

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

**СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК АУДИТУ В УКРАЇНІ ТА ОКРЕМИХ
ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма Економічна експертиза та аудит бізнесу
Випускова кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконав студент
Групи ОАБм-21
Самуляк Р. М.

Науковий керівник:
к.е.н., доцент
Голяш І. Д..

Тернопіль 2019

ЗМІСТ

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТУ.....	3
1.1. Сутність аудиту, його місце та значення в економічній системі країни.....	3
1.2. Особливості аудиторської діяльності в Україні.....	7
1.3. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні.	12
РОЗДІЛ 2. ПРАГМАТИКА АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ.....	21
2.1. Сучасний стан аудиторської діяльності в Україні	21
2.2. Основи стандартизації та критичний огляд стандартів аудит	29
2.3. Проблемні аспекти та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні.....	34
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ СВІТУ.....	39
3.1. Організація аудиторської діяльності в зарубіжних країнах.....	39
3.2. Оцінка зарубіжного досвіду аудиторської діяльності та адаптація їх до реалій в Україні.....	44
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	52

РОЗДІЛ I

ТЕОРЕТИЧНІ ОСОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТУ

1.1. Сутність аудиту, його місце і значення в економічній системі країни

Швидкий розвиток ринкових відносин в Україні міцно пов'язаний із поширенням кількості суб'єктів господарювання, виникненням сучасних спрямувань підприємницької діяльності та розширенням наявних галузей бізнесу. Правдива інформація дозволяє посилити ефективність діяльності підприємств, дає перспективу оцінити й прогнозувати результати різних економічних рішень[23 с. 35-37].

Звичний підхід до визначення сутності аудиту ґрунтується на тому, що аудит найчастіше аналізується як особливий вид підприємницької діяльності. Розвиток аудиту варто досліджувати як розвиток комплексної системи, котрасполучає в собі такі складові: окремий вид підприємницької діяльності, відокремлена спеціальність, сфера економічної науки. Кожна з даних характеристик має свої очевидні ознаки, сутнісну будову, однак в той же час усі три характеристики між собою взаємопов'язані[22].

В Україні виникнення аудиту співвідноситься з прийняттям у 1993 році Закону України «Про аудиторську діяльність». 26 років – це доволі значний строк для формування та розвитку наукових досліджень, створення практичної бази та нагромадження відповідного досвіду [45].

У Законі України «Про аудиторську діяльність»[29] визначає аудит як «перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів»[72 с. 198-206].

Завдання аудиту визначається його метою. Основне завдання - збирання правдивої первинної інформації про фінансово-господарську

діяльність суб'єкта і формування на цій засаді висновків про його справжній фінансовий стан [64].

В літературі існує значна кількість класифікацій аудиту та аудиторських послуг, зокрема, за суб'єктами здійснення, аудит класифікують на зовнішній та внутрішній. Зовнішній аудит полягає у застосуванні системи заходів, які спрямовані на підвищення рівня впевненості аудитора привисловленні думки про достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання та відповідності обраних підприємством прийомів та способів організації та ведення обліку вимогам чинного законодавства. Для з'ясування сутності внутрішнього та зовнішнього аудиту та встановлення відмінностей між ними досліджено їх визначення різними вченими, теоретиками та практиками [72 с. 198-206].

Таблиця 1.1.

Визначення зовнішнього аудиту в економічній літературі

№	Автор	Трактування терміну
1	Подольський В.І [54]	<i>Аудиторська діяльність (аудит)</i> – підприємницька діяльність з незалежної перевірки бухгалтерського обліку та фінансової (бухгалтерської) звітності організацій та індивідуальних підприємств
2	Адамс Р. [1]	<i>Аудит</i> – незалежний розгляд спеціально призначеним аудитором фінансових звітів підприємств і вираження думки про них при дотриманні правил, встановлених законом
3	Андреев В.Д. [3]	<i>Аудит</i> – це процес перевірки ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності на підприємствах з різними формами господарювання та власності з точки зору їх достовірності та відповідності діючому законодавству
4	Вороніна Л.І. [15]	<i>Аудит</i> – це процес зменшення від дозволеного інформаційного ризику для користувачів фінансових звітів
5	Петренко Н.І. [50]	<i>Аудит</i> – це метод господарського контролю, що здійснюється на добровільних, договірних засадах між аудитором і підприємством-замовником та складається із сукупності методичних прийомів, застосування яких дозволяє аудитору визначити вірогідність звітності, обліку, їх повноту та відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам
6	Шишкоедова Н.Н. [76]	<i>Аудиторська діяльність(аудит)</i> – підприємницька діяльність з незалежної перевірки бухгалтерського обліку та фінансової (бухгалтерської) звітності організацій та індивідуальних підприємств

Стосовно наведених визначень аудиту ми бачимо певну непослідовність у формулюваннях. Так, більшість авторів, а саме Р. Адамс, В.Д. Андрєєв, Э.А. акцентують на тому, що аудит – це процес перевірки ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності для встановлення їх достовірності та відповідності чинному законодавству. В свою чергу Л.І. Вороніна розглядає аудит, як процес зменшення інформаційного ризику користувачів фінансових звітів у недостовірності суб'єкта господарювання.[72 с. 198-206].

Підсумовуючи погляди вітчизняних і зарубіжних науковців, можна зробити висновок, що інтерпретація зовнішнього аудиту є доволі різностороннім, більшість авторів спрощують дефініцію аудиту, не передбачаючи чільних завдань аудитора. Припускаємо, щодоречно про формулюванні аудиту використовувати системний підхід за найбільш істотними його атрибутами.

В економічно розвинених державах внутрішньому аудиту приділяється велика увага. Питання внутрішнього аудиту та контролю розглядали В.П. Гончар[18], Т.О. Каменська [36], М.Р. Лучко [43,44], О.Ю. Редько [60], В.С. Рудницький [61], Л.А. Сухарева [69] та ін.

Група вчених таких як Р.А. Алборов[2], Л.М. Калістратов[35] більше ототожнюють поняття внутрішній аудит з внутрішньогосподарським контролем, але на наше судження ці два терміни слід розділяти, адже внутрішньогосподарський контроль здійснюється всіма підрозділами підприємства і направлений на забезпечення ефективної діяльності підприємства, а внутрішній аудит вивчає та оцінює ефективність діяльності системи. Пономаренко П.Г.[35], припускає, що внутрішній аудит – це дотримання встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку і надійності функціонування внутрішнього контролю.

Таблиця 1.2.

Визначення внутрішнього аудиту в економічній літературі[72]

№	Автор	Трактування терміну
1	Алборов Р.А [2]	<i>Внутрішній аудит</i> – це фактично внутрішньогосподарський контроль
2	Пономаренко П.Г [35]	<i>Внутрішній аудит</i> – це перевірка дотримання встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку і надійності функціонування внутрішнього контролю
3	Вітюк Л.М., Гайдай Л.П. [14]	<i>Внутрішній аудит</i> – це регламентована внутрішніми документами підприємства сукупність процедур внутрішнього контролю ланок управління і різних аспектів діяльності підприємства, які здійснюються спеціалізованим відділом або окремою посадовою особою з метою допомоги органам управління в ефективному внутрішньому контролі
4	Калистратов Л.М [36]	<i>Внутрішній контролем (аудитом)</i> розуміє організовану економічним суб'єктом, діючи в інтересах керівників або власників, регламентовану внутрішніми документами систему контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та надійністю системи внутрішнього контролю
5	Пантелєєв В.П., Корінько М.Д. [48]	<i>Внутрішній аудит</i> – це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий його відділ чи окрема особа

Аналіз дефініцій поняття «аудит» різними науковцями показав, що в науковому оточенні не існує єдиного погляду на визначення поняття «аудит». Узагальнення підходів до дефініції поняття «аудит» наведено на рисунку 1.1



Рис. 1.1. Існуючі підходи до визначення поняття "аудит" у літературних джерелах[23 с. 35-37].

Для нашої країни розвиток аудиту містить широке значення, оскільки одним із його задач є сприяння бюджетній установі в забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складання правдивої фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю[23 с. 35-37].

Аудит має на меті забезпечити упевненість, що перевірена аудитором фінансова звітність не містить істотних перекручень. Тому, потреба в послугах аудиторських фірм утворилася у зв'язку з наступними обставинами:

- можливість упередженої інформації зі сторони адміністрації у випадках конфлікту між нею і користувачами цієї інформації (власниками, інвесторами, кредиторами);
- залежність наслідків прийнятих рішень (а вони можуть бути дуже значні) від якості інформації;
- необхідність особливих знань для перевірки інформації;
- часткова відсутність у користувачів інформації доступу для оцінки її якості. Ці проблеми дозволяє вирішити аудит [9 с.642-647].

1.2. Особливості аудиторської діяльності в Україні

Аудиторська професія є саморегулюючою та самостійною. Це означає, що країна утверджує тільки правила здійснювання аудиту, а методику та організацію його проведення визначають спеціальні організації у міжнародних стандартах, положеннях та інструкціях[33].

Наша держава належить до держав спеціального регулювання аудиторської діяльності. Аудиторську діяльність в Україні регулює спеціальна організація – Аудиторська палата України. Вона створена відповідно до Закону України, «Про аудиторську діяльність» і функціонує як самостійний окремий орган на підставах самоуправління з 1993 року. АПУ є юридичною особою, має особистий штампель, символ та іншу атрибутику,

рахунки в банку. Практика АПУ регламентується Статутом, прийнятим на засіданні АПУ 28 жовтня 1993 р. зі змінами і доповненнями.

Вона є вільним самостійним органом, ціль якого, сприяти розвитку, удосконаленню та уніфікації аудиторської справи в державі. Згідно зі Статутом Аудиторської палати України, основною задачею АПУ є підтримка розвитку аудиту в країні, вирішення на єдиній методологічній засади принципів питань аудиторської діяльності в Україні. Аудиторська палата України:

- виконує сертифікацію суб'єктів, що мають бажання розпочати аудиторську діяльність;
- заносить до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності аудиторські фірми та аудиторів;
- провадить Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які незалежно та самостійно надають аудиторські послуги. Оприлюднює дані Реєстру;
- створює на території нашої держави регіональні відділення, характеризує їх права і інспектує діяльність;
- установлює величину плати за проведення сертифікації осіб, які претендують на одержання сертифіката;
- розглядає скарги відносно практики окремих аудиторів і аудиторських фірм з питань її компетенції;
- застосовує до аудиторів заходи впливу за неналежне здійснення своїх спеціальних повноважень у вигляді застереження, припинення дії сертифіката та свідоцтва на строк до 1 року або скасування сертифікації та свідоцтва [32].

Іншою організацією, яка має вплив на практику аудиторів, є Спілка аудиторів України (САУ), яка була створена згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність", прийнятим 22 квітня 1993 року, яка має фіксоване персональне членство в особі поодиноких аудиторів або їх колективів. На засідання Ради Спілки аудиторів України завжди запрошуються директори територіальних відділень Спілки.

Для наступного розвитку аудиторської діяльності в Україні Спілка аудиторів України забезпечила підготовку нормативно-правової бази сертифікації аудиторів, розроблення та введення в діяльність стандартів аудиту, повсякчасне покращення спеціальних знань аудиторів. Характерною увагою Спілка відводить питанням забезпечення самостійності діяльності аудиторів, дотриманню аудиторами правил і стандартів аудиту та вимог Кодексу.

Законодавством передбачено, що аудиторська практика може відбуватися у двох формах: (рис. 1.2.)

- а) одноособово (як фізична особа – аудитор);
- б) аудиторською фірмою [62].

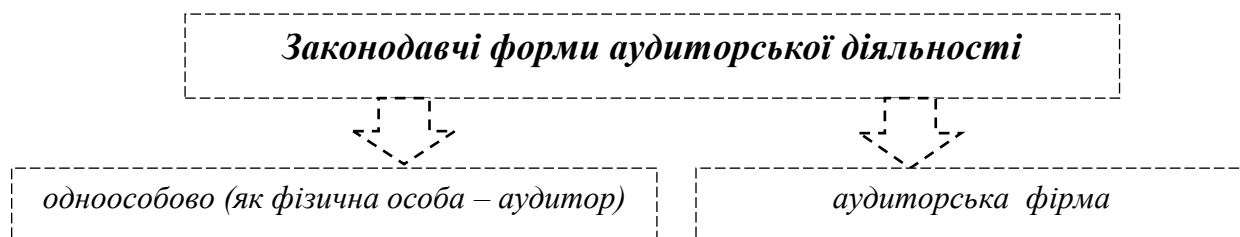


Рис. 1.2. Форми аудиторської діяльності

Примітка: розроблено автором

Аудитором може бути фізична особа, котра має сертифікат, що характеризує її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською практикою на території нашої держави. Аудитор має право займатися аудиторською практикою як фізична особа – підприємець або у складі аудиторської фірми.

Якщо фізична особа, має статус аудитора, то вона має право здійснювати аудиторську діяльність тільки після того, як вона:

- 1) зареєструється як суб'єкт підприємницької діяльності,
- 2) фізична особа – підприємець буде включена до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Аудиторам забороняється особисто займатися торговельною, виробничою діяльністю, що не виключає їх права одержувати дивіденди від акцій та прибутки від інших корпоративних прав.

Аудитором не може бути особа, котра була засуджена за корисливі злочинства[62].

Статус аудитора України дозволено одержати тільки після підтвердження кваліфікаційного рівня – одержання сертифіката аудитора.

Сертифікація — це дефініції кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю.

Сертифікати видаються аудиторською палатою або її регіональними відділеннями за результатами кваліфікаційних іспитів. Сертифікати бувають 2 видів: (рис. 1.3.)

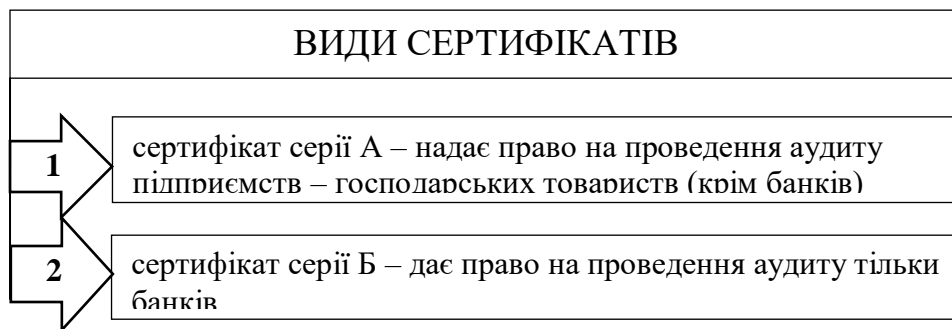


Рис. 1.3. Види сертифікатів

Примітка: розроблено автором

Право на одержання сертифіката мають фізичні особи, котрі відповідають ряду встановлених правил:

- мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні;
- потрібні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права;
- практику роботи не менше трьох років поспіль на посадах інспектора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора.

Особи, котрі мають право на одержання сертифіката аудитора України подають до АПУ або регіонального відділення АПУ в двох примірниках такі документи: заяву, копію диплома та копію трудової книжки, засвідчено нотаріально, документ про оплату сертифікації. У разі відсутності принаймні одного з документів чи неналежного їх оформлення заява не розглядається.

Для одержання сертифіката претендентизобов'язанівдало скласти кваліфікаційне випробування з аудиту і прилеглих галузей знань.

Особи, котрі не склали випробування, мають право на повторне складання його не раніше, як через рік після прийняття рішення АПУ.

Секретаріат АПУ або РВ АПУ фіксує подані документи у особливому журналі з видачею подавцеві розписки. Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ ухвалює рішення впродовж 20 днів з дати поданнязаяви про допуск до сертифікації. Опісля АПУ створює кваліфікаційні комісії у складі п'яти осіб кожна та погоджує число проведення випробувань.

Кожного кандидата повідомляють не пізніше ніж за 10 днів про дату проведення випробувань.[62].

Опісля затвердження АПУ результатів випробування Секретаріат АПУ здійснює видачу сертифікатів. Бланк сертифікату є бланком строгої звітності, що містить серію та номер.

Сертифікат підписує голова комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ та завідувачСекретаріату АПУ. Документ скріплюєтьсяштемпелем АПУ. Потімсертифікат заноситься в книгу обліку сертифікатів АПУ, а його дані вносяться до бази даних. Одержання сертифікату аудитор посвідчує підписом у книзі обліку після проголошення та підписання присяги аудитора. Строк чинності сертифікату аудитора з правом здійснення аудиту підприємств та організацій, за винятком банків, – п'ять років. Строк чинності сертифікату аудитора банків – три роки.

Днем видачі сертифікату рахуєтьсядень прийняття АПУ відповідного рішення. У разі утрати або серйозногоушкодження сертифікату, строк чинності якого не закінчився, аудитору на підставі його клопотання до АПУ може бути виданий копія цього документа.

Особи, котрі планують виконувати аудит банків, зобов'язанні :

- 1) мати громадянство України;
- 2) мати диплом про вищу економічну чи юридичну освіту (не нижче освітнього рівня спеціаліста чи магістра);

3) мати трирічну практику роботи у банківській галузі, а саме: виконувати такі послуги чи консультації, котрі пов'язані з бухгалтерським обліком у банках, банківським аудитом, консультаціями з фінансової діяльності, оподаткування банків.

Сертифікацію осіб, котрі планують виконувати аудит банків, виконує Комітет з питань сертифікації аудиторів банків [67].

Залежно від різновиду послуг, що надаються, аудиторські фірми можуть бути універсальні та спеціалізовані.

Спеціалізовані аудиторські фірми зосереджені на певних видах робіт (консалтинг, перевірки), як правило, у одній з сфер народного господарства (наприклад, агропромисловий комплекс).

Універсальні аудиторські фірми надають широкий масштаб послуг, галузь їх аудиторська фірма може мати будь-яку організаційно-правову форму: приватне підприємство чи господарське товариство, командне товариство діяльності досить широка (як територіально, так і за галузями народного господарства, а також масштабами бізнесу клієнтів) [62].

Отже, як бачимо передбачений країною механізм регулювання аудиторської практики призначений для виразного та ясного визначення вимог та процедур, потрібних для набуття статусу аудитора.

До подібних механізмів відносять:

- реєстр аудиторських фірм та аудиторів – база даних, що розміщує повідомлення про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською практикою особисто як фізичні особи – підприємці;
- сертифікацію аудиторів (визначення кваліфікаційної придатності на займання аудиторською діяльністю) [62].

1.3. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні

Теперішні умови розвитку ринкових відносин в Україні, інтеграція у світову економіку встановлюють вимогу удосконалення та оптимізації систем аудиту. У нашій державі чільним регулятором організації аудиту є Закон «Про аудиторську діяльність»[29], згідно з яким в Україні було створено інститут незалежного фінансового контролю, котрий, по справжньому, є невід’ємним складником ринкової економіки країни, а його положення дієві на всій території держави поширюються на усіх суб’єктів господарювання незалежно від форм власності та видів діяльності[42 с.139-141].

В цьому законі(рис.1.4.)наведено загальні положення, сформульовано порядок сертифікації аудиторської діяльності а також права, порядок створення, регламентація діяльності Аудиторської палати України і Спілки аудиторів України, систему проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг і обов’язки та відповідальність аудиторів і аудиторських фірм, господарюючих суб’єктів при проведенні аудиту.

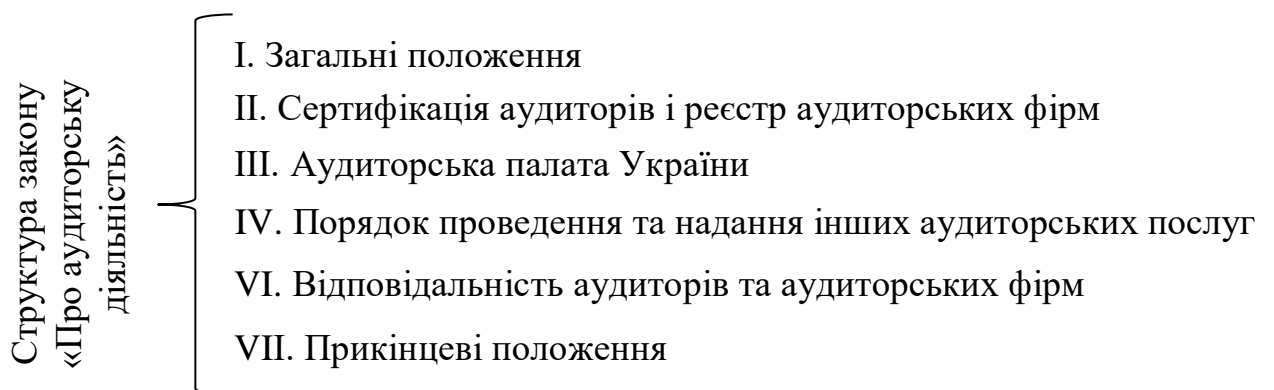


Рис. 1.4. Закон України «Про аудиторську діяльність»[62].

Питання нормативно-законодавчого регулювання аудиторської діяльності є насущним на сьогоднішній день для України й висвітлюється в працях таких українських науковців, як О. Редько, О. П. Петрик, Б. Ф. Учас, В. П. Бондар, А. О. Саюн, Б. В. Мельничук, Р. Р. Кулик, Г. В. Веріга та ін.

Аудит в Україні виявляє собою єдину, ефективно діючу систему, яка динамічно оновлюється й надалі її розвиток вимагає підвищення професійної компетентності спеціалістів з аудиту відповідно до теперішніх вимог[63 с. 225-229].

Використання законодавчої бази України, а також передового світового досвіду дозволяє організувати аудиторську діяльність на прямому використанні нормативних документів, що поділяються на три рівні:

- ✓ перший рівень – законодавчі акти;
- ✓ другий рівень – міжнародні стандарти аудиту та нормативно інструктивні документи міністерств і відомств України;
- ✓ третій рівень – внутрішні нормативно-інструктивні документи, які використовуються аудитором на практиці [42 с. 139-141].

Затвердження стандартів аудиту є виключно правом АПУ. Отже затверджені АПУ стандарти аудиту є обов'язковими для аудиторів, аудиторських фірм і суб'єктів господарювання. АПУ за погодженням з Міжнародною федерацією бухгалтерів виконує переведення і друкування українською мовою МСА. Рішенням від 18.04.2003 р. №122 «Про порядок вживання в Україні Міжнародних стандартів аудиту» Аудиторська палата України ухвалила перехід аудиторської діяльності на Міжнародні стандарти. Рішенням АПУ від 18.04.2003 р. № 122[63 с. 225-229].

Під стандартами аудиту розуміють основні принципи, яких варто дотримуватися під час аудиторських перевірок. Передусім, аудиторські стандарти необхідні тому, що вони надають спроможність підтримувати аудиторську діяльність на належному рівні, примушують аудитора безперервно підвищувати особистий науковий і фаховий рівень. Тому, стандарти регламентують порядок здійснення аудиту, чим допомагають самим аудиторам у здійсненні їхніх обов'язків.

Гармонізація стандартів аудиту може виявитися неможливою внаслідок де яких розрізень між країнами. Здається, більш виправданим буде

прийняття мінімального пакету МСА. Внаслідок входження України у систему світових господарських відносин посилюється потреба виходу національного аудиту на міжнародний рівень, чому максимально сприятиме впровадження в Україні МСА. Утім українські стандарти аудиту зобов'язані базуватись на чинному законодавстві, що робить неприпустимим застосування у нашій державі часткових положень МСА[63 с. 225-229].

Залежно від внутрішніх переваг стосовно забезпечення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності в основі регулювання аудиторської діяльності можуть існувати різні базові підходи.(рис.1.5.) [62].

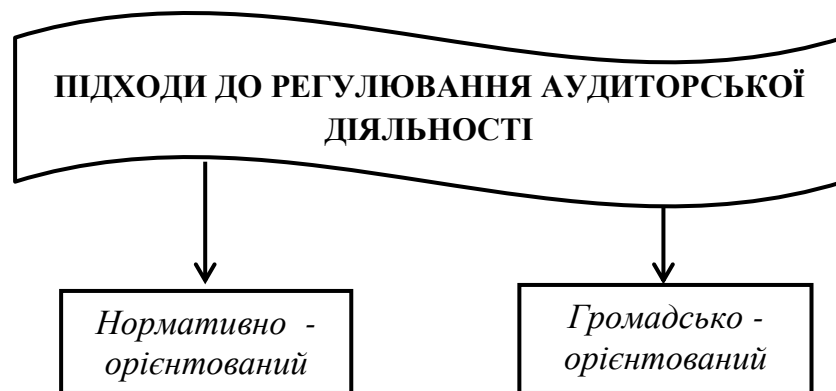


Рис.1.5.Отримання розуміння регулювання аудиторської діяльності

Перший базовий підхід існує в тих країнах, де користувачами аудиторських висновків є насамперед представники органів державної влади, отож аудиторська діяльність перебуває під жорстким регламентом зІсторони держави.

Другий базовий підхід пов'язаний з розширенням кола користувачів фінансової звітності. В подібномустановищі аудит орієнтований на попитчимаłego кола громадськості, а саме здебільшогопопит акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених юридичних та фізичних осіб. Отож в подібних країнах аудиторська діяльність є істинною мірою саморегульованою[62].

Система джерел правового регулювання аудиторської діяльності складається з:

- 1) кодифікованих нормативних актів загальної сфери дії, таких як Господарський кодекс України та Цивільний кодекс України;
- 2) господарського законодавства, до системи котрого входять нормативно-правові акти загальної сфери дії, що регулюють господарську діяльність і функціонування суб'єктів господарювання;
- 3) спеціального нормативного акту – Закону України “Про аудиторську діяльність”;
- 4) підзаконних нормативних актів: постанови Національного банку України, розпорядження Національної комісії з регулювання ринків фінансових послуг, рішення Аудиторської палати України, тощо.



Рис. 1.6. Регулювання аудиторської діяльності в Україні[62].

Процес регулювання аудиторської діяльності в різних країнах має певні особливості. Зокрема, нині виділено дві концепції (табл.1.3.) до створення нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності:[62].

- 1) державна законодавча ініціатива і державне регулювання (Європа і Росія);

2) законодавча ініціатива громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою (Англія, США - англо-американський підхід).

Таблиця 1.3.

Концепції регулювання аудиторської діяльності

<p>Перша концепція поширена в країнах континентальної Європи, таких як Австрія, Іспанія, Франція, Німеччина, де аудит орієнтований головним чином на державні органи, як основних користувачів аудиторських висновків</p>	<p>У Німеччині таким органом є Інститут аудиторів, створений у 1932 р., який має спеціалізовані комітети для врегулювання проблем, що виникають у роботі аудиторів. Крім того, всі аудитори і аудиторські фірми Німеччини обов'язково є членами Аудиторської палати. При ній створені аудиторські суди, наділені правами щодо аудиторів, починаючи зі значних штрафів за несумлінне ставлення до своїх професійних обов'язків і закінчуючи позбавленням права займатись аудиторською діяльністю</p>
	<p>Жорстко централізованою є система аудиту Франції. В 1942 р. була створена Палата (Корпорація) бухгалтерів-експертів і атестованих бухгалтерів (друга категорія не має всіх прав, які мають бухгалтери експерти). В 1945 р. діяльність Палати бухгалтерів-експертів була регламентована урядовим декретом. Ця Палата перебуває під опікою Міністерства економіки і фінансів. Бухгалтери-експерти можуть проводити аудиторські перевірки за запрошенням підприємств і організацій за відповідний гонорар.</p>
	<p>Державне регулювання аудиторської діяльності в Російській Федерації покладене на Комісію з аудиторської діяльності при Президенті РФ, яка здійснює свою діяльність відповідно до Положення про Комісію з аудиторської діяльності при Президенті РФ, затвердженого розпорядженням Президента РФ від 04.02.94 №54-рп. Комісія з аудиторської діяльності є колегіальним органом при Президенті РФ. У своїй діяльності вона підпорядкована Президенту РФ. Правове забезпечення діяльності Комісії здійснюється Державно-правовим управлінням Президента РФ.</p>
<p>Друга концепція розвинулася в англійських країнах (США, Великобританія)</p>	<p>Особливістю Сполучених Штатів Америки є відсутність єдиного для всієї країни законодавства, що регулює діяльність дипломованих громадських бухгалтерів – у різних штатах вимоги до них неоднакові. В основному ці відмінності стосуються вимог до освіти і стажу роботи за спеціальністю для допуску до екзамену на звання присяжного бухгалтера.</p>
	<p>У Великобританії в 1976-1991 рр. існував Комітет з аудиторської практики (АРС), який складався з представників усіх основних професійних бухгалтерських організацій. З 1991 р. його замінила Рада з аудиторської практики (АРВ). У Великобританії аудиторська діяльність регулюється Положеннями про стандарти аудиту, які почали розроблятися з 1979 р.</p>

Держава, як єдиний із користувачів фінансової звітності, не може прямо налаштувати через свої виконавчі органи аудиторську діяльність, у противному разі буде втрачено самостійність аудиторського контролю.

Отже, аудиторська діяльність є незалежною. Це значить, що держава встановлює тільки вимогу здійснення аудиту, а методику його проведення визначають професійні організації [62].

У державах материкової Європи мета проведення аудиту орієнтовані здебільшого на урядові органи, котрі є основними користувачами аудиторської інформації. Тому, суттєвою властивістю організації аудиту в цих державах є його досить жорстка централізована регламентація і наявність державного контролю за аудиторською діяльністю.

У США та Великій Британії аудит орієнтований переважно на недержавних користувачів – акціонерів, інвесторів, комерційні банки, страхові компанії, інвестиційні фонди. Це передбачає мінімізацію державного регулювання аудиторської діяльності, котре відбувається, в основному, фаховими громадськими аудиторськими організаціями, що мають достатню незалежність у рішенні проблем методології організації і проведення аудиту, підготовки аудиторських кадрів, їх атестації і надання належної кваліфікації, а також в організації контролю якості аудиту [53].

В нашій державі регулювання аудиторської діяльності відбувається у відповідності з англо-американським підходом. На думку Радської В.В. та Петракова Я.В., це значить, що країна встановлює тільки вимогу виконання аудиту, а методику його проведення визначають професійні організації.

Ієрархія державного регулювання інституту аудиту, з точки зору правової науки, виглядає отаким чином: Конституція України, Господарський та Цивільний кодекси України, Закони Верховної Ради України, укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, нормативно-правові акти міністерств, відомств, Аудиторської Палати України та інші підзаконні нормативно-правові акти.

На основі наведеної ієрархії нормативно-правових актів можна виділити багаторівневу систему нормативно-правового регулювання та забезпечення аудиторської діяльності та аудиту (рис.1.7.) [53].

	Рівень	Нормативно-правовий акт	
Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності	I – найвищий	Конституція, Господарський кодекс, Цивільний кодекс	Нормативно-правове забезпечення аудиту
	II – вищий	Закон України «Про аудиторську діяльність» та інші Закони Верховної ради	
	III – середній	Міжнародні стандарти аудиту, акти аудиторської палати України (нормативні, локальні, тлумачення), внутрішньо-фірмові стандарти аудиту	
	IV – спеціальний	Інші нормативно-правові акти міністерств і відомств, П(С)БО, Методичні вказівки, рекомендації та інструкції тощо	

Рис.1.7.Рівні державного регулювання інституту аудиту в Україні.

Отож, як бачимо передбачений країною механізм регулювання аудиторської діяльності призначений для виразного та ясного визначення норм та процедур, потрібних для набуття статусу аудитора[62].

На теперішній день відсутні достатні законодавчі засади і практика судового розгляду позовів щодо аудиторів (аудиторських фірм), відсутні методики оцінки розмірів втрат користувачів від неякісного аудиту, суди не завжди вирішують справи і запроваджують їх у життя, страхові фірми не спроможні і не готові до масового страхування аудиторської відповідальності[63 с. 225-229].

Згідно з цимосновним планом покращення якості аудиту зостається професіональний контроль за якістю аудиторських перевірок. Тому при порушенні затверджених нормативів до аудиторських фірм (аудиторів) можливе застосування адміністративних санкцій – аж до втрати сертифіката і свідоцтва на право займатися аудиторською діяльністю. Проте визначені процедури застосування санкцій ще потрібно дослідити. Тому, варто ще розробити порядок подання скарги в суді про рішення відібрання свідоцтва, захист аудитора від безпідставного переслідування тощо. Якщо користувач

аудиту пред'явить позов аудиторській фірмі стосовно компенсації завданого збитку, то розміри компенсації повинні істотно залежати від того, чи додержувався аудитор аудиторських стандартів [63 с. 225-229].

Аналіз державного регулювання інституту аудиту показує про постійне удосконалення нормативно-правових актів, що підвищує рівень теоретичних, організаційних, методологічних та методичних аспектів аудиту та аудиторської діяльності

РОЗДІЛ II

ПРАГМАТИКА АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ ТА ЗА ЇЇ МЕЖАМИ

2.1. Сучасний стан аудиторської діяльності в Україні

В теперішніх умовах господарювання проходить процес інтеграції України до європейського простору, що передбачає пристосування національної економіки та нормативно-законодавчої бази до законодавства Європейського Союзу. Перед вітчизняними підприємствами розкривається чимала перспектива розвитку підприємництва за участі закордонних партнерів, підвищення рівня професіональних відносин бухгалтерів та аудиторів, формування сприятливого інвестиційного клімату. Присутність проблемних запитань організації аудиторської діяльності в Україні визначає необхідність пошуку шляхів для їхнього вирішення за допомогою удосконалення існуючої аудиторської діяльності в Україні [37 с.1272-1280].

Робота аудиторів важливою мірою насамперед залежить від економіки в країні. На цьому етапі економічного розвитку України якість аудиторських послуг перебуває на низькому рівні. Тому що законодавча база України кожного року пізнає чергу змін, сектор послуг, які може надавати аудитор суттєво розширюється, а користувачі аудиторських послуг віддають пріоритет не перевірці аудитора у більшості випадків, а — кінцевому інспектору [10 с. 7-10].

До формування ринку аудиторських послуг в Україні варто користуватися європейськими підходами, котрі цілеспрямовані на формування ясної і суспільно підвідомчої інституціональної моделі, системи забезпечення якості аудиторських послуг та прозорість діяльності аудиторів. Через реформи прогнозується укріпити вплив на інститут аудиту користувачів фінансової звітності [65 с. 97-104].

Підвищенню якості аудиту та надання аудиторських послуг в нашій державі підтримуватиме тільки система комплексних заходів, які

цілеспрямовані на розвиток нормативно-законодавчої бази аудиту, впровадження відмінної системи комп'ютеризації аудиту, реалізація контролю над рівнем компетентності аудиторів та якості наданих послуг, забезпечення справжньої самостійності аудитора впровадження санкцій і покарань аудиторів стосовно недостовірності надання аудиторських послуг [37 с.1272-1280].

Головною задачею у роботі органів Державної аудиторської служби України протягом 2018 року, як і у останні роки, була реалізація державної політики у галузі державного фінансового контролю та реалізації належних заходів, цілеспрямованих на забезпечення дійового, правдивого, цільового, ефективного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів[30,31].

За результатами звіту Державної аудиторської служби України за 2018 рік у звітному році виконано більш ніж 1,6 тисяч інспекцій та перевірок, за результатами яких:

- ◀ охоплено контролем понад 386,2 млрд. грн. фінансових та матеріальних ресурсів;

- ◀ викрито недотримань фінансово-бюджетного законодавства, що спричинили до збитків фінансових та матеріальних ресурсів, на загальну суму понад 2,2 млрд грн, а саме:

- недоотримано фінансових ресурсів – на 955,0 млн грн;

- установлено протизаконних, нецільових витрат та нестач – на майже 1,3 млрд грн;

- ◀ покрито компенсацію збитків усього на суму 960,3 млн. грн. (або 42,7 % з виявлених), а саме:

- надійшло недоотриманих ресурсів – понад 286,0 млн грн;

- відшкодовано та поновлено незаконних, нецільових витрат та нестач – на 674,3 млн грн;

- ◀ направлено майже 1,7 тис.

За результатами проведених 382 державних фінансових аудитів:

- ◀ охоплено досліджуванням практично 679,5 млрд грн фінансових ресурсів;
- ◀ виявлено порушень та прогалин взагалі на 15,9 млрд грн, у тому числі:
 - свідчень неефективного витрачання коштів та майна на суму 7,5 млрд грн;
 - потенційних збитків та упущених вигод на більш ніж 8,0 млрд грн;
 - порушень, що привели до збитківресурсів та протизаконне їх використання, на 340,7 млн грн;
 - порушень, що можуть привести збитки у наступному, на 68,9 млн грн;
- ◀ упереджено збитків, допущених через неефективні управлінські дії чи рішення, на 463,0 млн грн, а також поновлено подібних збитків на 82,9 млн грн;
- ◀ спрямовано аудиторські звіти та належні інформації для прийняття управлінських рішень 596 користувачам;
- ◀ надано 3,9 тисячі пропозицій та рекомендацій [30,31].

Через застосування дієвих заходів відносно компенсації та повернення завданих країні збитків за підрахунками 2018 року загальна ефективність діяльності органів державного фінансового контролю (аудиту) в частині співвідношення розмірів відшкодованих збитків бюджетних коштів відносно з видатками на їх утримання становила 129,2 % [30,31].

Оглянемо докладніше статистичні дані стосовно кількості аудиторських фірм та приватних аудиторів. Як бачимо, на рис. 2.1 зображено динаміку кількості суб'єктів аудиторської діяльності у 2014–2018 рр., складену на основі звітів АПУ.

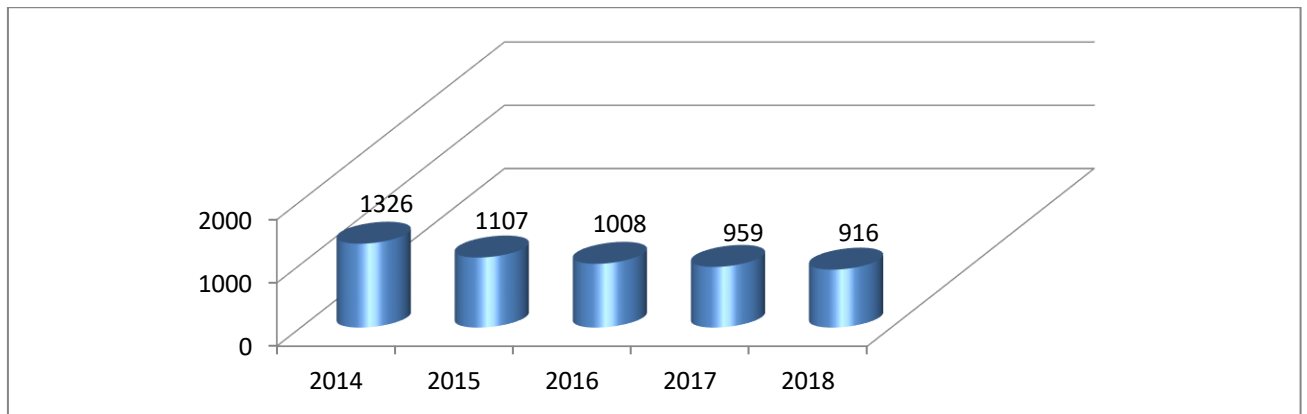


Рис. 2. 1. Динаміка кількості суб'єктів аудиторської діяльності у 2014–2018 роки [31].

Інформація про кількість суб'єктів аудиторської діяльності за 2014–2018 рр. свідчить на загальну тенденцію до їх скорочення (порівняно з 2014 р. на 30,92%), що підтверджує про відтік суб'єктів господарювання з професії через вплив де яких факторів, приміром кризових подій у суспільстві, посилення правил до аудиторської спеціальності зі сторони регуляторів, а також змін в українській законодавчій базі.

В Україні за 2018 рік зареєстровано 916 аудиторських фірм та аудиторів, щонайбільша частина яких знаходиться в Києві (47,38%). Друге, третє, четверте та п'яте місця за кількістю охоплюють Харків (7,21%), Дніпро (6,56%), Одеса (5,24%) та Львів відповідно (5,02%). На останньому місці за кількістю зареєстрованих аудиторських фірм та аудиторів знаходиться Тернопіль (5 аудиторів та аудиторських фірм, або 0,55%).[37].

З табл. 2. 1 видно що у 2013–2017 рр. проявляється суцільне зменшення кількості наданих аудиторських послуг з надання упевненості на 29,64%, зокрема обсягу надання послуг з обов'язкового аудиту – на 32%, а також завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, – на 50,52%.

У табл. 2.1. ми бачимо дані стосовно розподілу обсягу за видами послуг у 2013–2017 рр., складені на підставі звітів АПУ за 2013–2017 рр.;

Таблиця 2.1.

Види замовлень в загальному обсязі завдань з надання впевненості
за 2013-2017 рр.[37].

Рік	Загальний обсяг наданих послуг, од	Обсяг наданих послуг з обов'язкового аудиту, од.	Ініціативний аудит фінансової звітності	Огляд історичної фінансової інформації	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації
2013	12 778	8 746	2 736	528	768
2014	10634	7 462	2157	550	465
2015	10 033	7 196	1 939	528	370
2016	9 089	6 286	1 935	481	387
2017	8 991	5947	2 138	526	380

Натомість обсяг послуг з ініціативного аудиту опісля зменшення за 2013–2016 рр. на 29,28%, за 2017 р. збільшився порівняно з 2016 р. на 10,49%. Така ж сама картина спостерігається з послугами з огляду історичної фінансової інформації: -8,9% за 2013–2016 рр., +9,36% за 2017 р. порівняно з даними 2016 р.

Процентна пропорція розподілу видів заявок в загальному обсязі завдань з надання впевненості у 2017 р. зображено у вигляді діаграми (рис.2.2).

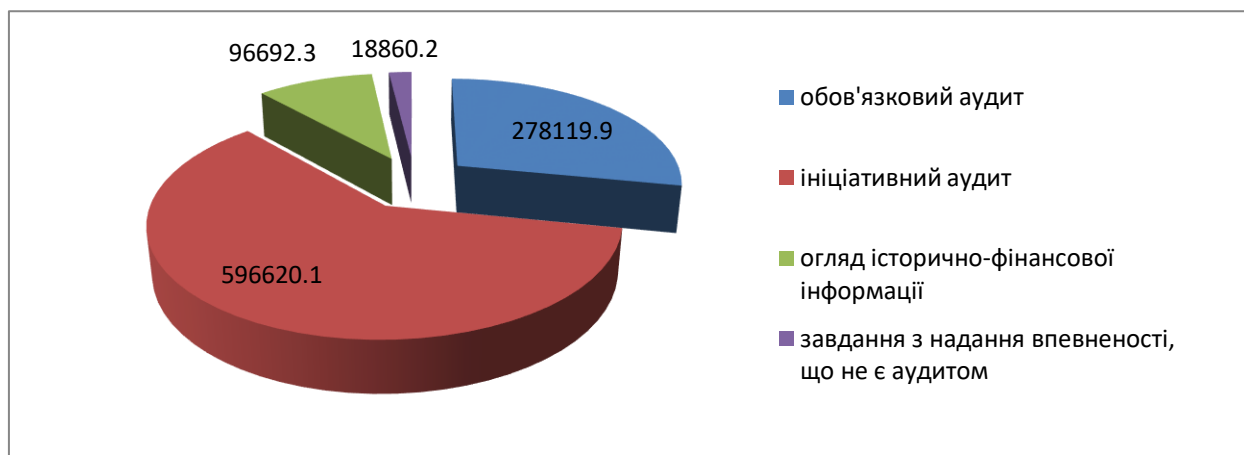


Рис. 2.2. Розподіл видів замовлень в загальному обсязі завдань з надання впевненості у 2017 р.

Згідно з Переліком аудиторських фірм, які відповідають критеріям для проведення обов'язкового аудиту, 241 українська аудиторська фірма може проводити обов'язкові аудиторські перевірки на підприємствах, що становлять суспільний інтерес. З них 107 фірм (44,4%) розташовані в Києві та Київській області.

Розглянемо більше детально обсяг наданих послуг з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес, порівняно із загальним обсягом наданих аудиторських послуг у 2013–2017 рр.[37].

Таблиця 2. 2.

Обсяг наданих послуг з обов'язкового аудиту у 2013–2017 рр.

Рік	Обсяг наданих послуг, тис. грн.		Обсяг наданих послуг з обов'язкового аудиту	
	зокрема, кількість замовлень, од.	зокрема, фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн.	зокрема, кількість замовлень, од.	зокрема, фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн.
2013	44 218	1 314 596,3	8 746	176 061
2014	35 104	1 291 811,8	7 462	192 753,3
2015	35 642	1 761 202,6	7 196	212 529,8
2016	35 552	1 973 102,3	6 286	239 297
2017	34 428	2 126 868,7	5947	278 119,9

Як ми бачимо з показників, наведених у табл. 2.2., загальний обсяг наданих аудиторами та аудиторськими фірмами послуг у 2017 р. скоротився відносно з 2013 р. на 22,14%. Разом з тим за 2013–2017 рр. загальна вартість наданих послуг збільшилась на 812 272,4 грн. Щодо обсягу наданих аудиторами та аудиторськими фірмами послуг з обов'язкового аудиту кількість замовлень з 2013 р. по 2017 р. зменшилась на 32%. Якщо ж розглянути фактичний обсяг наданих послуг з обов'язкового аудиту у грошовому виразі, то можемо прослідкувати, що за певний період він збільшився на 102 058,9 тис. грн., що підтверджує збільшення вартості аудиторських послуг[37].

З метою забезпечення активності, результативності та ефективності заходів державного фінансового контролю органами Держаудитслужби застосовано комплексних заходів, наприклад:

◀ з ціллю мінімізації впливу на роботу підпорядкованих об'єктів, одночасно зважаючи на суттєво допустимі фінансові ризики зловживань з фінансово-бюджетними ресурсами, продовжується тенденція до скорочення кількості проведених заходів державного фінансового контролю – з 2,7 тисяч

у 2016 році до майже 2,0 тисяч у 2018 році, тобто у 1,3 рази (рис. 2.3);[30].

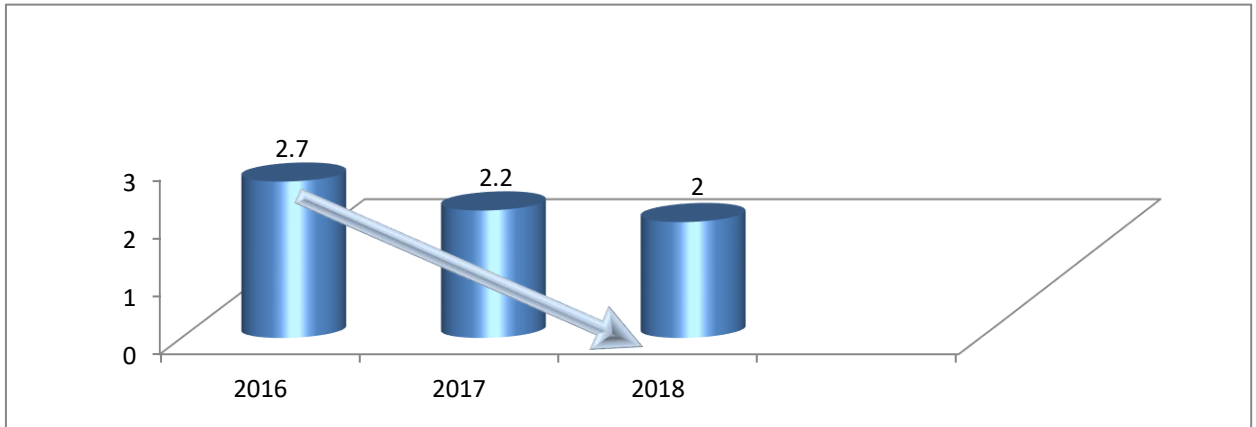


Рис. 2.3. Кількість проведених заходів державного фінансового контролю (тис.)

◀ в умовах перебудови системи державного фінансового контролю (аудиту) та, відповідно, наголошування головної уваги на застереження та недопущення порушень у фінансовій галузі продовжується збільшення частини аудитів у загальній кількості заходів контролю (рис. 2.4.)

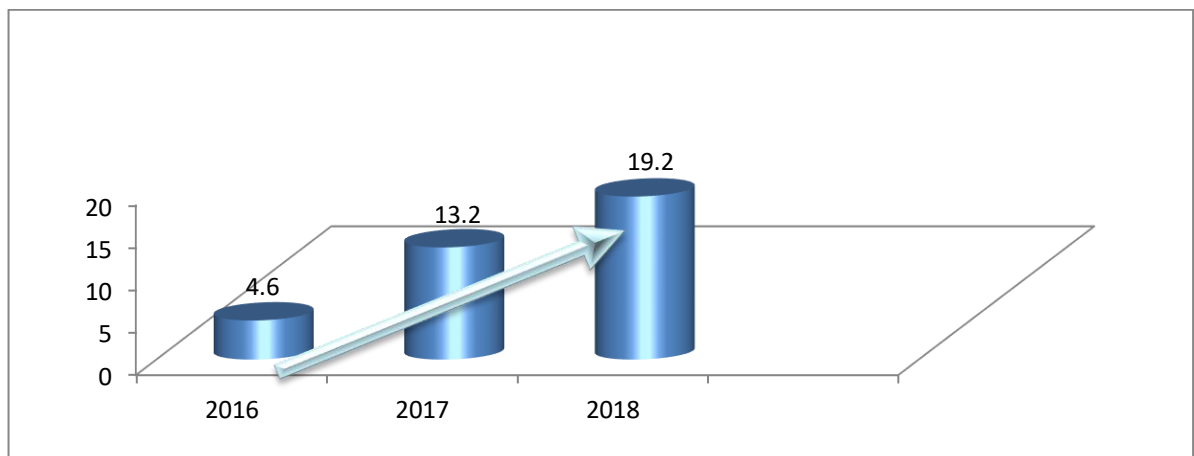


Рис. 2.4. Зростання частки аудитів у загальній кількості заходів контролю (%) [31,30].

◀ водночас кількісне значення таких заходів контролю (аудитів) збільшилось втричі: 2016 рік – 122 аудита, 2017 рік -0 287 аудитів, 2018 рік – 382 аудити. Зростання кількості – у 3,1 рази ; [30, 31].

◀ у об'єкті на 1 вивірених об'єкт обсяг охоплених контролем (інспекціями та перевітками) фінансових та матеріальних ресурсів у 2018

році являв понад 254,1 млн грн, що на 8% переважає відповідні дані 2017 року;

◀ результативність інспекцій та перевірок підвищилася приблизно на 16%: якщо за 2017 рік обсяг виявлених подібними заходами збитків джерел у середньому на один перевірений об'єкт являв понад 1,2 млн грн, то за 2018 рік – приблизно 1,5 млн грн;

◀ проводиться комбінована та системна робота, цілеспрямована на компенсацію збитків фінансових і матеріальних запасів країни, установлених за результатами інспекцій та перевірок;

◀ при даному ступінь компенсації та відновлення виявлених збитків у 2018 році являв 42,7%, що суттєво перевищує відповідні дані попередніх років, а сумове значення обсягу відшкодованих збитків та забезпечених додаткових надходжень проти 2017 року примножилося майже на 22%;

◀ під час проведення державних фінансових аудитів у 2018 році охоплено дослідженням всього 679,5 млрд грн фінансових та матеріальних ресурсів, а відповідно на один такий контрольний захід в середньому припадає понад 1,7 млрд грн. [30, 31].

◀ здобуто істотної комплексності показників державних фінансових аудитів – розкрито порушень та прогалин (в частині упущених вигод, недержаних прибутків, непродуктивних/зайвих затрат) в обсязі 15,9 млрд грн, при цьому упереджено потенційних збитків через неефективні управлінські дії чи рішення директорів об'єктів аудиту та/або їх органу управління на 463,0 млн грн;

◀ за результатами проведених упродовж 2018 року аудитів надано загалом 3,9 тис. пропозицій, з яких майже 3,5 тис. враховано, або 88,7% [31].

Дослідження показників, що характеризують результати здійснення аудиторської діяльності і стан ринку аудиторських послуг в Україні свідчить, про те, що аудиторський ринок функціонує і трансформується під дією кризових явищ в суспільстві, в умовах посилення вимог до аудиторської професії, змін у законодавстві, зниження платоспроможності замовників

аудиту та їхнього сприйняття вартості та якості аудиторських послуг. Подальше зростання ринку аудиту в Україні, на нашу думку, розпочнеться тільки з поліпшенням економічних умов в країні та імплементації провідного досвіду європейських країн у цій сфері[25 с.73].

Щоб створити необхідні передумови інтеграції вітчизняної системи аудиту у європейське співтовариство, а також обов'язкового і повного дотримання вимог МСА необхідно на загальнодержавному рівні забезпечити комплексне та системне вирішення вищезазначених проблем і забезпечити прозору та постійну систему контролю за здійсненням аудиторської діяльності. Для цього також необхідно проаналізувати основні положення європейського законодавства з питань регулювання аудиту та порівняти його з чинним на сьогодні Законом України «Про аудиторську діяльність»[25 с.73].

2.2. Основи стандартизації та критичний огляд стандартів аудиту

Перехід України до ринкових відносин зумовив необхідність створення нових економічних інститутів, що регулюють взаємовідносини різних суб'єктів підприємницької діяльності. Серед них чільне місце посідає інститут аудиторства, якому у квітні 2014 р. виповниться 21 рік. В Україні проведена значна робота, спрямована на становлення інституту аудиторства [63 с. 225-229].

Важливим елементом регулювання практики аудиту є стандарти аудиту. Статтею 6 Закону України «Про аудиторську діяльність» прямо визначено, що при здійсненні аудиторської діяльності аудитори та аудиторські фірми застосовують відповідні стандарти аудиту.

Стандарти аудиту є обов'язковими для дотримання аудиторами, аудиторськими фірмами та суб'єктами господарювання [62].

Так, Верховною Радою України прийнято Закон «Про аудиторську діяльність» (від 22 квітня 1993 р.), з відповідними змінами і доповненнями, Аудиторською палатою України введено Міжнародні стандарти контролю

якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА), визначено порядок проведення атестації фахівців на право здійснення аудиту і занесення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності, визначено суб'єкти господарювання, які підлягають обов'язковому аудиту тощо. Аудиторська діяльність в Україні регулюється Господарським кодексом України, Законом України «Про аудиторську діяльність» № 3125XII від 22 квітня 1993 р., іншими нормативно-правовими актами України, Кодексом етики професійних бухгалтерів та МСА, а також положеннями та інструкціями Аудиторської палати України (АПУ).

Усі названі регулятивні акти можна об'єднати у дві групи:

- а) державні законодавчі акти;
- б) аудиторські стандарти (нормативи) та інші регулятивні акти[63 с. 225-229].

Історія впровадження у практику аудиту України технічних стандартів пов'язана з тим, що на перших етапах становлення та розвитку вітчизняного аудиту АПУ було розроблено та запроваджено національні нормативи аудиту (ННА). В основі розробки ННА було покладено міжнародні стандарти аудиту (МСА) Міжнародної Федерації бухгалтерів (МФБ). Національні нормативи аудиту використовувалися вітчизняними аудиторами з 1999 року до 2001 року, коли АПУ отримала дозвіл від МФБ напереклад стандартів аудиту, які отримали назву «Стандарти аудиту та етики. Видання МФБ 2001 р.» З цього часу в Україні всі суб'єкти аудиторської діяльності повинні застосовувати у своїй практиці Міжнародні стандарти аудиту та етики [62].

Під стандартами аудиту розуміють основні принципи, яких слід дотримуватися під час аудиторських перевірок. Насамперед, аудиторські стандарти потрібні тому, що вони дають змогу підтримувати аудиторську діяльність на відповідному рівні, змушують

аудитора постійно підвищувати свій науковий і професійний рівень [63 с. 225-229].

Головною ціллю стандартів аудиту є встановлення спільних норм стосовно організації і методики проведення аудиторської діяльності.

На практиці в Україні варто використовувати міжнародні стандарти аудиту, нормативні документи з організації і методології бухгалтерського обліку, що застосовуються у вітчизняному досвіді.

На теперішньому етапі розвитку аудиту в Україні має бути формування науково обґрунтованих міжнародних стандартів з аудиту.

Виконання їх головного завдання повинна відбуватися за такою схемою (рис 2.5.) [62].

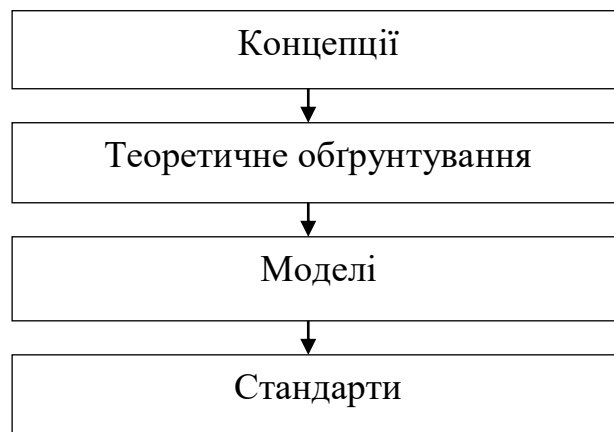


Рис. 2.5. Реалізація основних завдань аудиторської діяльності

Згідно з Рішенням АПУ № 290/7 «Про застосування стандартів аудиту та етики» при здійснюванні завдань з 01 травня 2014 р. в якості національних стандартів аудиту неодмінним є використання Міжнародних стандартів інспектуванню якості аудиту. Указані стандарти характеризують спільний підхід до проведення аудиту, обсяг аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, питання методики, а ще базові принципи проведення аудиторських перевірок, цілісні правила до якості та надійності аудиту, якими зобов'язані керуватися всі агенти даної спеціальності незалежно від умов, в яких здійснюється аудит. Застосування аудиторських стандартів забезпечує

певний ступінь заборук достовірності наслідків аудиторської перевірки[42 с. 140].

Відтіняючи національні нормативи аудиту, варто зауважити, що вони аргументуються законодавством України відносно аудиторської діяльності й міжнародними стандартами, а ще фаховою термінологією, прийнятою у світовій діяльності. Ці правила передбачають головні принципи здійснення аудиту та аудиторських послуг. Втім вони не є настановами відносно застосування визначених методичних прийомів та властивих їм процедур аудиту [62].

Здійснення спеціальних задач аудиту пов'язане насамперед з тим, що аудитор несе чітку відповідальність перед суспільством. Отже технічні (професійні) стандарти аудиту щільно об'єднані з Кодексом професійної етики. Даний документ має три головні частини. (рис. 2.6)

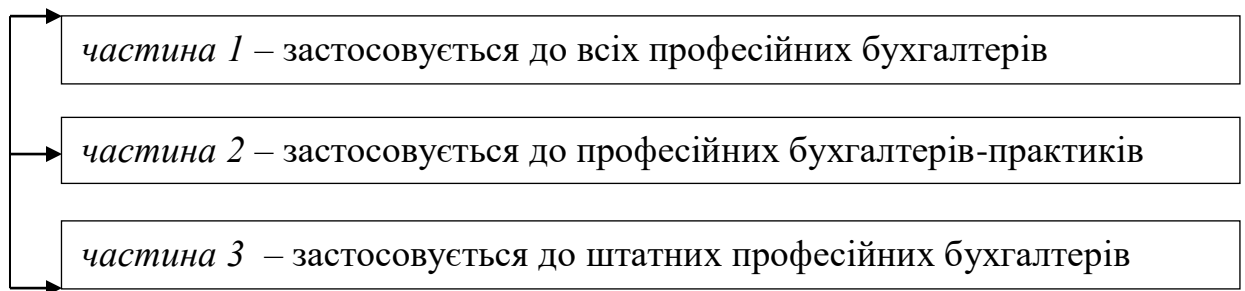


Рис. 2.6. Кодекс етики професійних бухгалтерів.

Примітка: розроблено автором

Професійний бухгалтер– це особистість, яка є членом організації – члена Міжнародної федерації бухгалтерів.

Професійний бухгалтер-практик– це особистість, яка незалежно від функціональної класифікації її обов'язків (наприклад, аудит, оподаткування чи консалтинг), працює у фірмі, що надає спеціальні послуги[62].

Професійний бухгалтер зобов'язаний дотримуватися таких фундаментальних принципів:

Чесність.Професійний бухгалтер зобов'язаний бути прямим та добросовісним у всіх професіональних та робочих відносинах.Принцип чесності накладає на усіх фахових бухгалтерів обов'язок бути щирими та

правдивими у своїх фахових та діловитих відносинах. Добросесність передбачає справедливe ведення справ та правдивість.

Об'єктивність. Професійний бухгалтер не зобов'язаний допускати необ'єктивності, конфлікту справ або неподобного впливу зі сторони других персон на його фахові або ділові погляди. Принцип об'єктивності накладає на усіх професіональних бухгалтерів обов'язок не давати основ ставити під вагання їхнє фахове чи ділове судження наслідок передженості, конфлікту справ або впливу зі сторони других осіб.

Професійна компетентність та належна ретельність. Професійний бухгалтер повинен повсякчас підтримувати фахові знання та досвід на рівні, потрібному для надання клієнтові чи роботодавцеві компетентних фахових обслуговувань, що ґрунтуються на знаннях новітніх тенденцій діяльності, законодавства та технології.

Конфіденційність. Професіональний бухгалтер зобов'язаний шанувати конфіденційність інформації, одержаної в наслідок фахових та робочих відносин, і не розкривати таку інформацію третім особам без відповідних та конкретних повноважень, якщо немає юридичного чи професіонального права для розголосу даної інформації. Професійний бухгалтер не зобов'язаний використовувати негласної інформації, одержаної в наслідок фахових та робочих відносин, у власних цілях чи в інтересах третіх сторін.

Професійна поведінка. Професійний бухгалтер зобов'язаний дотримуватися належних законів та нормативних актів та утримуватись від усяких дій, котрі можуть дискредитувати спеціальність. Принцип фахової поведінки накладає на професіонального бухгалтера обов'язок дотримуватися належних законів та нормативних актів, а також обминати усяких дій, що можуть дискредитувати професію [62].

Кодекс етики фахових бухгалтерів характеризує, що незалежність вимагає:

— незалежності думки, тобто подібною на пряму думок, яка дає шанс

надативисновок без усякого впливу, що може ставити під небезпеку професійне поняття, та допускає чинити правдиво з об'єктивністю та професійним скептицизмом;

— незалежності поведінки, тобто уникнення фактів та ситуацій настільки багатозначних, щорозсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю належну інформацію, в тому числі вжиті застережні заходи, аргументовано дійшла би висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми або члена групи з виконання завдання [63 с. 226].

Міжнародні стандарти аудиту потребують створювати застережні заходи з ціллю усунення небезпеки дотримання ґрунтовних принципів або її скорочення до припустимого рівня як на рівні законодавчих (регуляторних) органів країни, фахових аудиторських організацій, так і на рівні аудиторських фірм напрямом запровадження належних внутрішньофірмових стандартів. [17 с. 185-193].

Внаслідок входження України у систему всесвітніх господарських взаємовідносин посилюється попит виходу національного аудиту на міжнародний ступінь, чому щонайбільше сприятиме запровадження в Україні МСА. Втім українські стандарти аудиту зобов'язані базуватись на чинному законодавстві, що служить неприпустимим застосування у нашій державі часткових положень МСА.

Тому, ряд положень МСА ґрунтується на західній загальноприйнятій системі бухгалтерських принципів, котрі неодноразово перешкоджають чинним вітчизняним принципам обліку [63 с. 225-229].

2.3. Проблемні аспекти та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні

На теперішній час діяльність аудиту та бурхливому його розвитку, аудит має перейти на якісно новітній ступінь. Проте відсутність у

користувачів попиту у високоякісному аудиті зі сторони господарів фондового ринку, фінансових інституцій та в умовах відсутності обов'язкового аудиту для безприбуткових компаній зумовлює навіювання контрольної функції яку має реалізувати аудит на ринку.

Отож зважаючи на те що, ринок аудиту в Україні є незначним а суб'єктів що практикують на ньому є доволі превелика кількість можна зробити висновок що подібні стани спричинює від'ємні явища в практиці аудиту такі як, демпінг ціни на послуги результатом чого є втрата самостійності та якості надавання послуг, а якщо ще до цього приєднати і низьку якість ведення бухгалтерського обліку то обставини вимагають термінового реагування зі сторони як аудиторської спільноти так і науковців[67].

Проблеми розвитку аудиту є доволі відмінними, усі вони пов'язані з розвитком господарства нашої держави, і вимагають термінового рішення. До першорядних питань розвитку аудиту належать такі:[52 с. 337-341].

- мала кількість досвідчених аудиторських кадрів, а звідсіля – і неосвоений ринок аудиторських послуг;
- дефіцит достатньої практики аудиторської діяльності;
- нестаток типових форм документів з аудиту;
- дефіцит методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту тощо;
- недостатність розробленого економічного механізму стосовно регулювання аудиту, котрий включає в себе чималі штрафні санкції за незадовільні аудиторські перевірки, страхування аудиторської відповідальності а також розвиток розвиненої конкуренції на ринку аудиторських послуг тощо;
- слабка законодавча база і практика судового розгляду позовів стосовно аудиторів (аудиторських фірм), нема чіткої методики оцінки величин втрати користувачів від не якісного аудиту;
- чимала кількість методичних розроблень з аудиторського контролю[52

с. 337-341].

Другим доволі гострим питанням національного аудиту є нестаток чітко регламентованих і закріплених на державному рівні стандартів аудиту. Розроблення стандартів аудиторської діяльності об'єднувалася на зарубіжній практиці, приміром на МСА. Втім оттакі розробки на теперішній час носять тільки рекомендаційний характер, що в теперішніх реаліях є неефективним кроком. Тому, слід підготувати з урахуванням найліпшої міжнародної діяльності загальні стандарти професійної етики аудиторів і інспекторів.

Розглядаючи нинішні проблеми аудиту, варто зауважити, напевне, одну з найважливіших, а саме проблему недовірливості до аудитора і зокрема недовірливості до якості надаваних їм аудиторських послуг [46 с. 100-105].

Визначною умовою удосконалення методики та організації аудиту на теперішньому етапі його розвитку є застосування інформаційних систем і комп'ютерних технологій. Розроблення та покращання комп'ютерних програм стосовно роботи з аудиторською документацією слугуватиме зменшенню завантаженості аудитора, а ще надасть здатність розробити багатофункціональну клієнтську базу. Для виразного формулювання властивостей проведення аудиту в умовах комп'ютерної обробки даних його нормативного регулювання доречно підготувати роз'яснення та методичні рекомендації стосовно його застосування [52 с. 337-341].

Розглядаючи проблеми якості аудиторських послуг необхідно звести увагу на складання аудитором аудиторського висновку. В основному цей суттєво визначний і поважний документ має довільну форму. В цьому документі відображується інформація, яка, на думку аудитора, є цінною.

Також варто зауважити, що дійовим рішенням було б розробка національних стандартів аудиту, в яких були б конкретно визначені методологічні засади проведення аудиту, відповідальність аудитора та вимоги до самого аудитора. Актуально зауважити, що подібні стандарти

зобов'язані мати законодавчий характер, що у разі недотримання прописаних положень накладає відповідальність на аудитора.

Покращанню якості аудиту в Україні слугуватимуть тільки система єдиних і комплексних заходів, котрі будуть націлені на розвиток правового поля аудиту, введення відмінної системи комп'ютеризації аудиту, виконання контролю над рівнем компетентності аудиторів та якості наданих послуг, забезпечення визначеної самостійності аудитора та впровадження санкцій і покарань аудиторів відносно послуг [52 с. 337-341]. Доречно звернути увагу на класичне висловлювання Р. Адамса, яке саме відноситься до аудиту: «Без аудиту немає надійності рахунків. Без надійності рахунків немає контролю. А без контролю, чого вартує влада?» [1].

Застосування ряду удосконалень у сфері аудиту матиме значні результати, які представлені на рис. 2.7

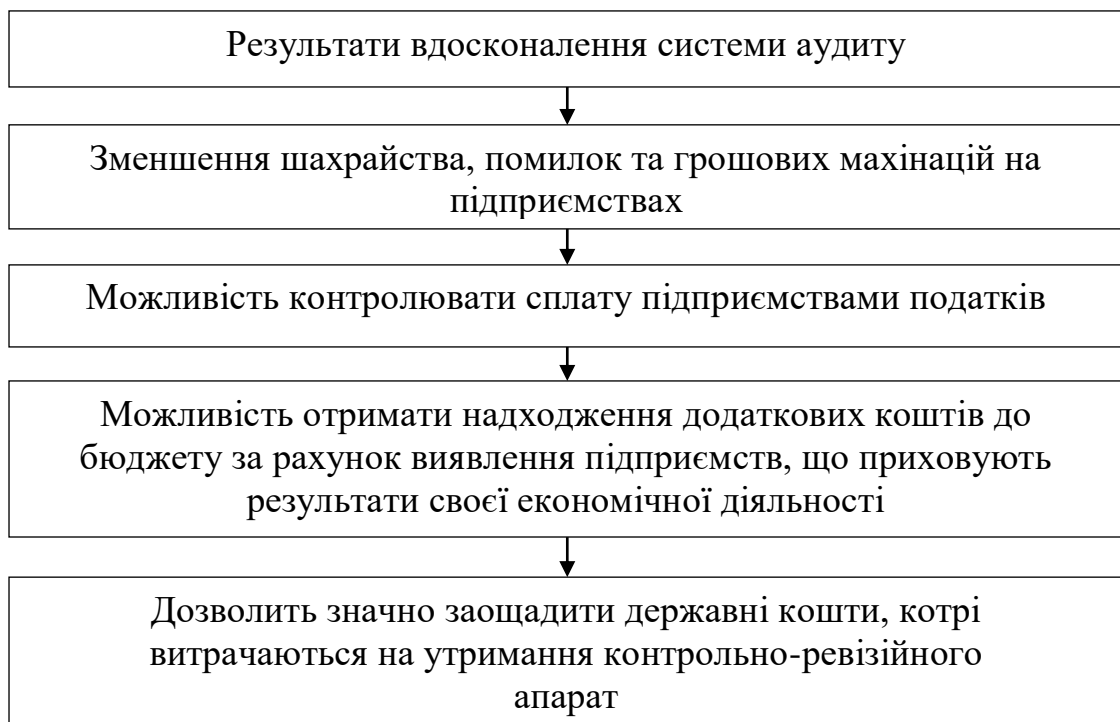


Рис. 2.7. Результати вдосконалення системи аудиту

Варто зауважити, що покращання системи аудиту матиме позитивний вплив не тільки на розвиток аудиторської діяльності, але і на країну в цілому, за сприянням зростання надходжень до бюджету та

зменшення коштів на адміністрування контрольно-ревізійного апарату[46 с. 100-105].

Тільки комплексне та системне подолання цих прогалин сприятиме підвищенню престижу вітчизняного аудитора на міжнародному рівні та підсилить довіру користувачів фінансової звітності до аудиту [52 с. 337-341].

Отже, можна виокремити першорядні проблематичні питання аудиторської діяльності в Україні:

– недосконалість теоретико-прикладних та методичних матеріалів з аудиторського контролю. В країні загалом об'єктивно виражається брак вітчизняної спеціальної літератури, а тим паче докладних розробок, підручників з проведення аудиту ефективності, що виявляє собою чіткий недолік у формуванні його методології та потребує науково обґрунтованих теоретичних розробок у цьому напрямі та їх практичного втілення;

– невисока довіра до аудитора та негативного «тіньового» бізнесу. Тобто клієнт перед тим як вирішить надати інформацію аудитору, то має бути упевнений, що діє принцип конфіденційності;

– брак практичного досвіду аудиторської діяльності а також низький рівень кваліфікованих аудиторських кадрів. Втім на нинішній час більше українських аудиторів проходять практику за кордоном, одержуючи сертифікати міжнародного зразка;

– недодержання аудиторами якості аудиторських послуг. В українському досвіді визначення якості дійсно створює замовник аудиторських послуг, в основному це вищий управлінський персонал. На першому місці стосовно якості стоїть відповідність результату аудиторських послуг очікуванням безпосереднього замовника. Несумісність подібного очікування є первопричиною скаргю на аудиторів та незадоволення якістю аудиту взагалі.

– відсутність штрафів та покарань за недостовірність звіту аудитора та виразного механізму формування ціни на аудиторські послуги а також методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту;

– негативний вплив дослівного перекладу закордонних стандартів іконцепцій без урахування особливостей економічного розвитку нашої держави;

– відсутність типових формулярів документів з аудиту[8 с. 47-49].

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ СВІТУ

3.1. Організація аудиторської діяльності в зарубіжних країнах

В свій час ринкові зв'язки та конкурентна боротьба призвели до появи новітньої форми незалежного контролю – аудиту. Саме він став підніжжям у забезпеченні користувачів розмаїтого ступеня об'єктивною та правдивою інформацією про фінансово-господарський стан окремо взятих суб'єктів господарювання. Нині, зважаючи на той факт, що аудит набуває все більшої значення в господарстві, все гостріше постає питання про контроль його якості. Це насампередпоєднано зрозвитком самостійного аудиту в Україні та впровадженням в дію нових Міжнародних стандартів аудиту [28 с. 222-231].

В зарубіжних країнах функціонує два основних види фінансового контролю: державний і незалежний від держави— аудит.

Система державного контролю діє на рівні парламенту і уряду, але пріоритет надається парламентському контролю. Приміром, у

Великобританії є Національна ревізійна рада на чолі з головним інспектором; в Канаді - парламентський контроль провадить генеральний ревізор; в Німеччині, Франції. Угорщині діють Рахункові палати; в США основне контрольне керівництво Конгресу на чолі з генеральним ревізором, адміністративно бюджетне керівництво при Президенті та системи інспекторських служб у федеральних відомствах. В Японії — Управління адміністративно-контролю при канцелярії прем'єр-міністра., Контрольно-ревізійне управління [41].

В залежності від різновиду моделі організації аудиторської практики, яку обирає держава, виникають спеціальні організації, державні органи регулювання та ревізуванню в галузі аудиту, суспільні організації. Головне правило формування належної моделі базується на визначенні пріоритетності країни або спеціальних організацій у виконанні заходів з організації аудиторської діяльності, видачі ліцензій на її ведення, регулюванні діяльності суб'єктів аудиту, виконанні контролю за їх діяльністю, вживання заходів залучення до професійної відповідальності.

Будь-яка держава світу має свої ознаки в системі організації аудиторської діяльності, котрі характеризують та призначення аудиту, умови його регламентації і регулювання, підходи до організації і проведення аудиторських перевірок та надання аудиторських послуг[41].

Економічно розвиненим країнам здебільшого притаманна модель організації аудиторської діяльності з регулюванням професійними організаціями, а країнам, які розвиваються та новим індустріальним – з державним та змішаним[74 с.12-16].

Розглянемо особливості організації проведення аудиту в окремих державах.

Розглянемо Іспанію. Закон про аудит 1988 року і випущені на його основі інструкції 1990 року залучили в дію в Іспанії положення Директиви ЄС № 8і схарактеризували, які компанії зобов'язані підлягати аудиторським перевіркам, а також визначили правила до кваліфікації аудиторів і

уточнили систему проведення аудиторських перевірок. Першорядне призначення аудиту – надати висновок спеціаліста про те, чи забезпечує бухгалтерська звітність, котра надається, «справжнє і об'єктивне бачення» про загальне і фінансове становище фірми і чи відображує вона реальний її дохід та зміну фондів за звітний період згідно до встановлених правил. Аудитор зобов'язаний теж вивірити чи звіт директорів фірми не розбігається з показниками бухгалтерської звітності. За винятком надання аудиторських звітів порічні бухгалтерські документи аудитор повинні проводити перевірки, а в деяких інших випадках (приміром, при злитті або розділенні фірми) оцінку ціни акцій. Аудитори призначаються акціонерами на строк від 3 до 9 років. Після завершення загального 9-річного строку аудиторських послуг однієї фірми спеціаліст зобов'язаний зробити якнайменше трирічну паузу в роботі з цією фірмою [65].

Проаналізуємо Францію. Питання, пов'язані з аудитом, регулює Міністерство юстиції. Головною законодавчою дією, котра потребує проведення аудиту звітності всіх корпорацій із обмеженою відповідальністю і повних товариств, є Закон про промислово-торговельні товариства. Аудитора у Франції іменують комісаром з рахунків, котрий призначається господарями фірми (акціонерами) терміном на шість років для проведення аудиту. Строк роботи аудитора з підприємством-клієнтом може бути продовжено ще на один строк. Варто зауважити, що не менше 75% статутного капіталу аудиторської фірми має припадати внесеним до Списку контролерам-ревізорам [41].

В законодавстві Франції, як і більшості інших держав Заходу, фігурують досить чіткі правила стосовно збереження аудиторами фахової секрету. Спільне правило полягає в тому, що комісар не може проголошувати інформацію про фірму, яка ним контролюється, жодним особам, бодай пов'язаним з цією фірмою договором. Втім в особних випадках чиняться виключення. Зокрема, закон усуває комісара від дотримання фахової таємниці стосовно Облікової палати, органів злочинної і

дисциплінарної юриспруденції, комісії з біржових операцій, спільних зібрань акціонерів [41].

У Данії єдиною професійною компанією аудиторів є FSR-датські аудитори (FSR). FSR-датські аудитори має як корпоративні, так і особисті типи членства і поєднує більш як 700 державних бухгалтерських підприємств. Аудитори в Данії не повірені бути членами FSR. Для того, щоб мати право займатися зовнішнім аудитом, аудитор зобов'язаний отримати сертифікат і бути зареєстрованим в Агентстві з торгівлі і компаній Данії, створеній при Міністерстві бізнесу і промисловості[47].

Для аудиту в Німеччині властивий вплив країни на аудиторську практику. В Німеччині будь-який аудитор має власний штамп, що підтверджує його фаховий статус. Всі аудитори та аудиторські фірми повинні бути членами Аудиторської палати. Аудиторська палата має сім агентств у федеральних землях. Членами Аудиторської палати одночасно з аудиторами, котрі займаються виключно особистими фаховими обов'язками, є директори, члени управління та інші відповідальні працівники аудиторських фірм, бодай якщо вони не зайняті безпосередньо аудитом. Аудитором може бути особа, котра підтвердила власну і фахову придатність, склавши належне випробування. Варто зауважити, що в Німеччині доволі лімітована можливість поєднання спеціальності аудитора з будь-якою іншою.

В Німеччині ускладнена система підготовки аудиторів, правила до кандидатів високі: щоб бути допущеним до іспиту претендент зобов'язаний мати вищу освіту за однією з декількох професій і 6-річну практику у галузі економіки (при даному не менше 4 років зобов'язаний виконувати ті чи інші контрольні функції). Як виключення, допускаються до іспиту претенденти, котрі не закінчили вищої освіти, але мають 10-річний стаж роботи аудитором-асистентом чи іншим працівником аудиторської фірми)[6].

Аудиторська практика в Чехії регулює Закон «Про аудиторську діяльність в Чехії», котрий несе відповідальність нормам Європейського Співтовариства, а ще регулює статус і діяльність аудиторів, аудиторських фірм та аудиторських асистентів, статус і сферу Палати аудиторів Чеської Республіки і Ради для виконання публічного контролю аудиту.

Згоду на проведення аудиту може одержати особа, котра:

а) має вищу освіту;

б) правоздатність, обґрунтованість, цілісність;

в) існуючий, не менше 3 років фаховий практику асистента аудитора або практику роботи на схожій посаді в іншій країні, щонайменше 35 годин на тиждень або за схожий період в 3 роки, якщо діяльність в тиждень коротше;

г) пройшла аудиторський тест;

д) не була попередні 10 років виключена зі реєстру аудиторів або її сертифікат не був відібраний у зв'язку з накладенням дисциплінарних заходів;

е) не має недоїмки з податків, зборів, платежів, пені та штрафів;

є) не має простроченої недоїмки за медичну страховку або страхування, за соціальним забезпеченням та державною політикою зайнятості.

Цілісність значить, що особа не була засуджена за злочинство, вчинений свідомо або за злочинство, вчинений з необережності у зв'язку із виконанням аудиторської діяльності [66 с. 133-137].

У Великій Британії аудит тлумачиться як робота з самостійного розгляду спеціально призначеним аудитором фінансової звітності корпорації висловлення міркування за домовленості дотримання встановлених законом норм. До 2003 року у Великій Британії будь-яка поважна гласна компанія мала в складі ради керівників хоча б одного лорда. Опісля імплементації закону Сарбейнса-Окслі їх підмінили аудиторів.

Кваліфікація аудиторів у Великій Британії посвідчується членством в одному з інститутів Консультативного комітету бухгалтерських організацій

(Consultative Committee of the Accountancy Bodies - CCAB), котрий заснований з ціллю підтримки щільній взаємодії з бухгалтерськими компаніями Великої Британії [47].

У Португалії аудитори зобов'язані зареєструватися в Міністерстві юстиції та бути членами федерацій фахових аудиторів, визнаних державними структурами. Щоб стати членом такої федерації, потрібно мати вищу юридичну або економічну освіту, трирічний стаж роботи, скласти спеціальні екзамени. Акціонерні компанії зобов'язані мати постійних аудиторів, їх кількість змінюється стосовно від величини компанії [28 с. 222-231].

Розглянемо Великобританію. На відмінність від інших держав ЄС, усі компанії Великобританії зобов'язані надавати свої річні звіти для перевірки аудиторам. Чільним законодавчим актом, котрий потребує здійснення аудиту у Великобританії, є Акт про компанії 1985 року. Аудитор призначається господарями компанії.

У Японії практика аудиторських фірм і приватних аудиторів інспектується Міністерством фінансів країни, що негативно позначається на самостійності аудиторів. Неодноразові досліди увести західні моделі в японську систему організації аудиторської практики не були вдалими. Не адаптувався в японських корпораціях і внутрішній аудит.

Китайський аудит за ступенем розвитку ще відстає від розвинених господарств. Специфіку місцевого аудиту характеризують політичний осередок, національна культура, стрімка еволюція китайської економіки.

Китайський ринок аудиторських послуг суттєво менше монополізований у зіставленні з розвинутими державами. Якщо клієнт обирає аудиторську корпорацію, що входить до «великої четвірки», то змушений сплачувати високу вартість за аудиторські послуги, тому що «велика четвірка» враховує чинник ризику. Китайські аудиторські компанії не розбирають клієнтські ризики при визначенні ціни аудиту [47].

3.2.Оцінка зарубіжного досвіду аудиторської діяльності та адаптація їх до реалій в Україні

Об'єднування країн, посилення ролі ТНК, накопичення світового капіталу і постійний процес злиття у галузі аудиторських послуг посилюють потребу в уніфікації міжнародних стандартів і норм для реалізації аудиторської діяльності. Безперервне поліпшення системи бухгалтерського обліку, зміни нормативно-правової бази і необхідність в правдивій фінансовій інформації викликали потребу створення єдиних стандартів[16 с. 68-71].

У той пору, коли держави Європейського Союзу та в цілому світу працюють над посиленням нагляду за спеціальністю аудитора напрямом удосконалення чинних систем зовнішнього контролю, підвищенню довіри до спеціальності аудитора, визнання аудиторів країни в цілому світі, Україна тільки розпочинає будувати свій суверенний зовнішній нагляд за спеціальністю. Аудит не може існувати без якісної суверенної системи зовнішньої перевірки, саме тому у світі неприсутня довіра до самостійних аудиторів України[56 с. 144-147].

Вивченням розвитку аудиту в Україні та пристосуванню його до міжнародних стандартів займаються вітчизняні фахівці та вчених, а саме: С. Столярова, В. Галкін, В. Жук, С. Голов, С. Канигін, Ю. Прозоров, Б. Усач, В. Рудницький та інші [38 с. 58-63].

Питання аудиторської діяльності повсякденно знаходяться у центрі уваги вчених. Із позиції розвитку аудиту як цінного суспільного інституту доречно виділити праці О.А. Петрик та Г.М. Давидова. О.А. Петрик представлені етапи розвитку аудиту за подібними критеріями, як функції та завдання аудиторів, замовники аудиту, користувачі інформації, ставлення громади до фаху аудитора тощо, запропоновані етапи та частини процесу створення інституту аудиту в Україні. Чимало інших вчених досліджують питання аудиту, але взагалі дослідження у галузі регулювання аудиту у

країнах ЄС є уривчастими, проблемам підвищення якості обов'язкового аудиту через встановлення набагато вищих, більш суворих вимог, які відповідають європейським вимогам, уваги приділяється обмаль [16 с. 68-71].

До аудиту, з огляду на його суспільність та відкритість, виступають підвищені вимоги в цілому світі. У класичній праці «Аудит Монтгомері» підкреслюється, що спеціальність аудитора пов'язана із соціальними зобов'язаннями, які виходять за межі послуг, що надаються визначеному клієнту [16 с. 68-71].

Результативне функціонування ринку капіталів залежить від того, чи довіряють інвестори фінансовій звітності компаній. Виразно осмислюючи цей факт, а також роль аудиторів, які виражають судження про достовірність звітності, ЄС слідом за США та іншими країнами реагує на погрози, пов'язані зі втратою довіри до роботи аудиторів внаслідок її неналежної якості, обвинувачень аудиторів у недодержанні етичних норм, підризу конкуренції тощо.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) установлюють єдині вимоги до проведення аудиту в різних державах, ведення бухгалтерського обліку, оцінки його якості, формування фінансової звітності, а також підготовки досвідчених аудиторів [16 с. 68-71].

Загальновідомо, що держави з доволі високим рівнем розвитку аудиту – Канада, Великобританія, Ірландія, США – тільки приймають до відома положення Міжнародних стандартів аудиту. Аудитори ряду держав, у число яких входять Австралія, Бразилія, Індія й Голландія, використовують їх для розроблення національних стандартів аудиту. Держави, що не розробляють власні стандарти аудиту, такі, як Малайзія, Нігерія, Фіджі й інші, використовують Міжнародні стандарти аудиту в якості національних. Україна теж перейшла на використання Міжнародних стандартів аудиту в якості національних [71].

Назрілим є питання інтеграції України до Євросоюзу, що потребує перетворення законодавства, посилення контролю якості аудиту та удосконалення аудиторської практики, щоб увійти у межі міжнародних стандартів та європейських вимог [16 с. 68-71].

Перехід до Міжнародних стандартів аудиту, можна пов'язати з черговими причинами: насамперед ними користуються усі держави Євросоюзу до якого ми бажаємо ввійти; українським підприємствам, які зацікавлені в притягненні іноземних інвестицій, слід рекомендувати фінансові результати своєї практики відповідно до міжнародно-визнаних стандартів; для підготовки фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів потрібне повне знання як українських, так і міжнародних принципів бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності [71].

У світовій практиці існують різні підходи до організації аудиту. Вибір тієї чи іншої моделі ґрунтується на наступних факторах: історично прийнятій у державі формі правління, у формі державного ладу, особливостях розподілу функціональних прав між вітками влади, а також ступені представницького розвитку суспільства.

Опорні положення системи організації аудиторської практики залежать від ступеня економічного розвитку, на якому знаходиться держава. Якщо описати ступінь державного втручання та контролю за функціонуванням суб'єктів аудиторської практики як високий, середній та низький, можна виразити відповідно три моделі організації та регулювання аудиторської діяльності: жорстку, змішану та м'яку.

Економічно розвинутим державам в більшій мірі властива м'яка модель організації аудиторської діяльності. Постіндустріальним державам та державам, які перебувають на первісних етапах економічного розвитку, властиві жорстка та змішана моделі.

Дослідження якостейбудови регламентаційних структур аудиторської діяльності держав світу допускаєвиконати умовний розподіл держав за видом моделі організації і регулювання аудиторської діяльності(рис.3.1)[71].

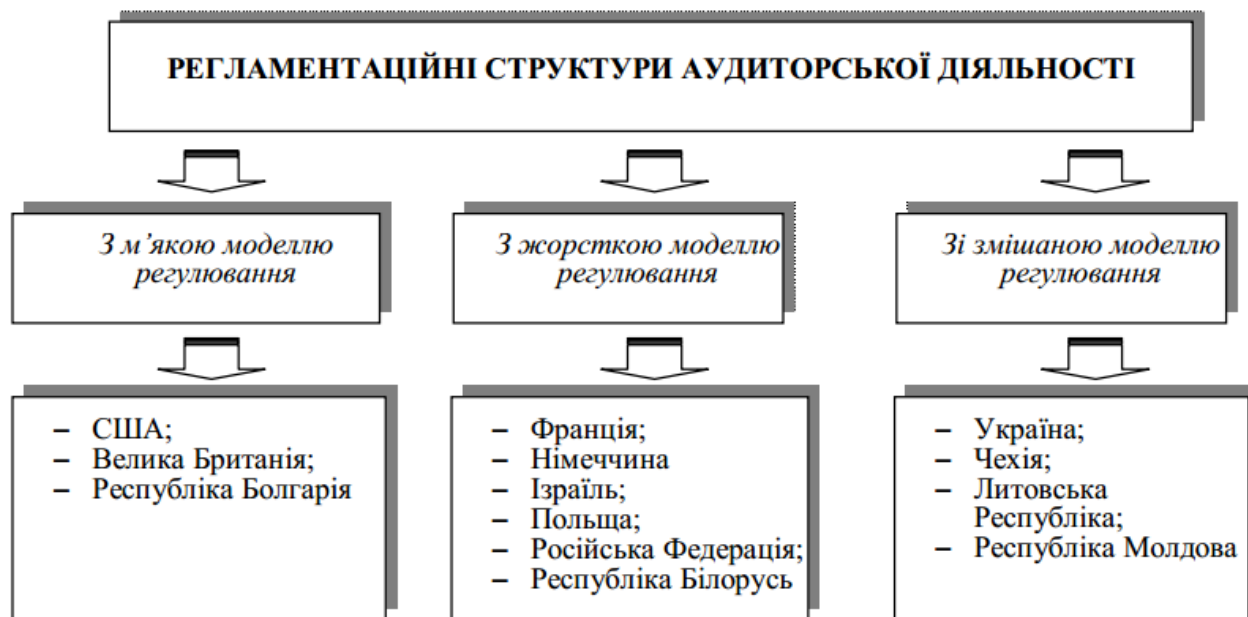


Рис.3.1.Розподіл країн світу за типом моделі організації і регулювання аудиторської діяльності

Наведений поділ державна види моделей є доволі умовним, оскільки у кожній країні держава в тій чи іншій мірі виконує нагляд за функціонуванням усіх галузях економічної діяльності, і аудиторська практика не є виключенням. З огляду на це, більшість моделей організації та регулювання аудиторської діяльності носять змішаний характер.

Досліджування специфіки організації та регулювання аудиту в різних державахсвіту пред'являє закономірне утворення професійних організацій та об'єднань майже у кожній державі. Виключенням є Республіка Білорусь, в котрій тільки урядові органи реалізують регулювання та контроль у галузі аудиту.

В економічно розвиненихдержавах аудиторська практика має високий ступінь саморегулювання[17].Наприклад, у Сполучених Штатах Америкиаудит орієнтований здебільшого на вимоги акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших зовнішніх користувачів. Регулювання аудиторської практики в США чиниться професійними громадськими аудиторськими

об'єднаннями. Маючи високий ступінь незалежності, фахові організації Америки виконують підготовку аудиторів, присвоєння їм належної кваліфікації, реалізують наглядові процедури за старанням та кваліфікованою здійснення фахових обов'язків аудиторами країни.

Порівняно з іншими державами світу, аудиторська галузь у Сполучених Штатах Америки відчуває незначне втручання державних структур до функціонування ринку аудиторських послуг. Окремі державні рекомендації стосуються визначення критеріїв щодо освіти і стажу роботи претендентів на здійснення аудиторської діяльності.

З огляду на обмежений вплив державних органів на організацію та функціонування суб'єктів аудиту в США, цю державу можна віднести до м'якої моделі організації та регулювання аудиторської діяльності.

В залежності від суб'єктів, які здійснюють аудит, в Республіці Болгарія виділяють внутрішній, зовнішній та незалежний аудит. Внутрішній аудит є перевагою виконавчої влади, чиниться Міністерством фінансів через Агенцію державного внутрішнього фінансового контролю. Зовнішній аудит проводиться Рахунковою палатою, котра підконтрольна законодавчій владі. Аудит Рахункової палати передбачає збір, аналіз та оцінку фінансової та нефінансової інформації бюджетних управлінь, перевірку ефективності керівництва бюджетними та іншими гласними засобами, оцінку бюджетної діяльності.[70].

Самостійний аудит в Республіці Болгарія чиниться дипломованими експертами-бухгалтерами, регулювання котрого покладено на Інститут дипломованих експертів-бухгалтерів (ІДЕБ) . Нагляд і контроль з боку країни до причетності до суб'єктів самостійного аудиту в Болгарії майже відсутній. Болгарську регламентаційну будову дозволено досліджувати як здебільшого м'яку.

Супротивний у зіставленні з розглянутими державами характер урядової регламентації аудиторської практики мають Франція, Німеччина,

Польща, Ізраїль, Росія, Республіка Білорусь. Це держави з жорсткою моделлю регламентаційної структури аудиторської діяльності.

Репрезентантом жорсткої системи регулювання аудиторської практики є Польща. В аудиторській практиці Польщі розрізняють зовнішній та внутрішній аудит[3]. Зовнішній аудит реалізують компетентні інспектори, а внутрішній аудит – внутрішні аудитори фірма.

Жорстка система регулювання аудиторської практики діє в Російській Федерації. Федеральним законом “Про аудиторську діяльність” визначені найважливіші елементи регулювання в сфері аудиту: сутність та цілі аудиту, суб’єкти аудиту, їх права, обов’язки та відповідальність, критерії проведення обов’язкового аудиту. Атестація аудиторів та ліцензування аудиторської діяльності, затвердження Правил (стандартів) аудиторської діяльності у відповідності до закону знаходиться у компетенції державних органів влади.

Регламентаційна будова аудиторської практики Республіки Білорусь має граничний ступінь державного втручання у порівнянні з іншими державами світу. Держава виконує тільки усі заходи з регулювання аудиторської практики, включаючи встановлення правил стосовно проведення аудиту шляхом їх затвердження у нормативно-правових актах.

Поміж головних класифікаційних моделей регламентаційних структур аудиторської практики теж можна виокремити змішаний тип моделі. До держав зі змішаною моделлю відносяться Україна, Чехія, Литовська Республіка, Республіка Молдова.

Україна є яскравим репрезентантом змішаного типу моделі регламентації аудиторської діяльності. Рісого змішаного типу моделі є те, що регулювання аудиторської діяльності виконує як уряд країни, так і самостійні професійні організації.

Аудиторська палата України виконує сертифікацію суб’єктів, що мають намір займатися аудиторською практикою, видає згоди на ведення

практики в галузі аудиту, здійснює контроль якості аудиту та аудиторських послуг[12].

Крім Аудиторської палати в Україні діє суспільна професійна організація – Спілка аудиторів України (САУ). САУ об'єднує на добровільних засадах практикуючих аудиторів, розробляє проекти нормативно-правових актів в сфері аудиту, надає методичні рекомендації щодо проведення аудиту та надання аудиторських послуг.

Республіка Литватеж відноситься до держав зі змішаною системою регламентації і регулювання аудиторської практики. В Литві функціонують оттакіфахові організації з бухгалтерського обліку та аудиту як Литовська Асоціація бухгалтерів та аудиторів (ЛАБА), Аудиторська Палата Литви (АПЛ), Литовська Асоціація внутрішніх аудиторів (ЛАВА).

Молдовська Республіка відноситься до групи держав зі змішаною регламентаційною будовою аудиторської діяльності. Регулювання в галузі аудиту в Молдові чиниться Міністерством фінансів, при якому діє спеціальний департамент і Рада з нагляду за аудиторською діяльністю.

В галузі бухгалтерського обліку та аудиту Молдови вагомий вплив має практика професійних неурядових організацій. Найбільш видатними з них є Асоціація професійних бухгалтерів та аудиторів Молдови (АСАР) та Асоціація аудиторів та аудиторських організацій Молдови (AFAM). Головними задачами вказаних організацій є рішення питань методичного забезпечення бухгалтерського обліку та аудиту, підвищення фаху бухгалтерів та аудиторів, а також захист їх інтересів перед державними органами влади.[6].

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Адамс Р. Основы аудита : Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. 398 с
2. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли, АПК. М: Дело и сервис, 1998. 464 с
3. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие). М.: Экономика, 1994. 366 с
4. Андреев В.Д. Правовое регулирование аудита в России. – М.: ИНФРА-М, 1996.
5. Аудит : практ. пособие / [А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик и др.]; под ред. А. Н. Кузьминского. – К. : Учётинформ, 2008. 283 с.
6. Аудит у зарубіжних країнах: конспект лекцій для студентів напряму підготовки «Міжнародна економіка» усіх форм навчання /Укл. Н. М. Шульга. Харків: Вид. ХНЕУ, 2008. 44 с.
7. Аудит: Опорний конспект лекцій / Серединська В.М., Саченко С.І. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. 198 с.
8. Бандура В. Проблеми та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні / Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток соціально-економічних систем в геоeкономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування», 11-12 травня 2017 р. (ТНТУ ім. І. Пулюя, м. Тернопіль) С. 47–49.
9. Беренда, Н. І. Фактори необхідності організації та проведення аудиту на підприємствах України / Економіка та суспільство : електронне наукове фахове видання. Мукачево, 2016. Вип. 2. С. 642-647.
10. Богданова М.В. Основні тенденції розвитку ринку аудиторських послуг в Україні / Міжнародний науковий журнал «Інтернаука» № 2 (42), 2 т., 2018. С.7-10
11. Бутинець Ф. Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2004. 564 с.

- 12.Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит”. Вищих навчальних закладів. – 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 512 с.
- 13.Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебное пособие / под ред.проф. Ф.Ф. Бутынца. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 480 с.
- 14.Вітюк Л.М., Гайдай Л.П. Внутрішній аудит як вид економічного контролю / Вісник ЖІТІ. 1999. № 10. С. 22-27.
- 15.Воронина Л.И. Аудиторская деятельность: основы организации: учебно-практическое пособие. М.: Эксмо, 2007. – 336 с.
- 16.Гавриловський О. С. Регулювання аудиту в країнах ЄС та перспективи його розвитку / Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2017. Вип. 15(1). С. 68-71.URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2017_15%281%29__17
- 17.Гедз М. Й. Виклики та перспективи розвитку аудиту в Україні / Фінансовий простір. 2015. № 3. С. 185-193. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fin_pr_2015_3_22
- 18.Гончар Л.А. Аудит фінансових результатів діяльності підприємства: проблеми та шляхи вирішення. Молодий вчений. 2016. № 3. С. 52–55. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2016_3_16
- 19.Гончар В.П. Застосування внутрішнього аудиту в системі управління українських підприємств URL:https://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/En/O_FN/2007_4_1/zbir'nuk_O_FN_4has_1_82.pdf
- 20.Гуцаленко Л.В. Аудит в Україні: проблеми та шляхи їх вирішення / Інноваційна економіка. 2014. № 20. С. 97—101
- 21.Гуцаленко Л.В., Марченко С.О. Реалії аудиту у вітчизняній та зарубіжній практиці. Економіка і суспільство.2016. Вип.6. С.349-354.
- 22.Давидов, Г. М. Дослідження функцій аудиту в системах соціально-економічних відносин та фінансового контролю. Ужгород :

- ПП"ПовчР.М.", 2010. Спецвип. 29. Ч.1 URL:
<https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/7589>
- 23.Деменкова А. Е. Сутність та значення аудиту в сучасних умовах господарювання /Управління розвитком. 2014. № 12. С. 35-37.
URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2014_12_18
- 24.Дмитренко І.М. Аудит (за міжнародними стандартами): навч.посіб. К.: Кондор-Видавництво, 2013. 398 с.
- 25.Долбнєва Д.В. Сучасний стан і напрями удосконалення аудиторської діяльності в умовах європейської інтеграції України та застосування міжнародних стандартів. Економіка та держава. 2018. № 2. С. 72–76.
- 26.Дорош Н. І. Аудит: Методологія і організація : монографія. К. : Знання, 2010. 402 с
- 27.Дорош Н.І. Розвиток аудиторської діяльності в Україні в умовах євроінтеграційних процесів / Економіка. 2015. № 10 (175). С. 17 – 23.
- 28.Євтушевська О. А. Міжнародний досвід здійснення контролю / Науковий вісник Академії муніципального управлін : Економіка. 2012. Вип. 12. С. 222 231. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvamu_ekon_2012_12_30
- 29.Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 р. № 3125XII (зі змін і доповненнями) URL:[http:// zakon2.rada.gov.ua/laws/show/312512](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/312512)
- 30.Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2017 рік. URL: <https://www.apu.net.ua/zvit-do-kmu>
- 31.Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2018 рікURL:
https://rp.gov.ua/uploadfiles/Activity/Reports/2018/ZVIT_RP_2018.pdf
- 32.Івануса, Н. Напрями вдосконалення системи організації аудиторської діяльності в Україні URL:
- 33.Ільїна С.Б. Основи аудиту: Навчально-практичний посібник. К.: Кондор, 2009 р. 378 с.
- 34.Ільченко О.О. Кузуб М.В. Якість аудиторських послуг: проблеми та перспективи. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії,

- методології, організації. 2016. № 2. С. 42–49. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2016_1_12.
- 35.Калистратов Л.М. Аудит: Учебное пособие. М.: Издательско-торговая корпорация “Дашков и К°”, 2007. 256 с
- 36.Каменська Т. О. Внутрішній аудит: виникнення та розвиток / Статистика України. 2015. № 4. С. 60-68. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/su_2015_4_10
- 37.Кашперська А.І. Сучасний стан та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні. Економіка і суспільство. 2018. № 19. С.1272 – 1280.
- 38.Книжник Л. Аудит в Україні: виклики та перспективи в умовах євроінтеграції / Збірник наукових праць "Ефективність державного управління". 2015. Вип. 44. С. 58—63.
- 39.Коваль М.І., Михайленко О.В. Аудит: організація і методика. К.: ВД «Персонал», 2014. 222 с
- 40.Кожушко О. В. Сутність та економічний зміст аудиторських послуг. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Випуск 3. С. 883-888.
- 41.Корольчук Т.В. Організація аудиту в зарубіжних країнах. Тернопіль 2018. URL:<http://dSPACE.tneu.edu.ua/bitstream/316497/32536/1>
- 42.Лалакулич, М. Ю. Удосконалення системи нормативно-правового забезпечення аудиту діяльності підприємств на сучасному етапі [Текст] / Науковий вісник Херсонського державного університету. Економічні науки : Економічний науково-практичний журнал. Херсонський державний університет. 2016. Вип. 16, Ч.2. С. 139-141.
43. Литвин З. Б. Економічна експертиза як функція попередження економічних злочинів. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. № 6 (12). С.118-123.
44. Литвин З. Б. Місце та роль економічної експертизи у сфері державного контролю економічної діяльності. *Європейська інтеграція: історичний досвід та економічні перспективи*: зб. матеріалів доп. учасн. II Міжнар. наук.- практ. конф. Одеса. 2018. С. 89-94.

45. Литвин З.Б. Економічна експертиза як пріоритетна форма фінансового контролю на підприємствах. *Причорноморські економічні студії*. 2018. 36-2 . С.123-127.
46. Лучко М. Р., Пилипчук Н. М. Контроль якості внутрішнього аудиту підприємств в умовах євроінтеграційних процесів / *Бізнес Інформ* . 2015 . № 7 . С . 229 – 234 .
47. Лучко М. Р., Патряк О. Т. Система внутрішнього контролю у процесі управління корпоративними правами: ієрархічний підхід ./ *Журнал Інвестиції: практика та досвід*. 2017р. № 6 С.31-35.
48. Михайленко О. Г Зарубіжний досвід формування системи контролю якості аудиторських послуг / *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2011. Вип. 20 (2). С. 180-186 URL:<http://nbuv.gov.ua/UJRN/>
49. Очеретько Т. І., Євсеєнко В. О. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні / *О. Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(4). С. 100-105. URL:<http://nbuv.gov.ua/UJRN/>
50. Панич І. І. Становлення та розвиток аудиту в Україні й окремих зарубіжних країнах. Тернопіль. 2018. URL:<http://dspace.tneu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/32541/1>
51. Пантелєєв В.П., Корінько М.Д. Внутрішній аудит: Навч. посіб. / За ред. д.е.н, проф. В.О. Шевчука. Державна академія статистики обліку та аудиту Державного комітету статистики України. К., 2006. 247 с.
52. Пархоменко Є.Ю. Професійна етика в аудиторській діяльності *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2016. Вип. 1. С. 67–75. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2016_1_12
53. Петренко Н.І. Проблеми визначення аудиту в економічній літературі / *Держава та регіони*. 2002. № 4. С. 153-158.

- 54.Пилипенко І. Національна система аудиту: проблеми становлення і розвитку / Бухгалтерський облік і аудит. 2007. № 3. С. 5–12.
- 55.Платонова І. А. Проблеми та перспективи аудиту в Україні / Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія : Економічні науки. 2011. № 4(2). С. 337 – 341.
URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpusk_2011_4%282%29__77
- 56.Подольчук О.А. Державне регулювання аудиторської діяльності та незалежного аудиту в Україні
URL:<http://socrates.vsau.org/repository/getfile.php/9311.pdf>
- 57.Подольський В.І. Аудит: Учебник. М.: Економість, 2003. 494 с.
- 58.Пономаренко П.Г. Бухгалтерський учет, анализ и аудит: учеб. Пособие. Минск: Выш. шк., 2007. 527 с. С. 349-361.
- 59.Проскуріна Н. М. Аудит дотримання принципу безперервності як перспективний напрямок розвитку аудиту / Вісник Львівської комерційної академії. Серія : Економічна. 2014. Вип. 44. С. 144-147.
URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca_ekon_2014_44_30
- 60.Робертсон Дж. Аудит. Перев. с англ.. М.: KPMG, Аудиторская фирма“Контакт”, 1993. 496 с.
- 61.Редько О. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку / Бухгалтерський облік і аудит. 2008. № 11. С. 48–55.
- 62.Редько О. Ю. Аудит в Україні : монографія К. : ДП «Інформ. аналіт. агентство», 2008. 493 с.
- 63.Редько К. О. Внутрішній аудит як інформаційне забезпечення антикризового управління діяльності підприємства / Економіка, фінанси, право. 2003. Спецвипуск. С. 19–22.
- 64.Рудницький В. С. Внутрішній аудит: методологія, організація. Тернопіль : Економічна думка, 2000. 104 с.
- 65.Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит: навч. посібник для вузів . К: Центр учбової літератури, 2008. 413 с.

66. Савченко С.Б., Дроздова А. Проблеми нормативно-законодавчого регулювання аудиту в Україні / Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право 2014. №1. (72) С.225-229
67. Серединська В.М., Загородна О.М., Федорович Р.В. Економічний аналіз : навч. посібник; за ред. проф. Р.В. Федоровича. Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. 416 с.
68. Сиротюк Г. Ринок аудиторських послуг України: стан та перспективи в умовах євроінтеграції. Інститут аудиту: сучасний стан та перспективи розвитку. 2016. Вип. 3. С. 97- 104.
69. Скаско О. Організація системи аудиту в європейських зарубіжних країнах/Фін.-кредит. Діяльн.:пробл. Теорії та практики. 2012. Випуск 1. т.1.С.133-137
70. Слюсаренко В.Є. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку на Україні: монографія. Ужгород: «УжНУ», 2014. 200 с
71. Смоляр Л. Г., Овчарик Р. Ю., Кам'янська О. В. Облік і аудит : навч. К. : Ліра-К, 2013. 616 с.
72. Сухарева Л.А. Внутренний аудит международного департамента банка: методология, организация и методика: [монография] / Л.А. Сухарева, Е.Б. Ретюнских.–Донецк: ДонГУЭТ, 2005. 196 с.
73. Томов Й. Теория на контрола и одита. Свищов, 2002. 339 с.
74. Федоришина Л.І. Перспективи впровадження міжнародних стандартів аудиту в аудиторську практику України.
URL:<http://repository.vsau.org/getfile.php/1766.pdf>
75. Філозоф О.В. Суть внутрішнього аудиту та його значення в діяльності підприємства. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. Житомир: ЖДТУ, 2008. № 2 (44). С. 198-206
76. Хомяк Н. В. Впровадження міжнародних стандартів аудиту в розвиток системи економічного контролю України. Кримський економічний

вісник. № 1 (02). 2013 URL: http://www.economics.crimea.ua/files/journal/01_02_13_3ch.pdf.

77. Чернелевський Л. М. Системи організації та управління аудиторською діяльністю окремих країн світу / Формування ринкових відносин в Україні. 2014. № 7. С. 12-16. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2014_7_5
78. Шевчук В. Р, Кондратьєва В. Є. Передумови та переваги (недоліки) аутсорсингу послуг із внутрішнього аудиту. Науковий вісник НЛТУ України. 2015. Вип. 25.3.– С. 325-331.
79. Шишкєдова Н.Н. Основы аудита. М.: ГроссМедиа, 2004. 240 с.
80. Яремко І. Й., Лемішовська О. С. Історія обліку, аналізу та аудиту: навчальний посібник; друге видання, доповнене. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2018. 236 с.