

Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансового контролю та аудиту

Ваврик Анна Володимирівна

ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ СВІТУ

Спеціальність 071 – облік і оподаткування
Освітньо-професійна програма «Аудит та
державний фінансовий контроль»

Кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Науковий керівник:

к.е.н., доц. С.І. Саченко

Тернопіль – ЗУНУ

2023

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	6
1.1. Економічна суть, завдання і функції аудиту.....	6
1.2. Види аудиту, його принципи та професійна етика.....	11
1.3. Організація контролю якості аудиторської діяльності у зарубіжних країнах на сучасному етапі.....	18
Висновки до розділу 1.....	22
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ СВІТУ	24
2.1. Організаційно-правові засади аудиту в країнах Європи.....	24
2.2. Організація аудиторської діяльності в США та Канаді.....	33
2.3. Основні аспекти організації аудиту в країнах Азіатсько-Тихоокеанського регіону.....	40
Висновки до розділу 2.....	49
РОЗДІЛ 3. ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ АУДИТ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ	51
3.1 Організація та правове регулювання аудиторської діяльності в Україні.....	51
3.2 Реалії та перспективи розвитку аудиту в Україні на основі зарубіжного досвіду.....	56
Висновки до розділу 3.....	61
ВИСНОВКИ	62
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	68

ВСТУП

Актуальність теми. Сьогодні ведення бізнесу в Україні здійснюється у складних умовах і зіштовхується з різноманітними проблемами і викликами воєнного часу. З погляду економічної безпеки, війна є викликом для суб'єктів господарювання та їхньої діяльності на предмет того, що необхідно змінювати умови функціонування та зберегти не лише територіальну цілісність від зовнішніх загроз, а й захищати власність і майно, які опинилось під загрозою неправомірного захоплення зловмисниками, а сама бізнес-одиниця – в умовах адаптації до змін бізнес-середовища, економічних загроз виникнення неплатоспроможності та банкрутства тощо. За таких умов професійний захист прав та інтересів інвесторів, власників (учасників) бізнесу набуває важливого значення, так як зросла ймовірність збільшення ризикових операцій та виникнення проблем в надзвичайних умовах. Відсутність в умовах невизначеності своєчасної та достовірної інформації про реальний майновий стан та результати діяльності створюють нові завдання та підвищення вимог до аудиторських послуг з метою забезпечення впевненості та достовірної оцінки фінансових показників для задоволення інформаційних інтересів власника та інших зацікавлених осіб. В світовій практиці забезпечення фахового супроводу та системно-управлінської оцінки фінансово-господарської діяльності здійснюють аудиторські фірми, які допомагають вчасно відреагувати на ситуацію та прийняти відповідні управлінські рішення. Тому важливим напрямом наукових досліджень є узагальнення зарубіжного досвіду організації аудиту в різних країнах світу та шляхом порівняльно-правового аналізу визначення перспектив розвитку аудиторської діяльності в Україні.

Проблемам організації аудиторської діяльності присвячені наукові праці таких вчених як А. А. Балан, Ф. Ф. Бутинець, Жук В. М., Т. А. Жукова, М. Р. Лучко, О. Р. Мазуренок, Є.В. Олійник, Є. Ю.Пархоменко, М. С. Пушкар, С. І. Саченко, В. Є. Слюсаренко, С. В. Шульга та ін. Вищеназвані економісти досліджують в своїх роботах теоретичні положення організації та діючої методики аудиту, пропонують вирішення сучасних проблем аудиторської

діяльності. Однак, більшість організаційних моментів, які розглядаються в цих роботах, залишаються без змін і потребують подальшого вивчення й обґрунтування з врахуванням зарубіжного досвіду, зокрема в частині змістового приросту об'єктів і функцій аудиту. Відтак, тема дослідження є актуальною і містить елемент новизни.

Метою дослідження є вивчення нормативної, інструктивної та наукової літератури в частині чинного порядку організації аудиту на основі зарубіжного досвіду, а саме обґрунтування економічного змісту поняття «аудит», його видів, завдань і принципів організації аудиторської діяльності в зарубіжних країнах світу.

Постановка завдання. Виходячи із поставленої мети, сформульовані такі завдання дослідження:

- розкрити економічну суть аудиту, його завдання та функції;
- узагальнити сучасні підходи щодо етичних принципів аудиторської діяльності;
- вивчити систему нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності в різних країнах світу та в Україні, а також застосування міжнародних стандартів в аудиті в контексті світової інтеграції;
- розглянути особливості організації незалежного аудиту в зарубіжних країнах;
- з'ясувати порядок організації незалежного аудиту в порівняльному контексті з іншими країнами світу;
- дати аналітичну оцінку перспектив та шляхів розвитку аудиторської діяльності в Україні як на регіональному, так і глобальному рівнях;
- обґрунтувати напрями підвищення ефективності організації аудиту.

Предметом дослідження в роботі є порядок організації аудиту в зарубіжних країнах світу.

Об'єктом дослідження виступають особливості організації аудиту в країнах Європи, в США та Канаді, а також в країнах Азійсько-Тихоокеанського регіону, що розглядаються в порівняльному аспекті між собою та з організацією аудиту в Україні.

Методи дослідження. У процесі написання кваліфікаційної роботи використовувались такі загальнонаукові та специфічні методи дослідження як абстрагування, порівняння, індукції та дедукції, аналізу та синтезу, узагальнення, моделювання, графічний, діалектичних методи тощо.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що в роботі узагальнено і критично проаналізовано основну наукову і методичну літературу з обраної теми дослідження, обґрунтовано особливості організації аудиту в зарубіжних країнах світу та запропоновано ряд пропозицій щодо перспектив розвитку та удосконалення організації аудиту в Україні на основі зарубіжного досвіду.

Практична значущість отриманих результатів визначається тим, що автором запропоновані рекомендації щодо покращення організації аудиту в Україні на основі проаналізованого зарубіжного досвіду, зроблено ряд пропозицій щодо реалій та перспектив розвитку аудиторської діяльності в зарубіжній та вітчизняній практиці, удосконалення діючої методики оцінки контролю якості аудиторської діяльності в зарубіжних країнах, узагальнення принципів організації проведення аудиту з використанням світових стандартів щодо аналітичних процедур в контексті світової інтеграції, розробки практичних рекомендацій на основі проведеного аналізу аудиторських послуг в країнах світу, а також зроблені відповідні висновки, які запропоновані та можуть бути застосовані в практиці аудиторських фірм.

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації. Дослідження апробовано та за результатами опубліковано в збірниках студентських тез кафедри фінансового контролю та аудиту.

Обсяг та структура дипломної роботи. Дипломна робота містить 76 сторінок, 4 таблиць, 9 рисунків, список літератури з 106 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Економічна суть, завдання і функції аудиту

Становлення аудиту як професії, яке обумовлене виникненням державного фінансового контролю, появою приватної власності та прагненням здійснювати контроль і перевірку капіталу власників з підтвердження аудитором (незалежним професіоналом) облікових даних та фінансової звітності щодо її повноти, достовірності та законності. Однак, визначним чинником для розвитку аудиторської діяльності та попиту на аудит стало реальне відокремлення власника (у просторі та в часі) від його власності та поява найманого менеджменту. Така ситуація характерна в контексті світової інтеграції, коли власник володіє активами (бізнесом) як у своїй країні, так і за кордонами, або ж здає власність в користування орендарям, або ж одержує гроші від інших власників як частку в капіталах тощо.

Економічна система і бізнес-структура окремого суб'єкта виконують законодавчо визначені та сформовані цільові функції, які реалізуються за допомогою ефективного дієвого управління. В свою чергу, однією з функцій управління є контроль, що забезпечує оцінювання функціонування конкретного об'єкта на відповідність прийнятим управлінським рішенням для досягнення поставленої мети. При класифікації форм контролю за метою і цільовою спрямованістю виділяють аудит.

Термін «аудит» має походження від латинського слова «audio» («той, що слухає», «слухач», «учень»). У середньовічній Європі аудитором називали службовця, який мав вислуховувати звіти посадових осіб з метою викриття фактів обману і шахрайства [13, с. 8]. Відтак, процес заслуховування власниками звітів щодо проведеної перевірки отримав назву аудит [81, с. 11].

Поступово виникли три теорії становлення професійного аудиту. «Теорія власника». Часті банкрутства та шахрайство управлінського персоналу робили фінансові вкладення дуже ризикованими. Тому власники (інвестори, акціонери)

бажали отримати думку незалежного, чесного та об'єктивного фахівця з обліку (контролю) «зі сторони», якому можна було б довіряти. «Теорія агентів». Виникали певні конфлікти інтересів між власником та найманим менеджментом (найманим агентом власника), причиною яких була невідповідність бажань власника реальним можливостям менеджменту. Тому був потрібен певний неупереджений третейський суддя. І нарешті «Теорія мотивації». Вона базується на припущенні, що найманий менеджмент, знаючи, що звітність буде перевірятися незалежним від нього професіоналом, матиме стимул для більш відповідального процесу ведення обліку та складання звітності, що оприлюднюється [67].

Аналіз економічних джерел показав багатоваріантність щодо визначення економічного змісту та трактування поняття «аудит». Відтак, перша група науковців під аудитом розуміє практичну діяльність. Зокрема, Р. Адамс зазначав: «аудит – це суто практична діяльність, тому не потрібно створювати його теорію» [85, с. 57]. На нашу думку, таке твердження занадто спрощеним, адже не визначає аудиторську діяльність як функцію і форму контролю, а лише визначає її організаційно-правову форму. Інша група науковців, зокрема Ф. Ф. Бутинець та його прихильники вважають, що «аудит є розділом науки про фінансовий контроль» [10, с. 16-26]. Однак, аудит має свій предмет, використовує як загальнонаукові, так і специфічні методи, робочі документи та стандарти, тому може вважатись відокремленою наукою з теоретичним підґрунтям. Виходячи з цього, групою таких науковців як Я.А. Гончарук, В. С. Рудницький [16], Г. В. Давидов [18], В. Є. Слюсаренко [81], сформувався думка про те, що аудит є самостійною наукою. При цьому В. Є. Слюсаренко дає визначення: «наука про аудит – це сукупність окремих складових усіх знань (практичних, емпіричних і теоретичних), накопичених у галузі аудиту, та визначена система їх, на основі якої виникає метод руху людського пізнання [81, с. 8]. Таким чином, сучасний підхід визначення змісту аудиту передбачає визнання теорії аудиту як системи наукового знання з створенням особливої організаційно-правової форми незалежного фінансового контролю – аудиторської діяльності.

На сучасному етапі аудит забезпечує захист фінансових і майнових інтересів власників (учасників) суб'єктів господарювання та виражає об'єктивну незалежну професійну думку (судження, висновок) про якість, повноту, достовірність та відповідність чинному законодавству представлених у звітності даних для зацікавлених користувачів інформації (рис. 1.1).

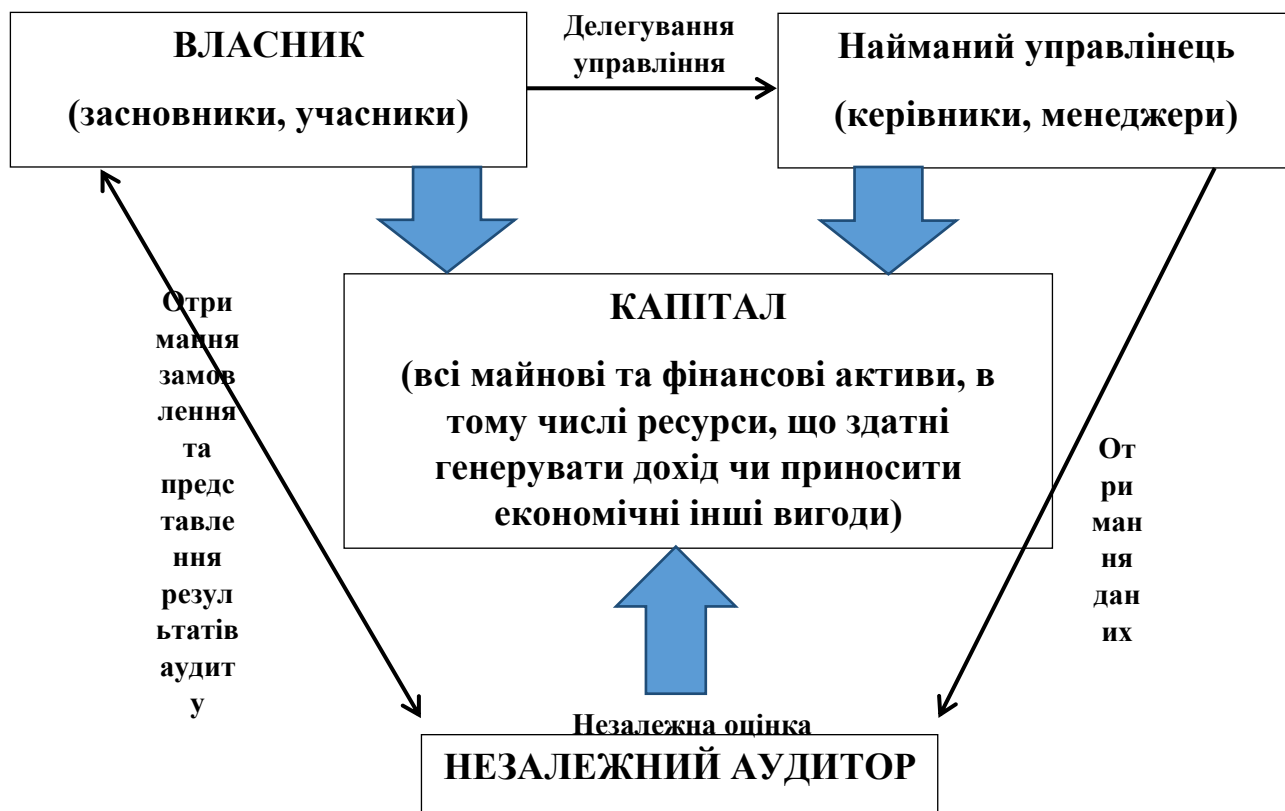


Рисунок 1.1. Суть та завдання аудиту

Таким чином, мета аудиту полягає в зменшенні рівня невизначеності щодо предмету аудиторської перевірки, який цікавить власників чи інших стейкхолдерів (інвесторів, державних регуляторів та ін.), шляхом отримання незалежної професійної оцінки (судження, висновку), що є достатньою для прийняття управлінських рішень.

Варто відзначити, що з розвитком ринкових відносин зріс попит на аудиторські послуги та розширився спектр предмету аудиту із бухгалтерської експертизи до аналізу фінансового стану з метою виявлення резервів підвищення ефективності діяльності, консультування в частині вирішення обліково-економічних, зокрема, податкових проблем та оптимізації оподаткування тощо.

Для того, щоб зробити ґрунтовне дослідження змісту аудиту та предмету аудиторської діяльності, необхідно визначити його цілі та функціональність. В контексті сьогоденних викликів у науковій літературі спостерігається процес означення нових завдань та функцій аудиту. Спостерігається тенденція збільшення позазвітних завдань і цілей аудиту через формування нових видів аудиторських послуг за Міжнародними стандартами аудиту (МСА) [45] та зі сторони Міжнародної федерації бухгалтерів. О. Ю. Редько, узагальнюючи сучасні підходи до визначення аудиту, стверджує, що: «предмет уваги аудиторів розширює класичні межі за фінансову звітність на загальну фінансову і нефінансову інформацію. Аудитори все частіше надають супутні послуги так званих спеціальних сфер» [66].

При вивченні предметно-функціональний зміст аудиту, В. М. Жук зазначає, що: «функція – це вищий вияв якісних властивостей «об'єкта» у певній системі суспільних відносин» [23]. Якщо розглядати визначення аудиту в Концептуальній основі якості аудиту, то спостерігається повна відповідність на означення його функціональності: «аудит – це діяльність в інтересах суспільства, яка повинна виконуватись відповідно кваліфікованими особами, які працюють в належному середовищі» [32]. Крім того, у п. 9 Кодексу етики професійних бухгалтерів [30] відзначено, що інститут аудиту несе відповідальність перед громадськістю.

У класичній теорії аудиту більше уваги приділяється сервісно-управлінській функціональності. Для розвитку функціональності в суспільних інтересах сучасності доцільно розглянути інституційну теорію аудиту (рис. 1.2), яка побудована на взаємодії функціональних потреб (зовнішніх викликів) і функціональних можливостях (внутрішніх можливостях).

Таким чином, представлена на рис. 1.2. модель предметно-функціонального розвитку аудиту демонструє його розвиток через функціональні можливості і затребуваність. Базою аудиту є її «класична» сервісно-оціночна затребуваність, яка направлена на забезпечення споживачів аудиту інформаційних, контрольних, безпекових функцій, і по мірі становлення

аудиту – розширюється консалтинговими, аналітичними, біхевіористичними й іншими функціями.

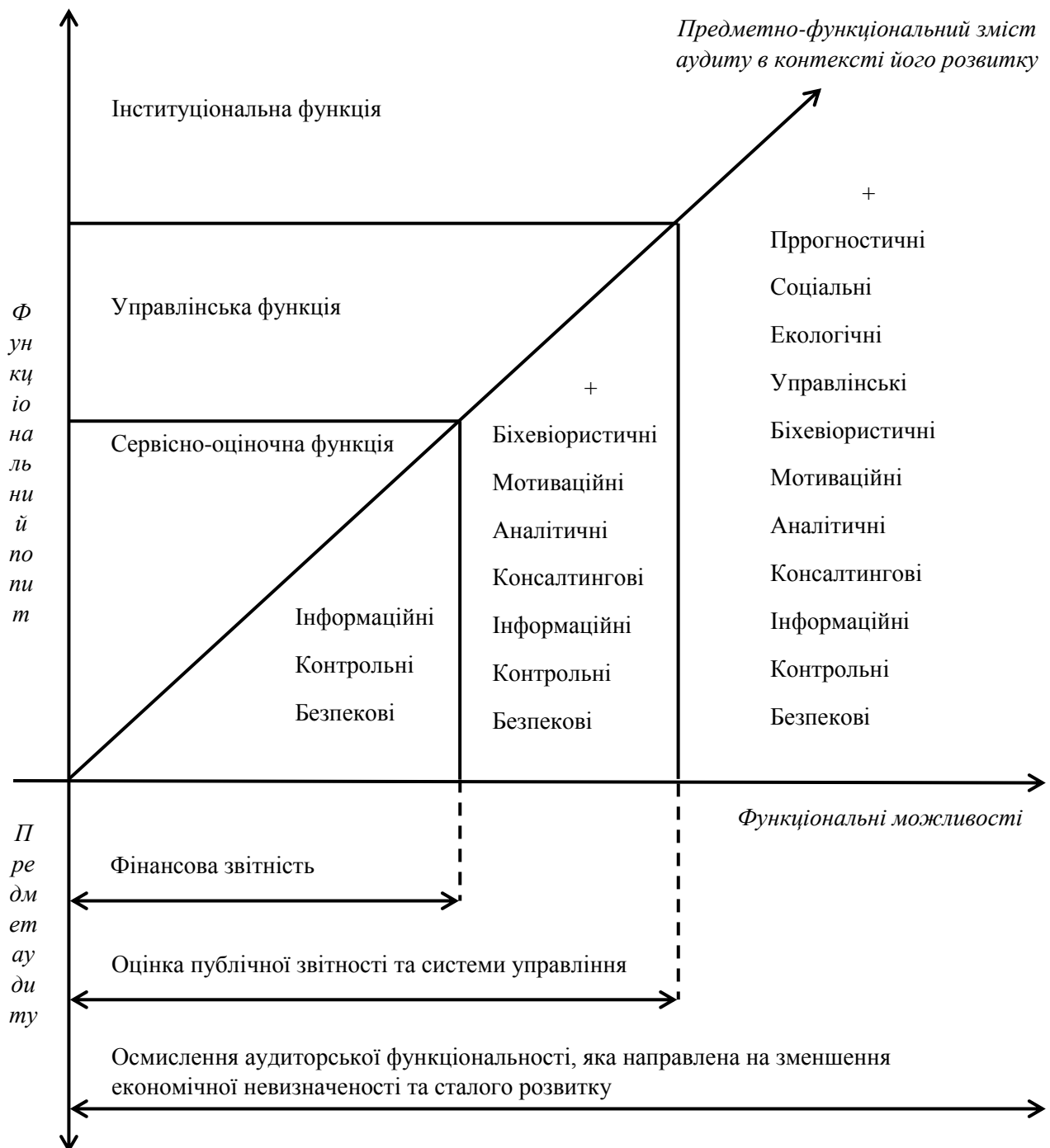


Рисунок 1.2. Модель предметно-функціонального розвитку аудиту*

*Розроблена автором на основі представленої В. М. Жуком Моделі предметно-функціонального розвитку в інституціональній парадигмі аудиту [23]

Отже, нові функції аудиту, які формують і нові об'єкти, визначаються роллю аудиту в сучасному соціально-економічному просторі та його інституційними факторами (формування суспільного запиту на ІТ-аудиторів, аудиторів-аналітиків тощо).

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
За історичними стадіями розвитку	Підтверджуючий аудит							+	+	
	Системно-орієнтований аудит							+	+	
	Ризико-орієнтований аудит							+	+	
За функціями	Запобіжний						+			
	Перманентний						+			
	Ретроспективний						+			
Згідно законодавства	Аудит фінансової звітності						+	+	+	
	Аудиторські послуги								+	
	Підтверджуючий аудит							+	+	
За видами діяльності	Загальний								+	
	Банківський								+	
	Аудит фінансової звітності								+	
За часом проведення	Попередній								+	
	Поточний								+	
	Наступний								+	
За обсягом (масштабом)	Загальний									
	Локальний									
За тривалістю співробітництва	Первинний						+		+	
	Повторний						+		+	
За способом проведення	Суцільний						+			+
	Вибірковий						+			+
	Комбінований						+			+
За участю в процесі проведення	Однопредметний						+			
	Багатопредметний						+			
	Комісійний						+			

Сформовано на основі» [13; 27; 41; 48; 71; 81; 85; 86; 101]

Як бачимо з табл. 1.1, більшість вчених розділяють аудит на зовнішній та внутрішній, а вітчизняні науковці за відношенням до суб'єктів виділяють ще державний та незалежний види аудиту [13; 67; 48], а деякі окремо виділяють обов'язковий та добровільний (ініціативний) види аудиту [71; 13; 41].

Із узагальненої класифікації видів аудиту за зарубіжними та вітчизняними джерелами (табл. 1.1) можна стверджувати, що вагоме значення в його означенні має приналежність за об'єктами дослідження, а саме: управлінський [101; 81; 71]; операційний [86; 101; 81; 71; 48; 13; 41]; фінансовий – у класифікації в зарубіжних авторів [85; 86], та бухгалтерський – у вітчизняних

[71; 13]; організаційний [86]; екологічний [85; 71; 13]; на відповідність [86; 13] чи, як називає Н. О. Рязанова, «аудит на додержання нормативних вимог» [71]; спеціальний [86].

Цікавим підходом є виокремлення видів аудиту відповідно до історичних стадій розвитку – підтверджуючий аудит, системно-орієнтований аудит та ризико-орієнтований аудит [48, с. 343; 13, с. 13], або ж за функціями в управлінні фінансово-господарською діяльністю, згідно з чим, аудит поділяють на: запобіжний; перманентний; ретроспективний [71, с. 94-95]. Така класифікація, на наш погляд, відповідає означенню аудиту як науки, що розвивається, відповідає функціональності, яка виражається в забезпечення фінансових потреб й суспільного інтересу, та демонструє предметно-функціональний розвиток аудиту.

Варто відзначити, що відповідно до розширення предметної галузі аудиту та розширення його об'єктів, виникають нові види аудиту (податковий, соціальний, екологічний, маркетинговий), які знайшли відображення в наукових джерелах та правових документах, що засвідчує їх актуальність та відповідність законодавчим вимогам. Так, на сьогодні є актуальним податковий кредит, який більшість вчених [55; 34; 70; 4] тлумачать як незалежну перевірку податкових розрахунків на предмет повноти та правильності нарахування та сплати податків суб'єктами господарювання. Такий же однобічний підхід зазначено в на сайті ДПСУ в розділі «Податковий аудит» [56]. До того ж, окремі науковці [86; 71; 13] податковий аудит відносять за класифікаційною ознакою за об'єктом, не виділяючи, а узагальнюючи його в групі «аудит на відповідність», який призначений для оцінки дотримання певних законодавчих правил, норм, в тому числі, і податкових, , які мають вплив на результати операцій або узагальненні дані в звітності. Однак, такі автори як В. М. Краєвський, О. М. Костенко, М. О. Скорик [33] під податковим аудитом розуміють не тільки перевірку правильності обчислення податкових зобов'язань, а й вивчення фінансово-господарської діяльності суб'єктів й консультування платників податків щодо оптимізації існуючої системи оподаткування. З одного боку, – це не суперечить законодавчим нормам

проведення незалежного аудиту, відповідає сучасним вимогам і фінансовим інтересам власників підприємств, які хочуть мати професійне судження та достатню впевненість щодо достовірності та повноти сплати податків з метою запобігання платниками податків штрафів та претензій зі сторони контролюючих податкових органів. З іншого боку, зазначений об'єкт аудиту носить подвійний характер, оскільки мета незалежного податкового аудиту полягає не тільки в захисті суб'єктів підприємницької діяльності (платників податків), а й в дотриманні економічних інтересів держави (контролюючих органів державної податкової служби). На нашу думку, податковий аудит може проводити консультування з оптимізації оподаткування. Однак, необхідно зосереджувати увагу на дотриманні законів, досліджувати і визначати раціональну податкову систему для суб'єктів господарювання, яка була б спрямована на захист економічних інтересів і платника податків, і держави, при цьому – забезпечуючи правові принципи та не здійснюючи умисні дії з метою ухиляння від сплати податків чи інші неправомірні порушення. Це можна обґрунтувати тим, що у МССП 4400 «Завдання з виконання погоджених процедур» зазначено, що: «...Перевірка дотримання вимог податкового законодавства стосовно нарахування та сплати податків може бути і предметом супутніх аудиту послуг» [44].

Погоджуємось з думкою В. М. Краєвського, який зазначає, що мета аудиту – це захист інтересів користувачів, а, оскільки: «...Результати незалежного аудиту є конфіденційною інформацією, користувачами інформації, отриманої в результаті незалежного податкового аудиту, є замовники (власники або вищий управлінський персонал підприємства)» [33], то в цьому випадку захищаються інтереси і замовників аудиту, і держави.

В такому контексті слушною є пропозиція М. Р. Лучка [37; 38] щодо створення служби внутрішнього аудиту і контролю, одним із завдань якого є проведення внутрішнього аудиту податків і платежів. До внутрішньої служби аудиту входять наступні функції: «відстеження стану розрахунків підприємства, перевірка правильності визначення об'єктів оподаткування, нарахування та сплати податків, правомірності застосування податкових пільг

та запобігання необґрунтованих перевищень податкових зобов'язань, що можуть призвести до додаткових фінансових витрат у вигляді штрафних санкцій та пені» [38].

Крім того, такі науковці як В. А. Дерій, С. І. Саченко [20; 77], І. М. Сисоєва, О. Ю. Балазюк, О. Б. Погріщук [79], О. Р. Мазуренок, У. М. Плекан [40] вважають, що в контексті інтеграційних процесів доцільно виокремлювати соціальний аудит. Погоджуємось, що соціальний аудит – це окремий вид аудиту з чітким об'єктом та великою кількістю учасників (зацікавлених користувачів), що має особливості в організації та методиці проведення аудиту, представлення звіту (висновку) та спеціальну технологію інформаційного забезпечення, що не завжди базується на фінансових показниках, а потребує оціночного судження.

Потреба в соціальному аудиті виникла з міжнародної практики, де основою соціального аудиту є корпоративна соціальна відповідальність, яка реалізується як елемент корпоративної культури з метою концепції сталого розвитку. Відтак, соціальний аудит на макрорівні найчастіше застосовується як оціночний процес визначення ступеня ефективної реалізації концепції корпоративної відповідальності, а також з метою підтвердження звітності компаній зі сталого розвитку. Таким чином, основою правового регулювання проведення соціального аудиту для оцінки рівня соціальної відповідальності є стандарт SA 8000 «Соціальна відповідальність». Якщо ж розглядати соціальний аудит на макрорівні, то він може дати оцінку таким параметрам як: «демографічна ситуація; охорона здоров'я та безпека праці, освіта, соціальна напруженість, зайнятість населення, пенсійне забезпечення, заробітна плата, бідність та ін.» [79] Погоджуємось з думкою В. А. Дерій, С. І. Саченко [20; 77] стосовно того, що: «активного залучення до соціального аудиторського контролю дасть змогу значно підвищити соціальну свідомість українського народу та корпоративну соціальну відповідальність» [20].

Отже, дослідження видів аудиту дає можливість зробити висновок, що не існує загальнонаукового підходу щодо класифікації аудиту. Однак, наведені види аудиту в більшій мірі розкривають характеристику його змісту та завдань.

Професійна аудиторська діяльність, що має на меті захист інтересів користувачів в процесі перевірки, базується як на загальнолюдських морально-етичних принципах, так і на спеціальних, які лежать в основі теорії аудиту та мають безпосередній вплив на практичну аудиторську діяльність. Такі спеціальні принципи аудиту регламентовані через прийняті аудиторською спільнотою технічні стандарти та Кодекс етики професійних бухгалтерів [30]. У 2003 році на підставі Рішення Аудиторської палати № 128/1 втратив чинність Кодекс професійної етики аудиторів України, який діяв з 1998 р., натомість до 2014 р. в Україні діяв Закон України «Про правила етичної поведінки», який також втратив чинність у зв'язку з прийняттям Закону України «Про запобігання корупції» [61]. Відтак, запропонований Міжнародною федерацією бухгалтерів Кодекс етики професійних бухгалтерів став основою етичних вимог для професійних бухгалтерів та аудиторів у всіх країнах.

Кодексом етики професійних бухгалтерів задекларовано, що мета і завдання професії бухгалтера й аудитора взаємопов'язані, адже полягають: – у виконанні роботи відповідно до високих стандартів професіоналізму, – у досягненні найкращих результатів діяльності; – у задоволенні громадських інтересів. Такий підхід вимагає від аудиторів забезпечення таких чотирьох основних потреб:

- 1) довіри – користувачі аудиторських послуг повинні бути впевнені в існуванні основ професійної етики, які регулюють надання цих послуг [67];
- 2) професіоналізму – забезпечення діяльності особами, визначені замовниками, роботодавцями та іншими зацікавленими сторонами як спеціалісти в сфері обліку і аудиту [67];
- 3) якості послуг – надання впевненості в тому, що послуги, які були надані професійним аудитором, виконувались відповідно до найвищих стандартів якості [67];
- 4) надійності (достовірності) – забезпечення потреби в достовірній інформації та надійних інформаційних системах [67].

Кодексом етики професійних бухгалтерів передбачено, що для досягнення цілей аудиту професійні аудитори в повсякденній роботі повинні дотримуватися певних фундаментальних принципів, іншими словами – норм етики. На рис.1.3 узагальнені загальні принципи незалежного аудиту, які включають як етичні, декларовані Кодексом етики професійних бухгалтерів, так і методологічні.

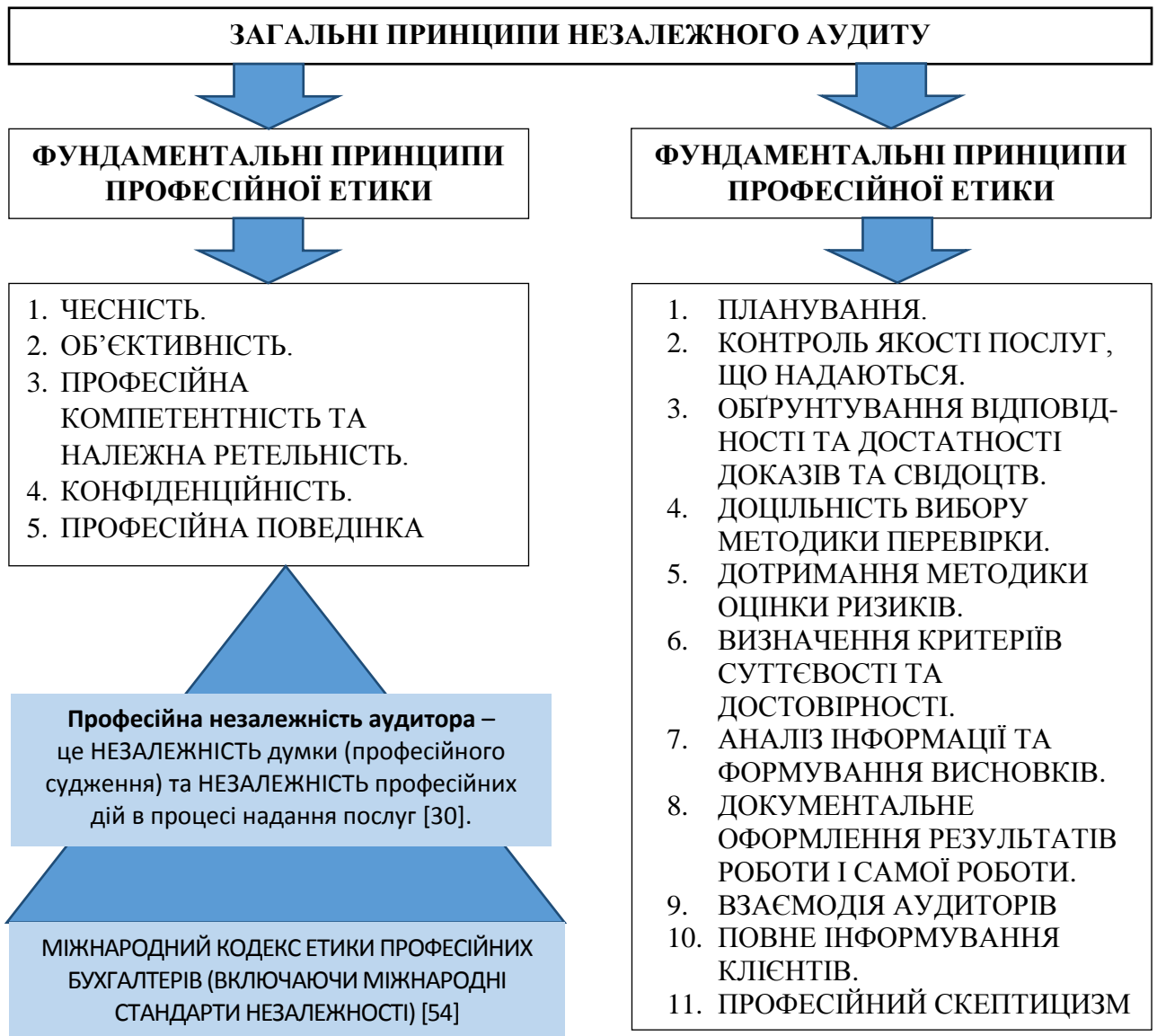


Рисунок 1.3. Етичні та методологічні принципи професійного аудиту

Отже, відмінною ознакою професії аудитора є прийняття відповідальності служіння суспільству через забезпечення захисту інтересів користувачів (замовників). Професійна відповідальність аудитора полягає у дотриманні найвищих принципів професійної поведінки та стандартів надання послуг з етичної та методологічної сторони.

1.3. Організація контролю якості аудиторської діяльності у зарубіжних країнах на сучасному етапі

В країнах Європейського Союзу та всього світу працюють відповідні інститути та міжнародні стандарти щодо посилення нагляду за професією аудитора та підвищення довіри до професії аудитора через вдосконалення діючих систем зовнішнього контролю. В той час, Україна тільки починає провадити незалежний зовнішній нагляд за професією. Однозначно, аудит не може існувати без незалежної системи зовнішнього контролю якості аудиторської діяльності, який дасть змогу підвищити рівень довіри від міжнародних партнерів, адже на цей момент, на жаль, у світі відсутня довіра до незалежних аудиторів України.

Разом з тим, зростання попиту на аудиторські послуги зумовлює зростання пропозиції, що в своє чергу призводить до збільшення кількості аудиторів та аудиторських фірм, а значить – виникає проблема забезпечення контролю якості їхніх аудиторських послуг.

Питаннями організації контролю якості аудиторської діяльності та наданих послуг займається велика кількість вітчизняних та зарубіжних вчених, а саме: Р. Адамс [85], А. Аренс [86], Л. Л. Гевлич [13], Л. Ю. Книжник [29], М. Р. Лучко, Н. М. Пилипчук [36], Н. М. Проскуріна, В. П. Коваленко [62], О. Ю. Редько [66], С. І. Саченко, О. А. Хаблюк [76], В. Є. Слюсаренко [81] та багато інших. Втім, на наш погляд, діюча вітчизняна система контролю якості аудиторської діяльності та наданих послуг знаходиться на етапі становлення, однак не виключає подальшої трансформації і використання міжнародного досвіду з метою посилення економічної відповідальності аудиторів.

Провідна роль у системі контролю якості аудиторських послуг належить Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНАД) [52], місією якого є забезпечувати високий рівень впевненості у власників, інвесторів та інших користувачів щодо інформації, яка подається у фінансовій звітності як основа для прийняття ефективних рішень [52]. Згідно з п. 4 ст. 15 Закону

ОСНАД забезпечує в Україні здійснення нагляду за аудиторською діяльністю і несе відповідальність за нагляд за:

- «реєстрацією аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності» [58];
- «впровадженням міжнародних стандартів аудиту» [58];
- «контролем за атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів» [58];
- «контролем якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, або які повідомили про намір здійснювати обов'язковий аудит фінансової звітності» [58];
- «дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності» [58];
- «застосуванням стягнень» [58].

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [58] встановлено, що Аудиторська палата України є юридичною особою, яка здійснює професійне самоврядування аудиторів та не має на меті отримання прибутку, оскільки її функціонування має на меті забезпечити реалізацію завдань аудиторського самоврядування. Втім, у п. 7 ст. 15 Закону відзначено, що нагляд за виконанням Аудиторською палатою України, а також професійними організаціями аудиторів та/або бухгалтерів делегованих повноважень, здійснює Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю [58]. Також визначено, що «...Для здійснення такого нагляду Аудиторська палата України та професійні організації аудиторів та бухгалтерів, яким були делеговані певні повноваження, подають до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю звіти про виконання делегованих повноважень за формою, затвердженою Радою нагляду. Радою нагляду та Інспекцією може аналізуватися інша інформація з відкритих джерел про діяльність Аудиторської палати України та професійних організацій аудиторів та бухгалтерів» [58].

Крім того, Міжнародний стандарт з управління якістю (МСУЯ) 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової

звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг» [43] та МСА 220 «Управління якістю аудиту фінансової звітності», який слід розглядати разом із МСА 200 [45] надають рекомендації та встановлюють вимоги щодо відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності в сфері контролю якості при наданні послуг та виконанні аудиторських завдань. Таким чином, МСУЯ 1 задля дотримання контролю якості аудиторських послуг визначає відповідальність аудиторської фірми за:

- розробку системи управління якістю,
- впровадження стандартів якості аудиторами під час виконання завдань;
- функціонування та оцінка системи управління якістю аудиторських послуг [43].

Система управління якістю відповідно до охоплює вісім основних компонентів (рис. 1.4).



Рисунок 1.4. Впровадження та використанні компонентів системи управління та контролю якістю аудиторських послуг згідно з МСУЯ 1

Щодо внутрішньої системи управління та контролю якості аудиторських послуг, то згідно з ст. 40 Закону цей процес «складається з політики та процедур, розроблених та впроваджених суб'єктами аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту» [58].

Основним завданням моніторингу за системою контролю якості роботи внутрішніх аудиторів, на думку М. Р. Лучка, є розробка необхідних процедур, які спрямовані на тестування існуючої системи з метою забезпечення впевненості у високому рівні якості та надійності контролю аудиторських послуг [36]. Для цього необхідно вжити наступні заходи:

1. «Розроблення програми моніторингу контролю якості» [36], що включає перевірку виконання нормативних вимог, дослідження, розробку та дотримання корпоративних стандартів, аналіз системи підбору кадрів та програм підвищення професійної кваліфікації, оцінку правильності здійснення та оформлення аудиторської перевірки на всіх етапах від прийняття завдання до оформлення результатів.
2. «Моніторинг контролю якості окремих аудиторських завдань» [36], тобто, кожне аудиторське завдання повинно мати власну оцінку відповідно до стандарту контролю якості.

Відтак, система внутрішнього контролю якості аудиторів базується як на стандартних процедурах, так і на корпоративних стандартах в сфері управління якістю та етикою, сформованих на професійній думці керівника служби внутрішнього аудиту.

Виходячи з міжнародного досвіду, основою для формування системи контролю якості аудиторської діяльності повинна бути незалежність органів контролю, яка побудована на принципах високої професійної відповідальності та компетентності, високим рівнем конфіденційності та суспільної корисності.

Таким чином, описана система управління та контролю якістю аудиторських послуг в Україні характеризується поєднанням міжнародних вимог із законодавчо закладеними завданнями регуляторних, професійних інституцій при проведенні контролю якості аудиторських послуг, з врахуванням громадських інтересів, що забезпечує максимальну ефективність процедур контролю якості. Така взаємодія міжнародних стандартів, чинних законодавчих вимог та діючої системи вітчизняних регуляторів в сфері контролю якості аудиту дозволила сформувати ефективну систему контролю якості, яка допоможе уникнути ряду помилок та забезпечить якісну інтеграцію вітчизняної системи обліку й аудиту в міжнародну спільноту, посилить координацію і позиції в складі професійних організацій аудиторів та бухгалтерів розвинених країн світу.

Висновки до розділу 1

1. Аналіз економічних джерел показав багатоваріантність щодо визначення економічного змісту та трактування поняття «аудит». Відтак, перша група науковців під аудитом розуміє практичну діяльність. На нашу думку, таке твердження занадто спрощеним, адже не визначає аудиторську діяльність як функцію і форму контролю, а лише визначає її організаційно-правову форму. Інша група науковців вважають, що аудит є розділом науки про фінансовий контроль. Однак, аудит має свій предмет, використовує як загальнонаукові, так і специфічні методи, робочі документи та стандарти, тому може вважатись відокремленою наукою з теоретичним підґрунтям. Виходячи з цього, сформувався третя думка про те, що аудит є самостійною наукою. Таким чином, сучасний підхід визначення змісту аудиту передбачає визнання теорії аудиту як системи наукового знання з створенням особливої організаційно-правової форми незалежного фінансового контролю – аудиторської діяльності.

2. Для розвитку функціональності в суспільних інтересах сучасності, окрім сервісно-управлінській функціональності, визначеній у класичній теорії аудиту, доцільно розглянути інституційну теорію аудиту на основі Моделі предметно-функціонального розвитку аудиту, яка побудована на взаємодії функціональних потреб (зовнішніх викликів) і функціональних можливостях (внутрішніх можливостях). Таким чином, представлена модель демонструє розвиток аудиту через функціональні можливості і затребуваність. При чому, базою аудиту є її «класична» сервісно-оціночна затребуваність, яка направлена на забезпечення споживачів аудиту інформаційних, контрольних, безпекових функцій, а по мірі становлення аудиту – розширюється консалтинговими, аналітичними, біхевіористичними й іншими функціями. Таким чином, нові функції аудиту, які формують і нові об'єкти, визначаються роллю аудиту в сучасному соціально-економічному просторі та його інституційними факторами (формування суспільного запиту на ІТ-аудиторів, аудиторів-аналітиків тощо).

3. З узагальненої класифікації видів аудиту за зарубіжними та вітчизняними джерелами можна стверджувати, що більшість вчених розділяють

аудит на зовнішній та внутрішній, а вітчизняні науковці за відношенням до суб'єктів виділяють ще державний та незалежний види аудиту, а деякі окремо виділяють обов'язковий та добровільний (ініціативний) види аудиту. Вагоме значення в групуванні аудиту має його приналежність за об'єктами дослідження, а саме: управлінський; операційний; фінансовий – у класифікації в зарубіжних авторів, та бухгалтерський – у вітчизняних; організаційний; екологічний; на відповідність та ін. Однак, цікавим підходом є виокремлення видів аудиту відповідно до історичних стадій розвитку – підтверджуючий аудит, системно-орієнтований аудит та ризико-орієнтований аудит, або ж за функціями в управлінні фінансово-господарською діяльністю – запобіжний, перманентний, ретроспективний. Така класифікація, на наш погляд, відповідає означенню аудиту як науки, що розвивається, відповідає функціональності, яка виражається в забезпечення фінансових потреб й суспільного інтересу, та демонструє предметно-функціональний розвиток аудиту.

4. Варто відзначити, що відповідно до розширення предметної галузі аудиту та розширення його об'єктів, виникають нові види аудиту (податковий, соціальний, екологічний, маркетинговий), які знайшли відображення в наукових джерелах та правових документах, що засвідчує їх актуальність та відповідність законодавчим вимогам. Так, на сьогодні є актуальним податковий кредит, який більшість вчених тлумачать як незалежну перевірку податкових розрахунків на предмет повноти та правильності нарахування та сплати податків суб'єктами господарювання. Однак, окремі автори під податковим аудитом розуміють і консультування платників податків щодо оптимізації існуючої системи оподаткування. Проте, зазначений об'єкт аудиту носить подвійний характер, оскільки мета незалежного податкового аудиту полягає не тільки в захисті суб'єктів підприємницької діяльності (платників податків), а й в дотриманні економічних інтересів держави (контролюючих органів державної податкової служби). На нашу думку, податковий аудит може проводити консультування з оптимізації оподаткування. Це можна обґрунтувати тим, що у МССП 4400 зазначено, що перевірка дотримання вимог податкового законодавства може бути і предметом супутніх аудиту послуг.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ СВІТУ

2.1. Організаційно-правові засади аудиту в країнах Європи

Інтеграція України до Європейського Союзу, збільшення впливу транснаціональних компаній, концентрація світового капіталу і транснаціоналізація економіки в контексті глобалістичних процесів мають безперечний вплив на збільшення попиту незалежного аудиту, а дослідження організації та регулювання аудиторської діяльності в країнах ЄС набувають все більшої актуальності та потребують ґрунтовного узагальнення.

Світова фінансова криза, нестабільне економіко-політичне становище України, пошук шляхів забезпечення стійкості функціонування вітчизняної економіки в стані війни спонукають інвесторів і власників суб'єктів господарювання до пошуку нових управлінських підходів, які можуть оперативно реагувати на ці зміни. В таких умовах застосування європейської практики використання вітчизняними підприємствами новітніх технологій розвитку бізнесу мають неабияку актуальність. Одною з нових стратегій бізнесу в складних умовах є процес злиття і поглинання. Разом з тим, проекти зі злиття та поглинання характеризуються високим ступенем ризиковості, тому виникає необхідність аудиту як дієвого способу превентивних заходів з метою уникнення загроз та вчасного попередження дестабілізації діяльності суб'єкта. Отже, правильно організований та виконаний аудит допоможе інвесторам, власникам (учасникам) – з одного боку, і суб'єктам підприємницької діяльності – з іншого, досягти впевненості та достовірності даних щодо ключових бізнес-процесів, а саме процесу створення вартості підприємства, його ринкову позицію, бренд, продажі та розповсюдження тощо.

Крім того, глобалізація економічних процесів в напрямі євроінтеграції збільшують необхідність в уніфікації міжнародних стандартів аудиту і загальноприйнятих правил для здійснення аудиторської діяльності. Водночас, постійні зміни та вдосконалення в системі обліку, а також розширення

фінансових та нефінансових показників для формування фінансової та корпоративної звітності відповідно до міжнародних підходів, вносять зміни у нормативно-правову базу в сфері обліку і аудиту. За таких умов виникає потреба в підтвердженні достовірності і законності фінансової інформації за єдиними стандартами.

Питання організації та регулювання аудиторської діяльності в країнах Європи досліджували такі вчені, як: О. Ф. Андросова [2], Н. В. Антоненко [3], В. П. Бондар [8], О. С. Гавриловський, Л. М. Гавриловська [11], Л. В. Гуцаленко, С. О. Марченко [17], В. Є. Онищенко [51], В. П. Пантелеєв [54], І. М. Сисоєва [78], О. І. Скаско [80], Н. С. Шалімова [82] та ін. Аналіз наукових досліджень і публікацій дає можливість визначити певні висновки та узагальнення щодо реалій та тенденцій у сфері аудиту в країнах Європи.

Автор Н. В. Антоненко розглядає стандарти аудиту Європейського Союзу в контексті їх впливу на розвиток аудиту в Україні. При чому метою реформування аудиту повинно стати підвищення якості надання послуг у відповідності до стандартів Європейського Союзу, адже це наблизить вітчизняний аудит до вимог міжнародного рівня [3].

О. Ф. Андросова також приділяє увагу стандартизації аудиторської діяльності у країнах ЄС та Україні відповідно до стандартів Європейського Союзу, однак в основному звертає увагу на Директиву 2006/43/ЄС [2].

О. С. Гавриловський, Л. М. Гавриловська акцентує на потребі в уніфікації міжнародних стандартів та побудові системи аудиту в Європейському Союзі за міжнародними стандартами [11].

В. П. Пантелеєв вказує тенденції щодо організації та регулювання аудиту та варіанти впливу на якість аудиторських послуг через застосування державних та недержавних органів суспільного нагляду. Автор обґрунтовує критичне ставлення до регулювання та організації аудиту в Україні з врахуванням досвіду країн ЄС [54].

Якщо проаналізувати дослідження, у практиці аудиту в країнах Європи можна виокремити дві різні концепції за напрямом регулювання аудиторської діяльності: державну (жорстка модель регулювання) і професійну (м'яка

модель регулювання) [8; 15; 57]. Державна концепція регулювання аудиту більш притаманна у таких країнах, як: Франція, Німеччина, Австрія, Іспанія, Польща та ін. В зазначених країнах аудит забезпечує фінансовий контроль на запит державних органів і орієнтований на скоординований і незалежний аудит державних фінансів. Відтак, аудит в цих країнах є суворо регламентований державними органами влади в контексті виконання контрольної функції за веденням аудиторської діяльності. Крім того, «у більшості країнах Європи спостерігається високий рівень впливу держави при встановленні вимог щодо освіти та стажу роботи за спеціальністю, які визначають можливість допуску претендентів до кваліфікаційних іспитів з аудиту» [15].

У країнах з професійною концепцією або м'яким підходом до регулювання аудиторської діяльності, зокрема у Великій Британії, Республіці Болгарія, основними користувачами аудиторського висновку є треті особи – акціонери, інвестори, кредитори, банки, інвестиційні фонди, страхові компанії, біржі тощо [57]. Організація, регулювання та контроль за діяльністю аудиторів здійснюється з мінімальним державним регулюванням, а здебільшого відбувається через концепцію професійних організацій, які відповідають високому рівню організаційно-методологічному підході при веденні аудиту, мають достатню самостійність щодо підготовки аудиторських кадрів, атестації аудиторів, організації контролю якості аудиторських послуг і т.п.

Погоджуємось з думкою І. М. Гноевої, М. О. Волочай, що: «для економічно розвинених країн характерною є професійна концепція, в той час, як для менш розвинених, у постіндустріальних країнах притаманні державна або змішаного типу концепція» [15]. Такий підхід в мінімізації державного впливу на регулювання організації аудиту в розвинених країнах обґрунтовується високим рівнем професійної відповідальності аудиторів, відповідає високим етичним стандартам аудиторів та служінню суспільним інтересам своєї країни.

В табл. 2.1 проаналізовано та узагальнено елементи організації аудиту в деяких країнах Європи та в Україні, а саме суб'єкти та учасники аудиту, регулюючі органи аудиторської діяльності, нормативно-правову базу, оформлення результату аудиту (табл. 2.1).

«Узагальнення елементів організації аудиту в деяких країнах Європи та Україні

Країна	Суб'єкт	Регулюючий орган	Засоби аудиту	Результати аудиту
1	2	3	4	5
Професійна (м'яка) концепція регулювання аудиту				
Велика Британія	Аудитори	Громадська організація дипломованих бухгалтерів; Інститут бухгалтерів-аналітиків	Закон «Про промислово-торговельні компанії»	Аудиторський висновок
Болгарія	Зареєстровані аудитори	Народні Збори Республіки Болгарія; Інститут дипломованих експертів-бухгалтерів (ІДЕБ)	Закон «Про незалежний фінансовий аудит»; Міжнародні стандарти аудиту; Професійно-етичний кодекс ІДЕБ	Аудиторський висновок
Державна (жорстка) концепція регулювання аудиту				
Франція	Аудитори та аудиторські фірми	Національна компанія аудиторів (CNNC) під наглядом Міністерства юстиції Франції; Національна рада Ордену дипломованих бухгалтерів (CNOEC) під наглядом Міністерства економіки і фінансів	Декрет Уряду Франції; постанова Уряду Франції; Комерційний кодекс	Аудиторський висновок
Німеччина	Аудитори	Федеральне міністерство економіки; Національна Компанія комісарів по рахунках під наглядом Національної Ради; Інститут аудиторів; Аудиторська палата	Закон «Про професійний статут аудиторів»; Комерційний кодекс Німеччини	Аудиторський висновок
Концепція змішаного типу регулювання аудиту				
Литва	Аудитори і внутрішні аудитори	Сейм Литовської Республіки; Інститут бухгалтерського обліку; Литовська асоціація бухгалтерів; Аудиторська палата Литви; Литовська асоціація Внутрішніх аудиторів	Закон «Про аудит Литовської Республіки»; Закон «Про внутрішній контроль і аудит»; Національні стандарти аудиту; Резолюції Міністерства Фінансів	Аудиторський висновок

1	2	3	4	5
Молдова	Аудитори і аудиторські організації	Рада з надзору за аудиторською діяльністю при Міністерстві фінансів; Асоціація професійних бухгалтерів і аудиторів Молдови; Асоціація аудиторів і аудиторських організацій	Закон «Про аудиторську діяльність»	Аудиторський висновок
Україна	Аудитори і аудиторські організації	Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю під наглядом Міністерства фінансів України, Аудиторська палата України	Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	Аудиторський висновок

Сформовано на основі» [8; 15; 51]

Таким чином, в порівняльному аспекті, аудит в Україні на даному етапі розвитку можна віднести до змішаного типу. На наш погляд, на цьому етапі аудиторської діяльності це обґрунтований підхід, що поєднує державне регулювання та не перешкоджає утворенню професійних аудиторських організацій, які в майбутньому можуть стати незалежними органами контролю і регулювання аудиторської діяльності.

Зважаючи, що більшість науковців звертають увагу на систему організації аудиторської діяльності та процес її регулювання, то необхідно узагальнити регулятивні документи країн Європи у сфері аудиту.

Першим документом у сфері регулювання аудиторської діяльності в Європейському Співтоваристві Восьма Директива 84/253/ЄЕС Ради Європейських Співтовариств, яка була прийнята 10 квітня 1984 року [95]. У ній викладені основні принципи регулювання та проведення аудиту, а також порядок затвердження осіб, які підлягають обов'язковому аудиту фінансової звітності в країнах ЄС. Крім того, у Восьмій Директиві 84/253/ЄЕС визначено вимоги щодо обов'язкової державної реєстрації аудиторів і дотримання ними норм професійної етики, які були обов'язковими до виконання країнами-членами ЄС.

В ЄС найбільше уваги приділяється вимогам до обов'язкового аудиту, оскільки підкреслюється, що саме обов'язковий аудит є основним елементом забезпечення достовірності у ланцюгу фінансової звітності, яка передбачає виникнення значного суспільного інтересу [82].

Для визначення критеріїв обов'язковості проведення аудиту в законодавстві Європейського Співтовариства введено поняття «суб'єкти суспільного інтересу» (Public Interest Entities) [92]. Рекомендаціями Комісії «Незалежність офіційного аудитора в ЄС: набір фундаментальних принципів» від 16.05.2002 р. [92] до суб'єктів, які зобов'язані в обов'язковому порядку проходити щорічний аудит, віднесено підприємства, які становлять значний суспільний інтерес і відповідають певним критеріям, що передбачають наявність великої кількості акціонерів: - вид бізнесу, - обсяг діяльності, - чисельність працюючих, - корпоративний статус. Такими підприємствами є страхові компанії, фінансово-кредитні установи, інвестиційні фірми та фонди, пенсійні фірми та фонди, публічні акціонерні товариства, лістингові компанії тощо.

Розвиток аудиторської діяльності та зростання ролі професійного аудитора стало поштовхом для всебічного розгляду комісією Європейського Співтовариства правил регулювання аудиторської діяльності відповідно до сучасних реалій та вимог у вигляді нових рекомендацій щодо мінімальних вимог до якості аудиту та фундаментальних принципів ведення аудиту в країнах ЄС. У травні 2006 року відбулося прийняття Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [93].

Директива 2006/43/ЄС «законодавчо регулює аудиторську діяльність в країнах ЄС, спрямована на підвищення рівня прозорості інформації, яка наводиться у фінансовій звітності, є напрямом підвищення якості аудиту та його значущості» [78]. Директива 2006/43/ЄС є відповіддю на реалії та виклики бізнес-середовища, що встановлює вимоги в питаннях достовірності та високого рівня якості аудиту, адже на його результатах довіряють та приймають рішення широке коло зацікавлених осіб. Відтак, погоджуємось з

В. П. Пантелеєв [53] , що викладені в Директива і 2006/43/ЄС положення сприяють тому, що «висока якість аудиту гарантує впорядкованість функціонування ринків, добросовісність та ефективність фінансової звітності» [53], адже дуже важливо забезпечувати на постійній основі високу якість аудиторських перевірок, особливо обов'язкових, яких вимагає законодавство Європейського Співтовариства. Через це в параграф 13 Директиви [93] всі обов'язкові аудиторські перевірки повинні проводитись на основі міжнародних стандартів аудиту. Таким чином, держави члени ЄС можуть застосовувати певний національний стандарт аудиту, якщо Комісія ЄС не схвалить аналогічний міжнародний стандарт аудиту.

В подальшому Комісія ЄС вносила позиції щодо питань сфери застосування Міжнародних стандартів аудиту, контролю якості аудиторських послуг, діяльності незалежності аудиторів, впровадження системи суспільного нагляду, а також міжнародного співробітництва. Так, в 2014 році була прийнята Директива 2014/56/ЄС щодо внесення змін до Директиви 2006/43/ЄС в частині про обов'язковий аудит річної звітності і консолідовану звітність [94]. Автор І. М. Сисоєва зазначає, що даний документ містить «...більш жорсткі вимоги щодо таких питань, як аудиторський гонорар, заборона на дання інших послуг під час проведення обов'язкового аудиту, дотримання незалежності, контроль якості виконання завдання, забезпечення прозорості діяльності суб'єктів аудиторської діяльності, зовнішній контроль якості з боку компетентних органів» [78].

Отже, організація аудиторської діяльності в країнах Європи характеризується національними підходами (концепціями), які характеризуються різними ступенями державного втручання, регулювання та контролю суб'єктів аудиту. Слід зазначити, що у нормативно-правових актах всіх країн-учасників ЄС встановлені критерії поділу підприємств на групи за розміром на предмет обов'язкового аудиту.

В табл. 2.2 проаналізовано основні аспекти організації аудиторської діяльності країн-членів ЄС.

«Аудиторська діяльність у країнах Європейського Союзу»

№ з/п	Назва країни	Наявність об'єднань для аудиторів	Обов'язковість аудиту для усіх підприємств			Система контролю за якістю надання аудиторських послуг
			великі	середні	малі	
1.	Австрія	–	+	–	–	+
2.	Бельгія	+	+	–	–	+
3.	Болгарія	+	+	+	+	+
4.	Велика Британія* (*вийшла з ЄС)	+	+	+	+	+
5.	Греція	+	+	–	–	+
6.	Данія	–	+	+	+	–
7.	Естонія	+	+	+	+	+
8.	Ірландія	+	+	+	+	+
9.	Іспанія	+	–	–	–	–
10.	Італія	–	+	–	–	+
11.	Кіпр	–	+	+	+	+
12.	Латвія	+	+	+	–	+
13.	Литва	+	+	+	–	+
14.	Люксембург	–	+	+	+	+
15.	Мальта	–	+	+	+	–
16.	Нідерланди	+	+	+	–	+
17.	Німеччина	+	+	+	–	+
18.	Польща	+	+	–	–	+
19.	Португалія	+	+	–	–	+
20.	Румунія	+	+	–	–	+
21.	Словаччина	–	-	–	–	–
22.	Словенія	+	+	–	–	+
23.	Угорщина	+	+	+	+	+
24.	Фінляндія	–	+	–	–	+
25.	Франція	–	+	+	–	+
26.	Хорватія	–	+	–	–	+
27.	Чехія	+	–	–	–	+
28.	Швеція	+	+	+	+	+

Сформовано на основі» [78]

Таким чином, держави члени ЄС забезпечують проведення аудиту фінансової звітності «суб'єктів суспільного інтересу» (Public Interest Entities), великих і середніх підприємств одним чи декількома аудиторами або аудиторськими фірмами, які отримали від держав-членів ЄС дозвіл на проведення обов'язкового аудиту на підставі Директиви 2006/43/ЄС [93].

Варто відзначити, що в інших країнах Європи, які не входять до ЄС, також створені всі передумови до впровадження високих стандартів якості аудиту та посилення вимог до зовнішнього контролю. Так, у Норвегії, згідно з проведеного дослідженням В. М. Пантелеєвим, «існує дві категорії аудиторів, яких ліцензує Комісія з питань банківської справи, страхування та цінних паперів. Ця комісія виступає наглядовим органом для аудиторів, які підконтрольні Міністерству фінансів. Інституції Норвегії запроваджують систему зовнішнього контролю якості аудиту через моніторинг державних та зареєстрованих аудиторів» [53].

В Україні питання аудиту регулюються Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [58], де, окрім іншого, є окремий розділ VII «Забезпечення якості аудиторських послуг». Крім того, в Україні при виконанні аудиторських завдань діють Міжнародні стандарти аудиту, з 2015 року – затверджено для обов'язкового застосування Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання упевненості і супутніх послуг [80], а з 15 грудня 2022 року – впроваджено до застосування МСУЯ 1, який слід розглядати разом з МСА 200 [43] в контексті «відповідальності фірми за розробку, впровадження та функціонування системи управління якістю для аудитів чи оглядів фінансової звітності, або інших завдань з надання впевненості чи супутніх послуг» [43]. Також законодавчо передбачено проведення регулярного моніторингу якості ринку аудиторських послуг та конкуренції (стаття 41), а у ст. 32 передбачені вимоги щодо внутрішнього контролю якості виконаного завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності [58].

Отже, відображення основ організації та регламентації аудиту в країнах Європи у таблицях 2.1 та 2.2 дозволило визначити їх групування за концепціями (моделями) регулювання та розширити наукове бачення та порівняльний аналіз організації аудиту по євро регіону, дослідити відсутність суттєвих суперечностей в підходах до регулювання аудиту, контролю якості аудиторських послуг та функціонування органів суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

2.2. Організація аудиторської діяльності в США та Канаді

У всіх країнах з розвинутою економікою функціонує інститут аудиту з правовим статусом, однак відносини аудиторських організацій з державними структурами у європейських країнах і США, Канаді мають суттєві відмінності. В США та Канаді професійні аудиторські організації є наділені багатьма функціями і є більш самостійні, в порівнянні з іншими країнами світу за виключенням Великої Британії. Відтак, ці організації мають право на підготовку аудиторів та присвоєнням їх відповідної професійної кваліфікації, контролюють якість надання аудиторських послуг тощо. Натомість в багатьох країнах Європи організація аудиторської діяльності регулюються урядовими установами (контрольними органами).

У США аудиту підлягають як державні, так і недержавні підприємства. На основі поділу суб'єктів аудиту можна означити чотири основних типи учасників і, відповідно, діючі професійні аудиторські організації (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

«Узагальнення елементів організації аудиту в Сполучених Штатах Америки

Країна	Суб'єкти	Регулюючий орган	Засоби аудиту	Результати аудиту
1	2	3	4	5
Професійна (м'яка) концепція регулювання аудиту				
США	1. Аудитори головної служби обліку	Американський інститут присяжних бухгалтерів / American Institute of Certified Accountants (AICPA)	Національні Положення про стандарти аудиту та Кодекс професійної етики бухгалтерів та аудиторів, розроблені AICPA	Аудиторський висновок
	2. Податкові інспектори	Комісія з цінних паперів / Securities & Exchange Commission (SEC)		
		Головна служба обліку / The United States General Accounting Office (GAO)		
	3. Внутрішньо- господарські і аудитори	Американська асоціація бухгалтерів / American Accounting Association (AAA)		
	4. Присяжні бухгалтери (незалежні аудитори)	Національна асоціація бухгалтерів США / National Association of Accountants (NAA)		
		Асоціація спеціалістів з комп'ютерного аудиту / EDP Auditors Association та ін.		

Сформовано на основі» [21, с. 13]

З табл. 2.3 видно, що аудит у США характеризується високим ступенем саморегулювання та підлягає до концепції з професійним (м'яким) регулюванням. Аудиторська діяльність в країні переважно зорієнтована на задоволення інформаційних потреб власників, інвесторів, акціонерів, кредиторів та інших зовнішніх користувачів. Варто відзначити, що в США відсутні єдині для всієї країни законодавчі вимоги щодо регулювання аудиту. Національні професійні організації аудиторів в різних штатах США, з урахуванням економічної і законодавчої специфіки, проводять діяльність в сфері розробки й визначення професійних критеріїв щодо освіти і стажу роботи за спеціальністю для допуску претендентів до складання іспитів на право здійснення аудиторської діяльності. Розроблений порядок визнання сертифікату аудитора між штатами. Дослідження В. П. Бондара вказують на те, що: «...Іспити на отримання кваліфікації дипломованого громадського бухгалтера організує і проводить Американський інститут дипломованих бухгалтерів (AICPA)» [8]. Дана установа також здійснює наглядові процедури за сумлінністю надання аудиторських послуг, проводять перевірку кваліфікації аудитора та виконання ним професійних обов'язків, розробляє та затверджує Національні Положення з стандартів аудиту, є розробником Кодексу професійної етики бухгалтерів та аудиторів (рис. 2.1).



Рисунок 2.1. Особливості регламентації структури здійснення аудиту в США

Таким чином, У США з боку держави є мінімальний вплив на організацію та регулювання аудиторської діяльності. На цей момент в США існує два типи недержавних професійних аудиторських організацій. Один з них – Американський інститут дипломованих суспільних бухгалтерів, який створений у 1887 році (рис. 2.1), основне завдання якого формування аудиторських кадрів, контроль за кваліфікацією аудитора та його сертифікація. Крім того, цей інститут аудиту виконує функцію національного органу стандартизації аудиторської діяльності, оскільки розробляє та публікує національні стандарти аудиту, які стосуються кожної американської фірми, незалежно від штату. Інший – Комітет з нагляду за звітністю публічних компаній (РСАОВ) [62], створений з 2002 року у США згідно з Законом Сарбанеса-Окслі, яким задекларовано підвищені вимоги щодо корпоративного управління та внутрішнього контролю фінансової звітності компаній, які котирують акції на фондовому ринку США. Даний закон під наглядом РСАОВ зобов'язує ці компанії проводити щорічну оцінку системи внутрішнього контролю і подавати звіти про її стан [17].

Відзначимо, що поряд недержавними професійними організаціями аудиту, обмежений вплив на суб'єктів аудиторської діяльності має Головна служба обліку (GAO) та Головне податкове управління (IRS) (рис. 2.1). Основним завданням та місією GAO є надання Конгресу, керівникам виконавчих органів і громадськості своєчасної, заснованої на фактах, незаангажованої інформації, яка може бути використана для вдосконалення уряду та економії платників податків [104].

Державні аудиторські організації, федеральні аудитори та аудитори штатів, для внутрішнього контролю, фінансового аудиту та інших видів державних аудитів використовують Державні стандарти аудиту, які розроблені GAO, які зазвичай називають – Загальноприйняті державні стандарти аудиту (GAGAS) або, так звана, «Жовта книга». Це основоположні принципи аудиту, розроблені Генеральним контролером і аудиторським агентством Конгресу Сполучених Штатів Америки, Управлінням підзвітності уряду [104]. Це стандарти аудиту, які допомагають оцінити та забезпечити якість аудитів.

Стандарти ефективної системи внутрішнього контролю у федеральному уряді для федеральних агентств відомі як «Зелена книга» [104].

У США недержавні аудиторські організації зазвичай також використовують Загальноприйняті державні стандарти аудиту або Міжнародні стандарти професійної практики Інституту внутрішніх аудиторів, відомі як «Червона книга». Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку, або GAGAS (Generally Accepted Government Auditing Standards), – це стандарти, які охоплюють мінімальні вимоги, яких повинні дотримуватися сертифіковані бухгалтери (CPA) під час проведення аудиту. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту – це стандарти, які описують принципи і обов’язкові вимоги, що забезпечують основу для проведення та сприяння внутрішньому аудиту. Таким чином, ці стандарти формують основні вимоги до професійної практики внутрішнього аудиту та оцінки ефективності діяльності, які застосовуються на міжнародному рівні, на організаційному та на індивідуальному рівнях [103].

Отже, в США, як і в Канаді, велика увага приділяється внутрішньому аудиту. Згідно з визначенням внутрішнього аудиту в Концепції Міжнародної системи професійної практики (IPPF), внутрішній аудит є незалежною, об’єктивною впевненістю та консультативною діяльністю, призначеною для підвищення цінності та покращення діяльності організації. Він допомагає організації досягати своїх цілей шляхом впровадження систематичного, дисциплінованого підходу до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та управління [97]. Тобто, внутрішній аудит доцільно розглядати як незалежну, об’єктивну діяльність з надання впевненості та надання консультацій, спрямовану на підвищення вартості та покращення діяльності організації. Такий підхід допомагає організації досягати своїх цілей шляхом впровадження систематичного, дисциплінованого підходу до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та управління, що є дуже важливим для вітчизняних суб’єктів господарювання в контексті надання впевненості щодо поданої фінансової інформації користувачам та розуміння всіх інформаційних ризиків.

На наш погляд, перехід від державного регулювання до абсолютно суспільного (професійного), яке спостерігається в США, дає певну свободу для аудиторської діяльності, дозволяє вчасно підлаштовувати діяльність суб'єктів аудиту під економічні та законодавчі зміни, враховувати особливості економіки окремих регіонів країни, фахових вимог до кваліфікації аудитора тощо. Однак, повна свобода та мінімізація державного регулювання аудиторської діяльності не дає оптимальних результатів щодо контролю якості аудиторських послуг, дозволяє перевищувати вплив недержавних професійних організацій аудиту в міжнародному масштабі, не враховуючи політичної складової, а не лише задоволення бізнес-інтересів. Державне регулювання, навпаки, створює ризик, коли на політиків здійснюють неправомірний вплив зацікавлені групи бізнес-інтересів. Як висновок, можна зазначити, що мінімальна потреба в державному регулюванні зазвичай виникає, коли галузь саморегулюється достатньо, щоб дотримуватись стандартів контролю якості аудиту та може уникати відповідних ризиків.

Справедливо зауважити, що і Канада, і США створили органи нагляду за громадськими аудиторами компаній, щоб підвищити якість аудиту для цих компаній:

1. Канадська Рада з публічної звітності – Canadian Public Accountability Board (CPAB) – в Канаді;
2. Ради з нагляду за бухгалтерським обліком публічних компаній – Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) – у США.

Разом з тим, обидві країни розходяться у визначені регуляторної відповідальності щодо професії бухгалтера. На відміну від Канади, у США продовжують покладатися на переважно саморегулюючу модель. Тому проаналізуємо регулювання аудиторської діяльності в Канаді.

Канадська рада з публічної звітності (CPAB) є незалежним канадським регулятором аудиту державних компаній. Виконуючи функцію нагляду за аудитами, які проводять зареєстровані публічні бухгалтерські фірми, CPAB сприяє зміцненню довіри громадськості до чесності фінансової звітності та прагне захищати інвесторів Канади [91]. CPAB сприяє підвищенню якості

аудиту через своєчасне звітування, регулювання, активний діалог з вітчизняними та міжнародними зацікавленими сторонами та пошук практичних ідей для інформування учасників ринку капіталу.

Нормативний документ СРАВ (Національний інструмент 52-108 – Аудиторський нагляд), вимагає, щоб аудитори емітентів звітності були зареєстровані в Канадській раді з публічної звітності (СРАВ) як учасники організації, а також вимагає, щоб канадські емітенти звітності оприлюднювали фінансову звітність, перевірену лише фірмами-учасниками СРАВ [91]. Отже, СРАВ є провідним регулятором аудиту в Канаді, який зміцнює довіру громадськості до ринків капіталу Канади.

Вищим органом державного фінансового контролю Канади є Офіс генерального аудитора Канади – The Office of the Auditor General of Canada (OAG), який сформований у 1878 році і того часу служить парламенту, надаючи йому об'єктивну, засновану на фактах інформацію та експертні поради щодо урядових програм і заходів, зібраних під час перевірок [106]. Парламентарі використовують звіти OAG для контролю за діяльністю уряду та притягнення федерального уряду до відповідальності за використання державних коштів.

В штаті Офісу генерального аудитора 552 співробітників різних спеціальностей: бухгалтери, економісти, адвокати, спеціалісти в сфері інформатики, інженери, соціологи, історики тощо. Очолює OAG – Генеральний аудитор Канади, який є посадовою особою парламенту, виконує роботу від імені парламенту та звітує парламенту. OAG перевіряє федеральний уряд, включаючи близько 100 департаментів і агенцій, починаючи від невеликих правлінь і закінчуючи великими складними організаціями, діяльність яких поширюється на всю Канаду та за кордоном.

Відзначимо, що Канада – одна з перших країн світу, згідно з дослідження З. Б. Литвин та І. В. Андронік, «яка відмовилась від практики перевірки тільки законності фінансової та економічної діяльності уряду. Управління Генерального аудитора та Комітет публічних рахунків нижньої палати канадського парламенту, утворюючи інституційну основу так званого законодавчого аудиту, здійснюють контроль за ефективністю виконання

урядових програм та, як наслідок, ефективністю витрачання державних ресурсів» [35]. Офіс генерального аудитора перевіряє широкий спектр державної діяльності та заходів, що проводяться федеральним урядом та трьома територіями Канади. Ці заходи охоплюють такі питання, як: здоров'я, культура, навколишнє середовище, фінанси, сільське господарство, транспорт і наукові дослідження, щоб назвати лише деякі.

Таким чином, ОАГ проводить законодавчий аудит за трьома напрямками:

1. Фінансовий аудит.
2. Аудит ефективності.
3. Спеціальні обстеження [106].

Позитивним зарубіжним досвідом є те, що в Канаді державний аудит проводять не лише з метою підтвердження законності та достовірності витрачання бюджетних коштів, а й на предмет ефективності й результативності впроваджених федеральних реформ та державної діяльності в цілому.

В Канаді також функціонує інститут незалежного аудиту. Професійні незалежні аудиторські асоціації розробили внутрішні стандарти аудиту, мають великий досвід інспекцій в Канаді та за кордоном, запровадили системи «колегальної оцінки» для своїх членів у США та накладають санкції на аудиторів, які не відповідали професійним стандартам [84, с. 9]. Наприклад, Рада зі стандартів аудиту та забезпечення гарантій (AASB) є незалежною організаційною установою, яка служить інтересам канадської громадськості, встановлюючи стандарти аудиту фінансової звітності канадських компаній. AASB працює над розробкою міжнародно прийнятих стандартів впевненості та працює над прийняттям їх як канадських стандартів. CPA Canada (Канадський інститут дипломованих бухгалтерів), фінансує AASB і надає адміністративну та іншу підтримку. Однак, для підвищення контролю якості незалежного аудиту у 2002 році Канадський інститут присяжних бухгалтерів (CICA) заснував Раду з нагляду за стандартами аудиту та гарантії (AASOC) для нагляду за діяльністю AASB [99]. Таким чином, передумовою регулювання аудиторів є те, що це підвищує якість аудиторських послуг та їх інформаційну цінність, що має спричинити зростання попиту на ці послуги. В той же час, саморегулювання змушує аудиторів освоювати витрати на внутрішній контроль аудиту, що, в свою чергу, підвищить якість і, відповідно, вартість аудиторських послуг.

2.3. Основні аспекти організації аудиту в країнах Азійсько-Тихоокеанського регіону

Розвиток міжнародних відносин в країнах Азійсько-Тихоокеанського регіону (АТР), як і в інших регіонах світу, та формування на цій основі норм міжнародного права і механізмів регулювання економіки пов'язано з такими організаціями як: Азійсько-Тихоокеанське економічне співробітництво (АТЕС), Асоціація держав Південно-Східної Азії (АСЕАН), Шанхайська організація співробітництва (ШОС), Асеановський регіональний форум (АРФ) тощо. Ці міжурядові організації створені з метою забезпечення безпеки, сприяння економічній співпраці, створенні прав і норм для економічного співробітництва, вільної торгівлі між країнами-членами на шляху економічної інтеграції. Особлива увага приділяється сприянню швидкому економічному зростанню Азійсько-Тихоокеанського регіону та його процвітанню.

Зауважимо, що: «...з набранням чинності Всебічного регіонального економічного партнерства (ВРЕП) з 2022 року, до якого входять розвинуті країни АСЕАН та Китай, Японія, Австралія, економічні інтереси азійського регіону були достатньо захищені. Згідно з ст. 10.3 угоди ВРЕП сторони домовилися про національний режим, тобто кожна держава повинна надати інвесторам іншої держави не менш сприятливий режим, ніж той, який вона надає, за аналогічних обставин, власним інвесторам» [19].

За таких умов аудиторіи відіграють важливу роль забезпечення захисту публічних ринків капіталу. Засвідчуючи точність даних фінансової звітності компанії, аудитор забезпечує надійність та довіру до компанії й її фінансового стану для власників, потенційних інвесторів, інших зацікавлених сторін і суспільства в цілому. І ринкові, і правові механізми відіграють важливу роль в організації аудиторської діяльності, при встановленні механізмів правового регулювання в сфері аудиту, забезпечення високої ефективності аудиторів та контролю якості аудиту. Крім того, учасники фондового ринку несуть відповідальність перед емітентами та інвесторами за недостовірну інформацію, відшкодування збитків, що виникають внаслідок порушення договірних

відносин, виникнення деліктних зобов'язань, правопорушень на ринку цінних паперів, тому переважна більшість країн АТР на законодавчому рівні створюють стимули для аудиторів проводити якісні перевірки. Професійна відповідальність та етика професійних органів саморегулювання також відіграє певну роль. Саморегулювання аудиту в країнах АТР виходить з того, що уряд визнає, що суб'єкти, які зареєстрували професію, володіють спеціальними знаннями, щоб управляти аудиторською діяльністю і делегував свої регуляторні функції. Така аудиторська організація є органом ліцензування, відповідальним за встановлення та підтримку стандартів компетентності та якості.

Так, в дослідженні Л. В. Гуцаленко, С. О. Марченко відзначено, що: «основна мета аудиту є повний державний контроль за доходами і витратами усіх міністерств, відомств та органів влади. Органом, який регулюють аудиторську діяльність і готують аудиторські кадри є Державна аудиторська адміністрація» [17] або, точніше, Національна аудиторська служба Китайської Народної Республіки (НАС КНР). Це виконавчий департамент Державної ради на рівні Кабінету Міністрів під наглядом Прем'єр-міністра – Генерального аудитора. Контрольно-ревізійна палата під управлінням Національної аудиторської служби реалізує принципи, політику, рішення та порядок проведення ревізійної роботи Центрального комітету партії Китаю, дотримується і зміцнює централізоване та єдине керівництво ревізійною роботою партії в процесі виконання своїх обов'язків. До основних НАС КНР обов'язків входить:

1. Відповідає за перевірку та нагляд за достовірністю, законністю та ефективністю національних бюджетних надходжень і видатків.

2. Розробляє проекти законів та нормативних актів щодо аудиту, формулює аудиторську політику, формулює правила аудиту, національні стандарти аудиту та керівні принципи та здійснює нагляд за їх виконанням.

3. Подає до Центральної ревізійної комісії щорічні звіти про виконання державного бюджету та інші фінансові видатки.

4. Проводить безпосередній аудит, публікує аудиторські звіти та приймає аудиторські рішення в межах законодавчих повноважень, що стосуються

виконання центрального бюджету та інших фіскальних надходжень і витрат, а також фінансових надходжень та витрат державних установ за кордоном, допомоги та позик від міжнародних організацій та іноземних урядів та інші питання, передбачені законами та нормативними актами.

5. Організовує та здійснює спеціальні аудиторські розслідування з конкретних питань, пов'язаних з національними фіскальними надходженнями та витратами.

6. Організовує та здійснює міжнародні обміни та співпрацю у сфері аудиту, а також керує та сприяє застосуванню інформаційних технологій у сфері аудиту.

7. Виконує інші завдання, доручені ЦК партії та Державною радою [100].

Організація незалежного аудиту в Китаї включає три етапи (рис.2.2). Відповідно до Закону про компанії КНР: «Компанії повинні складати фінансові звіти наприкінці кожного звітного року, і такі фінансові звіти повинні бути перевірені бухгалтерською фірмою відповідно до положень закону» [98].

Майже всі компанії проходять щорічний аудит своїх фінансових звітів, який включає перевірку звіту про прибутки та збитки, балансу, звіту про рух грошових коштів і звіту про зміни у власному капіталі, серед іншого, як перший крок щорічної відповідності. Це стосується і всіх підприємств з іноземними інвестиціями (FIE), незалежно від їхньої корпоративної структури.



Рисунок 2.2. Особливості організації аудиту в Китаї

У разі несвоєчасного подання підприємством річної звітності воно може призвести до додаткових штрафів та буде внесено до Каталогу підприємств з порушеннями діяльності, який є відкритим. Підприємство також буде внесено до Каталогу нерегулярних операцій, якщо під час вибіркової перевірки після річної звітності буде виявлено шахрайство чи серйозне приховування. За таких умов виростає попит на системи внутрішнього контролю та періодичні аудити, які є важливим інструментом для запобігання економічних порушень під час управління підприємством. Таким чином, внутрішній аудит, який замовляє безпосередньо штаб-квартира компанії, є найкращим способом оцінити ефективність систем внутрішнього контролю та запобігти шахрайству в китайській компанії.

На відміну від організації аудиту в Китаї, в Японії регулюванням аудиторської діяльності та контролем за ефективністю освоєння та витрачанням бюджетних коштів проводить незалежна організація Рада аудиту Японії – Board of Audit of Japan, яка створена в 1869 році під керівництвом попередника Міністерства фінансів.

Рада аудиту Японії є конституційною організацією, яка є незалежною від Кабінету міністрів і не належить ні до парламенту, ні до судів з метою суворого виконання таких важливих функцій без будь-якого втручання будь-яких інших органів. До складу правління входять Ревізійна комісія – керівний орган, і Загальне виконавче бюро – виконавчий орган. Функції прийняття та виконання рішень розділені, щоб забезпечити обережне прийняття рішень і справедливе судження. [90].

Основним повноваженням Ради аудиту Японії є забезпечення адекватності фінансового менеджменту шляхом постійного аудиту та нагляду, а також перевірка остаточних рахунків доходів і витрат держави на основі результатів аудиту. Для досягнення цієї мети Конституція передбачає, що остаточні звіти про доходи та витрати держави щорічно перевіряються Аудиторською радою та подаються Кабінетом міністрів до Сейму разом із звітом про аудит протягом фінансового року, що настає безпосередньо після фінансового року. охоплений період.

Рада аудиту Японії проводить дослідження іноземних систем фінансового контролю, таких як діяльність і аудиторські випадки Вищих органів фінансового контролю (ВОФК) – Supreme Audit Institutions (SAIs), для пошуку можливих рішень спільних проблем і викликів, з якими стикаються ВОФК. Учасниками ВОФК (SAIs) є такі розвинені країни як Японія, Франція, Німеччина, Великобританія, США, Нідерланди, Індонезія, Республіка Корея ін.

Правління Рада аудиту є постійним членом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI: 195 ВОФК-учасників), Азійської організації вищих органів фінансового контролю (ASOSAI: 48 ВОФК-учасників), однієї з регіональних організацій INTOSAI. Міжнародна співпраця Японії в сфері аудиту відіграє ключову роль для сприяння міжнародної співпраці у сфері державного аудиту та налагодження міцних міжнародних зв'язків з ВОФК. Рада також є членом Керівної ради Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю – International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) та Адміністратором розвитку потенціалу Азійської організації вищих органів фінансового контролю – Asian Organization of Supreme Audit Institutions (ASOSAI).

Крім регулювання в сфері державного аудиту, в Японії відповідно до Закону про компанії діє обов'язковий аудит для певної категорії суб'єктів господарювання. Відтак, «компанія зі статутним капіталом 500 мільйонів ієн або більше або із зобов'язаннями 20 мільярдів ієн або більше визначається як «Велика компанія» (стаття 2.6 Закону про компанії). Велика компанія зобов'язана призначити зовнішнього аудитора (стаття 328 Закону про компанії), а її фінансові звіти та додаткові таблиці повинні бути перевірені для отримання висновку аудитора (стаття 396 Закону про компанії)» [102].

Таким чином, в Японії можна виділити три типи аудиту:

- 1) Державний аудит – державні перевірки проводяться незалежною організацією Радою аудиту Японії, щоб переконатися, що фінансові звіти були підготовлені точно, щоб не спотворювати суму оподаткованого доходу компанії;

- 2) Зовнішній аудит – зовнішні аудити, що проводяться зовнішніми організаціями та третіми сторонами, надають неупереджену думку, яку внутрішні аудитори не в змозі дати. Зовнішній фінансовий аудит використовується для визначення будь-яких суттєвих викривлень або помилок у фінансовій звітності компанії. В Японії зовнішній аудит обов'язковий для «великих» компаній;
- 3) Внутрішній аудит, який використовується для покращення процесу прийняття рішень у компанії, надаючи керівникам практичні елементи для покращення внутрішнього контролю. Вони також забезпечують дотримання законів і нормативних актів і підтримують своєчасну, чесну та точну фінансову звітність.

Зовнішні аудити важливі для того, щоб дозволити різним зацікавленим сторонам впевнено приймати рішення щодо компанії, що перевіряється. Натомість внутрішні аудити проводяться працівниками компанії чи організації. Ці аудити не поширюються за межі компанії. Натомість вони підготовлені для використання керівництвом та іншими внутрішніми зацікавленими сторонами.

Сертифікація зовнішніх аудиторів (CPA) в Японії проводиться відповідно до Стандартів аудиту, затверджених Радою з бухгалтерського обліку (ВАС), і відповідно до вказівок із Заяви Комітету стандартів аудиту, виданих ІКСРА. Стандарти аудиту, кодифіковані ВАС разом із інструкціями щодо впровадження, виданими ІКСРА, вважаються загальноприйнятими стандартами аудиту (GAAS) у Японії. У Японії CPA надають аудиторські послуги з проходження обов'язкового аудиту фінансової звітності в таких сферах:

- компанії, які повинні пройти аудит незалежних CPA відповідно до Закону про фінансові інструменти та біржі (FIEA), а саме: компанії, які випускають акції, зареєстровані на біржі фінансових інструментів або перебувають у процесі лістингу; компанії, які подали заяву про реєстрацію; і компанії з певною кількістю акціонерів;
- «великі» компанії, які повинні бути перевірені незалежним CPA відповідно до статті 328, частини 1 і 2 Закону про компанії;

- компанії, які приймають систему корпоративного управління «Компанія з комітетами» (ст. 327, п. 5 Закону про компанії);
- інші компанії, які призначають бухгалтерських аудиторів на добровільній основі згідно з Законом про компанії;
- інші обов'язкові аудити, наприклад, приватні школи, які отримують субсидії від державного або місцевого уряду, профспілки, національні університети, органи місцевого самоврядування, кредитні банки, кредитні кооперативи, інвестиційні корпорації та інші визначені фінансові установи.

До необов'язкових аудитів у Японії відносять наступні суб'єкти: релігійні організації, неприбуткові організації, споживчі кооперації, органи охорони здоров'я, аудит у зв'язку зі злиттям, передачею бізнесу та поглинанням, та ін. Також щодо Товариств з обмеженою відповідальністю, в Японії законодавство не вимагає проходження аудиту.

В Японії виділяють окремо ще такий напрям аудиту як транскордонні аудити, який пов'язаний з аудитом японських компаній з транскордонними лістингами та фінансуванням, а також аудитом дочірніх підприємства або філій іноземних компаній в Японії.

В Австралії державним аудитом займається Генеральний аудитор Австралії є незалежною посадовою особою парламенту, яка відповідно до Закону про генерального аудитора відповідає за аудит установ Співдружності та звітує перед парламентом Австралії. Генеральний аудитор підпорядкований Австралійському національному аудиторському офісу – Australian National Audit Office (ANAO). Метою ANAO є підтримка підзвітності та прозорості в урядовому секторі Австралії через незалежне звітування перед парламентом і, таким чином, сприяння покращенню діяльності державного сектора.

Порівнюючи з Японією, то обов'язковий аудит в Австралії відповідно до Закону, проходять всі суб'єкти, що розкривають інформацію, публічні компанії та великі приватні компанії, які зобов'язані проходити аудит своєї річної фінансової звітності.

Австралійським регулятором корпоративних, ринкових, фінансових послуг і споживчого кредитування є Австралійська комісія з інвестицій у цінні папери – Australian Securities Investments Commission (ASIC), незалежною державною установою Австралії, і спрямована на регулювання, дотримання вимог щодо фінансової звітності та аудиту для організацій, які підпадають під дію Закону про корпорації.

Причому, аудит в Австралії може проводити Член професійної організації (IPA, CAANZ, CPA) і власник PPC, тобто сертифікований (заєстрований) аудитор. Члени IPA повинні мати статус MIPA або FIPA та закінчити вищу освіту з аудиту. Для регулювання та організації аудиту в країні розроблено Австралійські стандарти аудиту. Австралійські стандарти аудиту встановлюють вимоги та надають застосування та інші пояснювальні матеріали щодо:

1) обов'язків аудитора, коли його залучають для проведення аудиту фінансового звіту, або повного набору фінансових звітів, або іншої історичної фінансової інформації; і

2) форми і змісту аудиторського висновку [88].

У сфері внутрішнього аудиту в Австралії аудитори зазвичай призначаються акціонерами й звітують перед ними безпосередньо, або через аудиторський комітет, або через інших осіб, відповідальних за управління.

Аудиторські фірми несуть остаточну відповідальність в частині контролю якості аудиту. Якість аудиту в Австралії оцінюють згідно з Міжнародного стандарту управління якістю аудиту, огляду фінансової звітності, іншого надання впевненості та супутніх послуг (IAASB) [43]. Таким чином, якість аудиту включає ключові елементи, що створюють середовище, яке максимізує ймовірність того, що якісні аудити виконуються на постійній основі.

Якщо порівнювати з Японією і Австралією, то Сінгапур зобов'язує всі зареєстровані підприємства проводити щорічні загальні збори, подавати річну фінансову звітність і проходити офіційний аудит. Компанії або бізнес-групи, які класифікуються як «малі», звільняються від офіційних перевірок. Відповідно до Закону Сінгапуру про компанії, основного законодавства, що регулює діяльність компаній у країні, суб'єкти господарювання повинні

відповідати вимогам щодо щорічного подання звітності Агентства з бухгалтерського обліку та корпоративного регулювання (ACRA), а також Податкового управління Сінгапуру (IRAS) [89].

Отже, не підлягають обов'язковому аудиту лише компанії, які відповідають двом із трьох наступних критеріїв:

- а) загальний дохід не повинен перевищувати 7,4 мільйона доларів США;
- б) загальна кількість штатних працівників не повинна перевищувати 50 осіб; або
- в) загальні активи компанії не повинні перевищувати 7,4 мільйона доларів США.

Крім того, холдингові компанії та їхні дочірні компанії також можуть бути звільнені від дотримання вимог аудиту, якщо вони кваліфікуються як «малі». Підприємствам, які звільнені від перевірок, однаково рекомендовано складати річну фінансову звітність.

Порівнюючи з Сінгапуром, відповідно до Закону про компанії Малайзії кожна приватна компанія з обмеженою відповідальністю в Малайзії повинна щорічно проходити аудит, незалежно від розміру компанії. Не обов'язковим аудит є тільки для компаній, зареєстрованих як приватний підприємець або як партнерство в Малайзії [105].

Проаналізувавши організаційні підходи в сфері аудиту країн АТР, можемо зазначити, що більшість цих країн, крім КНР, об'єднує те, що державний аудит проводять незалежні організації, які підзвітні уряду своїх країн. Разом з тим, у цих країнах на високому рівні спостерігається міжнародна співпраця та інтеграція з метою вдосконалення аудиторської діяльності. В таких країнах як Сінгапур та Малайзія аудит має широке застосування у всіх сферах та підприємствах, крім визначених як «малі». На нашу думку такий попит на незалежний аудит пов'язаний з розвиваючою економікою цих країн та залученням міжнародних інвесторів та партнерів. Відтак, аудит організації не повинні уникати проходити аудит, тому що прозорі аудити приносять компанії ряд переваг, зокрема надання зацікавленим особам і суспільству впевненості щодо прозорості даних компанії та запобігання ризиків обману й шахрайства.

Висновки до розділу 2

1. Відображення основ організації та регламентації аудиту в країнах Європи у таблицях 2.1 та 2.2 дозволило визначити їх групування за концепціями (моделями) регулювання, розширити наукове бачення та зробити порівняльний аналіз організації аудиту по євро регіону, дослідити відсутність суттєвих супечностей в підходах до регулювання аудиту, контролю якості аудиторських послуг та функціонування органів суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Втім, порівнюючи вітчизняне законодавство з Директивою 2006/43/ЄС, зазначимо, що у вітчизняному законодавстві, порівняно з європейським: не визначено чіткого переліку даних, які повинні подавати аудитори та аудиторські фірми з метою включення до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; не запроваджено обов'язкове страхування майнової відповідальності аудиторів та аудиторських фірм; не відрегульовано і питання відповідальності аудиторів в частині чітко визначеної системи санкцій, що стосуються порушення законодавчих вимог або неналежного виконання своїх професійних обов'язків; не визначено питання щодо міжнародної співпраці з органами суспільного нагляду за аудитом в державах-членах.

3. Перехід від державного регулювання до абсолютно суспільного (професійного) у США дає певну свободу для аудиторської діяльності, на наш погляд, дозволяє вчасно підлаштовувати діяльність суб'єктів аудиту під економічні та законодавчі зміни, враховувати особливості економіки окремих регіонів країни, фахових вимог до кваліфікації аудитора тощо. Однак, повна свобода та мінімізація державного регулювання аудиторської діяльності не дає оптимальних результатів щодо контролю якості аудиторських послуг, дозволяє перевищувати вплив недержавних професійних організацій аудиту в міжнародному масштабі, не враховуючи політичної складової, а не лише задоволення бізнес-інтересів. Державне регулювання, навпаки, створює ризик, коли на політиків здійснюють неправомірний вплив зацікавлені групи бізнес-інтересів. Відтак, виходячи зі зарубіжного досвіду, для України найважливішим завданням є встановлення відповідного балансу між ринковими, саморегулятивними та правовими механізмами організації аудиту.

4. У США, як і в Канаді, велика увага приділяється внутрішньому аудиту. Такий підхід допомагає організації досягати своїх цілей шляхом впровадження систематичного, дисциплінованого підходу до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та управління, що є дуже важливим для вітчизняних суб'єктів господарювання в контексті надання впевненості щодо поданої фінансової інформації користувачам та розуміння всіх інформаційних ризиків.

5. Позитивним зарубіжним досвідом є те, що в Канаді державний аудит проводять не лише з метою підтвердження законності та достовірності витрачання бюджетних коштів, а й на предмет ефективності й результативності впроваджених федеральних реформ та державної діяльності в цілому. В Канаді також функціонує інститут незалежного аудиту. Професійні незалежні аудиторські асоціації розробили внутрішні стандарти аудиту, мають великий досвід інспекцій в Канаді та за кордоном, запровадили системи «колегальної оцінки» для своїх членів у США та накладають санкції на аудиторів, які не відповідали професійним стандартам. Таким чином, передумовою регулювання аудиторів є те, що це підвищує якість аудиторських послуг та їх інформаційну цінність, що має спричинити зростання попиту на ці послуги.

6. Проаналізувавши організаційні підходи в сфері аудиту країн Азійсько-Тихоокеанського регіону, можемо зазначити, що більшість цих країн, крім Китайської народної республіки, об'єднує те, що державний аудит проводять незалежні організації, які підзвітні уряду своїх країн. Разом з тим, у цих країнах на високому рівні спостерігається міжнародна співпраця та інтеграція з метою вдосконалення аудиторської діяльності. В таких країнах як Сінгапур та Малайзія аудит має широке застосування у всіх сферах та підприємствах, крім визначених як «малі». На нашу думку такий попит на незалежний аудит пов'язаний з розвиваючою економікою цих країн та залученням міжнародних інвесторів та партнерів. Відтак, аудит організації не повинні уникати проходити аудит, тому що прозорі аудити приносять компанії ряд переваг, зокрема надання зацікавленим особам і суспільству впевненості щодо прозорості даних компанії та запобігання ризиків обману й шахрайства.

РОЗДІЛ 3

ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ АУДИТ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ

3.1. Організація та правове регулювання аудиторської діяльності в Україні

Глобалізація, інтеграція України в ЄС, розвиток міжнародних економічних відносин створює як позитивні переваги для учасників ринку, так і одночасно несе ряд ризиків, які пов'язані з інтенсифікацією економічних відносин, адаптацією національного законодавства у відповідності до міжнародних норм і стандартів. Саме тому для зовнішніх і внутрішніх користувачів інформації, які представляють міжнародна спільнота та різні сегменти суспільства, в процесі прийняття рішень, важливо отримати якісно підготовлену інформацію, на основі якої вони можуть своєчасно і правильно її сприймати та контролювати суб'єкти. За таких умов, аудит виступає як важлива з'єднуюча ланка, що дозволяє оцінити надійність такої інформації, визначити поточну безпеку функціонування інформаційної системи, спрогнозувати ризики та управляти їх впливом на суб'єкти економічних відносин.

Досліджено, що у світовій практиці існує декілька моделей побудови системи нагляду за аудиторською діяльністю, а саме:

1. «Нагляд здійснює приватна суспільна організація за дорученням держави. Прикладом є Комітет з нагляду за звітністю публічних компаній (РСАОВ), який був створений у США відповідно до Закону Сарбанеса-Окслі від 2002 року. Таку ж систему запроваджено і у Великобританії» [62].

2. «Нагляд здійснює державний орган, який є елементом фінансової інституції, та контролює роботу біржових структур. Таку систему запроваджено в Австралії, Голландії, Італії» [62].

3. «Змішана модель, яку застосовано у Німеччині. Така модель передбачає, що існуюча суспільна організація аудиторів та Аудиторська палата здійснює нагляд за професією, однак Аудиторську палату контролює незалежний державний орган – АПАК» [62].

У Франції аудит проводиться щодо всієї економічної діяльності підприємства з метою впевненості про достовірність поданої інформації у фінансовій звітності. Питання, що пов'язані з аудитом та аудиторською діяльністю, регулюється законодавчо на європейському та французькому рівнях (Комерційний кодекс) [51]. Органами, які регулюють аудиторську діяльність та проводять підготовку аудиторських кадрів, є: 1) Національна компанія аудиторів (CNNC) під наглядом Міністерства юстиції Франції (з 1969 року); 2) Національна рада Ордену дипломованих бухгалтерів (CNOEC) під наглядом Міністерства економіки і фінансів (з 1945 року).

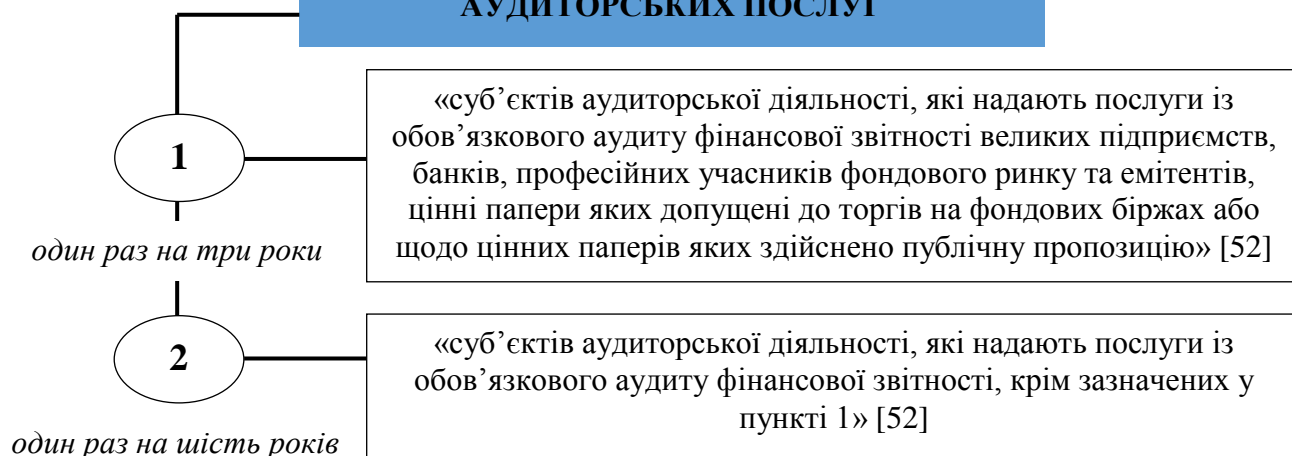
Метою аудиту в Швеції є «перевірка фінансової звітності підприємств, компаній, банків, організацій» [17]. До органів, які контролюють аудиторську діяльність та якість аудиторських послуг, відносять: державний експертний орган під наглядом Міністерства юстиції – Аудиторська Комісія Швеції (SIA); незалежна організація під керівництвом парламенту Швеції (Riksdag) – Шведська Національна аудиторська служба (NAO); Спілка аудиторів Швеції.

Відтак, враховуючи необхідність здійснення комплексної реформи інституту аудиту в Україні, Міністерство фінансів України спільно із Світовим банком та експертами ЄС розробили збалансовану модель суспільного нагляду та регулювання аудиторської діяльності в Україні з урахуванням діючих положень нормативних актів європейського законодавства у сфері аудиту (рис. 3.1). Суть цієї системи регулювання аудиторської діяльності було втілено у чинному Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [58]. Описана в законі система регулювання аудиторської діяльності була підтримана як міжнародними організаціями, так і регуляторами, аудиторами. До того ж, така система контролю аудиторської діяльності відповідає вимогам щодо виконання зобов'язань, узятих Україною відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС. Зокрема, як зазначає Міністерство фінансів України: «отримано позитивні висновки від Європейської комісії, Міжнародного форуму незалежних регуляторів аудиту (IFIAR), Ради фінансової звітності Великої Британії та Комісії аудиторського нагляду Федеративної Республіки Німеччина» [5].

ЗАКОН УКРАЇНИ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [58]

Стаття 40. Контроль якості послуг суб'єктів аудиторської діяльності «здійснюється шляхом проведення перевірки якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності щодо дотримання ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг (системи управління якістю), дотримання вимог Закону» [58]

ОБОВ'ЯЗКОВИЙ КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ



КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ



Рисунок 3.1. Модель суспільного нагляду та регулювання аудиторської діяльності в Україні

Таким чином, в Україні у 2018 року з затвердженням норм Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [58] запроваджено європейську модель суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, яка базується на вимогах Директиви Європейського Парламенту 2006/43/ЄС «Про обов’язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності» [93] та Регламенту Європейського Парламенту та Ради № 537 «Про конкретні вимоги стосовно обов’язкового аудиту суспільно значимих суб’єктів господарювання» [65].

Зважаючи на зарубіжний досвід у світі та Європі, можна зауважити, що необхідними складовими для регулювання аудиторської діяльності та контролю якості аудиту повинні бути незалежні професійні організації аудиторів. Згідно з п. 1 ст. 52 Закону аудитори мають право об’єднуватися у громадські організації за професійною ознакою [58]. Проте, на думку В. С. Рудницького, «...існуючі в Україні незалежні професійні організації бухгалтерів і аудиторів не здійснюють прямого впливу на якість аудиторських послуг. Згідно діючого законодавства основним суб’єктом контролю якості аудиту в Україні виступає АПУ» [68].

У вітчизняній моделі здійсненні суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні провідна роль належить Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю далі (ОСНАД) (рис. 3.1), місією якого є: «забезпечення високого рівня впевненості власників, інвесторів та інших користувачів в інформації, розкритій у фінансовій звітності, як надійній базі ухвалення ефективних рішень» [52]. Таким чином, ОСНАД забезпечує здійснення нагляду за аудиторською діяльністю і несе відповідальність за нагляд за:

- реєстрацією аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності (САД) [52];
- впровадженням міжнародних стандартів аудиту (МСА) [52];
- контролем за атестацією аудиторів та безперервним професійним навчанням аудиторів, які здійснюють обов’язковий аудит фінансової звітності [52];
- контролем якості аудиторських послуг САД, які здійснюють обов’язковий аудит фінансової звітності [52];

- дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів та САД, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності [52];
- застосуванням стягнень [52].

Варто відзначити, що Радою нагляду ОСНАД розроблено та подано на розгляд Уряду проєкт Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо забезпечення аудиторської діяльності на період дії воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки [60], який було схвалено ВРУ 31 травня 2022 р. Таким чином, внесено зміни до ст. 22 Закону [58] щодо заборони включення, а також вилучення з Реєстру аудиторів, що відповідають одному з критеріїв:

«1) є громадянами країни, що здійснює збройну агресію проти України; 2) перебувають в публічних реєстрах аудиторів та/або є членами професійних організацій аудиторів та/або бухгалтерів країни, що здійснює збройну агресію проти України; 3) здійснюють аудиторську діяльність у складі аудиторських фірм, зареєстрованих на території країни, що здійснює збройну агресію проти України» тощо [58].

Задля того, щоб аудиторський ринок зберіг свій потенціал, поновив та продовжив роботу, ОСНАД з перших днів війни вживав заходи, спрямовані на підтримку аудиторів та САД, а саме: відтерміновано обов'язкову сплату внеску; відтерміновано подання інформації про надання САД послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес; Інспекцією зупинено проведення обов'язкових перевірок з контролю якості аудиту та ін. [25].

Також ОСНАД закликала Асоціацію присяжних сертифікованих бухгалтерів розглянути можливість застосування обмежувальних заходів для росії та висловила прохання зменшити матеріальне навантаження для членів АССА в Україні, а також підвищити рівень співробітництва через відновлення представництва АССА в Україні та спрощення процедури АССА щодо атестації аудиторів в Україні [25].

Отже, дослідження вказує на те, що державні урядові організації довели спроможність ефективно регулювати аудиторською діяльністю в Україні у період дії воєнного стану задля мінімізації впливу негативних чинників.

3.2. Реалії та перспективи розвитку аудиту в Україні на основі зарубіжного досвіду

Сучасні реалії та перспективи розвитку аудиту в Україні відображають важливі аспекти, пов'язані з впровадженням ефективних реформ та зарубіжних практик в аудиті, спрямованих на покращення аудиторської діяльності в контексті євроінтеграції та глобалізації. Адже, неналежне регулювання аудиту в Україні призвело до проблем із контролем за якістю та достовірністю фінансової звітності підприємств із суспільним інтересом, великих і середніх підприємств, які повинні надавати чесну та прозору інформацію про фінансовий стан для зацікавлених осіб та потенційних вітчизняних та зарубіжних інвесторів-партнерів. Крім того, на шляху євроінтеграції та пошуку зарубіжних партнерів реформування системи регулювання аудиторської діяльності в Україні, підвищення вимог міжнародного співробітництва та зарубіжного досвіду регулювання аудиторської діяльності через впровадження міжнародних стандартів (МСА) та кращих світових практик контролю якості, збільшують рівень довіри до фінансової інформації проінспектованих підприємств, руйнуючи бар'єри для залучення інвестицій, та зменшують ризики банкрутства суспільно значимих вітчизняних підприємств, банків та інших фінансових установ, які є важливими для населення та розвитку національної економіки в цілому, а тому є можливість вчасної зробити відповідні управлінські рішення. Саме ці завдання лягли в основу реформування, суть якої втілена в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Відтак, Законом України впроваджено застосовувати Міжнародні стандарти аудиту, що є приведення норм національного законодавства у відповідність до законодавства Європейського Союзу у сфері аудиторської діяльності, зокрема Директиви 2006/43/ЄС та Регламенту ЄС 537/2014.

Для перспектив розвитку аудиторської діяльності в Україні та через прискіпливу увагу західних партнерів та суспільства, посилено в законодавчому порядку вимоги до аудиторів і впроваджено зміну регулюючого органу суспільного нагляду, контролю якості наданих аудиторських послуг,

реєстрації аудиторів й аудиторської діяльності – Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (з 01.01.2023 р.). Впровадження є необхідним інструментом для «забезпечення високого рівня впевненості власників, інвесторів та інших користувачів у інформації розкритій у фінансовій звітності як надійної бази прийняття ефективних рішень» [52].

Для забезпечення прозорості, ефективності та відповідності вимогам міжнародного співтовариства в сфері аудиту, в Україні аудиторські послуги надаються суб'єктами аудиторської діяльності (САД) «відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, стандартів аудиту Великої Британії або Сполучених Штатів Америки, та з урахуванням вимог Закону» [58].

Закон про аудит визначає ролі та обов'язки суб'єктів, які беруть участь у регулюванні діяльності аудиторів, визначає вимоги до вступу в аудиторську професію, встановлює вимоги до безперервного розвитку від початкового (IPD) до професійного рівня (CPD), а також встановлює дієві технічні стандарти, які повинні застосовуватися аудиторами в Україні. Так, відповідно до статті 19 Закону про аудит, вимоги для вступу до професії аудитора включають: 1) наявність вищої освіти; 2) демонстрація теоретичних знань і професійних компетенцій шляхом успішного складання відповідних іспитів; 3) мати принаймні три роки практичного досвіду в аудиті» [58]. Ці вимоги повторюють вимоги ст. 6 Директиви 2005/36/ЄС. Однак, на наш погляд, це дуже високі вимоги, навіть з огляду на європейські стандарти, адже щоб бути зовнішнім аудитором в Англії, достатньо бути кваліфікованим дипломованим бухгалтером і членом однієї з таких професійних організацій: Асоціація дипломованих сертифікованих бухгалтерів (АССА) Інститут дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу (ІСАЕВ) [96]. Зовнішнім аудиторам, в тому числі, які мають право проводити державний аудит, в США потрібна ліцензія сертифікованого публічного бухгалтера (СРА), тобто професійний сертифікат, виданий Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants, АІСРА). Вимоги залежно від штату відрізняються, хоча більшість вимагають призначення СРА та два роки професійного досвіду. В Канаді для зовнішніх аудиторів, включно, що мають

право проводити державний аудит, вимагають освіти, з підготовкою та визнанням дипломованих професійних бухгалтерів (CPA, CA), сертифікованих бухгалтерів загального профілю (CPA, CGA) або дипломованих професійних бухгалтерів, сертифікованих бухгалтерів з управлінського обліку (CPA, CMA), а також мати певний практичний досвід в цій сфері. В рекомендація США та Канади сертифікат CPA потрібен для отримання розуміння внутрішнього контролю підприємства та оцінки ризику шахрайства. Таким чином, вважаємо, що можна спростити вимоги до зовнішнього аудитора в Україні, залишивши наявність вищої освіти та професійної сертифікації аудитора, а стаж практичної роботи встановити: для державних аудиторів – від 3 років, щодо зовнішніх та внутрішніх аудиторів – за вимогою.

Зважаючи на воєнний стан в Україні, останні статистичні дані про стан та реалії аудиторської діяльності узагальнюють звіти АПУ [28] та ОСНАД [26] за 2020-2022 рр. Відтак, можна оцінити динаміку зареєстрованих аудиторів, виходячи з представлених даних на рис. 3.2.



Рисунок 3.2. Динаміка щодо діючих зареєстрованих аудиторів за період 2016-2020 років, чол. [28].

Як бачимо, кількість аудиторів за останні роки майже не змінювалась, і станом на 01.01.2021 р. було 2713 зареєстрованих аудиторів. Відповідно до звітних даних в аудиторських фірмах у 2020 р. працювало 2153 аудиторів, у тому числі за основним місцем роботи 1886 осіб [28]. Всього в САД, згідно звітних даних, за основним місцем роботи працювало 5 390 осіб [28]. За даними АПУ, трохи іншою є динаміка щодо кількості одиниць суб'єктів: у 2016 р. кількість САД становила 1002 од., а вже у 2020 р. – 893 од. Така тенденція показує негативну тенденцію щодо роздрібнення аудиторського ринку та уникнення масштабування у сфері аудиту.

Щоб розуміти загальну тенденцію у сфері бухгалтерського обліку й аудиту наведемо статистичні дані про кількість діючих суб'єктів господарювання (КВЕД 69.20) у 2010-2022 роках (рис. 3.3).

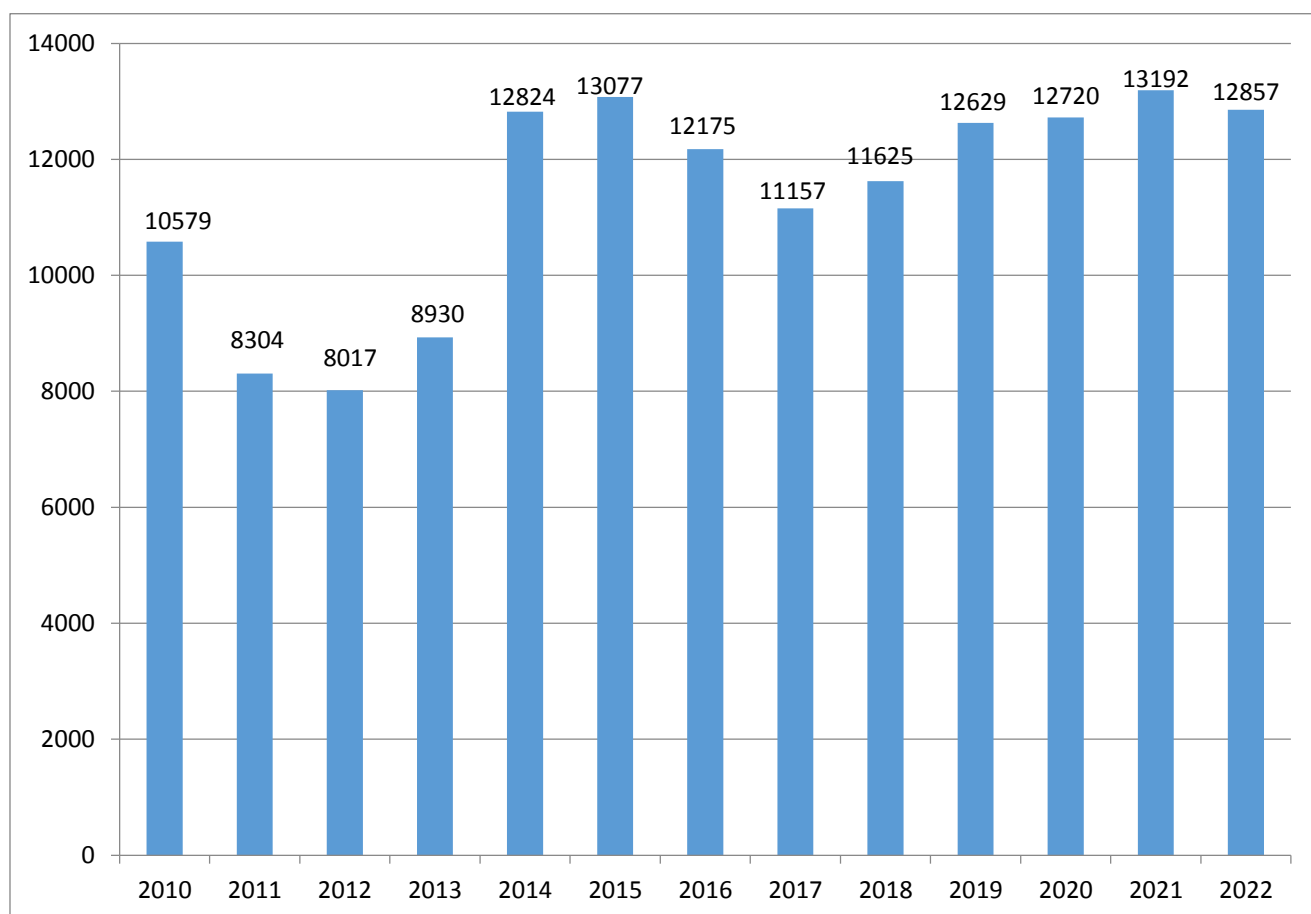


Рисунок 3.3. Кількість діючих суб'єктів господарювання (всього одиниць) у сфері бухгалтерського обліку й аудиту, консультування з питань оподаткування за період 2010-2022 рр.

Отже, за останні роки в період 2020-2022 рр. загальна тенденція щодо попиту на послуги у сфері професійної діяльності у сфері обліку і аудиту не змінилась, тому можемо вважати, що серйозних негативних змін в динаміці кількості суб'єктів аудиторської діяльності також не відбулось.

Відповідно до чинного законодавства проведення незалежного аудиту є обов'язковими для підприємств, що становлять суспільний інтерес (ПСІ), великих і середніх підприємств та інших, які визначені в ст. 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [59]. За даними крайнього Звіту ОСНАД, виданого у 2022 році, у 2020 році відбулось зростання наданих аудиторських послуг на 11 % і в цілому на суму – 3,2 млрд. грн. Це було зумовлено зростанням кількості послуг, наданих ПСІ відповідно на 3,6 %. Також спостерігалось зростання загальної вартості послуг, наданих різним категоріям підприємств, але переважно наданих ПСІ (+ 15,7%) і середнім підприємствам (+ 26 %). Разом з тим, на 5,4% зменшилась кількість завдань, виконаних САД [26].

Такий же порядок проходження обов'язкового аудиту з різними пороговими критеріями в країнах ЄС та в Англії, а також США та Канади. Отже, міжнародне законодавство розвинених країн встановлюють обов'язкові вимоги до аудиту для всіх компаній, якщо тільки вони не мають права на звільнення насамперед через розмір, характер діяльності та тип компанії, або якщо вони неактивні. При чому всі аудити фінансових звітів повинні проводитися відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (країни ЄС та Великобританія) або ж Загальноприйнятих стандартів аудиту – в США та Канаді, з деякими доповненнями для врахування національного законодавства.

Отже, Україна, впроваджуючи на європейські стандарти в частині аудиту фінансової звітності та аудиторської діяльності, забезпечує гармонізацію національного законодавства із законодавством Європейського Союзу, що має позитивно вплинути на розвиток ринку аудиторських послуг – з однієї сторони, та збільшити рівень довіри до фінансових звітів вітчизняних компаній – з іншої.

Висновки до розділу 3

1. Закон про аудит визначає вимоги для вступу до професії аудитора: 1) наявність вищої освіти; 2) демонстрація теоретичних знань і професійних компетенцій шляхом успішного складання відповідних іспитів; 3) мати принаймні три роки практичного досвіду в аудиті. Ці вимоги повторюють вимоги ст. 6 Директиви 2005/36/ЄС. Однак, на наш погляд, це дуже високі вимоги, навіть з огляду на європейські стандарти, адже щоб бути зовнішнім аудитором в Англії, достатньо бути кваліфікованим дипломованим бухгалтером і членом однієї з діючих професійних організацій. Зовнішнім аудиторам в США, в тому числі, які мають право проводити державний аудит, потрібна ліцензія сертифікованого публічного бухгалтера (CPA). Вимоги залежно від штату відрізняються, хоча більшість вимагають призначення CPA та два роки професійного досвіду. В Канаді для зовнішніх аудиторів, включно, що мають право проводити державний аудит, вимагають освіти, з підготовкою та визнанням дипломованих професійних бухгалтерів. Вважаємо, що в Україні можна спростити вимоги до незалежного аудитора, залишивши наявність вищої освіти та професійної сертифікації аудитора, а стаж практичної роботи встановити: для державних аудиторів – від 3 років, щодо зовнішніх та внутрішніх аудиторів – за вимогою.

2. За даними крайнього Звіту ОСНАД, виданого у 2022 році, у 2020 році відбулось зростання наданих аудиторських послуг на 11 % і в цілому на суму – 3,2 млрд. грн. При цьому спостерігалось зростання вартості та кількості послуг, наданих ПСІ відповідно на 15,7 % і 3,6 %. Разом з тим, на 5,4% зменшилась кількість завдань, виконаних САД. Отже, Україна, впроваджуючи на європейські стандарти в частині аудиту фінансової звітності та аудиторської діяльності, забезпечує гармонізацію національного законодавства із законодавством Європейського Союзу, що має позитивно вплинути на розвиток ринку аудиторських послуг – з однієї сторони, та збільшити рівень довіри до фінансових звітів вітчизняних компаній – з іншої.

ВИСНОВКИ

1. Аналіз економічних джерел показав відсутність єдиного підходу щодо визначення економічного змісту поняття «аудит». Відтак, перша група науковців під аудитом розуміє практичну діяльність. Таке твердження занадто спрощеним, адже не визначає аудиторську діяльність як функцію і форму контролю. Інша група науковців вважають, що аудит є розділом науки про фінансовий контроль. Однак, аудит має свій предмет, використовує як загальнонаукові, так і специфічні методи, робочі документи та стандарти, тому може вважатись відокремленою наукою з теоретичним підґрунтям. Виходячи з цього, сформувався третя думка про те, що аудит є самостійною наукою. Таким чином, аудит – це система наукового знання з створенням особливої організаційно-правової форми незалежного фінансового контролю – аудиторської діяльності.

2. Для розвитку функціональності в суспільних інтересах сучасності, окрім сервісно-управлінській функціональності, визначеній у класичній теорії аудиту, доцільно розглянути інституційну теорію аудиту на основі Моделі предметно-функціонального розвитку аудиту, яка побудована на взаємодії функціональних потреб (зовнішніх викликів) і функціональних можливостях (внутрішніх можливостях). Таким чином, представлена модель демонструє розвиток аудиту через функціональні можливості і затребуваність. При чому, базою аудиту є її «класична» сервісно-оціночна затребуваність, яка направлена на забезпечення споживачів аудиту інформаційних, контрольних, безпекових функцій, а по мірі становлення аудиту – розширюється консалтинговими, аналітичними, біхевіористичними й іншими функціями. Таким чином, нові функції аудиту, які формують і нові об'єкти, визначаються роллю аудиту в сучасному соціально-економічному просторі та його інституційними факторами (формування суспільного запиту на ІТ-аудиторів, аудиторів-аналітиків тощо).

3. З узагальненої класифікації видів аудиту за зарубіжними та вітчизняними джерелами можна стверджувати, що більшість вчених розділяють аудит на зовнішній та внутрішній, а вітчизняні науковці за відношенням до

суб'єктів виділяють ще державний та незалежний види аудиту, а деякі окремо виділяють обов'язковий та добровільний (ініціативний) види аудиту. Вагоме значення в групуванні аудиту має його приналежність за об'єктами дослідження, а саме: управлінський; операційний; фінансовий – у класифікації в зарубіжних авторів, та бухгалтерський – у вітчизняних; організаційний; екологічний; на відповідність та ін. Однак, цікавим підходом є виокремлення видів аудиту відповідно до історичних стадій розвитку – підтверджуючий аудит, системно-орієнтований аудит та ризико-орієнтований аудит, або ж за функціями в управлінні фінансово-господарською діяльністю – запобіжний, перманентний, ретроспективний. Така класифікація, на наш погляд, відповідає означенню аудиту як науки, що розвивається, відповідає функціональності, яка виражається в забезпечення фінансових потреб й суспільного інтересу, та демонструє предметно-функціональний розвиток аудиту.

4. Відповідно до розширення предметної галузі аудиту та збільшення його об'єктів, виникають нові види аудиту (податковий, соціальний, екологічний, маркетинговий), які знайшли відображення в наукових джерелах та правових документах, що засвідчує їх актуальність та відповідність законодавчим вимогам. Так, на сьогодні є актуальним податковий кредит, який більшість вчених тлумачать як незалежну перевірку податкових розрахунків на предмет повноти та правильності нарахування та сплати податків суб'єктами господарювання. Однак, окремі автори під податковим аудитом розуміють і консультування платників податків щодо оптимізації існуючої системи оподаткування. Проте, зазначений об'єкт аудиту носить подвійний характер, оскільки мета незалежного податкового аудиту полягає не тільки в захисті суб'єктів підприємницької діяльності (платників податків), а й в дотриманні економічних інтересів держави (контролюючих органів державної податкової служби). На нашу думку, податковий аудит може проводити консультування з оптимізації оподаткування. Це можна обґрунтувати тим, що у МССП 4400 зазначено, що перевірка дотримання вимог податкового законодавства може бути і предметом супутніх аудиту послуг.

5. Дослідження організації та регламентації аудиту в країнах Європи дозволило визначити їх групування за концепціями (моделями) регулювання та розширити наукове бачення та порівняльний аналіз організації аудиту по євро регіону, дослідити відсутність суттєвих супечностей в підходах до регулювання аудиту, контролю якості аудиторських послуг та функціонування органів суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

6. Проаналізувавши питання організації практичної діяльності аудиту в країнах Європи, можна виокремити дві різні концепції за напрямом регулювання аудиторської діяльності: державну (жорстка модель регулювання), професійну (м'яка модель регулювання) і змішаного типу (притаманна і державна, і професійна). Державна концепція регулювання аудиту більш притаманна у таких країнах, як: Франція, Німеччина, Австрія, Іспанія, Польща та ін. В зазначених країнах аудит забезпечує фінансовий контроль на запит державних органів і є суворо регламентований державними органами влади в контексті виконання контрольної функції за веденням аудиторської діяльності. У країнах з професійною концепцією, зокрема у Великій Британії, Республіці Болгарія, організація, регулювання та контроль за діяльністю аудиторів здійснюється з мінімальним державним регулюванням, а здебільшого відбувається через концепцію професійних організацій. Такий підхід в мінімізації державного впливу на регулювання організації аудиту в розвинених країнах обґрунтовується високим рівнем професійної відповідальності аудиторів, відповідає високим етичним стандартам аудиторів та служінню суспільним інтересам своєї країни.

7. Вивчення вимог Директиви 2006/43/ЄС, відзначимо, що у вітчизняному законодавстві, порівняно з європейським: не визначено чіткого переліку даних, які повинні подавати аудитори та аудиторські фірми з метою включення до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; не запроваджено обов'язкове страхування майнової відповідальності аудиторів та аудиторських фірм; не відрегульовано і питання відповідальності аудиторів в частині чітко визначеної системи санкцій, що стосуються порушення законодавчих вимог або неналежного виконання своїх професійних обов'язків тощо.

8. Дослідження вказують, що у США з боку держави є мінімальний вплив на організацію та регулювання аудиторської діяльності. На наш погляд, перехід від державного регулювання до абсолютно суспільного (професійного), дає певну свободу для аудиторської діяльності, дозволяє вчасно підлаштовувати діяльність суб'єктів аудиту під економічні та законодавчі зміни, враховувати особливості економіки окремих регіонів країни, фахових вимог до кваліфікації аудитора тощо. Втім, повна свобода та мінімізація державного регулювання аудиту не дає оптимальних результатів щодо контролю якості аудиторських послуг, дозволяє перевищувати вплив недержавних професійних організацій аудиту в міжнародному масштабі, не враховуючи політичної складової, а не лише задоволення бізнес-інтересів. Державне регулювання також створює ризик, коли на політиків можуть створювати неправомірний вплив організовані та зацікавлені групи бізнес-інтересів, як це часто має місце в Україні. Як висновок, можна зазначити, що мінімальна потреба в державному регулюванні зазвичай виникає, коли галузь саморегулюється достатньо, щоб дотримуватись стандартів контролю якості аудиту та може уникати відповідних ризиків. Встановлення балансу між ринковими, саморегулятивними та правовими механізмами сприяння якості аудиту є важливим завданням для України.

9. У США, як і в Канаді, велика увага приділяється внутрішньому аудиту. Згідно з визначенням внутрішнього аудиту в Концепції Міжнародної системи професійної практики (IPPF), внутрішній аудит є незалежною, об'єктивною впевненістю та консультативною діяльністю, призначеною для підвищення цінності та покращення діяльності організації. Він допомагає організації досягати своїх цілей шляхом впровадження систематичного, дисциплінованого підходу до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та управління. Такий підхід допомагає організації досягати своїх цілей шляхом впровадження систематичного, дисциплінованого підходу до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та управління, що є дуже важливим для вітчизняних суб'єктів господарювання в контексті надання впевненості щодо поданої фінансової інформації користувачам та розуміння всіх інформаційних ризиків.

10. Позитивним зарубіжним досвідом є те, що в Канаді державний аудит проводять не лише з метою підтвердження законності та достовірності витрачання бюджетних коштів, а й на предмет ефективності й результативності впроваджених федеральних реформ та державної діяльності в цілому. В Канаді також функціонує інститут незалежного аудиту. Професійні незалежні аудиторські асоціації розробили внутрішні стандарти аудиту, мають великий досвід інспекцій в Канаді та за кордоном, запровадили системи «колегальної оцінки» для своїх членів у США та накладають санкції на аудиторів, які не відповідали професійним стандартам. Таким чином, передумовою регулювання аудиторів є те, що це підвищує якість аудиторських послуг та їх інформаційну цінність, що має спричинити зростання попиту на ці послуги. В той же час, саморегулювання змушує аудиторів освоювати витрати на регулювання внутрішнього контролю аудиту, що, в свою чергу, підвищує якість послуг і, відповідно, вартість аудиторського замовлення.

11. Проаналізувавши організаційні підходи в сфері аудиту країн Азійсько-Тихоокеанського регіону, можемо зазначити, що більшість цих країн, крім Китайської народної республіки, об'єднує те, що державний аудит проводять незалежні організації, які підзвітні уряду своїх країн. Разом з тим, у цих країнах на високому рівні спостерігається міжнародна співпраця та інтеграція з метою вдосконалення аудиторської діяльності. В таких країнах як Сінгапур та Малайзія аудит має широке застосування у всіх сферах та підприємствах, крім визначених як «малі». На нашу думку такий попит на незалежний аудит пов'язаний з розвиваючою економікою цих країн та залученням міжнародних інвесторів та партнерів. Відтак, аудит організації не повинні уникати проходити аудит, тому що прозорі аудити приносять компанії ряд переваг, зокрема надання зацікавленим особам і суспільству впевненості щодо прозорості даних компанії та запобігання ризиків обману й шахрайства.

12. Законодавством визнані вимоги до професії аудитора: 1) наявність вищої освіти; 2) демонстрація теоретичних знань і професійних компетенцій шляхом успішного складання відповідних іспитів; 3) мати принаймні три роки практичного досвіду в аудиті. Ці вимоги повторюють вимоги ст. 6 Директиви

2005/36/ЄС. Однак, на наш погляд, це дуже високі вимоги, адже щоб бути зовнішнім аудитором в Англії, достатньо бути кваліфікованим дипломованим бухгалтером і членом однієї з діючих професійних організацій потрібна ліцензія сертифікованого публічного бухгалтера (CPA). Вимоги до професійних аудиторів в США, які мають право проводити державний аудит, відрізняються залежно від штату, хоча в більшості – вимагають ліцензію сертифікованого публічного бухгалтера CPA та два роки професійного досвіду. В Канаді для зовнішніх аудиторів, включно, що мають право проводити державний аудит, вимагають освіти, з підготовкою та визнанням дипломованих професійних бухгалтерів. Вважаємо, що в Україні можна спростити вимоги до професійного аудитора, залишивши наявність вищої освіти та відповідної професійної сертифікації аудитора, а стаж практичної роботи встановити: для державних аудиторів – від 3 років, щодо зовнішніх та внутрішніх аудиторів – за вимогою.

13. Кількість аудиторів за останні роки майже не змінювалась, і станом на 01.01.2021 р. було 2713 зареєстрованих аудиторів. Відповідно до звітних даних в аудиторських фірмах у 2020 р. працювало 2153 аудиторів, у тому числі за основним місцем роботи 1886 осіб. За даними АПУ, трохи іншою є динаміка щодо кількості одиниць суб'єктів: у 2016 р. кількість САД становила 1002 од., а вже у 2020 р. – 893 од. Така тенденція показує негативну тенденцію в контексті уникнення масштабування у сфері аудиту.

14. За даними крайнього Звіту ОСНАД, виданого у 2022 році, у 2020 році відбулось зростання наданих аудиторських послуг на 11 % і в цілому на суму – 3,2 млрд. грн. При цьому спостерігалось зростання вартості та кількості послуг, наданих ПСІ відповідно на 15,7 % і 3,6 %. Разом з тим, на 5,4% зменшилась кількість завдань, виконаних САД. Отже, Україна, впроваджуючи на європейські стандарти в частині аудиту фінансової звітності та аудиторської діяльності, забезпечує гармонізацію національного законодавства із законодавством Європейського Союзу, що має позитивно вплинути на розвиток ринку аудиторських послуг – з однієї сторони, та збільшити рівень довіри до фінансових звітів вітчизняних компаній – з іншої.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О. В., Саченко С. І. Аудит функціональної частини програмного забезпечення КСБО. *Бізнес Інформ*. 2017 № 11 С. 293-299. URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/audit-funktsionalnoyi-chastini-programnogo-zabezpechennya-ksbo>
2. Андросова О.Ф., Аркатова Ю.В. Стандартизація аудиторської діяльності в країнах ЄС та Україні. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 3. С. 256-259.
3. Антоненко Н.В., Хоменко В.С. Розвиток аудиту в Україні до стандартів Європейського Союзу. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2015. № 4. С. 342-346.
4. Артюх О. В. Податковий аудит у системі фінансового контролю : монографія. Одеса: ВД «Гельветика». 2018. 412 с.
5. Аудиторська діяльність : Офіційний сайт Міністерства фінансів України URL : <https://mof.gov.ua/uk/auditorska-dijalnist>
6. Аудиторська палата України – орган аудиторського самоврядування : Офіційний сайт АПУ URL : <https://www.apu.com.ua/proapu/>
7. Балан А. А., Бондаренко А. О. Публічний аудит: теорія та практика. *ЕКОНОМІКА: реалії часу*. 2019. № 6 (46). С. 22-26. URL : <http://dspace.op.edu.ua/jspui/handle/123456789/11357>
8. Бондар В.П. Системи організації та регулювання аудиторської діяльності країн світу. Міжнародний збірник наукових праць. Вип. 2 (11). С. 5-20. URL : <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/67215/62867>
9. Будько О. В., Лола В. О. Процедури отримання та оцінка аудиторських доказів. *Економічний вісник Дніпровського державного технічного університету*. 2022. № 1(4) URL: <http://econvisnyk.dstu.dp.ua/article/view/264907>
10. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підруч. – 3-тє вид, доп. і перероб. / За ред. Ф. Ф. Бутинець. Житомир : ПП «Рута». 2006. 512 с.
11. Гавриловський О. С., Гавриловська Л. М. Регулювання аудиту в країнах ЄС та перспективи його розвитку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Вип. 15. Част. 1. С. 68-71. URL : http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/15_1_2017ua/17.pdf
12. Гайдучок Т., Цегельник Н. Сучасні реалії та перспективи провадження аудиторської діяльності в умовах євроінтеграційних процесів. *Mechanism of an Economic Regulation*. 2022. № 1-2 (95-96). С. 67-71. URL : <https://doi.org/10.32782/mer.2022.95-96.11>
13. Гевлич Л. Л. Аудит та бухгалтерська експертиза : навч. посіб. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2020. 164 с. URL: <http://r.donnu.edu.ua/bitstream/123456789/2460/1/%D0%93%D0%B5%D0%B2%D0%BB%D0%B8%D1%87%20%D0%9B.%20%D0%90%D1%83%D0%B>

- [4%D0%B8%D1%82%20%D1%82%D0%B0%20%D0%B1%D1%83%D1%85%D0%B3%D0%B0%D0%BB%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0%20%D0%B5%D0%BA%D1%81%D0%BF%D0%B5%D1%80%D1%82%D0%B8%D0%B7%D0%B0.pdf](#)
14. Гирак А., Лучко М. Ринок аудиторських послуг в Україні: реалії сьогодення : матеріали XI Міжнародна науково-практичної Інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія», 1 грудня, 2022 р. Тернопіль: ЗУНУ. С. 53-55. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/48116/1/%D0%9E%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA%2C%20%D0%BE%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D1%96%20%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8C...1.12.2022%D1%80.pdf#page=53>
 15. Гноєва І. М., Волочай М. О. Регулювання аудиторської діяльності в Україні та у зарубіжних країнах : Матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 25 листопада 2014 р., м. Мукачево. 354 с. (С. 203-205) URL : <http://dspace-s.msu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/220/1/010%20Akt.%20problemu%20obl.%202014.pdf#page=203>
 16. Гончарук Я. А., Рудницький В. С. Аудит : навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. Київ: Знання, 2007. 443 с.
 17. Гуцаленко Л.В., Марченко С.О. Реалії аудиту у вітчизняній та зарубіжній практиці. *Економіка і суспільство*. 2016. № 6. С. 349-354. URL : https://economyandsociety.in.ua/journals/6_ukr/60.pdf
 18. Давидов Г. М. Аудит : навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. Київ : Знання, 2009. 363 с.
 19. Дейнеко Д. Саміт АТЕС 2022: правотворчість та значення для України. *Юридична Газета*. 22 жовтня 2022 р. URL : <https://yur-gazeta.com/dumka-eksperta/samit-ates-2022-pravotvorchist-ta-znachennya-dlya-ukrayini.html>
 20. Дерій В., Саченко С., Бабій Л. Соціальний аудит у контексті посилення вимог до корпоративної соціальної відповідальності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. №. 5. С. 17-26. URL : <https://scholar.google.com/scholar?cluster=14264088772605121392&hl=en&oi=scholar>
 21. Долбнева Д.В. Міжнародний аудит : навч.-метод. посіб. Львів: Львівський національний університет імені Івана Франка. 2018. 92 с.
 22. Жук В., Мельник К. Аудит як соціально-економічний інститут : collection of scientific papers «Socially competent management of corporations in a behavioral economy» / resp. ed. Ondrej Mikulaš, Kostiantyn Pavlov, Karol Viktor, Olena Pavlova, Ladislav Viera, Liudmila Shostak, Anton Milan, Alla Lyalyuk. European institute of further education, Podhájska, 2021. Chapter II. 262 p. (P.22-23) URL : <https://www.researchgate.net/profile/Kostiantyn->

- [Pavlov/publication/352762643_SOCIALLY_COMPETENT_MANAGEMENT_OF_CORPORATIONS_IN_BEHAVIORAL_CONDITIONS_ECONOMICS_Collection_of_scientific_papers_Chapter_I/links/60d7021a299bf1ea9ebed602/SOCIALLY_COMPETENT_MANAGEMENT_OF_CORPORATIONS_IN_BEHAVIORAL_CONDITIONS_ECONOMICS_Collection_of_scientific_papers_Chapter_I.pdf#page=22](https://pavlov/publication/352762643_SOCIALLY_COMPETENT_MANAGEMENT_OF_CORPORATIONS_IN_BEHAVIORAL_CONDITIONS_ECONOMICS_Collection_of_scientific_papers_Chapter_I/links/60d7021a299bf1ea9ebed602/SOCIALLY_COMPETENT_MANAGEMENT_OF_CORPORATIONS_IN_BEHAVIORAL_CONDITIONS_ECONOMICS_Collection_of_scientific_papers_Chapter_I.pdf#page=22)
23. Жук В., Мельник К. Предмет аудиту: вдосконалення методології пізнання. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. Вип. 4. С. 150-168. URL : <http://visnykj.wunu.edu.ua/index.php/visnykj/article/view/1192/1297>
 24. Жукова Т.А., Ганус І.С., Плікус І.Й. Аналіз ринку аудиторських послуг в Україні. *Вісник Сумського державного університету*. 2019. № 2. С. 63-69. URL: <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/76894>
 25. Звіти Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю за 2022 рік: ОСНАД URL : https://www.apob.org.ua/?page_id=269
 26. Звіт про діяльність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю за 2022 рік : ОСНАД URL : <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2023/07/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82-%D0%BF%D1%80%D0%BE-%D0%B4%D1%96%D1%8F%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C-%D0%9E%D0%A1%D0%9D%D0%90%D0%94-2022-1.pdf>
 27. Зубілевич С. Я., Голов С. Ф. Основи аудиту : навч. посіб. Київ : Міжнародний ін-т менеджменту, В-во «Ділова Україна», 2006. 374 с.
 28. Інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2020 році : АПУ URL : https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2021/06/7_%D0%86%D0%BD%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F-%D0%BF%D1%80%D0%BE-%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD-%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82.%D0%B4%D1%96%D1%8F%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96-%D1%83-2020-%D1%80%D0%BE%D1%86%D1%96.pdf
 29. Книжник Л. Ю. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2017. № 11 URL : <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1147>
 30. Кодекс етики професійних бухгалтерів URL: <http://www.ifac.org/Ethics/index.tpl>
 31. Козаченко Л. А., Костирко А. Г. Аудит : навч. посіб. Миколаїв: МНАУ, 2020. 128 с. URL: http://dSPACE.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7190/1/Audyt_kurs%20lektsii.pdf
 32. Концептуальна основа якості аудиту: ключові елементи, що створюють середовище для якості аудиту : Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. – видання

- 2016-2017 pp. Ч. 3. 73 с. URL: https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu?fbclid=IwAR3PCFlqK2h2JWyybx2-JJ9vO4QSapwhA_FghfUYeBhHzZDfoDiXZn5NzKI
33. Краєвський В.М., Костенко О.М., Скорик М.О. Податковий аудит: зміст і дуальна функція обліку як об'єкта та засоба. *Підприємництво та інновації*. 2022. Вип. 24. С. 123-128. URL : <http://ei-journal.in.ua/index.php/journal/article/view/532>
 34. Кругла Н. М. «Податковий аудит» – це напрям аудиторської діяльності чи процесуальні дії контролюючих органів? *Фінансовий простір*. 2016. № 3 (23). С. 25–32.
 35. Литвин З.Б., Андронік І.В. Організація аудиту в Канаді та Японії : матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія», 27 грудня 2019 року, м. Тернопіль. 2019. С. 171-173. URL : <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/37433/1/171.pdf>
 36. Лучко М. Р., Пилипчук Н. М. Контроль якості внутрішнього аудиту підприємств в умовах євроінтеграційних процесів. *Бізнес Інформ*. 2015. № 7. С. 229-234. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2015_7_37
 37. Лучко М. Р. Фінансовий моніторинг у контексті бухгалтерської та аудиторської практики в Україні. *Галицький економічний вісник*. 2022. Т. 77. № 4 (77). С. 45-52. URL: <http://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/40411>
 38. Лучко М., Зінкевич А. Аудит податків і платежів у контексті оптимізації діяльності підприємства. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2019. Вип. 1. С. 186-196. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/34064>
 39. Мазуренок О. Р. Семантичний зміст аудиту як економічної дефініції. *Галицький економічний вісник*. 2020. Т. 64. № 3. С. 78-86. URL : <http://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/32478>
 40. Мазуренок О. Р., Плекан У. М. Соціальний аудит як інструмент оцінювання корпоративної соціальної відповідальності. *Інноваційна економіка*. 2019. № 3-4. С. 174-179. URL : <http://www.inneco.org/index.php/innecoua/article/view/60>
 41. Мардус Н. Ю. Аудит : навч. посіб. Харків : НТУ «ХПІ», 2022. 203 с. URL : https://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:QXC5Q_fXs-cJ:scholar.google.com/+%D0%B7%D0%BC%D1%96%D1%81%D1%82+%D1%96+%D1%81%D1%83%D1%82%D1%8C+%D0%BF%D0%BE%D0%BD%D1%8F%D1%82%D1%82%D1%8F+%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82&hl=uk&as_sdt=0,5&as_ylo=2019&as_vis=1
 42. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи міжнародні стандарти незалежності) : Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC). 2021. URL : <https://mof.gov.ua/storage/files/2021%20IESBA%20Handbook%20ukr.docx>

43. Міжнародний стандарт з управління якістю (МСУЯ) 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг» : Стандарт Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (IAASB), опублікований Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFA). 2022. URL : [https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf)
44. Міжнародний стандарт супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур» (переглянутий): IFAC (МФБ). 2022. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/3_ISRS_4400_Revised_Final_Text_of_Full_Standard_uk.pdf
45. Міжнародні стандарти аудиту : Міністерство фінансів України URL : <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audit>
46. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2018 року) : посібник з міжнародного контролю якості, аудиту, огляду, інших гарантій та супутніх послуг. 2018. URL : <https://www.iaasb.org/publications/2018-0>
47. Міжнародні стандарти обліку та звітності : підруч. / А. І. Крисоватий, В. М. Панасюк, І. В. Мельничук, Т. Г. Бурденюк ; за заг. ред. А. І. Крисоватого, В. М. Панасюк. Тернопіль : Економічна думка, 2021. 580 с.
48. Облік і аудит : навч. посібник –2-ге вид., доп. та перероб. / Т.М. Ковальчук, І.І. Никифорак; за ред. Т.М. Ковальчук. Чернівці : Чернівецьк. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2020. 520 с.
49. Облік, аудит і оподаткування: теорія та практика : навч. посіб. / Т. В. Давидюк, Н. Ю. Єршова, Т. А. Жадан, С. О. Кузнецова, Н. Ю. Мардус та ін. Харків : НТУ «ХП», 2021. URL: <https://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/52695>
50. Олійник Є. В. Аудит в Україні: становлення, проблеми та перспективи розвитку. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2018. № 1(51). URL : С. 430-435. <http://visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua/article/view/130534>
51. Онищенко В.Є., Головченко Є.Ю. Особливості ведення аудиторської діяльності у Франції: адаптація французького досвіду до умов вітчизняної економіки. *Держава та регіони*. 2018 р. № 6 (105). С. 115-119. URL : http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2018/6_2018/19.pdf
52. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю : Офіційний сайт ОСНАД URL : <https://www.apob.org.ua/>
53. Пантелеєв В. П. Узагальнення інформації з регулювання, організації та методики аудиту в країнах ЄС. *Науковий Вісник Національної Академії статистики, обліку та аудиту*. 2019. № 4. С. 39-65. URL : <http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/4505/1/5%20%D0%9F%D0%90%D0%9D%D0%A2%D0%95%D0%9B%D0%95%D0%84%D0%92.pdf>

54. Пантелеєв В.П. Консолідація інформації зрегулювання аудиту, організації і методики аудиту в країнах ЄС. *ECONOMICS: time realities*. 2020. № 1(47). С. 91-113. URL : <https://economics.net.ua/en/files/archive/2020/No1/91.pdf>
55. Пастернак Я. П., Голик Г. О. Наукова класифікація аудиту. *Економічні студії*. 2014. № 1(01). С. 50-55. URL : [http://www.lef.lviv.ua/files/archive/journal/2014/1\(01\)_2014_2.pdf#page=50](http://www.lef.lviv.ua/files/archive/journal/2014/1(01)_2014_2.pdf#page=50)
56. Податковий аудит : Державна податкова служба України URL : <https://tax.gov.ua/fizichnim-osobam/podatkoviy-audit>
57. Подолянчук О.А. Державне регулювання аудиторської діяльності та незалежного аудиту в Україні : колективна монографія «Історико-теоретичні аспекти розвитку обліку, контролю і аналізу в Україні та світі» / за ред. Л.В. Гуцаленко. Вінниця: 2015. 266 с. (С. 46-64) URL : <http://repository.vsau.org/getfile.php/9311.pdf>
58. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України № 2258-VIII від 21.12.2017 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
59. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
60. Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо забезпечення аудиторської діяльності на період дії воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки : Закон України № 2285-IX від 31.05.2022 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2285-20#Text>
61. Про запобігання корупції : Закон України № 1700-VII від 14.10.2014 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Text>
62. Проскуріна Н. М., Коваленко В. П. Методологічні засади контролю якості аудиторських послуг: адаптація міжнародного досвіду до умов вітчизняної економіки. *Ефективна економіка*. 2010. № 8. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=278>
63. Прохорова Л., Юхименко Є. Аналіз сучасного стану та проблеми реформування і розвитку аудиторської діяльності в Україні на основі міжнародного досвіду. *Молодий вчений*. 2019. № 6 (70). С. 205-210. URL : <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-6-70-40>
64. Пушкар М. С. Розробка наукової теорії аудиту – вимога часу. *Інноваційна економіка*. 2022. № 0 (1). С. 104-116. URL : <http://www.inneco.org/index.php/innecoua/article/view/895/974>
65. Регламент ЄС № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради «Про конкретні вимоги стосовно обов'язкового аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання» № 537 від 16.04.2014 р. URL : <https://mof.gov.ua/storage/files/b724a11b41c5b12329b04003629640f9.docx>

66. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агенство». 2008. 493 с.
67. Редько Ю.О. Стисло про аудит (що це таке, права та обов'язки, прагматична користь для замовника, вартість професійних послуг, як обрати собі аудитора) : Аудиторська палата України. 2020. 22 с. URL : https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2021/02/7_%D0%A1%D1%82%D0%B8%D1%81%D0%BB%D0%BE-%D0%BF%D1%80%D0%BE-%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82.pdf
68. Рудницький В.С., Рудницька О.В. Контроль якості незалежного аудиту в Україні URL : <https://core.ac.uk/download/pdf/214880145.pdf>
69. Рябчук О. Г., Гожуловський С. С. Обґрунтування поняття «державний бюджетний аудит». *Держава та регіони*. 2020. № 2 (113). С. 69-76. URL: https://scholar.archive.org/work/cwv1rbn4dvfhjeu5ehs3xpbhku/access/wayback/http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2020/2_2020/14.pdf
70. Рядська В. В. Аудит в системі економічних відносин України: сучасний стан та концепція розвитку : монографія. Чернігів: Видавець Лозовий В. М., 2014. 472 с.
71. Рязанова Н. О. Аудит: навч.-метод. посіб. Старобільськ: ДЗ «Луганський національний університет імені Тараса Шевченка», 2021. 261 с. URL : <http://hdl.handle.net/123456789/8682>
72. Савицька Т. А. Особливості організації аудиту у воєнний час. Вісник студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса. 2023. Т. 1. № 15. С. 145-149.
73. Салова Н. Професійна етика аудитора: фундаментальні принципи. *Аудитор України*. 2015. № 6. С. 16-19. URL : https://www.pspaudit.com.ua/files/psp_14-19_salova.pdf&hl=uk&gl=ua
74. Саченко С. І. Аудиторська діяльність: вітчизняний та зарубіжні аспекти розвитку : матеріали круглого столу «Контроль як фактор економічної безпеки підприємства». Тернопіль : ТНЕУ, 2012. С. 53-57.
75. Саченко С. І., Гавришків І. Р., Мех Я. В. Статут незалежного аудиту : навч.-метод. посібник. Київ : ТОВ « Тайп», 2008. 142 с.
76. Саченко С. І., Хаблюк О. А. Проблеми контролю якості проведення аудиту ефективності : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні», 25-26 листопада 2009 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2009. С. 382-385.
77. Саченко С.І., Бабій Л.А. Планування соціального аудиту. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. №13. С. 585. URL : <http://global-national.in.ua/archive/13-2016/122.pdf>
78. Сисоєва І. М. Особливості аудиту у країнах Європейського Союзу. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 3. С. 26-34. URL : http://www.investplan.com.ua/pdf/3_2021/6.pdf

79. Сисоєва І. М., Балазюк О. Ю., Погріщук О. Б. Сутність соціального аудиту, його параметри та методи. *Економіка та держава*. 2019. № 11. С. 46-49. URL : <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=4436&i=8>
80. Скаско О.І. Організація системи аудиту в європейських країнах. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2012. Т. 1. № 12. URL : <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/download/2769/2809>
81. Слюсаренко В. Є. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні : монографія. Ужгород : «УжНУ», 2014. 200 с.
82. Шалімова Н.С., Кузьменко Г.І. Регулювання обов'язкового аудиту в країнах ЄС та Україні. *Стратегія розвитку України*. 2016. № 1. С. 51-56. URL : https://jrnl.nau.edu.ua/index.php/SR/user/setLocale/uk_UA?source=%2Findex.php%2FSR%2Farticle%2Fview%2F14132
83. Шульга С. В., Пархоменко Є. Ю. Професійна етика аудитора в умовах євроінтеграції: зміст та інституційні аспекти регулювання. *Ефективна економіка*. 2019. № 3. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6961>
84. Adam C. Pritchard, Poonam Puri. The Regulation of Public Auditing in Canada and the United States: Self-Regulation or Government Regulation? Fraser Institute Digital Publication. February, 2006. 43 p.
85. Adams R. Audit fundamentals. UNITI Publ., 1995. 398 p.
86. Arens, Alvin A.; Loebbecke, James K. Auditing Portland, ME, U.S.A. Prentice Hall, 1988. 560 p.
87. Audit: local and global aspects : collective monograph /scientific ed. M. Luchko, St. Szmitka. Ternopil: WUNU, 2023. 192 p. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/47974/1/Mono%20fin-1.pdf>
88. Australian Auditing Standards URL : <https://auasb.gov.au/standards-guidance/auasb-standards/auditing-standards/>
89. Ayman Falak M. Audit and Compliance in Singapore: A Guide for Foreign Investors ASEAN Briefing. 20 June, 2023. URL : <https://www.aseanbriefing.com/news/audit-compliance-singapore-guide-foreign-investors/>
90. Board of Audit of Japan URL : <https://www.jbaudit.go.jp/english/jbaudit/organization.html>
91. Canadian Public Accountability Board : Conseil canadien sur la reddition de comptes URL : <https://cpab-ccrc.ca>
92. Commission Recommendation of 16 May 2002 : Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles – Рекомендації Комісії «Незалежність офіційного аудитора в ЄС: набір фундаментальних принципів» URL : <https://eur-lex.europa.eu/eli/reco/2002/590/oj>
93. Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts,

- amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32006L0043>
94. Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0056>
95. Eighth Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A31984L0253>
96. Gain audit rights in the UK as an ACCA : ICAEW URL : <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/gaining-audit-rights-in-the-uk/how-to-apply-for-the-audit-qualification/gain-audit-rights-in-the-uk-as-an-acca>
97. International Professional Practices Framework (IPPF) URL : <https://www.theiia.org/en/standards/international-professional-practices-framework/>
98. Jennifer Lu. Audit and Compliance in China. *China business*, 14 November, 2023. URL : <https://www.china-briefing.com/doing-business-guide/china/taxation-and-accounting/audit-and-compliance>
99. John A. Tracy, C. Laurin, J. Wiley. Accounting For Canadians For Dummies. Business & Economics. Dec 13, 2011. 384 p.
100. National Audit Office of the People's Republic of China. URL : www.audit.gov.cn
101. Robertson J. Audit. Business Publications; 3rd edition (January 1, 1982) 754 p.
102. Statutory Audit under the Companies Act. *Nihon-bashi International Accounting Firm*. 16 November, 2023. URL : <https://www.n-cpa.com/en/audit-services/statutory-audit-under-the-companies-act/>
103. The IPPF: The Framework for Internal Audit Effectiveness URL : <https://www.theiia.org/en/standards/international-professional-practices-framework/>
104. What GAO Does : U.S. Government Accountability Office URL : <https://www.gao.gov>
105. What type of companies require auditing? *ShineWingTyTeon*. 31 October, 2023. URL : <https://shinewingtyteoh.com/what-type-of-companies-require-auditing>
106. What We Do : The Office of the Auditor General of Canada URL : https://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_371.html