрі;
- 3) номери реєстрації у публічних реєстрах аудиторів інших країн (за наявності) із зазначенням країни та найменування органу реєстрації;
- 4) дата та номер рішення комісії з атестації про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності або номер сертифіката аудитора, отриманого до дати введення в дію цього Закону;
- 5) контактна інформація аудитора (номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки за наявності);
- 6) найменування та реєстраційні номери суб'єктів аудиторської діяльності, у складі яких аудитор здійснює аудиторську діяльність або з якими його пов'язують відносини партнерства, участі тощо, та контактна інформація (місцезнаходження, номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки цих суб'єктів).