

ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра фінансового контролю та аудиту

Кваліфікаційна робота на тему:

Сучасний стан та проблеми ринку аудиторських послуг в Україні

**Виконав: студент групи ГИРАК А.М.**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП .....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1.</b>	<b>6</b>
1.1. Історія розвитку аудиту та аудиторських послуг і їх значення для економічного розвитку .....	6
1.2. Нормативно-правові основи розвитку аудиторських послуг в Україні .....	13
<b>Висновок до розділу 1 .....</b>	<b>23</b>
<b>РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ</b>	<b>24</b>
2.1. Аналіз мережі надавачів аудиторських послуг .....	24
2.2. Аналіз обсягу, структури та якості аудиторських послуг .....	32
2.3. Аналіз результатів надання аудиторських послуг ...	40
<b>Висновок до розділу 2 .....</b>	<b>45</b>
<b>РОЗДІЛ 3 ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ .....</b>	<b>48</b>
3.1. Удосконалення якості аудиторських послуг, як основа їх розвитку .....	48
3.3. Напрямки розвитку ринку аудиторських послуг .....	56
<b>Висновок до розділу 3 .....</b>	<b>63</b>
<b>ВИСНОВОК .....</b>	<b>65</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ .....</b>	<b>59</b>
<b>ДОДАТКИ .....</b>	<b>78</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Діяльність на ринку в сучасних умовах конкуренції вимагає забезпечення високої якості аудиторських послуг. Замовники потребують, щоб оплачені ними рахунки аудиторських фірм були максимально ефективними з позиції отриманого результату. Такий результат забезпечується саме якістю інформації, яка знаходиться у аудиторських звітах. Відповідно, окрім звичайного виконання завдання з підтвердження звітності (як обов'язкової умови її подачі та оприлюднення для великих фірм) та спеціального замовлення аудиту від інших суб'єктів для внутрішніх цілей і потреб, аудит має забезпечувати більш раціональні запити. Останні, зокрема, передбачають надання інформації для управління і раціоналізації діяльності, підвищення її результативності. Для цього результати аудиту мають бути високоінформативними, правдивими, зрозумілими, придатними до використання з метою покращання діяльності, підвищення її ефективності й прибутковості.

З огляду на це саме якість є найвагомим атрибутом аудиторських послуг, а отже вона й сприяє розширенню їх ринку. Проте попри це, є інші, не менш важливі умови розвитку ринку цих послуг. Головним результатом цього, безумовно, є підвищення ефективності як самого аудиту, так і тих суб'єктів, яких він стосується. Таким чином розвиток ринку аудиторських послуг має важливе значення для національної економіки, а отже обрана тема дослідження має сенс і актуальність.

В науці та практиці є багато опублікованих наукових праць, присвячених ринку аудиторських послуг. Зокрема, вклад у розвиток аудиту внесли вчені та аудитори-практики М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, З. В. Гуцайлюк, Г., Н. І. Дорош, А. Г. Жиліна, В. П. Загородній, Я. Д. Крупка, А. М. Кузьмінський, М. В. Кужельний, М. Р. Лучко, О. А. Петрик, М. С. Пушкар, В. С. Рудницький, В. Я. Савченко, В. В. Сопко, Б. Ф. Усач й інші.

Дописувачі-дослідники в своїх працях висвітлюють питання організації та методики аудиту, стану аудиторської діяльності, напрями розширення аудиторських послуг, фактори негативного та позитивного впливу на їх ринок, а також існуючі проблеми розвитку аудиторської діяльності.

Але нараз низка проблемних аспектів залишилася не вирішеною. Це й підтверджує потребу в здійсненні досліджень ринку аудиторських послуг і вказує на актуальність теми роботи.

**Цілі і завдання дослідження.** Метою виконання дослідження і написання кваліфікаційної роботи є встановлення закономірностей та проблем розвитку ринку аудиторських послуг і розробка шляхів їх використання для оптимізаційних цілей і подолання негативних явищ.

Для досягнення такої мети було сформовано перелік завдань, які належить виконати в процесі дослідження:

- Здійснити дослідження історії розвитку аудиту та аудиторських послуг і їх значення для економічного розвитку;
- Проаналізувати нормативно-правові основи розвитку аудиторських послуг в Україні;
- Провести аналіз мережі надавачів аудиторських послуг;
- Здійснити оцінку й аналіз обсягу, структури та якості аудиторських послуг;
- Реалізувати аналіз результатів надання аудиторських послуг
- Встановити можливості удосконалення якості аудиторських послуг, як основа їх розвитку;
- Окреслити напрями розвитку аудиторських послуг і обґрунтування їх перспектив.

*Об'єктом* дослідження є ринок аудиторських послуг і процеси в ньому в сучасних умовах.

*Предметом* дослідження визначено організаційні, нормативні, й прикладні аспекти розвитку ринку аудиторських послуг в сучасних кризових умовах.

**Методологія і методика дослідження.** При написанні роботи застосовано спеціальні і загальні методи дослідження. Зокрема, історичний, метод, хронологічний підхід, аналіз і узагальнення скористано для дослідження питання становлення та розвитку ринку аудиторських послуг і їх нормативно-правового забезпечення. Аналіз, статистичні методи, узагальнення та синтез, а також частково моделювання, табличні й графічні методи застосовано щодо аналізу мережі надавачів аудиторських послуг, оцінки й аналізу обсягу, структури та якості аудиторських послуг, а також результатів їх надання. Моделювання використано для встановити можливості удосконалення якості аудиторських послуг і окреслення напрямів їхнього розвитку й обґрунтування перспектив.

**Апробація роботи.** Найбільш вагомими результатами дослідження були апробовані й оприлюднені у вигляді тез на наукових конференціях які проходили в м. Тернопіль.

**Інформаційна база дослідження.** База, що буда використана при написанні кваліфікаційної роботи включає в себе нормативні та інші офіційні акти й документи України, публікації, монографії, підручники і посібники за темою роботи, дані статистичних органів, досліджуваного суб'єкта господарювання, відомчі інструкції, документи, Інтернет-ресурси.

**Структура роботи.** Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури та додатків. Робота викладена на 68 сторінках і містить 9 таблиць, 12 рисунків.

## РОЗДІЛ 1. ЗАСАДИ РОЗВИТКУ РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

### 1.1. Історія розвитку аудиту та аудиторських послуг і їх значення для економічного розвитку

Глобалізація, технічний прогрес, ускладнення бізнесу, посилення конкуренції, що є невід’ємними рисами сучасної ринкової економіки, породили підвищений інтерес до аудиторських послуг. В Україні такі послуги стали можливими після набуття державою незалежності в 1991 році і пройшли складний еволюційний процес, направлений на постійне вдосконалення послуг із надання гарантій і консультацій для підтримки підприємства в досягненні його цілей. Ключовим ефективним моментом вдосконалення аудиту стала його стандартизація на основі врахування вимог міжнародних стандартів, в результаті якого підвищилась прозорість та зрозумілість інформації наданої суб’єктом господарювання.

Розмірковуючи про сутність аудиту, слід почати з походження слова аудит і його початкового значення. Вважається, що: «Слово аудит походить від латинського слова „auditio”, який означає слухати, чути, а також новини, чутки» [22]. Термін аудитор перекладається як слухач, учень. Окрім цього: «Аналізуючи значення терміна аудит у латино-українському словнику, варто звернути увагу на термін "audio". Аудіо означає слухати, бути уважним, вчитися» [22].

Але корені зародження сучасного аудиту сягають сивої давнини. Звичайно це не був аудит в класичному розумінні, адже його риси були далекі від рис і характеристики дійсного аудиту. Але передісторія важлива для розуміння сутності поняття аудиту.

То ж його витоки сягають Стародавнього Риму, де офіційні заяви правителя передавалися підлеглими гінцями. Щоб переконатись, що підлеглі правильно зрозуміли повідомлення, їх супроводжували так звані аудиторі.

Їхнім завданням було перевірити, чи добре передаються відомості (повідомлення), а потім відзвітуватись про це про правителю. Таким чином, первісне значення терміну аудит означало слухання, перевірка правильності передання повідомлень.

Таким чином і єгиптяни, і греки, і римляни ще у третьому тисячолітті до нашої ери застосовували діяльність, пов'язану з контролем рахівництва у своїх володіннях. До прикладу, стверджується, що: «в Греції так званими урядовими аудиторами проводились перевірки всіх документів посадових осіб по закінченню їх повноважень, а контроль за доходами й витратами здійснювався Народними Зборами. У Римській імперії контрольні функції були покладені на кураторів, прокураторів, квесторів, які інспектували державних бухгалтерів на їх посадах» [27, с. 50].

Саме ця епоха дала початок процесу виокремлення облікових і контрольних функцій і появи терміну «аудитор». Його позиціонували як авторитетну й обізнану особу із великим досвідом роботи та неупередженим підходом до викриття помилок, фактів шахрайства та обманів.

Період до XII ст. н. е. не характеризувався особливим прогресом в розвитку аудиту, поновлення інтересу до нього припадає на середньовіччя.

Ривком в еволюції аудиту стало в XIII ст. державне визнання аудиту і видання в зв'язку з цим у 1285 р. першого у світі законодавчого указу, який регламентував аудиторську діяльність і започаткував становлення незалежного аудиту в сьогоденному його розумінні.

Після розпаду Римської імперії внаслідок швидкого розвитку торгівлі аудит продовжував розвиватися у Венеції, Флоренції, Генуї і був в основному сконцентрований на контролі правильності ведення обліку, а у Великобританії та Франції на сплаті податків, акумулюванні і витрачання державних коштів.

У XVI ст. сталися історичні події, які в значній мірі позначилися на бурхливому розвитку аудиту. Однією з них було: «збільшення обсягу

товарів, капіталу, робочої сили в загальносвітовому масштабі, пов'язаних з відкриттям Америки, а також поява трактату Луки Пачоллі «Про рахунки і записи», який заклав основи сучасного бухгалтерського обліку. Вагомим досягненням того часу стало визнання на державному рівні необхідності проведення незалежного аналізу рахунків малих і великих підприємств» [10, с.34 ].

Аудит почали розглядати не лише як форму контролю, а і як професійну діяльність, а функції аудиторів переорієнтувались на проведення перевірки фінансових звітів. З прийняттям у 1844 році у Великобританії серії законів в сфері діяльності акціонерних компаній стало обов'язковим не рідше одного разу на рік здійснювати перевірки бухгалтерських рахунків та звітувати перед акціонерами спеціально уповноваженою особою–аудитором.

У 1862 р. в Англії був виданий закон «Про обов'язковий аудит», який дав початок створенню професійного аудиту. Одним із найважливіших факторів еволюції аудиту також було заснування 1941 році Інституту внутрішніх ревізорів, з головною штаб-квартирою в Флориді. Ця організація через кілька років з моменту свого заснування досягла величезного прогресу, зміцнюючи свою позицію в цьому процесі. Шляхом заснування нового журналу – «Внутрішній ревізор» відбувалось інформування суспільства про існування і розвиток внутрішнього аудиту. Асоціація існує і сьогодні, сприяючи розвитку професійних інтересів внутрішніх аудиторів шляхом організації конференцій та наукових зустрічей.

Фаза бурхливого економічного зростання, що: «супроводжувалася створенням корпорацій, також посприяла підвищенню ролі аудиту в суспільстві, а поступовий відхід власників від безпосереднього управління компанією і власністю став передумовою подальшого його розвитку і створення інститутів професійних бухгалтерів і аудиторів» [10, с. 79]. В останні десятиріччя ХІХ ст. аудит став самостійною професією, що дало поштовх до створення та розвитку окремого суспільного інституту й



інституцій, які його представляють і регулюють. В середині ХХ ст. аудит переважно був спрямований на перевірку документації, підтвердженні облікових записів і правильності формування фінансовій звітності. Згодом незалежні аудиторі почали більше уваги приділяти внутрішньому контролю та консультативній діяльності.

Кінець ХХ ст. став періодом процесів гармонізації й інтернаціоналізації аудиту, формуванням міжнародних професійних бухгалтерських організацій, зокрема, Міжнародної федерації бухгалтерів у 1977 році, яка розробила Кодекс етики професійних бухгалтерів і Міжнародні стандарти аудиту.

На цей період припадає значне поширення аудиту в більшості європейських країн, а також його виникнення в Україні. Активний розвиток аудиту в Україні почався після здобуття незалежності. Необхідність аудиту в нашій державі спричинена кардинальними змінами в економіці, пов'язаними з ринковими перетвореннями.

Варто відмітити, що досвід аудиторської діяльності в Україні порівняно з іншими європейськими країнами досить незначний і вимірюється декількома десятиліттями, проте кожен рік привносив щось нове до теорії та практики аудиту і піднімав престижність аудиторської професії в суспільстві.

В розвитку національного аудиту виділяють чотири періоди: «зародження (1987–1989 рр.); становлення (1989–1992 рр.); юридичне становлення(1993–2001 рр.); сучасний аудит (2007–по теперішній час)» [36, с.432].

Період зародження аудиторської діяльності в Україні є досить символічним, оскільки будучи у складі СРСР контрольно-ревізійна діяльність в державі діяла за моделлю, нав'язаною централізовано з Москви, про що свідчить створення дочірньої господарсько-розрахункової фірми СРСР «Інаудит», яка була заснована відповідно до постанови Ради Міністрів СРСР і дістала назву «Інаудит-Україна». Ця інституція проводила аудиторські перевірки і надавала консалтингові послуги, а до її складу

увійшли колишні державні службовці контрольно-ревізійного управління Міністерства фінансів України.

Після проголошення незалежності перші аудиторські фірми в Україні здійснювали консультації з питань бухгалтерського обліку, правил оподаткування а також безпосереднє ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Офіційне запровадження обов'язкового аудиту відбулося в 1993 р. з прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність» і створення Аудиторської палати України (АПУ), яка функціонує як незалежний самостійний орган. В цьому ж році була створена Спілка аудиторів України (СПА), яка займається питаннями розвитку аудиторської діяльності в країні. Згодом, в результаті скасування обов'язкового проведення аудиту і фінансової кризи 1998 року суттєво зменшився попит на аудиторські послуги, але з іншого боку з'явився запит на фахівців в сфері оподаткування, обліку та регулювання підприємницької діяльності.

На подальший розвиток аудиторської діяльності в Україні мали вплив відкриття своїх ринків відповідно до вимог Світової організації торгівлі, прихід іноземних інвестицій, зокрема, банківського іноземного капіталу. Вагому роль зіграло прийняття в якості національних стандартів Міжнародних стандартів аудиту, що посприяло підвищенню якості аудиторських послуг, зростанню обсягу надання супутніх послуг консультування, аутсорсингу окремих бізнес-процесів.

Суть та призначення аудиту, засади його регламентації і регулювання, підходи до організації і здійснення аудиторських послуг формуються з врахуванням соціально-економічних особливостей, які притаманні кожній країні, визначення статусу аудитора, його відносин між державою, суб'єктами господарювання, кредитними, фінансовими інституціями; визначення прав та обов'язків аудитора, порядку набуття професійної кваліфікації тощо.

Аналізуючи різні підходи вчених економістів та практиків щодо визначення аудиту і суті аудиторських послуг, на нашу думку, аудит є незалежною експертизою фінансової звітності підприємств уповноваженими на те аудиторами з метою підтвердження її достовірності як для державних фіскальних органів так і власників. Інакше кажучи, аудит – це практичне сприяння керівництву й економічним службам підприємства у веденні справ і ефективному управлінні власними фінансами, налагодженні бухгалтерського і управлінського обліку.

Організація аудиторської діяльності в країні передбачає вирішення таких першочергових завдань, як визначення статусу аудитора в системі відносин між господарюючими суб'єктами, кредитно-фінансовими органами, державою; визначення прав та обов'язків аудитора у відносинах із замовниками і третіми сторонами; встановлення порядку набуття професійної кваліфікації та права займатись діяльністю у галузі аудиту, формування системи нормативно-правових актів в аудиторському середовищі.

У деяких компаніях законодавством передбачено обов'язкове проведення аудиту. До них насамперед належать середні і великі компанії, підприємства, що представляють суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, а також компанії, що видобувають корисні копалини загальнонаціонального значення. Незважаючи на те, що проведення фінансового аудиту не завжди є обов'язковим, інші – власники малого та середнього бізнесу – вирішуються на цей крок добровільно через те, що можуть отримати вигоду.

Як було згадано раніше, аудит має на меті дати об'єктивну оцінку документації та фінансового стану підприємства, здійснити перевірку процесів контролю, а також правил і процедур, які використовуються, наприклад, для забезпечення цілісності даних.

Найважливіші цілі, яких аудитор хоче досягти під час проведення аудиту, можуть включати: підтвердження достовірності та дійсності угод компанії; підвищення ефективності роботи компанії; вдосконалення процесів контролю; перевірка фінансових документів на їх вірогідність; аналіз вартості корпоративних активів і пасивів.

Другорядні (але не менш важливі) цілі, яким має служити аудит, включають, серед іншого, виявлення помилок в документообігу та в розрахунках з установами, такими як податкова служба чи установа соціального страхування. Якщо аудитор виявить таку помилку, він запропонує спосіб її виправлення найбільш вигідним для компанії способом і найменшим навантаженням на її бюджет. Другорядною метою аудиту фінансової звітності також є захист підприємця від можливого саботажу діяльності компанії чи навіть шахрайства, яке може йому дорого коштувати. У рамках аудиту також можна очікувати оцінку компанії, а точніше її акцій у разі необхідності їх забезпечення, виникнення спору або бажання їх продати.

Належним чином проведений аудит дає можливість визначення областей для покращення, процесів, які можна вдосконалити, щоб ефективніше управляти капіталом або документообігом. Це також дозволить визначити потенційні слабкі місця, які можуть загрожувати компанії в майбутньому, якщо не запобігти цьому заздалегідь. Хороші результати контролю також можна використати для стимулювання працівників, які сумлінно ставляться до своїх обов'язків і мотивування команди продовжувати працювати на тому ж рівні.

Дані, зібрані аудиторами, можуть підвищити авторитет компанії і представити її як надійну компанію, якій нема чого приховувати. Таке ставлення, безумовно, піде на користь навіть в очах потенційних інвесторів чи підрядників.

Таким чином, розвиток аудиту і поява аудиторських послуг були об'єктивною вимогою часу та економічного розвитку людства. Роль такого роду діяльності проявляється у забезпеченні підвищення якості, точності, правдивості даних, відображених щодо суб'єкта господарювання та його функціонування. Своєю чергою, це позитивно позначається не лише власне на самому суб'єкті в силу того, що його керівництво зобов'язане дотримуватися встановлених чинним законодавством вимог, а й у тому, що аудит дає підстави і сприяє формуванню певних удосконалюючих заходів, спрямованих на усунення прорахунків і недоліків у діяльності.

## **1.2. Нормативно-правові основи розвитку аудиторських послуг в Україні**

Як було згадано раніше, аудит є частиною системи фінансового контролю як самостійний фінансовий контроль поряд з іншими елементами: загальнодержавним фінансовим контролем, бюджетно-фінансовим контролем, відомчим фінансовим контролем та громадським контролем.

Оскільки результати аудиту є основою багатьох економічних рішень, він досить суворо регламентований у всіх країнах. У деяких із них, наприклад у Франції, держава втручається в цей процес, встановлюючи норми та стандарти аудиту, реєструючи аудиторів і аудиторські фірми та контролюючи їх діяльність. В інших країнах (США, Великобританія) цей процес регулюється державними професійними аудиторськими організаціями.

В Україні створення аудиту стало можливим після 1991 року, вслід набуття Україною незалежності, оскільки раніше контрольно-ревізійні функції виконувала тільки держава. Нормативне регулювання діяльності аудиторських організацій було здійснено лише в 1993 році у зв'язку з прийняттям в Україні Закону №3125- XII [43], який закріпив правові засади

проведення зовнішнього аудиту, спрямованого перш за все на створення системи незалежного контролю для захисту інтересів власника. На підставі цього нормативно-правового акту створено Аудиторську палату України, яка до цього часу функціонує як самостійний орган також Спілку аудиторів України для вирішення проблем розвитку аудиторської діяльності в країні.

Необхідність удосконалення законодавчого забезпечення контрольної діяльності в Україні була викликана тим, що положення, які зіграли важливу і своєчасну роль у встановленні контролю в країні, вже не в повній мірі відображали умови, що склалися в сфері контролю та ринку послуг, відстаючи від реальності в багатьох значущих позиціях. У зв'язку з цим Закон „Про аудиторську діяльність” втратив чинність з прийняттям 21 грудня 2017 року нового Закону України „Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, який суттєво реформував ринок аудиторських послуг в Україні з метою адаптації законодавства країни до вимог Європейського Союзу. До таких змін зокрема можна віднести:

1. «В результаті проведення аудиту фінансової звітності складатиметься аудиторський звіт, а не висновок, як було раніше. Разом з тим, закріплено основні вимоги щодо формування цього документу.

2. Встановлено новий порядок атестації аудиторів. Аудитором може бути фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність, має відповідний практичний досвід і включена до Реєстру аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності (далі - Реєстр), успішно склала іспит професійної компетентності, постійно проходить професійне навчання.

3. Введено єдиний Реєстр замість п'яти, що були раніше, який складається з чотирьох розділів у кожному з яких розміщується інформація за окремими категоріями суб'єктів аудиту.

4. Визначено обмеження щодо одночасного надання послуг з обов'язкового аудиту і супутніх не аудиторських послуг підприємствам, що

являють собою суспільний інтерес, уточнено їх перелік та граничну їх вартість.

5. Обмежено тривалість обов'язкового аудиту фінансової звітності терміном у 10 років.

6. Контроль аудиторської діяльності, здійснюватиметься не лише Аудиторською палатою України, а й спеціальним органом суспільного нагляду» [42].

Новим Законом також введено нові правила щодо контролю якості аудиторських послуг. Відтепер контроль здійснюватиметься окремо для аудиторських фірм, які перевіряють суб'єкти суспільного інтересу. Таким суб'єктом стає Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНАД).

Беручи до уваги систему нормативного регулювання контрольної діяльності в Україні, в першу чергу згадується Закон №3125- XII як нормативний акт, що встановлює правові основи контролю. Таким чином, стандарти аудиту та інші чинні нормативні акти тлумачать, уточнюють та доповнюють практично кожне положення цього закону. Так, рішенням Аудиторської палати України в кінці 1998 року були прийняті національні нормативи аудиту, розроблені відповідно до Міжнародних стандартів. Проте, починаючи з січня 2004 року Аудиторська палата України зобов'язала прийняти Міжнародні стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) як Національні стандарти аудиту. Власне, в рамках Ради МФБ як автономна структура діє Міжнародний комітет з аудиторської практики, який створює і видає Міжнародні стандарти аудиту. Крім того, виконуючи функцію нормативного регулювання аудиторської діяльності Аудиторська палата формує ряд документів (програм, положень, інструкцій), що доповнюють міжнародні стандарти, зокрема Положення Про сертифікацію аудиторів [47], Положення про Комісію Аудиторської палати України з контролю якості та професійної етики [45], Про постійне

удосконалення професійних знань аудиторів України [49], Положення про Комісію Аудиторської палати України з моніторингу та законодавчого регулювання аудиту [46], Про комісію з стандартів і практики аудиту Аудиторської палати України, Про комісію з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України [41], Методичні рекомендації аудиторам на випадок залучення їх до процесуальних дій в якості свідків, експертів або спеціалістів [28], Методичні рекомендації щодо розробки робочих програм постійного удосконалення професійних знань аудиторів [49], Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) [39] тощо.

Інтерпретують стандарти аудиту в теорії і практиці як фундаментальні правила діяльності, які повинні дотримуватися під час виконання аудиторських процедур незалежно від умов їх проведення. До таких насамперед належать: єдині вимоги до виконання і оформлення перевірок; аналізу й оцінки достовірності інформації; надання супутніх аудиторських послуг; підготовки результатів аудиту. Застосування стандартів гарантує певний рівень достовірності результатів таких перевірок. Методологічний аспект стандартів гарантує високу якість аудиторських перевірок, сприяє використанню у аудиторській діяльності нових наукових здобутків, допомагає користувачам у краще зрозуміти на чому полягає аудиторська перевірка, а аудитору налагодити переговорні процеси із замовником тощо. Усі стандарти аудиту мають однакову конструкцію, яка визначається чотирма розділами:

1. Загальні положення, які визначають мету, сферу застосування і обмеження.
2. Основні поняття і дефініції, що застосовуються в стандарті.
3. Сутність стандарту.
4. Дата впровадження стандарту.
5. Практичне застосування.



Крім міжнародних стандартів та нормативних актів АПУ, вагоме значення в регулюванні аудиторської діяльності приділяють внутрішньо-фірмовим стандартам аудиту, що розробляються конкретною аудиторською фірмою.

Вони є індивідуальними для кожної аудиторської фірми, визначаючи способи, принципи, методи і прийоми виконання аудиторських послуг, організації роботи аудиторів, контролю за виконанням.

Таким чином, сучасне нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні має багаторівневий характер як це показано на рисунку 1.1.



Рис. 1.1. Рівні нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні

Примітка. Узагальнено автором на основі [6, с.83]

Як уже зазначалось, в Україні аудиторська діяльність регулюється Аудиторською палатою України, яка складається з двадцяти членів, які делегуються по одному представнику з різних міністерств та 10 представників Спілки аудиторів України з відповідною кваліфікацією та

досвідом роботи не менше п'яти років, а також представники професійних установ і наукових організацій.

Найбільш чисельна професійна організація „Спілка аудиторів України” об'єднує сертифікованих аудиторів створена з метою сприяння розвитку аудиторської діяльності в Україні, зокрема що стосується методичного і методологічного забезпечення аудиторської діяльності, проведення процедури сертифікації, а також для захисту законних прав та інтересів її членів.

Крім того, діяльність САУ має безпосередній вплив на якість надання аудиторських послуг, через внесення на розгляд Аудиторською палатою проектів норм і стандартів аудиту. Таким чином, за основу регулювання аудиторської діяльності в Україні було взято англо-американську модель, особливістю якої є суттєвий вплив на процес регулювання діяльності ініціативи громадських професійних організацій.

Проте, на відміну від АПУ ця організація не може проводити контролю аудиторської діяльності в країні. Довший період АПУ залишалась єдиним органом регулювання аудиторської діяльності та контролю за якістю надання аудиторських послуг.

У відповідності до змін у чинному законодавстві про аудит 2018 року, система громадського контролю аудиторської діяльності в Україні складається з двох елементів:

- Аудиторської палати, до завдань якої входять в т.ч. встановлення стандартів аудиту та здійснення контролю за належним виконанням професії та дотриманням правил професійної етики аудиторів, дотримання аудиторськими фірмами чинних правових положень;

- Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, створеного з метою здійснення громадського нагляду за виконанням професії аудитора, діяльністю уповноважених осіб перевіряти фінансову звітність та

діяльність Аудиторської палати і є незалежним органом державного управління.

В рамках громадського контролю виділяють нагляд за державними аудиторами та аудиторськими фірмами, які здійснюють аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес. Безпосереднє керівництво цими суб'єктами здійснює ОСНАД. Інші організації знаходяться під прямим наглядом Аудиторської палати через Спостережну раду, зокрема Комісії з контролю якості. Головною відмінністю цих двох суб'єктів є правовий аспект їх діяльності. Аудиторська палата України не є регуляторним органом, а юридичною особою, яка здійснює професійне самоврядування аудиторської діяльності. Інший суб'єкт – Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю є юридичною особою публічного права. Структуру органів громадського нагляду за аудитом в Україні і їх функції наведено в рисунку 1.2.



Рис. 1.2. Структура органів громадського нагляду за сертифікованими аудиторами в Україні

Примітка. Узагальнено автором

Наведені вище суб'єкти аудиторської діяльності визначають та узагальнюють чинники якості аудиту фінансової звітності суб'єктів

суспільного інтересу та інших суб'єктів господарювання, реалізуючи закріплені за ними функціями, які представлені на рис. 1.3.