

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**Факультет фінансів та обліку**  
**Кафедра фінансового контролю та аудиту**

**МЕЛЬНИК Ілля Олександрович**

**СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПРОБЛЕМИ РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ**  
**ПОСЛУГ В УКРАЇНІ**

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»  
освітня програма – Аудит та державний фінансовий контроль  
освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:  
д.е.н., професор М. Р. Лучко

**Тернопіль-2023**

## Список умовних позначень

КМ – Кабінет Міністрів

МФ Міністерство фінансів

АП – Аудиторська палата

ОСН – Орган суспільного нагляду

АД – аудиторська діяльність

РАП – ринок аудиторських послуг

## ЗМІСТ

ВСТУП	4
Розділ 1. Теоретичні основи надання аудиторських послуг в Україні та світі	7
1.1 Концепція визначення понять «аудит» та «аудиторські послуги»	7
1.2 Історичний аспект виникнення аудиту в світі	15
1.3 Розвиток аудиту в Україні: періодизація та основні напрями	21
Висновки до розділу 1	25
Розділ 2. Сучасний стан ринку аудиторських послуг в Україні	26
2.1 Органи регулювання, самоврядування та суспільного нагляду за наданням аудиторських послуг в Україні та їх регламентація	26
2.2 Основні принципи здійснення оцінки ринку аудиторських послуг	36
2.3 Сучасний стан ринку аудиторських послуг в Україні	46
Висновки до розділу 2	50
Розділ 3. Ефективність ринку аудиторських послуг та перспективи його розвитку	51
3.1 Атестація аудиторів: основа надання якісних аудиторських послуг	51
3.2 Перспективи розвитку ринку аудиторських послуг в Україні	59
Висновки до розділу 3	66
ВИСНОВКИ	67
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	70
ДОДАТКИ	76

## ВСТУП

**Актуальність теми.** У наш час інтеграційні та глобалізаційні тенденції мають суттєвий вплив на українську економіку. З моменту підписання Асоціації з ЄС у 2015 році, Україна взяла на себе обов'язки узгодження свого законодавства з європейськими стандартами, особливо у бізнес-сфері, зокрема в аспектах фінансової звітності та аудиту. Основним інструментом, що забезпечує достовірність фінансової інформації для її користувачів, є аудит. Аудиторська перевірка – це важливий засіб підтвердження достовірності фінансових звітів, необхідний не лише для компаній, але й для їх кредиторів, акціонерів, інвесторів, постачальників і загалом для суспільства. Тому питання розвитку аудиторських послуг в Україні набуває особливої важливості.

Сфера аудиторських послуг в Україні значно розширилася, охоплюючи не лише різноманітні галузі національної економіки, але й включаючи державний сектор. З економічної перспективи, цей сектор тепер виступає як незалежний бізнес-сегмент, генеруючи щорічний оборот, який становить значну частину у національній економіці. Тому важливим є дослідження ринку аудиторських послуг, визначення перспектив розвитку та розробка методів його вдосконалення.

**Мета і завдання дослідження.** Метою випускної кваліфікаційної роботи є дослідження сучасного стану та проблем ринку аудиторських послуг в Україні.

Для виконання поставленої мети визначено перелік завдань, що дозволять її реалізувати, а саме:

- узагальнити визначення понять «аудит» та «аудиторські послуги»;
- виокремити основні напрями історичного розвитку аудиторської діяльності;
- дослідити етапи розвитку аудиторської діяльності в Україні;
- визначити порядок регламентації діяльності органів регулювання, самоврядування та суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;

- систематизувати основні принципи для проведення оцінки ринку аудиторських послуг;
- дослідити сучасний стан ринку аудиторських послуг в Україні;
- описати особливості атестації аудиторів та вимоги до кандидатів;
- визначити тенденції та перспективи розвитку ринку АП в Україні.

**Об'єктом дослідження** є процес функціонування ринку аудиторських послуг та його проблеми в Україні.

**Предметом дослідження** є теоретичні, організаційні та практичні особливості функціонування ринку аудиторських послуг та його проблеми в Україні.

**Методи дослідження.** Під час дослідження ринку аудиторських послуг в Україні використано ряд методів, а саме: узагальнення, індукція, дедукція, опис, узагальнення, аналіз та інші.

**Наукова новизна отриманих результатів** після проведення дослідження формується ряд висновків:

- виокремлено трактування термінів «аудит» і «аудиторські послуги» вітчизняними та іноземними вченими-економістами, окреслено мету проведення аудиторських послуг та визначено напрями стосовно мети її здійснення;
- визначено, що в історичному аспекті аудит розвивався у трьох напрямках: проведення перевірки державними органами, підтвердження фінансової звітності незалежними експертами та створення професійних організацій;
- встановлено, що аудиторська діяльність в Україні пройшла п'ять етапів розвитку, що відбувались у відповідь на соціальні та економічні процеси;
- окреслено нормативно-правове регулювання діяльності органів регулювання, самоврядування та суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та визначено особливості їх діяльності;

- окреслено формальні та неформальні методи оцінки ринку аудиторських послуг та окреслено основні принципи для її проведення;
- проаналізовано кількість суб'єктів аудиторської діяльності в Україні у 2020 та 2023 роках за географічним розташуванням, визначено частку суб'єктів АД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності та тих, які становлять суспільний інтерес;
- окреслено перелік атестаційних вимог до кандидатів на отримання кваліфікації аудитора та окреслено послідовність для її отримання;
- сформовано основні напрями вдосконалення ринку аудиторських послуг з використанням комп'ютерних програм та окреслено перспективи розвитку інституту аудиту.

**Практичне значення отриманих результатів.** Отримані результати у цій кваліфікаційній роботі є придатними для практичного використання.

**Апробація результатів дипломної роботи.** За результатами випускної кваліфікаційної роботи опубліковано дві статті в збірнику наукових праць кафедри фінансового контролю та аудиту Західноукраїнського національного університету.

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

## Розділ 1. Теоретичні основи надання аудиторських послуг в Україні та світі

### 1.1. Концепція визначення понять «аудит» та «аудиторські послуги»

Аудит, в умовах сучасних євроінтеграційних процесів України, перетворюється на вирішальний управлінський інструмент, спрямований на підвищення продуктивності суб'єктів господарювання, забезпечення власників і менеджерів ключовою інформацією про ресурси, економічні процеси та їх використання в усіх галузях економіки. Тому в усьому світі аудит вважається «мовою бізнесу».

У ролі незалежного механізму контролю аудит також надає послуги у сфері бухгалтерського обліку на корпоративному рівні. Під час перебудови господарської діяльності потреба в аудиті стає особливо відчутною. Інтенсивне просування аудиту в Україні взаємопов'язане із впровадженням новітніх міжнародних стандартів аудиту.

В умовах сучасних ринкових відносин виникнення різноманітності форм власності, коли організована бухгалтерська робота, виникає необхідність ефективного контролю за управлінням виробництвом, що спонукало до створення незалежного органу фінансового нагляду – незалежного аудиту.

Проведене дослідження виявило, що в сучасних реаліях України аудит й аудиторські послуги займають важливе місце на ринку послуг, представлені розгалуженою різноманітністю аудиторів та наявних аудиторських фірм.

У законі «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» наводиться визначення терміну аудит фінансової звітності, що означає «це отримання незалежної та неупередженої думки стосовно відповідності фінансової звітності або консолідованої звітності вітчизняного або іноземного суб'єкта господарювання чинним вимогам положень,

національних та міжнародних стандартів шляхом перевірки даних отриманих з бухгалтерського обліку» [32].

Досліджуючи сутність поняття «аудит» у працях вчених-економістів не існує єдиного твердження у визначенні цього поняття. М.Т. Білуха характеризує аудит як «контроль, що виконується аудиторськими організаціями (фірмами) та незалежними аудиторами, які діють незалежно та укладають договори з підприємствами та підприємцями» [6, с. 98].

Тим часом, Н. Вещунова, Ф. Бутинець та Ю. Кочинев інтерпретують аудит як «підприємницьку активність, яка увласнює комплекс заходів, необхідних для формулювання та вираження аудиторської думки стосовно достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання» [8, с. 16].

В той же час, Р. Адамс Дж. К. Лоббек та Е. А. Аренс визначають аудит як «процес, під час якого компетентний та незалежний працівник збирає та оцінює докази щодо інформації, що може бути кількісно оціненою та відноситься до конкретної економічної системи, для того, щоб визначити та виразити ступінь узгодженості цієї інформації з установленими критеріями» [17, с. 3].

Вітчизняний науковець Б. Ф. Усач розглядає аудит як «експертизу фінансової звітності комерційних підприємств, що здійснюється уповноваженими особами (аудиторами) з метою підтвердження її вірогідності перед податковими органами держави та власниками» [42, с. 58].

Розвиток аудиту та АД є об'єктом дослідження багатьох вітчизняних науковців. Оскільки аудит становить зацікавлення великого ряду зацікавлених користувачів, його вивчення проводилось саме в контексті цього спрямування. Аудиторською перевіркою цікавляться стейкхолдери підприємства (інвестори, кредитори, власники бізнесу, конкуренти, споживачі), державні органи контролю, суб'єкти АД та інші. У таблиці 1.1 наведено визначення терміну «аудит» в залежності від напрямів дослідження. Усі трактування розподілені за підходами до розуміння: функціональний, процесний та системний. Найбільше вчених термін «аудит» розуміють за



функціональним підходом. Аналогічним є твердження в основоположному законі.

Таблиця 1.1

Узагальнення підходів до трактування значення поняття  
«аудит» [17, с. 884]

Поняття	Автор	Трактування визначення
Функціональний підхід		
діяльність	Р. Адамс	Виконання обов'язку надання послуги, спрямованої на перевірку представленої фінансової звітності підприємства для підтвердження її достовірності та відповідності стандартам, є ключовою діяльністю з метою задоволення інформаційних потреб суспільства
	Ф.Ф. Бутинець	Підприємницька активність, що передбачає здійснення комплексу заходів, спрямованих на створення та вираження думки аудитора стосовно достовірності фінансової звітності бізнес-структури.
перевірка	Р. Додж	Об'єктивна оцінка та висловлення особистої думки стосовно фінансового звіту підприємства
	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	отримання незалежної та неупередженої думки стосовно відповідності фінансової звітності й консолідованої звітності вітчизняного або іноземного суб'єкта господарювання чинним вимогам положень, національних й міжнародних стандартів шляхом перевірки даних отриманих з бухгалтерського обліку
	В.А. Ерофеева	Об'єктивна перевірка фінансової (бухгалтерської) звітності підприємства, що була піддана аудиту, з метою формулювання висновку щодо її достовірності
експертиза	Ю. В. Піча, Л. П. Кулаковська,	Об'єктивна експертиза фінансової звітності та обліку, а також висловлення аудиторської думки щодо законності, повноти, достовірності фінансових та господарських операцій підприємства.
	С.Б. Ільїна	Унікальна експертиза бізнесу та фінансової і господарської діяльності бізнес-структур, яка допомагає визначити показники достовірності фінансової звітності, а також проводити аналіз ведення обліку.
форма	М.Т. Білуха	Аудиторський контроль у формі незалежного перевірки, надається підприємницьким суб'єктам на умовах договору шляхом перевірки відображення в бухгалтерському обліку або звітності з метою оцінки ефективності господарювання та правдивості
аналіз	Л. Ш.	Аналіз фінансів, бухгалтерський нагляд та перевірка

контроль ревiзiя	Лозовский, Б. А. Райзберг	дiяльностi господарюючих структур, фiрм, органiзацiй, акцiонерних товариств, що здiйснюються квалiфiкованими експертами на пiдставi угоди або за вимогою співпрацiвників та державних органiв
<b>Процесний пiдхiд</b>		
процес	Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли	систематичний процес об'єктивного збору та оцiнки свiдчень про економiчнi дiї i подiї з метою вивчення ступеня вiдповiдностi цих тверджень встановленим критерiям та подання результатiв зацiкавленим користувачам
	Я.А. Гончарук	процес, за допомогою якого компетентний працiвник збирає i накопичує данi про господарськi явища та факти з метою їх об'єктивної кiлькiсної i якiсної оцiнки, визначення вiдповiдностi встановленим критерiям та надання зацiкавленим користувачам достовiрної iнформацiї про об'єкти дослiдження
	Б.Ф. Усач	процес надання практичної допомоги керiвництву й економiчним службам пiдприємства щодо ведення справ i управлiння його фiнансами, а також щодо налагодження бухгалтерського фiнансового i управлiнського облiку, надання рiзних консультацiй.
	А. Аренс, Дж. Лоббек	процес, за допомогою якого компетентний незалежний працiвник нагромаджує та оцiнює свiдчення про iнформацiю, що пiдлягає кiлькiснiй оцiнцi i належить до специфiчної господарської дiяльностi, щоб визначити i виразити у своєму висновку ступiнь вiдповiдностi цiєї iнформацiї встановленим критерiям
	Д. Робертсон	процес зменшення до сприятливого рiвня iнформацiйного ризику для користувачiв фiнансових звiтiв
<b>Системний пiдхiд</b>		
система	Л. Сухарева, І. Дмитренко	система взаємопов'язаних контрольних дiй незалежних суб'єктiв (аудиторiв), здiйснюваних на контрольних i платних засадах з метою діагностування та оцiнки фiнансово-господарської дiяльностi пiдприємств усiх форм власностi з погляду доцiльностi та достовiрностi здiйснення господарських операцiй, вiдображених в облiку i звiтностi; ступеня вiдповiдностi їх чинному законодавству

Аби зрозумiти сутнiсть аудиту на бiльш глибокому рiвнi, слiд класифiкувати його визначення за такими основними категорiями, як процес, експертиза, перевiрка, незалежний аналіз та а також пiдприємницька активнiсть.

Як можна побачити з таблицi 1.1, аудит вiдрiзняється своєю складною сутнiстю та багатограннiстю вияву. Отже, подана таблиця 1.1 в значнiй мiрi

неконсистентна і вимагає додаткового аналізу. Такий аналіз можна здійснити за допомогою декомпозиції приведених визначень на ключові елементи, до яких можна віднести: сутнісну компоненту поняття, суб'єкт виконання, об'єкт виконання та мету виконання. Відтак аудитом є перевірка та аналіз даних з фінансової звітності і бухгалтерського обліку, що проводиться компетентним спеціалістом у формі незалежного контролю. Метою є визначення достовірності, повноти та відповідності дійсності, а також забезпечення дотримання вимог визначеного законодавства при проведенні аудиту та веденні і організації облікового процесу. Крім того, це включає надання достовірної інформації зацікавленим користувачам про об'єкти дослідження, підкріплену аудиторським звітом. На рисунку 1.1 представлені основні сутнісні характеристики аудиту у відповідності до чинного законодавства.

Аудит, з його численними завданнями, починаючи від перевірки фінансової звітності до створення фінансових розробок для контрактних проектів і експертних висновків, виявляє свою складність і важливість, як видно з рис. 1.1. Об'єктом аудиту виступає бухгалтерська (фінансова) звітність, що підкреслює тісний зв'язок аудиту з бухгалтерським обліком. За науковою формою аудит являє собою знання методів і прийомів незалежного фінансового контролю, а за практичною – це форма управлінської діяльності, спрямована на незалежний фінансовий нагляд та оцінку бухгалтерської (фінансової) звітності [48].

Зазначається, що ключову сутність аудиту визначає принцип незалежності, що відрізняє його від інших форм контролю та робить автономним як наукову (і навчальну) дисципліну, так і практику.

Основною функцією менеджменту, одним із способів суспільно необхідної діяльності, спрямованої на забезпечення користувачів достовірною інформацією з бухгалтерської системи об'єкта аудиту для прийняття рішень, стає суб'єкт аудиту, задля забезпечення зворотного зв'язку поміж бізнес-структурами та користувачами [29].

Так, аудит надає практичну допомогу керівництву та економічним службам підприємства у веденні господарської діяльності та управлінні фінансами, а також у налагодженні фінансового й управлінського обліку, надає різноманітні консультації [50, с. 143].

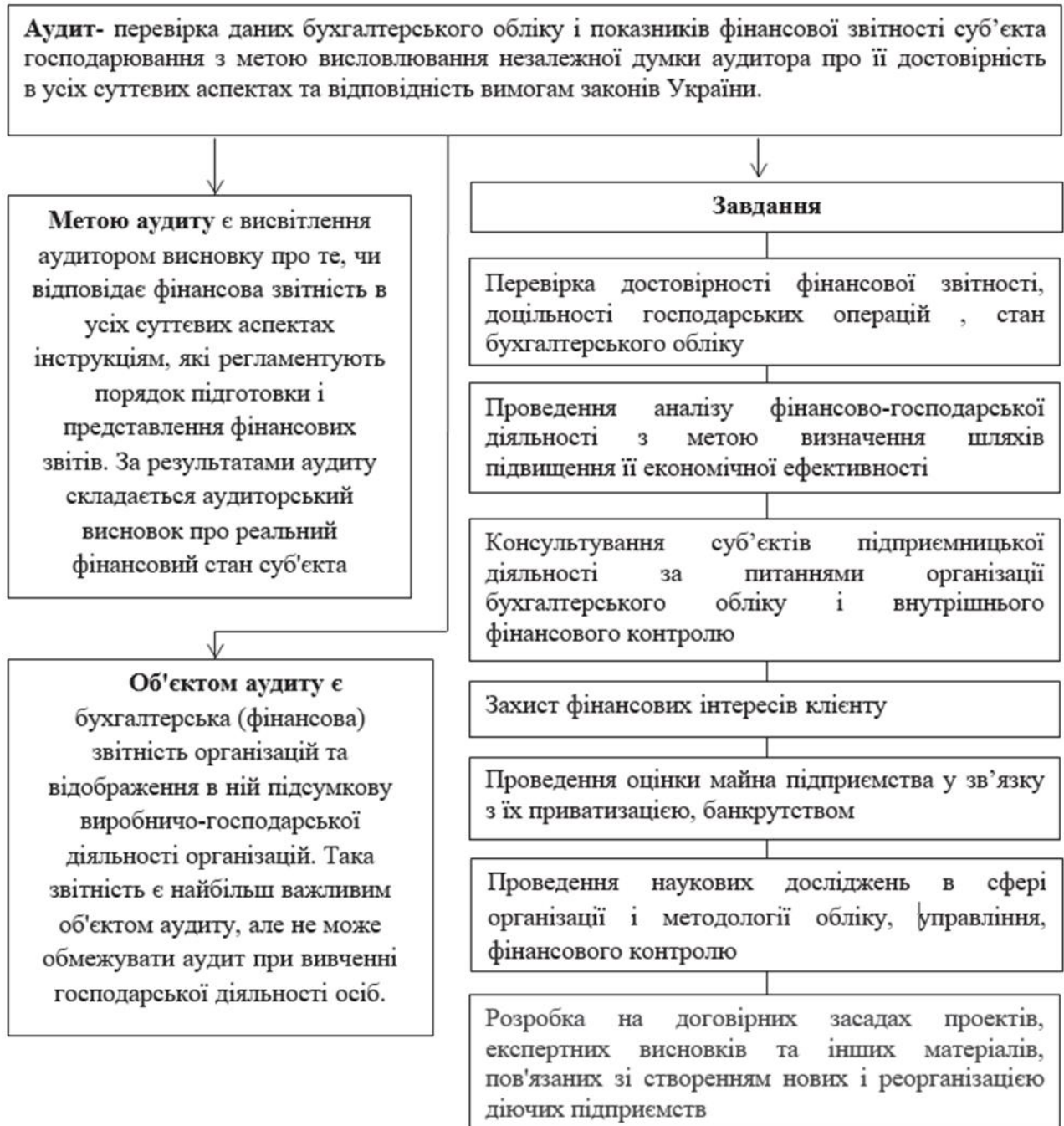


Рис. 1.1. Ключові компоненти поняття «аудит» [50, с. 143]

Стосовно поняття «аудиторські послуги» варто зазначити, що теж не існує єдиного трактування. Автори описуючи категорію надають ряд характеристик та особливостей її здійснення опираючись на теоретичні та практичні знання.

Основоположним у трактуванні терміну «аудиторські послуги» є закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» прийнятий у 2017 році, де зазначено, що це «аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту, стандартів аудиту Великої Британії або Сполучених Штатів Америки, та з урахуванням вимог окресленого Закону» [32]. Колектив вітчизняних авторів на чолі з А. Г. Загороднім погоджуються з визначенням цього терміну у законі та вважають його основоположним.

Л. П. Кулаковська та Ю. В. Піча вважають, що до аудиторських послуг також належить операційна перевірка, оглядова перевірка, трансформація або компіляція обліку [20, с. 46].

Трактування терміну «аудиторські послуги» важливо проводити виходячи з мети їх здійснення та отриманих результатів. На рисунку 1.2 представлено напрями до визначення основної мети здійснення аудиторських процедур та джерела отриманої інформації стосовно мети.

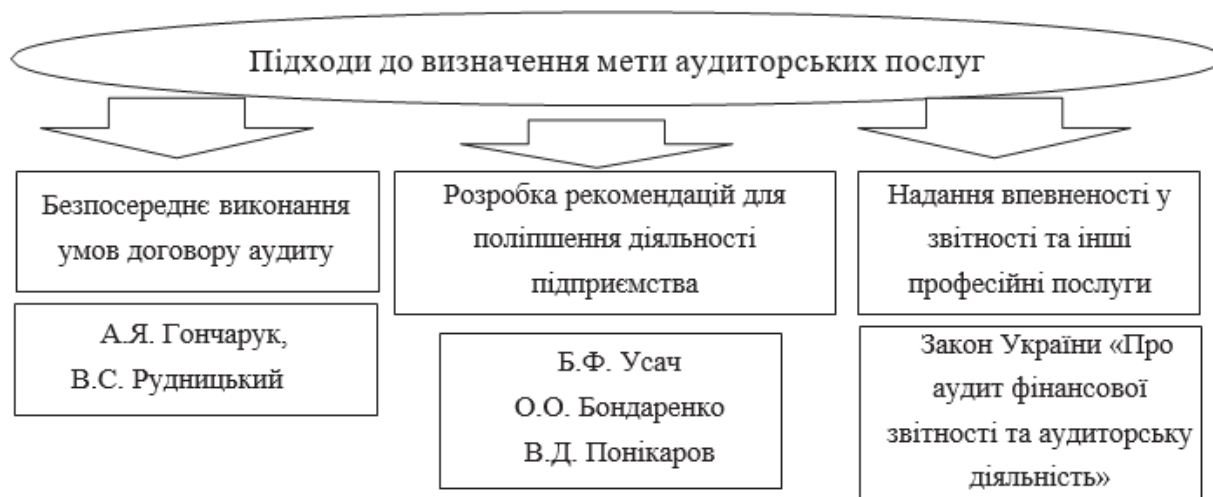


Рис. 1.2. Основні напрями визначення мети «аудиторських послуг»

Таким чином, найбільш прийнятним є перший підхід, який включає аудиторські послуги, що охоплюють як сам аудит, так і послуги, що впливають з професійної діяльності аудиторів. Такий підхід враховує

багатовекторність аудиторських послуг, надаючи їм семантичної характеристики та визначаючи сутність цього поняття.

Проте важливо зазначити, що для глибокого з'ясування сутності поняття «аудиторські послуги» необхідні подальші дослідження призначення аудиторських послуг. На рисунку 1.3 подано підходи до визначення категорії «аудиторські послуги» у трьох векторах.

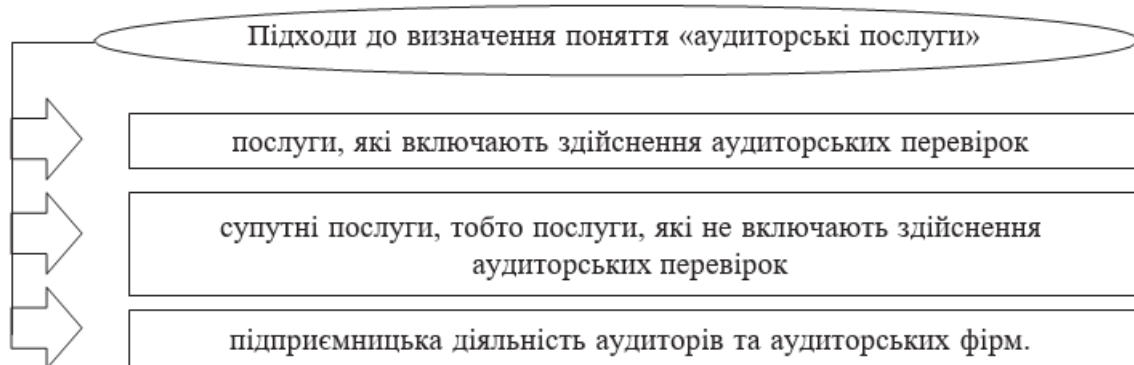


Рис. 1.3. Напрями визначення мети аудиторських послуг

Фінансовий аудит, перевірка відповідності та операційний аудит входять до переліку аудиторських послуг за твердженням Н. І. Дорош [12, с. 266]. У той час Б. Ф. Усач включає такі види діяльності, як консультаційні послуги, аудиторська оцінка об'єктів приватизації та оренди, аудит акціонерних товариств, аудит комерційних банків, аудит спільних підприємств, аудит інвестицій, аудит цінних паперів [42, с. 38].

Отож, до аудиторських послуг включається ряд послуг, які надаються аудиторською фірмою загалом чи аудитором, зокрема, на замовлення зацікавлених осіб з метою отримання достовірної та неупередженої інформації про досліджуваний об'єкт.

## 1.2. Історичний аспект виникнення аудиту в світі

Основним чинником виникнення аудиту є взаємозалежність інтересів компанії (через її власників або акціонерів), держави в особі конкретних фіскальних установ, які стягують податки та збори, і самого аудитора в наданні достовірної та достовірної інформації про стан бухгалтерського обліку й фінансової звітності. Аудит визнано бажаним елементом ринкової економіки в будь-якій країні з організованою системою.

Вивчаючи історичні аспекти, можна визначити деякі передумови виникнення аудиту, такі як:

- вирішення конфліктів між податковими органами та менеджментом, який представляє інтереси власників у підвищенні ефективності виробництва. Державний контроль ставав недостатнім, оскільки захищав переважно інтереси лише держави. Це призвело до появи незалежного контролю, відомого як аудит (від лат. «аудіо» – слухати), тобто службовець, який заслуховує звіти посадових осіб і відповідно їх контролює. У той час вважалося, що усна форма звітів надійніша за письмову, оскільки будь-який документ можна підробити, і його важко сфабрикувати, опинившись перед суворим поглядом ревізора;
- аудитори також стали необхідними для нейтральних сторін, таких як суди та арбітражі, які захищають справедливість;
- також функціональне та інтересне розмежування між підприємцями (керівниками, адміністрацією) сприяло розвитку аудиту, коли власник почав використовувати спеціалізовані управлінські структури для управління своїми підприємствами.

З метою виявлення зловживань, недоліків, перекручень, приховування доходів, витрат, неправильного розподілу прибутків та уникнення їх неправомірного використання керівництвом власникам доцільно звернутися до незалежного аудиту визначення правильності фінансової звітності [12].



Історичні джерела свідчать, що аудит як форма незалежного фінансового контролю має глибокі коріння, що сягають на багато століть назад. Прогрес у сфері контролю за економічною активністю тісно пов'язаний з появою обліку у державах, розміщених у долинах річок Євфрат, Тигр і Ніл, де здійснювали облік спочатку на папірусах, а пізніше – на папері. Рисунок 1.4 ілюструє географічний розвиток аудиту на глобальному рівні.

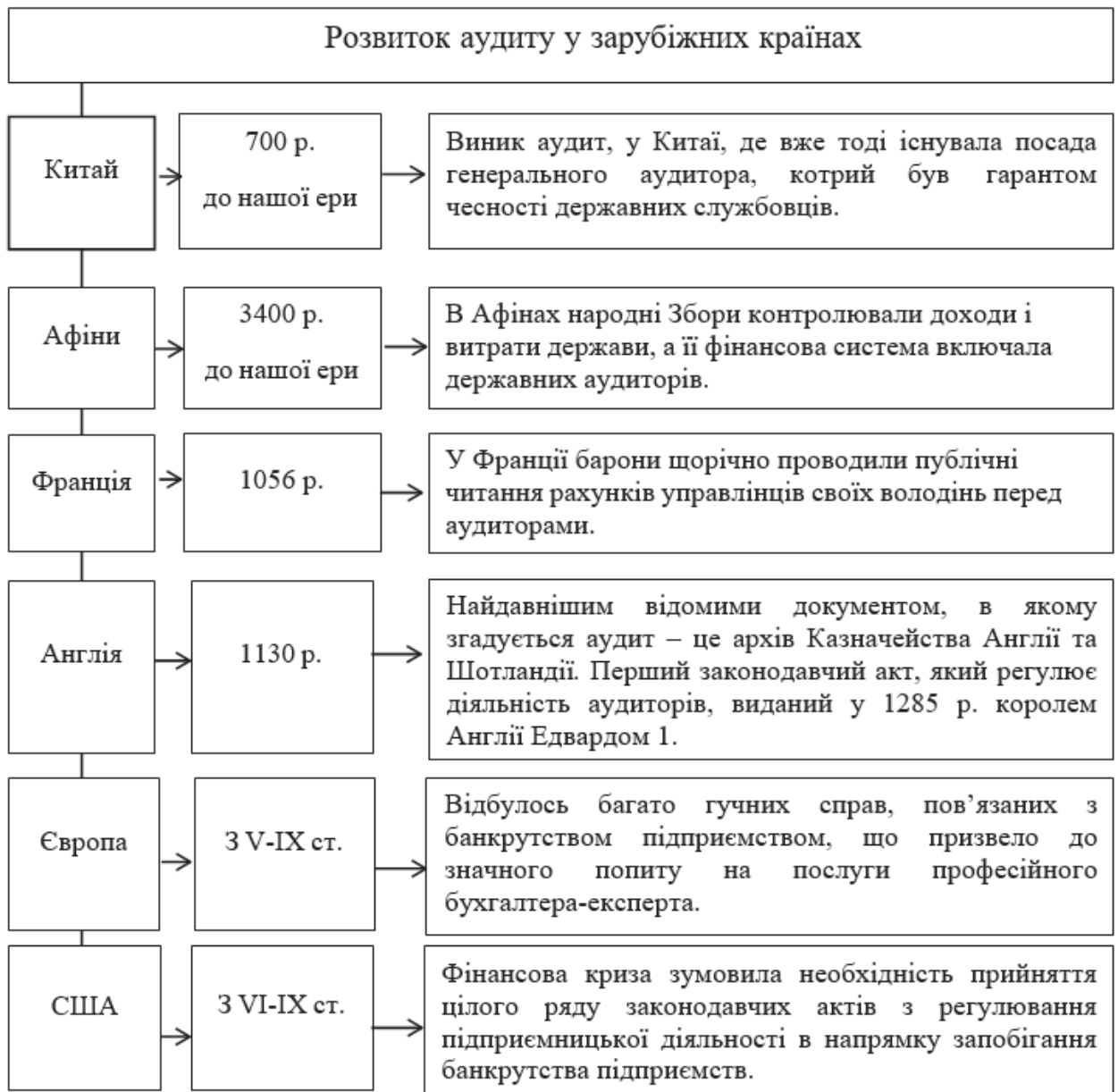


Рис. 1.4. Розвиток аудиту за географічними параметрами [40, с. 13]

Зростання ролі аудиторської професії стає помітним у часи значного розвитку промислових і торговельних компаній. На малих підприємствах аудитор міг виконувати роль бухгалтера, складаючи звіти. У великих



корпораціях, де власник не завжди мав можливість управляти, для перевірки ефективності апарату управління часто залучався аудитор. Прогрес у сфері податкової системи сприяв зростанню зацікавленості держави у своєчасній та повній сплаті податків, внаслідок чого виникає додатковий вектор аудиторської діяльності – контроль за розрахунками та сплатою податків на користь держави [21]. Виходячи з вищесказаного, можна виділити декілька етапів формування аудиту, які представлені на рисунку 1.5. на основі узагальнення І. О. Шевченко та М. В. Липницької.

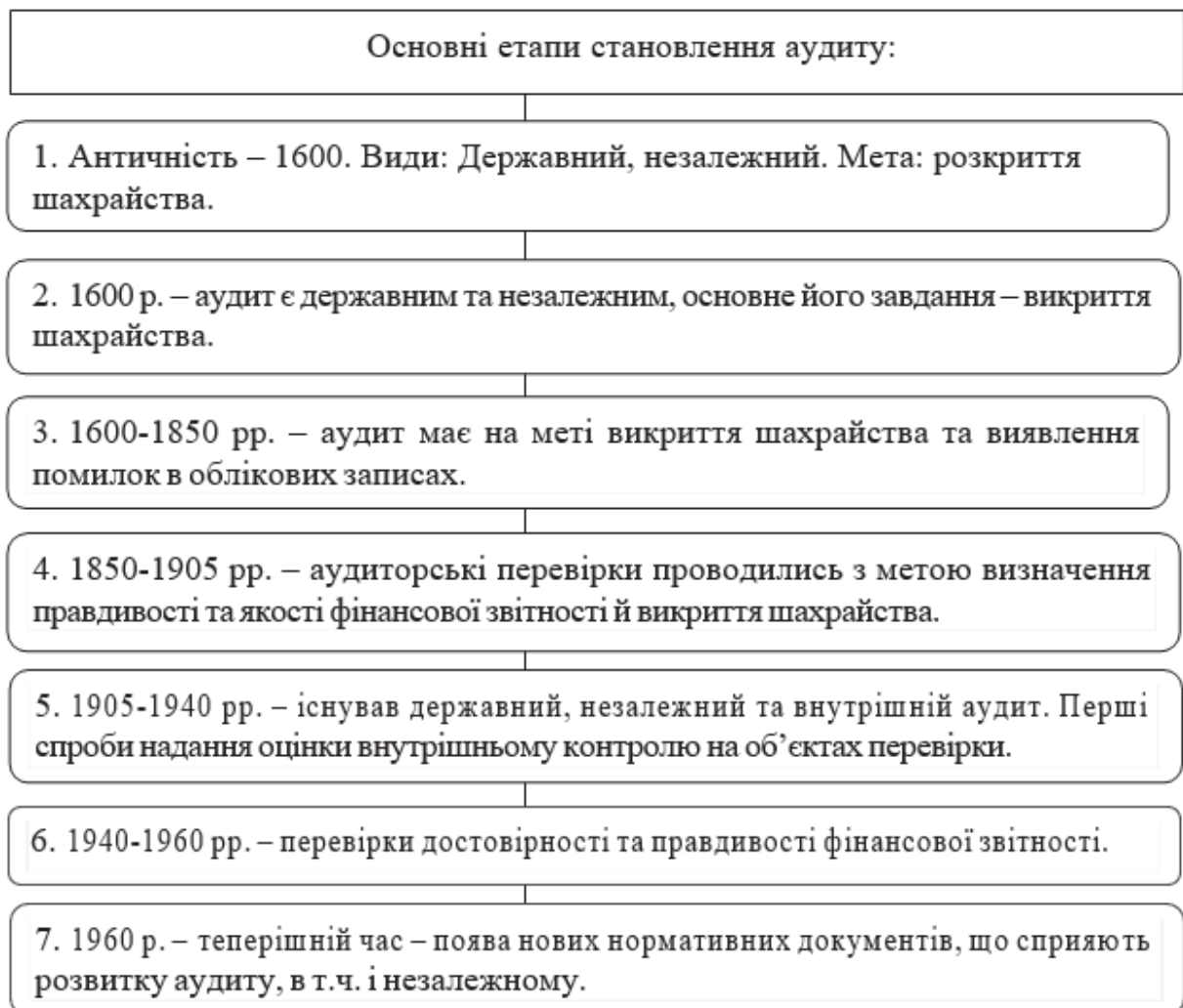


Рис. 1.5. Періоди становлення аудиту [50, с. 146]

У 1631 році в Америці відбулася перша задокументована бухгалтерська перевірка, коли бухгалтера відправили з Голландії в штат Массачусетс (м. Плімут) для аналізу податкових надходжень колонії. У XVII–XIX століттях фінансові кризи спричинили зростання банкрутств корпорацій і,

відповідно, зростання попиту на експертів-бухгалтерів для захисту інтересів громадян. Це спонукало до появи нових методів бухгалтерського обліку та організації аудиту з особливим наголосом на власності та правильності відображення прибутків, а також збитків. Аудит еволюціонував від спостереження до детального аналізу первинних документів та вивчення інформації, що підтверджує господарську діяльність. Перший задокументований випадок проведення аудиту акціонерних товариств пов'язаний з крахом «компанії Південного моря» відбувся у 1720 році у Великій Британії [1].

Упевненість в достовірності фінансової звітності стала центральним елементом аудиту. Розвитку сфери аудиту також сприяло прийняття низки законів у Великій Британії у 1844 році, згідно з якими компанії мали зобов'язання щорічно залучати незалежного аудитора для перевірки та підтвердження звітності перед діючими акціонерами. Варто зазначити, що Великобританія визнана колискою аудиторського законодавства.

Офіційним початком зовнішнього аудиту визнано 23 жовтня 1854 року, коли Товариство бухгалтерів Единбургу отримало королівський статус, а його члени отримали звання «Привілейованих бухгалтерів». У цьому ж році в Шотландії була заснована перша професійна аудиторська організація – Інститут дипломованих бухгалтерів, за якою з'явилися подібні організації в Європі та США [1].

До кінця XIX ст. аудит вже визначено як незалежну професійну діяльність. У 1887 році в США було прийнято закон про проведення обов'язкового аудиту. У 1886 році в штаті Нью-Йорк був прийнятий закон, що регулює АД, а в 1887 році була заснована асоціація аудиторів. В даний час більшість країн із ринковою економікою містять інститут аудиту заснований на організаційній і правовій базі. Проте спочатку єдиної форми аудиторського звіту не було. У 1917 році в США були зроблені спроби стандартизувати аудиторський звіт, оскільки різноманіття форм викликало

численні помилки та непорозуміння. Перший стандартний висновок був прийнятий в США в 1917 році.

Під час економічної кризи у 1929-1933 роках, коли спостерігалось масове банкрутство підприємств, виникла необхідність адаптації процедур затвердження аудитором їх фінансової звітності та балансів, а також виникла потреба в послугах бухгалтерів-ревізорів. У цей період значно посилювалися вимоги до якості аудиту та його обов'язковості, підвищився попит ринку на такі послуги. Після кризи більшість країн почали запроваджувати ряд обов'язкових вимог до обсягу інформації, яка подається в річних звітах, й запроваджено норму їх публікації разом з аудиторськими висновками. Аудит стає міцним інструментом боротьби з шахрайством, підтверджуючи документально підтвержені грошові операції та правильність їх групування у фінансових звітах, служачи для захисту інтересів як приватного бізнесу, так і економіки країн у цілому.

Період протягом 1933–1940 років був доволі насиченим з точки зору економіки. На розвиток аудиту вплинули фондова біржа в Нью-Йорку і ряд урядових організацій США, що призвело до певного безладу у визначенні цілей проведення аудиту. Початок цього періоду характеризується тим, що більшість дослідників вважали, що метою аудиту є виявлення помилок; але до кінця періоду погляди суттєво трансформувалися, встановивши, що аудитор повинен зосереджуватися не лише на виявленні помилок, а й на аналізі господарської діяльності для подання рекомендацій про підвищення її результативності.

Загалом до 60-х років ХХ століття в методах і завданнях аудиту відбувалися лише незначні зміни. Основна увага продовжувала зосереджуватися на перевірці достовірності фінансових звітів, причому багато методів аудиту цього періоду розроблені спеціально для виявлення викривлень.

Нове значення АД набула після економічної кризи, яка відбулась в 1930-х роках минулого століття. В цей час аудитори почали відігравати роль

захисту інтересів народного господарства і окремих підприємців зокрема. Міжнародна інтеграція аудиту почалася з заснування в 1977 р. Міжнародної федерації бухгалтерів з головним офісом у Нью-Йорку, на яку було покладено завдання розробки положень і стандартів аудиту [50, с. 144].

Процес розвитку та вдосконалення системи обліку та аудиту можна розглядати в рамках чотирьох основних етапів:

I. Класична епоха охоплює всю історію античності та раннього середньовіччя, починаючи з 700 р. до н. д. до 1394 року.

II. Наступний період характеризується запровадженням системи подвійної бухгалтерії та появою ревізорів, контролерів і так званих «присяжних бухгалтерів», які виконували ревізійні функції.

III. Цей етап знаменується заснуванням перших аудиторських компаній і розробкою перших нормативних документів, що регламентують АД.

IV. Найновіший етап пов'язаний з активною розробкою, впровадженням і використанням стандартів аудиту, а також створенням законодавчої бази, що регулює АД.

АД у світі розвивалась у кількох напрямках, а саме проведення державного контролю, підтвердження звітності та становлення професійних організацій. На рисунку 1.6 подані основні напрями розвитку аудиту в світі.



Рис. 1.6. Напрями становлення аудиту

Отож, аудит розвивається у кількох напрямках. Найперше як форма контролю держави за діяльністю організацій розпорядників бюджетних коштів та приватних структур. Іншим напрямом є здійснення АД з метою отримання достовірної інформації про наявний стан фінансової звітності. Третім напрямом є розвиток професійних організацій, що врегульовують практику ведення обліку та аудиту.

### 1.3. Розвиток аудиту в Україні: періодизація та основні напрями

Розвиток АД в Україні відбувався на основі радянського досвіду ведення контролю зі сторони держави. Цей процес зазнав значного утруднення в період переходу від державної власності до приватної, адже система контролю приватних бізнес-структур була не розробленою. Таким чином у вітчизняній системі впровадження аудиту намагалися запозичити моделі ведення в іноземних державах.

Процес зародження та розвитку аудиту тісно пов'язаний з історичним контекстом світу, тому історичний огляд дозволяє визначити напрями та закономірності його розвитку. Зазвичай вчені в Україні виділяють п'ять етапів розвитку національного аудиту, які представлені в таблиці 1.2.

В першому періоді, який можна назвати «зародженням аудиту», в Україні були засновані перші аудиторські організації. Таким чином, із зародженням ринкових відносин та створенням спільних підприємств, відповідно до вимог іноземних інвесторів, виникла необхідність достовірної оцінки активів в умовах інфляції та адаптації їх вартості до ринкових умов. Саме з цієї причини була заснована перша в Україні аудиторська фірма – «Інаудит-Україна», до складу якої увійшли колишні працівники контрольно-ревізійної служби Міністерства фінансів України.

Найстаріші аудиторські компанії надавали консультації з питань оподаткування підприємств, бухгалтерського обліку і фінансової звітності,

які безпосередньо контролювалися та створювалися за участю іноземного капіталу. У той час робота більшості бухгалтерів малого бізнесу характеризувалася низькою кваліфікацією, а законодавство часто зазнавало змін, тому потреба в аудиті була вкрай гострою.

Таблиця 1.2

Періодизація становлення аудиторської діяльності в Україні [13, с. 276]

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

На етапі «становлення українського аудиту», який є другим періодом, було організовано Спільку аудиторів України. Ця організація, яка є професійним об'єднанням осіб, прийняла свій статут на першому з'їзді. Варто зазначити, що розвитку національного аудиту в період переходу до ринкових відносин сприяв розпад попередньої системи обліку й контролю.

На думку С.О. Олійник, С.І. Дерев'янка та Н.П. Кузик, на той час на РАП існувала невелика кількість суб'єктів АД, тому ключовою ознакою цього періоду можна вважати відсутність конкуренції [10].

Третій період, «Юридичне формування», позначений активною роботою з розробки та впровадження нормативної регламентації АД. Аудиторська палата України створена як самостійний і незалежний орган. 22 квітня 1993 р. був прийнятим Закон України «Про аудиторську діяльність в Україні» [33], що призвело до офіційного визнання обов'язковості аудиту. Більшість науковців стверджують, що справжнє закріплення аудиторської практики почалося саме з прийняттям цього закону.

Спочатку обов'язкове запровадження аудиторської діяльності в Україні сприймалося підприємцями скептично, але з часом авторитет професії аудитора в суспільстві почав зростати, і сьогодні аудиторські послуги активно використовуються в бізнес-сфері.

Четвертий період, відомий як «Епоха сучасного аудиту», відзначений активною діяльністю аудиторів у сферах оцінки, бухгалтерського обліку, консалтингу та професійної підготовки. Варто відмітити, що в цей час РАП зазнає змін [53]. Якщо раніше попит на аудиторські послуги в основному виникав у замовників, які зобов'язані проводити щорічні аудити, то зараз ситуація змінюється. Коли керівництво компанії хоче не тільки переконатися в об'єктивності та достовірності звітної інформації, а й перевірити ефективність філій чи діяльності та виконання договорів, вони звертаються до аудиторських послуг.

М. М. Хоменко підкреслює, що аудиторські компанії повинні «... спрямовувати свої зусилля на надання широкого спектру послуг, від

бухгалтерського обліку до консалтингу, бухгалтерського аутсорсингу, належної перевірки, автоматизації, бюджетування, питань бізнес-дизайну, розробки та впровадження програмних продуктів, автоматизації податкові та екологічні розрахунки тощо. Це пов'язано з бажанням утримати клієнтів, пошуком альтернативних джерел доходу» [45].

У 2017 році із прийняттям Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [32] розпочинається новий етап аудиту, який отримав позначення «Нова ера аудиту». Цей період сигналізує про необхідність реформування організації аудиту в Україні відповідно до міжнародних стандартів.

Україна, рухаючись шляхом асоціації з Європейським Союзом, активно працює над реформуванням системи аудиту з метою приведення її у відповідність до міжнародних стандартів. Головна мета таких перетворень – посилити довіру до фінансової звітності в очах іноземних інвесторів та інших користувачів фінансової інформації. Для досягнення цієї мети та сприяння процесу європейської інтеграції було вжито конкретних заходів щодо приведення національного аудиторського законодавства у відповідність до норм ЄС [47, с. 159]. Серед зроблених кроків можна відзначити запровадження процедури атестації аудиторів, запровадження вимог до зовнішнього аудиту якості аудиторських послуг, а також дозвіл на проведення аудиторської діяльності лише тим організаціям, які успішно пройшли перевірку якості. процедура контролю.

І. О. Шевченко та М. В. Липницька зазначають ряд сучасних проблем розвитку аудиторської діяльності, а саме:

- Посилення конкуренції з іноземними аудиторськими компаніями, що зумовлює зменшення кількості вітчизняних аудиторських фірм.
- Низька ефективність існуючої системи сертифікації аудиторів. Дані атестації можуть свідчити або про підвищення рівня знань кандидатів, або про зниження критеріїв комісії, що в свою чергу призводить до погіршення якості аудиторської роботи.



- Відсутність підтримки незалежного аудиту зі сторони державних органів.
- Попит на кваліфіковані аудиторські послуги недостатньо високий, оскільки більшість компаній недостатньо обізнані.

Реалізація оновленої редакції Закону сприятиме гармонізації національної системи аудиту із законодавством Європейського Союзу, сприятиме розвитку аудиторської діяльності в країні, а також покращить інвестиційну привабливість економіки країни.

### Висновки до розділу 1

Термін «аудит» має тривале та іноземне походження. У світовій практиці аудит вважається мовою бізнесу, адже завдяки застосуванню спеціальних процедур результатом АД стає достовірна та неупереджена інформація про фінансовий стан бізнес-структури відображена у фінансовій звітності. Усі трактування терміну «аудит» розподілені за підходами до розуміння: функціональний, процесний та системний. Найбільше вчених термін «аудит» розуміють за функціональним підходом. Аналогічним є твердження в основоположному законі.

Виникнення РАП стало відповіддю на суспільні запити, а саме для врегулювання відносин з податковими структурами, надання інформації стороннім особам та забезпечення правдивою інформацією власників бізнесу. Перші прототипи сучасному аудиту датуються ще до нашої ери, а саме близько 700 р в Китаї і 3400 р. в Афінах. Згодом як повноцінний надійний метод контролю аудит розвивався з V століття у Європі.

Розвиток АД в Україні розпочався ще до становлення її незалежності та пройшов п'ять етапів у відповідності до вимог часу. На першому та другому етапі відбувалось його зародження і становлення. Офіційно АД розпочала своє існування на етапі юридичного формування у момент прийняття першого законодавства. На четвертому етапі РАП зазнав значного

реформування та вдосконалення. Сучасний етап розвитку – нова ера аудиту – характеризується значними вдосконаленням та наближенням до європейських норм.

## Розділ 2. Сучасний стан ринку аудиторських послуг в Україні

### 2.1. Органи регулювання, самоврядування та суспільного нагляду за наданням аудиторських послуг в Україні та їх регламентація

РАП в Україні регулюється рядом органів, які здійснюють безпосередній або опосередкований вплив на їх діяльність. Учасників, які впливають на механізм проведення аудиторської роботи, можна класифікувати на три основні категорії:

- інституції державного управління;
- організації професійного аудиторського самоуправління (самоврядування);
- інстанції громадського контролю (суспільного нагляду).

Серед інституцій державного управління, що наділені компетенцією в області регулятивних аспектів аудиторської роботи є ряд державних інституцій. На загальнодержавному рівні ці повноваження належать КМ України, Антимонопольному комітету України і Верховній раді України. Хоча КМ України не чинить безпосередній вплив, проте його діяльність має значний опосередкований вплив. Діяльність КМ України полягає в забезпеченні в усіх напрямках суспільного життя реалізацію державної політики згідно 116 статті Конституції України та закону України «Про Кабінет Міністрів України» [36].

Іншим органом, що здійснює реалізацію та створення державної політики стосовно ведення бухгалтерського обліку та проведення АД є МФ України й АП України. До повноважень МФ України належить контроль та забезпечення на найвищому рівні здійснення облікових процесів, проведення внутрішнього аудиту, запобігання та протидія відмивання доходів, здійснення аудиторського контролю та інших превентивних дій стосовно

отримання достовірної інформації стосовно фінансового стану бізнес-структур. На рисунку 2.1 подано законодавчо-нормативне регулювання аудиторських послуг КМ України та МФ України.

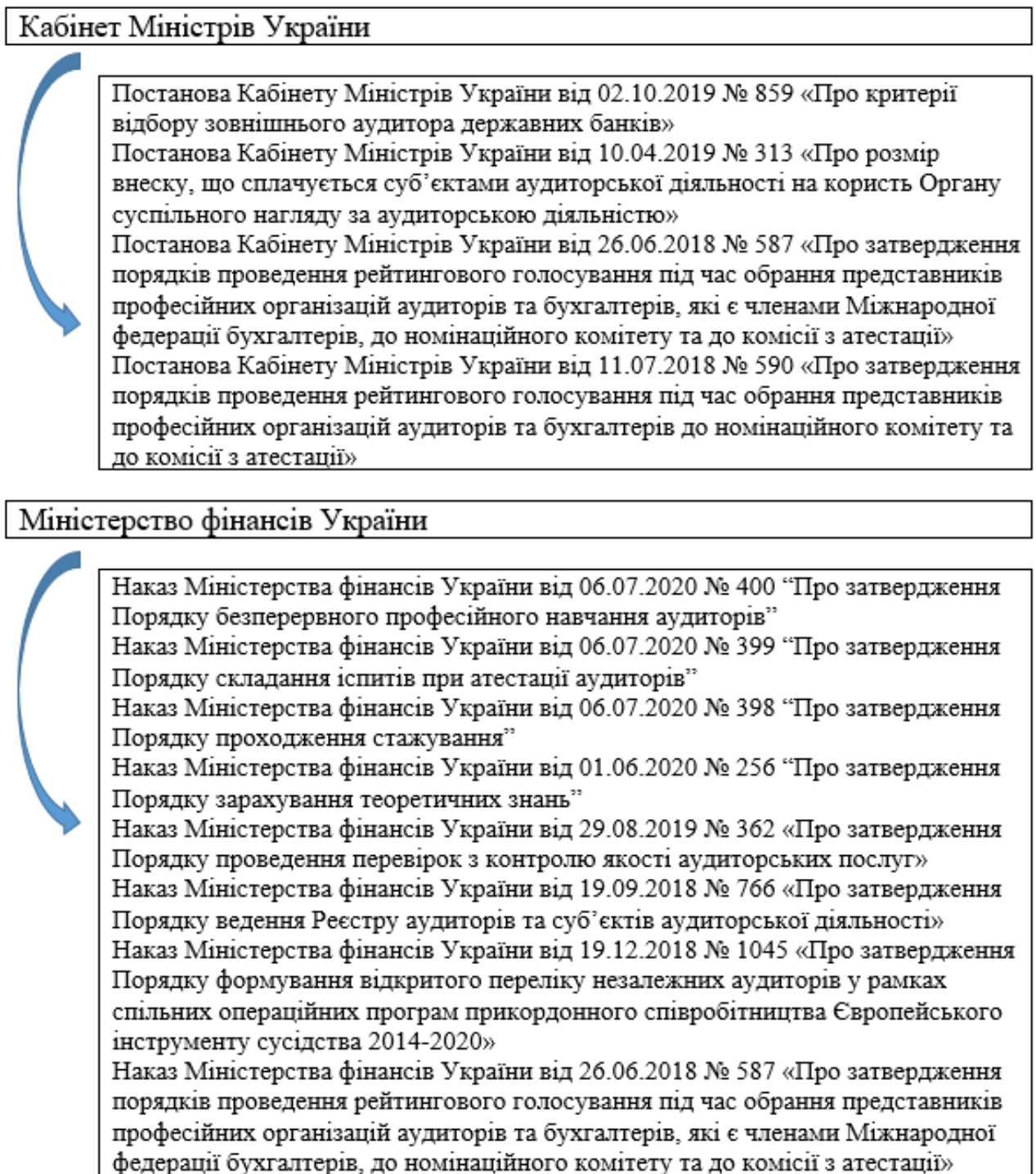


Рис. 2.1. Регламентация здійснення аудиторських послуг КМ України та Міністерством фінансів України

У законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» АП України виступає як юридична особа, відповідальна за

професійне саморегулювання аудиторів, яка діє без мети щодо отримання прибутку та має на меті забезпечення виконання завдань аудиторського саморегулювання. Членами цієї палати є аудиторські фірми і аудитори, які зареєстровані в Реєстрі аудиторів та суб'єктів АД.

Згідно закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність, а саме статті 47 до повноважень АП належить:

- ✓ ведення обліку членів АП України;
- ✓ здійснення регулювання взаємовідносин поміж членами АП в ході здійснення аудиторської діяльності;
- ✓ створення підтримки у наданні інформації з усіх існуючих джерел стосовно діяльності членам АП;
- ✓ підтримка при проведенні експертного дослідження законопроектів та нормативних і правових актів у питаннях провадження професійної діяльності, приймає участь при розробленні законодавчого регулювання аудиторської діяльності в частині розробки пропозицій стосовно вдосконалення, скеровує ці пропозиції до органу СН, державних органів влади та законодавчої ініціативи;
- ✓ здійснює узагальнення інформації стосовно особливостей застосування міжнародних стандартів аудиту й за запитами розробляє рекомендації у спірних питаннях щодо провадження професійної діяльності;
- ✓ має право представляти інтереси аудиторів перед органами державної влади або місцевого самоврядування, а також їх службовими або посадовими особами, іншими організаціями й установами, міжнародними організаціями і громадськими установами;
- ✓ здійснює захист інтересів та прав професійних аудиторів;
- ✓ координує діяльність бухгалтерів та аудиторів з професійними організаціями;
- ✓ провадить делеговані повноваження, що не суперечать чинному законодавству [32].

На рисунку 2.2 представлено регламентацію діяльності АП України на основі нею складених актів, інструкцій, положень, розпоряджень та порядку дій.

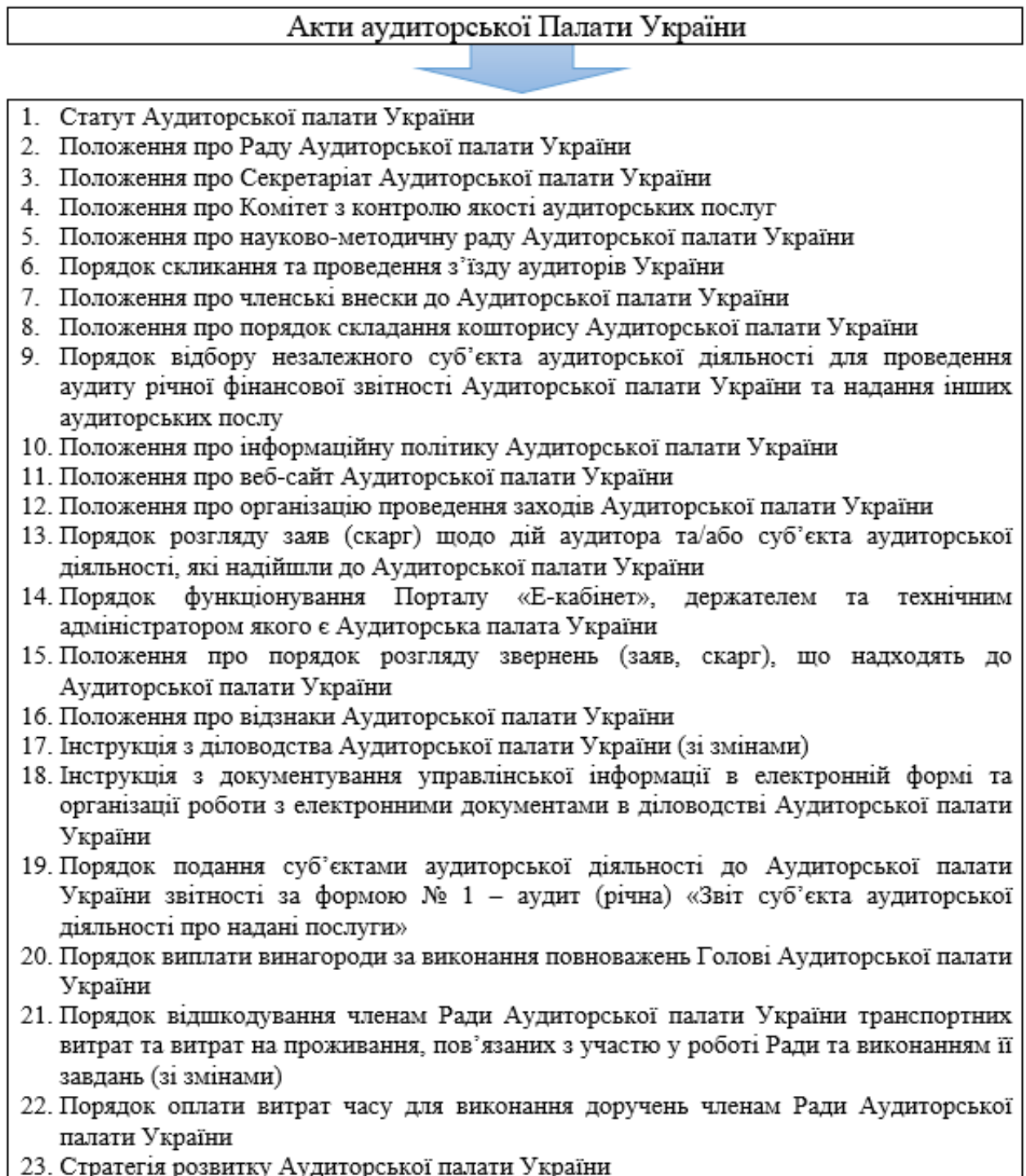


Рис. 2.2. Регламентація діяльності АП України

Метою професійного саморегулювання аудиторів через Аудиторську палату України є об'єднання зусиль аудиторів на професійній основі для виконання обов'язків, визначених Законом України "Про аудит фінансової

звітності та аудиторської діяльності", та забезпечення їх прав, представництво професійних інтересів аудиторів в органах державної влади та місцевого самоврядування, захист професійних інтересів і соціальних прав аудиторів, сприяння підвищенню їх професійного рівня та надання їм методичної підтримки, а також захист інтересів фізичних осіб у разі заподіяння шкоди внаслідок неналежних дій або недбалості аудиторів, а також проведення професійного саморегулювання аудиторів. Саморегулювання діяльності за допомогою професійного об'єднання у світовій практиці характеризується значними прогресивними діями. Адже до таких об'єднань найперше входять кваліфіковані особи, які знають та розуміють особливості діяльності з практичної сторони. Тому роль професійних об'єднань є дуже важливою, а їх до їх повноважень необхідно додати право ініціювати прийняття нового та вдосконалення існуючого законодавства [46, с. 148].

Професійне саморегулювання аудиторів діє на основі принципів законності, відкритості, незалежності, демократизму, колегіальності, виборності, обов'язковості членства аудиторів та виконання рішень органів професійного саморегулювання, зокрема, З'їзду аудиторів України. України та Рада АП України, прийняті відповідно до їх компетенції. забезпечення рівних можливостей участі аудиторів у професійному саморегулюванні.

Іншими органами, які наділені спеціальними повноваженнями в частині державного регулювання здійснення аудиторської діяльності є в частині регулювання банківської діяльності та небанківських фінансових установ – Національний банк України; в частині здійснення контролю ринку цінних паперів та недержавних пенсійних фондів – Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, у сфері фінансових послуг – Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг. На рисунку 2.3 представлено регламентацію аудиторських послуг цими інституційними органами.

З 1 січня 2023 року Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо удосконалення правових засад провадження аудиторської діяльності в Україні», ухвалений 20 вересня 2022 року під номером 2597-ІХ і внесений до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», став дійсним.

Згідно з цим законом, розпочинаючи з 1 січня 2023 року ОСН за АД є власником і адміністратором Реєстру аудиторів та суб'єктів АД, відповідаючи за його управління, створення й обслуговування.



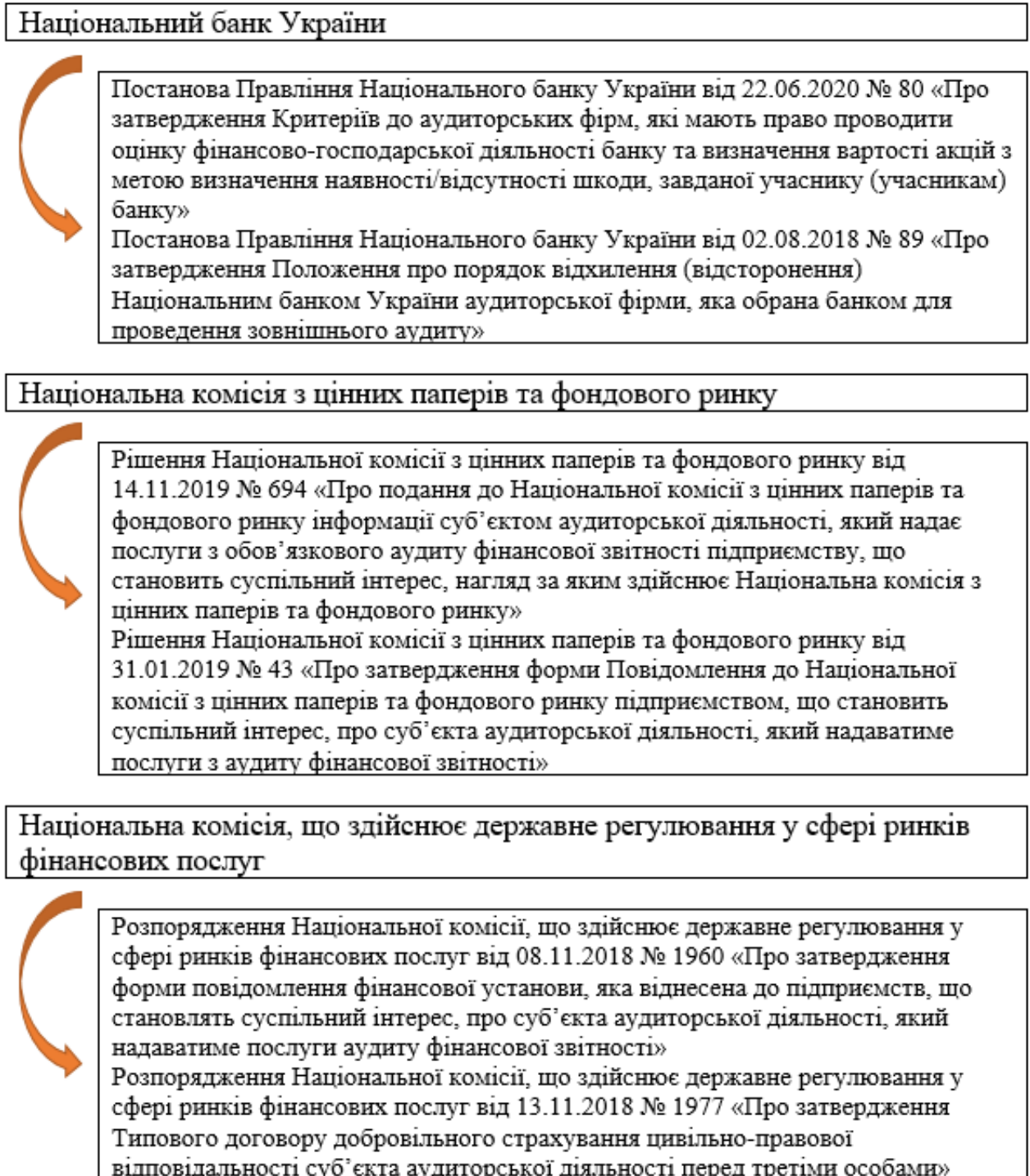


Рис. 2.3. Регламентация здійснення аудиторських послуг іншими органами зі сторони держави

Аудитори та організації, що проводять АД, підлягають громадському контролю. ОСН за АД, який відповідає за виконання громадського контролю за АД в Україні, має місію забезпечення високого рівня довіри власників, інвесторів та інших користувачів до інформації, викладеної у фінансовій звітності, як надійного фундаменту для прийняття ефективних рішень.



ОСН за АД впроваджує механізми контролю та несе відповідальність за нагляд у таких аспектах:

- реєстрування аудиторів і організацій, що здійснюють АД;
- імплементацію міжнародних аудиторських стандартів;
- нагляд за атестацією аудиторів та їхнім постійним професійним розвитком;
- якісним контролем аудиторських послуг, які здійснені суб'єктами АД, що провадять обов'язковий аудит стосовно фінансової звітності, або які інформували про думку здійснювати обов'язковий аудит стосовно фінансової звітності;
- дисциплінарними справами стосовно аудиторів та організацій, які провадять обов'язковий аудит стосовно фінансової звітності;
- застосуванням фінансових санкцій.

Дорадчими органами ОСН за АД є Комітет з питань кращих практик організації системи контролю якості аудиторських послуг та Координаційна рада державних регуляторів [27].

На рисунку 2.4 представлено організацію процесу суспільного нагляду за АД.

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», якість аудиторських послуг, що надають суб'єктами АД, підлягає контролю шляхом перевірки їх відповідності принципу незалежності, міжнародним стандартам аудиту, ефективності організації внутрішньої системи за контролем якості провадження аудиторських послуг та вимог окресленого закону. Перевірка якості надання послуг стає об'єктом дослідження з метою отримання надійного джерела інформації. Адже від судження аудитора та його професійних компетентностей залежить низка рішень, що формуватимуться після оприлюднення аудиторського звіту.

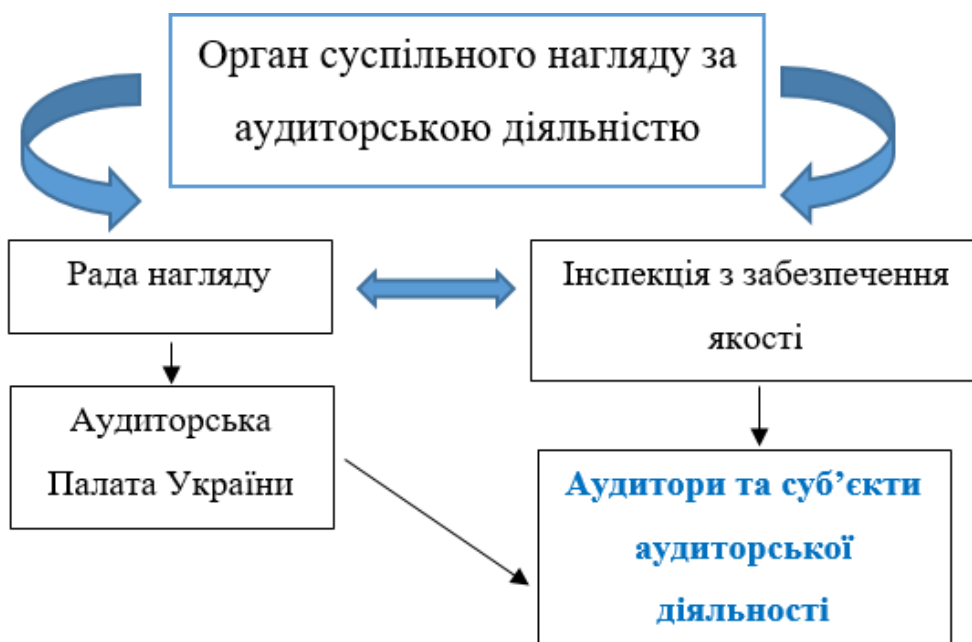


Рис. 2.4. Організація процесу здійснення суспільного нагляду

Обов'язкова перевірка якості РАП проводиться:

- стосовно суб'єктів АД, які провадять обов'язкові перевірки фінансової звітності банків, великих підприємств, професійних учасників ринку цінних паперів та емітентів, для яких цінні папери обертаються на фондових біржах або пропонуються публічно, – кожні три роки;
- для суб'єктів АД, які надають послуги обов'язкового аудиту щодо фінансової звітності, окрім вказаних в першому пункті, – один раз на шість років.

Стосовно суб'єктів АД, які володіють правом проведення обов'язкових перевірок фінансової звітності підприємств, що представляють суспільний інтерес, контроль якості надання аудиторських послуг здійснює Інспекція.

АП України здійснює контроль за якістю РАП суб'єктів АД, які здійснюють обов'язковий аудит щодо фінансової звітності (за винятком тих, які володіють правом провадити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес).

Суб'єкти АД, які не володіють правом проведення обов'язкового аудиту щодо фінансової звітності, за власною ініціативою проходять контроль якості, який проводить АП України.

До органів професійного аудиторського самоврядування належать професійні асоціації аудиторів, які є громадськими об'єднаннями, організованими на професійній основі. Їх метою є консолідація спільних зусиль аудиторів з метою підтримки розширення та розвитку професії незалежних аудиторів, покращення статусу аудиторської професії в Україні, задоволення економічних потреб суспільства, вдосконалення аудиторської практики, представлення інтересів у органів місцевого і державного управління, здійснення захисту професійних інтересів і соціальних прав їх учасників, а також забезпечення міжнародного визнання кваліфікації українських аудиторів [22, с. 160].

В Україні основними професійними організаціями у сфері АД є Всеукраїнська професійна громадська організація «Спілка аудиторів України», Громадська організація «Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України», Громадська спілка «Палата аудиторів і бухгалтерів України», Громадська організація «Професійна організація аудиторів, бухгалтерів та викладачів ОКД», Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, Міжнародна громадська організація «Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів».

Ці організації займаються сприяють формуванню Кодексу професійної етики та контролюють їх виконання; розробленням та впровадженням національних стандартів і методів бухгалтерського обліку і аудиту, які базуються на міжнародних стандартах; створювати та впроваджувати програми навчання та сертифікації бухгалтерів та аудиторів, підвищувати рівень професійної освіти бухгалтерів та аудиторів, брати участь у громадських обговореннях законопроектів у сфері аудиту, зокрема тих, що розміщені на офіційній інтернет-сторінці Мінфіну.

Подібні установи вже існують на міжнародному та європейському рівнях, включаючи Євразійську раду сертифікованих бухгалтерів та аудиторів (ERSBA), Федерацію міжнародних експертів-бухгалтерів

франкомовних країн (FIDEF), членами якої є деякі вітчизняні професійні аудиторські організації.

У світовій практиці теж присутні організації, що здійснюють нагляд за провадженням діяльності аудиторів. Однією з таких є Міжнародна федерація бухгалтерів, що провадить роботу з консультування у сфері аудиту, обліку, надання впевненості та професійної етики. У межах Європейського Союзу створена Європейська група органів нагляду за аудитором. Вона створена у грудні 2005 року та покликана провадити суспільний нагляд за роботою аудиторів і діяльністю аудиторських фірм.

На території США діє Рада з нагляду за звітністю відкритих акціонерних компаній. Вона створена у 2003 році для захисту інтересів суспільства та інвесторів за допомогою збільшення достовірності, інформативності, незалежності інформації у аудиторській звітності [49, с. 174]. Це автономний орган, який встановлює стандарти для зовнішнього аудиту та пов'язаних послуг у Сполучених Штатах, регулює обіг державних коштів та наглядає за якістю, незалежністю та етикою зареєстрованих аудиторських фірм. Він також здійснює моніторинг процесів контролю якості зовнішнього аудиту підприємств, що мають суспільний інтерес.

Від часу прийняття закону Сарбейнса-Окслі на світовій арені сформувалася загальна думка про те, що аудитори не повинні самостійно регулювати свою діяльність через відсутність для цього адекватних мотиваційних факторів: існує конфлікт інтересів «аудитор-клієнт». Ці відносини не завжди визнаються і не завжди належним чином стимулюються учасниками ринку. Основа нерегульованої конкуренції може ґрунтуватися на ціні або бажанні укласти справу, а не на якості аудиту. Це породжує необхідність розвитку професійного самоврядування аудиторів та формування органу громадського контролю за АД.

Згідно Директиви про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності прийнятої у 2006 році за номером 2006/43/СС [11] і Регламенту Європейського союзу Європейського Парламенту прийнятого у

2014 році за номером 537 [3] у ряді європейських країн було прийнято відповідні структурні органи, що регулюють діяльність аудиторських організацій. Наприклад у Франції створена така Вища рада комісаріату аудиту, у Німеччині – Комісія з нагляду за аудиторами, у Люксембурзі – Наглядова комісія фінансового секторі, у Хорватії – Комітет суспільного нагляду з аудиту, у Польщі – Комісія з нагляду за аудитом, у Швеції – Наглядова рада та інші. Ці органи є державними та мають законодавчу регламентацію діяльності. В Україні аналогічним органом, який провадить діяльність з метою дотримання правил ведення АД є ОСН за АД.

## 2.2. Основні принципи здійснення оцінки ринку аудиторських послуг

В сучасних умовах стрімкого розвитку євроінтеграційних процесів у сфері аудиторської діяльності відбуваються реформи та перетворення. АД є складною та відкритою системою, яка передбачає взаємозв'язки та обмін інформацією для прийняття управлінських рішень користувачами. Це потребує розробки методики оцінки ефективності РАП.

Складні економічні умови на РАП, різниця в цінах на аудиторські послуги в різних регіонах, а також недосконала державна політика у сфері оподаткування та кредитування є чинниками, які потребують наукового обґрунтування та впровадження механізмів підвищення ефективності аудиту.

Поняття «ефективність» широко використовується в різних галузях і сферах діяльності і має різний економічний зміст. Вивчення сутності термінів «ефективність» та «результативність» є основою для подальших досліджень методологічних та практичних аспектів управління ефективністю суб'єктів АД.

У літературі та наукових публікаціях зустрічається майже ідентичне визначення поняття «ефективність», яке визначає його як відношення результату до витрат, необхідних для його досягнення. Деякі дослідники

розширюють це визначення, включаючи в нього оцінку результатів використання ресурсів компанії та ступінь досягнення поставлених цілей.

Часто поняття «результативність» трактують як синонім «ефективності», але вони мають різні напрями значення та порядок розрахунку. На думку Т. І. Батракової, «ефективність організації» розглядається як її здатність досягати встановлених зовнішніх цілей і відповідність критеріям, встановленим зовнішнім середовищем. Організація повинна спрямовувати всі свої організаційні рішення та дії на досягнення цих цілей і шукати нові можливості у створенні продуктів та інвестиціях, а також адаптувати своє внутрішнє середовище до зовнішніх обставин і умов діяльності [5, с. 176].

З іншого боку, «ефективність» описує показник певного процесу, показник того, що в результаті цього процесу досягнуто запланованого результату. Ефективність діяльності організації відображає її здатність досягати зовнішніх цілей і відповідність критеріям зовнішнього середовища.

Важливо зазначити, що «результативність» та «ефективність» не є тотожними поняттями та відображають різні аспекти господарської діяльності бізнес-структур. Під ефективністю розуміють досягнення цілей і стратегії розвитку, а під результативністю розуміють раціональне використання різноманітних ресурсів (матеріальних, технічних, фінансових тощо) у виробництві. Ці поняття можуть бути різними і не обов'язково спрямованими в одному напрямку [19, с. 21–22].

Проведення оцінки ефективності РАП вимагає врахування показника ефективності, що відображає взаємозв'язок між досягнутими результатами і витраченими ресурсами. Також важливим є врахування результативності суб'єктів АД на основі визначення повноти досягнутих цілей і виконання окресленої мети функціонування. Важливим є проведення оцінки функціонування на всіх рівнях:

1. мікрорівень – аналіз отримання повної та своєчасної інформації користувачами фінансової звітності;

2. мезорівень – оцінка суб'єктів АД;
3. макрорівень – оцінка загалом РАП.

У вітчизняній практиці ряд науковців проводили оцінку РАП, а саме С. В. Шульга [51], Г. Ю. Коблянська [16], Л. Г. Михальчишина [24], Т. Ю. Копотієнко [18]. Згадані науковці досліджували особливості розрахунку рівня ефективності на основі оцінки якості системи внутрішнього аудиту, оскільки іноді важко провести кількісну оцінку аудиту. Однак кілька авторів досліджували питання оцінки ефективності РАП і розробили систему фінансових і нефінансових показників для оцінки ефективності.

Наприклад, у своїй статті В. В. Фесенко [44] розглядав розробку показників оцінки результативності та ефективності аудиторських завдань у контексті аудиту діяльності суміжних підприємств. Запропонована модель показників результативності і ефективності виконання аудиторських завдань для зовнішнього та внутрішнього аудитів дозволяє оцінити міру використання знань і навичок аудиторів з точки зору необхідності, доречності, якісного і кількісного витраченого часу.

Розширення сфер та напрямків науково-дослідної роботи у галузі аудиту призводить до перетворення методологічної основи наукових досліджень, що є результатом зростаючих тенденцій розвитку РАП. Ця ситуація створює необхідність у конкретизації, розширенні й уточненні методологічних підходів і методів, які є основою організації наукових досліджень в сфері аудиту. Тому, методологія оцінки ефективності РАП повинна розроблятися окремо, враховуючи сучасні виклики та активність учасників аудиторської сфери [21, с. 48].

РАП є динамічним показником внаслідок сучасного економічного та соціального становища у державі. Внаслідок воєнних дій на ряді територій надання аудиторських послуг втратило свою актуальність, тому аудиторські фірми припинили існування або продовжили діяльність за іншим географічним розміщенням. РАП аудиторських послуг розглядається як навчання про наукові принципи і методи пізнання. Принципи оцінки

ефективності РАП є фундаментальними теоретичними положеннями у формуванні та розвитку методології як системи та процесу пізнання. У таблиці 2.1 для побудови теоретичної та наукової основи розробки методології оцінки ефективності РАП, С. В. Шульга запропонувала виділити ряд принципів.

Таблиця 2.1

Основні принципи для проведення оцінки рівня ефективності  
функціонування РАП

№	Перелік принципів	Основні характеристики
1	Цілеспрямованість	Проведення оцінки РАП для визначення їх ефективності, шляхом перевірки досягнених завдань, цілей та раціональності дій
2	Науковість	Дослідження застосування наукових методів заснованих на міжнародному і вітчизняному досвіді для оцінювання ефективності діяльності
3	Безперервність	Проведення систематичної оцінки аудиторських послуг представлених на ринку для виявлення проблемних напрямів у роботі
4	Стандартизація на рівні фірми	Розробка внутрішніх стандартів АД з метою формування системи правил що дозволить оцінити рівень надання аудиторських послуг
5	Доречність	Отримана інформація на РАП повинна бути своєчасною, доречною та повною для користувачів інформації. Вона повинна створювати основу для перспективного і ретроспективного аналітичного дослідження
6	Множинний вибір	Оцінювання РАП на основі якісних та кількісних показників
7	Комплексність	Врахування різних за напрямом факторів, що виступають чинниками для формування РАП та встановлення їх причинно-наслідкових зв'язків
8	Об'єктивність	Застосування відповідних та правильних методів оцінювання окремих показників

Використання наведених принципів при оцінці ефективності РАП сприяє створенню єдиних вимог до методичного забезпечення та процедур оцінки РАП. Крім принципів, однією з ключових складових методології



оцінки РАП є сукупність методів, застосування яких дає змогу отримати достовірні результати щодо наслідків функціонування ринку. Використання обраного методу оцінки РАП включає формування ряду економічних показників, аналіз яких дозволяє зробити висновки про досягнення поставленої мети та завдань аудиторських фірм.

Оцінка РАП може проводитись з застосуванням різноманітних методик. На рисунку 2.5 подано їх систематизацію з поділом на дві групи: неформалізовані й формалізовані.



Рис. 2.5. Методи оцінювання РАП

Метою використання неформальних методів є отримання оцінки ефективності РАП на основі аналізу різноманітних показників і критеріїв, які дозволяють визначити його ефективність шляхом порівняння базових значень із фактичними значеннями. Метод експертних оцінок доцільний, коли інформація про стан ринку обмежена. Однак його застосування у значній мірі залежить від компетенції та кількості експертів і може призвести до суб'єктивних оцінок. Застосування цього методу виправдано при неможливості здійснити кількісну оцінку ринку.

Метод профілів також відноситься до неформалізованих методів і дозволяє оцінити ефективність РАП на основі аналізу ступеня задоволеності клієнтів (споживачів) за різними критеріями та оцінити конкурентоспроможність аудиторських фірм.

Перевагами використання неформалізованих методів є можливість проведення якісної оцінки ефективності РАП в умовах обмеженості доступної інформації для кількісної оцінки. Також ці методи дають можливість оцінити ефективність за різними критеріями, які можуть бути додатково формалізовані.

Використання статистичних методів і математичного інструментарію дозволяє розробити відповідні економіко-математичні моделі для аналізу показників ефективності РАП.

Індексний аналіз є одним із статистичних методів дослідження економічних явищ. За допомогою індексного аналізу можна розрахувати як індивідуальні, так і загальні показники. Використання цих індексів дозволяє проаналізувати взаємозв'язок факторів, що впливають на ціноутворення та результативні показники.

Відносні показники дають змогу оцінити динаміку економічного зростання РАП, спрогнозувати можливі зміни ринкової ситуації, оцінити ефективність основних ринкових показників.

Метод середніх величин дозволяє кількісно охарактеризувати основні закономірності, що впливають на ефективність РАП, такі як середня вартість наданих послуг та середній рівень витрат ресурсів. Варіаційний аналіз дозволяє визначити відхилення показників функціонування ринку від інших за різними ознаками та встановити їх залежність від цих ознак.

Аналітичні методи дають змогу встановити причинно-наслідкові зв'язки між окремими показниками оцінки ефективності РАП, виявити їх взаємозалежність та провести відповідні кількісні розрахунки.

Факторний аналіз як один із методів оцінки ефективності дозволяє встановити залежність зміни характеристики ефективності від окремих

ідентифікованих факторів моделі. Аналіз результатів факторного аналізу дозволяє розробити заходи щодо коригування стратегії розвитку РАП з метою досягнення найвищого рівня ефективності. При проведенні факторного аналізу показників ефективності особливу увагу найбільшу увагу варто приділити формуванню факторної моделі, адже її побудова впливатиме на результати аналізу і їх правдивість.

Аналітична оцінка ефективності та створення аналітичних моделей базуються на використанні методу коефіцієнтів. Розрахунок коефіцієнтів рентабельності дозволяє визначити співвідношення між показниками прибутку та активів, або доходів суб'єктів АД як структурних одиниць ринку.

Використання графічного методу дозволяє наочно відобразити динаміку показників ефективності, побудувати радіальні діаграми конкурентоспроможності та узагальнити структурні зміни на РАП.

### 2.3. Сучасний стан ринку аудиторських послуг в Україні

Аналізуючи стан досліджуваного об'єкту доцільно провести аналіз основних показників його діяльності протягом певного періоду часу щоб прослідувати тенденції розвитку чи занепаду. Розпочинаючи з 2023 року відповідальними за перелік та РАП в Україні є ОСН за АД. На їх офіційному веб-сайті станом на 18 вересня 2023 року в Україні налічується 2708 аудиторів, які мають право провадити АД, а загальна кількість суб'єктів АД – 826. Динаміка РАП протягом останніх кількох років має низхідний характер. В таблиці 2.1 подані основні показники РАП протягом 2010-2023 років в розрізі кількості суб'єктів АД та кількості атестованих аудиторів.

Аналізуючи дані таблиці 2.2 варто відмітити що кількість суб'єктів АД у порівнянні з 2010 роком зменшилася втричі. Відтак у 2010 році їх кількість становила 2288 організацій, а в вересні 2023 року – 826. Найбільш різкий спад кількості суб'єктів АД відбувався протягом 2014-2016 років. У 2014 р. зменшилась на 44,41 %, а в 2016 році – на 21,23 %.

Таблиця 2.2

#### Показники РАП протягом 2010 – 2023 років

Рік	Загальна кількість суб'єктів АД	Приріст кількості суб'єктів АД	Відносний показник динаміки кількості суб'єктів АД	Загальна кількість аудиторів	Приріст кількості аудиторів	Відносний показник динаміки кількості аудиторів
2010	2288			3053		
2014	1272	-1016	-44,41	2787	-266	-8,71
2016	1002	-270	-21,23	2646	-141	-5,06
2018	889	-113	-11,28	2725	79	2,99
2020	900	11	1,24	2720	-5	-0,18
2023	826	-74	-8,22	2708	-12	-0,44

На рисунку 2.6 подано динаміку кількості суб'єктів АД в Україні протягом досліджуваного періоду. З рисунку видно, що стабільна тенденція спостерігається з 2018 року та становить із незначним відхиленням близько 900 суб'єктів.

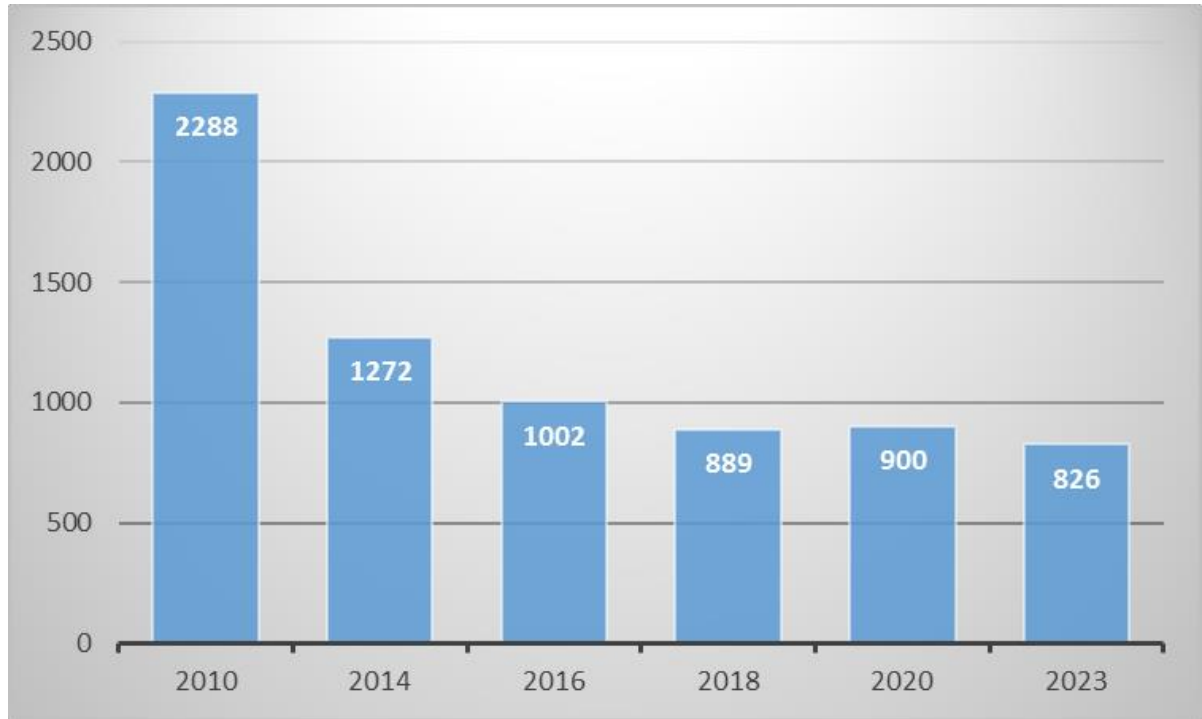


Рис 2.6. Динаміка суб'єктів АД протягом 2010-2023 років

Іншим показником, що характеризує РАП є наявна кількість сертифікованих аудиторів. Аудитор – це є фізична особа, яка має підтверджену кваліфікаційну придатність, що дозволяє здійснювати АД. Також вона повинна мати практичний досвід, бути включеною до Реєстру аудиторів й суб'єктів АД.

На рисунку 2.7 подано графік зміни кількості атестованих аудиторів протягом 2010-2023 років. З рисунка видно, що значний спад кількості аудиторів відбувався до 2016 року, а саме в 2014 році їх кількість зменшилась на 8,71 % (на 266 осіб), а в 2016 ще на 5,06 % (141 особу). У період 2018-2023 років їх кількість залишається приблизно однаковою – близько 2700 осіб із незначним відхиленням. На показник кількості атестованих аудиторів значно вплинуло прийняття нового закону та ускладнення отримання атестату. Розширення та ускладнення вимог до аудиторів значно зменшує кількість появи на РАП нових осіб.

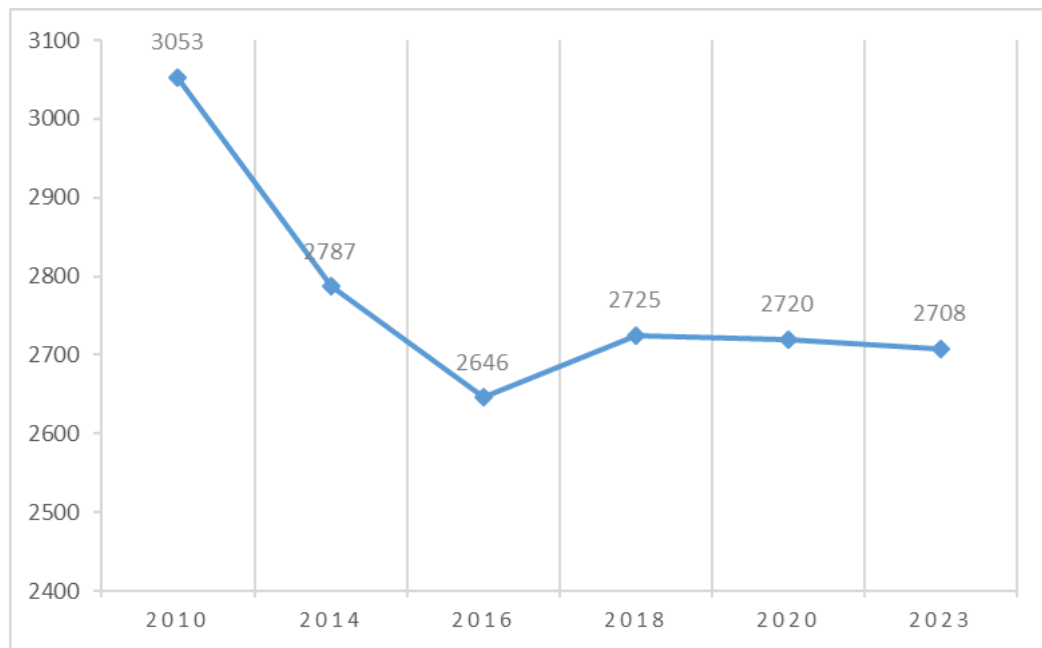


Рис. 2.7. Графік зміни атестованих аудиторів протягом 2010-2023 років

Аналізуючи чисельність атестованих аудиторів та аудиторських фірм варто дослідити їх географічне розташування. На рисунку 2.8 подано динаміку кількості суб'єктів АД за географічним розташуванням у 2020 та 2023 роках.

Найбільша кількість аудиторів та аудиторських фірм концентрується у місцях з присутньою великою кількістю господарюючих суб'єктів. У додатку А подано кількість суб'єктів АД у 2020 і 2023 роках на основі яких здійснено аналіз. Станом на 18 вересня 2023 року за даними ОСН за АД у м. Київ зареєстровано 398 суб'єктів АД, а в 2020 році було 431 суб'єкт. Аналізуючи географічне розташування найбільша кількість суб'єктів АД представлена у Харківській, Одеській, Львівській, Дніпропетровській і Запорізькій областях. Варто відмітити, що незважаючи на близьке розташування до лінії воєнних дій у цих областях кількість суб'єктів АД не зазнала значного зменшення, а в окремих випадках навіть збільшилась. У Харківській області кількість суб'єктів АД зменшилась на 3,13 % (2 суб'єкти), у Одеській зменшилась на 4,17 % (2 суб'єкти), у Дніпропетровській зменшилась на 5,13 % (2 суб'єкти) та у Запорізькій зменшилась на 10,71 % (3 суб'єкти). Лише у лідируючих областях їх кількість збільшилась у Львівській області на 2,38 % (3 суб'єкти). У столиці

за досліджуваний період перелік суб'єктів АД також зазнав зменшення на 7,66 % (3 суб'єкти).

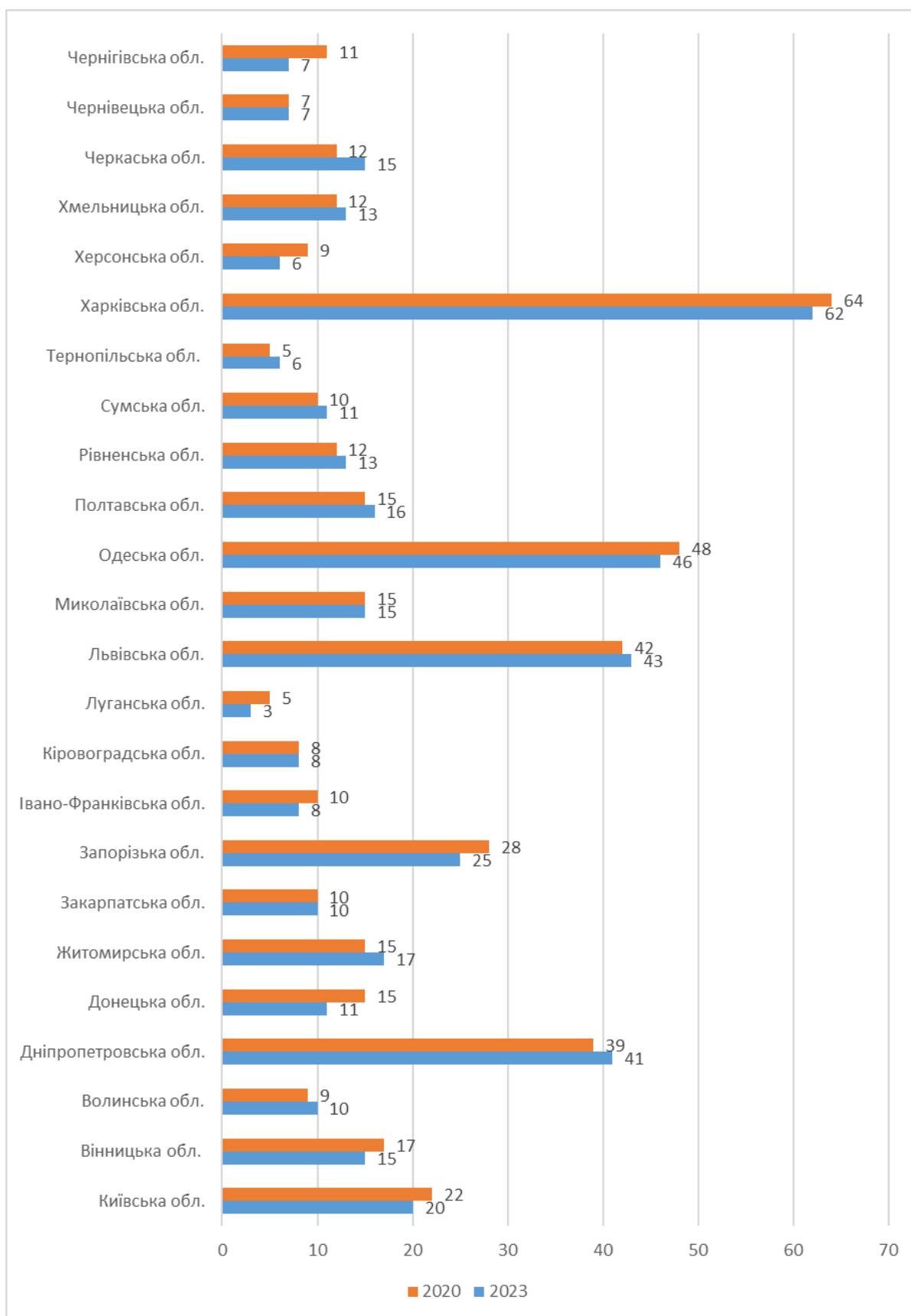


Рис. 2.8. Кількість суб'єктів АД у 2023 та 2020 роках за географічним розташуванням

Найменша кількість суб'єктів АД налічується у Луганській, Тернопільській, Чернівецькій, Херсонській, Кіровоградській, Волинській і Івано-Франківській областях. У цих регіонах кількість суб'єктів АД варіюється від 5 до 10 одиниць. Протягом досліджуваного періоду у Луганській області кількість суб'єктів АД зменшилась на 40 % (на 3 суб'єкти). Це найперше пов'язано з окупацією території та відсутністю даних про надання аудиторських послуг. Також спостерігається зменшення суб'єктів АД у Херсонській області на 33,33 % (3 суб'єкти) та Івано-Франківській на 20 % (2 суб'єкти). У Чернівецькій і Кіровоградській областях їх кількість залишилася незмінною. Натомість у Тернопільській області кількість суб'єктів АД зросла на 20 % (1 суб'єкт), а у Волинській на 11,11 % (теж 1 суб'єкт).

Протягом досліджуваного періоду зростання суб'єктів АД відбулось у Черкаській (на 3 суб'єкти), Волинській (на 2 суб'єкти), Тернопільській (на 2 суб'єкти) та Житомирській (на 2 суб'єкти) і Дніпропетровській областях (на 2 суб'єкти).

У досліджуваному періоді найбільше зменшення суб'єктів АД відбулося у Чернігівській – на 36,36 % (на 4 суб'єкти) менше. У Донецькій області їх кількість теж зменшилась на 4 суб'єкти (на 26,67 % менше). У Запорозькій і Херсонській областях їх кількість зменшилась на 3 суб'єкти, тобто на 10,71 % та 33,33 % відповідно. На 2 суб'єкти АД протягом досліджуваного періоду зменшилась кількість Луганській області (на 40 % у порівнянні з попереднім періодом), у Вінницькій області (11,76 %), Одеській (4,17 %), Харківській (3,13 %).

Без зміни кількість суб'єктів АД залишилися у Закарпатській, Кіровоградській і Чернівецькій областях.

Серед досліджуваних аудиторських фірм у 2023 році обов'язковий аудит фінансової звітності мають проводити не всі. Їх кількість становить 206



суб'єктів, що від загальної кількості становить 25 %. На рисунку 2.9 подано розподіл суб'єктів АД, які мають право надавати обов'язковий аудит фінансової звітності.



Рис. 2.9. Розподіл суб'єктів АД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства, які представляють суспільний інтерес можуть бути емітентами цінних паперів, чиї цінні папери є допущені до торгівлі на фондових біржах, а також щодо цінних паперів стосовно яких проведено публічну пропозицію, страхові організації, банки, недержавні пенсійні фонди або інші фінансові установи також підприємства, що належать до великих підприємств. Виняток становлять малі і мікропідприємства, які є фінансовими установами і недержавними пенсійними фондами.

Інспекція ОСН за АД здійснює проведення контролю якості надання аудиторських послуг, надаваних суб'єктами АД, котрі мають дозвіл на проведення обов'язкового аудиту стосовно фінансової звітності підприємств, які представляють суспільний інтерес. Цей контроль включає аналіз робочих документів, перевірку внутрішніх процедур, огляд аудиторських договорів про аудиторські послуги та інших звітів, а також внутрішніх документів суб'єктів АД, що визначають політики та процедури, які слід

використовувати під час надання аудиторських послуг. Основні аспекти контролю включають:

- перевірку правильності застосування Міжнародних стандартів аудиту, а також вимог стосовно незалежності та інших норм Закону, зокрема, щодо надійності інформації, яка надсилається для внесення до Реєстру;
- оцінку якості й кількості використаних ресурсів, включаючи перевірку виконання вимог щодо постійного професійного розвитку аудиторів;
- перевірку дотримання встановлених вимог щодо винагород за аудиторські послуги;
- аналіз ефективності функціонування і організації внутрішнього контролю стосовно якості суб'єктів АД;
- перевірку достовірності інформації, яка міститься у звіті про прозорість, у випадку його публікації передбаченої Законом, стосовно оцінки ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єктів АД.

На основі даних оприлюднених на веб-сайті ОСН за АД розподіл суб'єктів АД, які мають право здійснювати проведення обов'язкового аудиту фінзвітності у підприємств, які представляють суспільний інтерес представлено на рисунку 2.10.

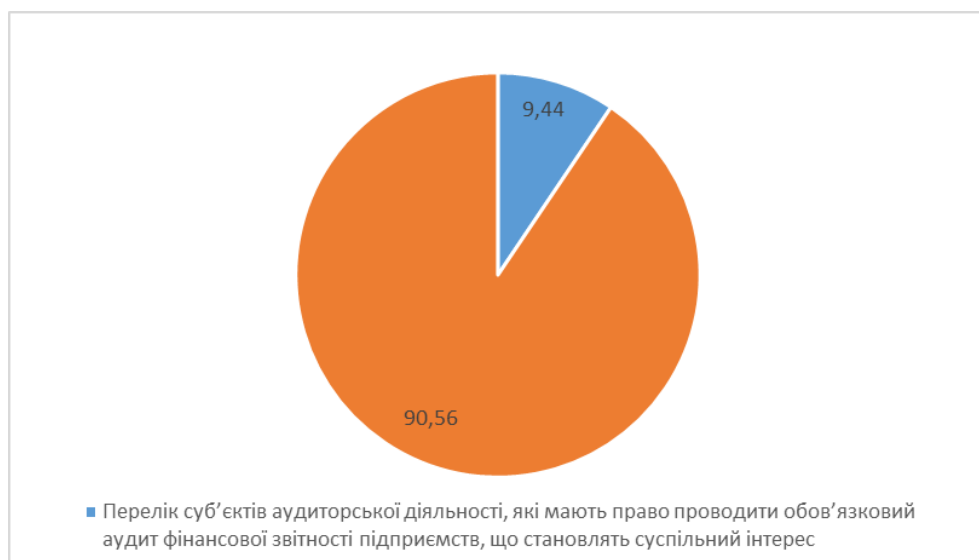


Рис. 2.10. Розподіл суб'єктів АД, які мають право здійснювати проведення обов'язкового аудиту стосовно фінансової звітності у підприємств, які представляють суспільний інтерес

Загалом їх кількість становить 78 суб'єктів із 826 можливих, що відповідає 9,44 %.

## Висновки до розділу 2

РАП в Україні регулюється рядом органів, які здійснюють безпосередній або опосередкований вплив на їх діяльність. Усі ці організації можна розподілити за трьома напрямками впливу: зі сторони держави, професійні або внутрішні органи впливу та суспільного нагляду. Аудиторські послуги та їх надання на державному рівні врегульовано рядом постанов Кабінету Міністрів, наказами Міністерства фінансів і законами України. На рівні професійної організації АП України також розробила ряд додаткових документів, що врегульовують АД: статут, положення, порядок функціонування, інструкції, порядок виплати та подання. Оскільки аудиторські послуги поширюються на усі структури, то додатковими є врегулювання зі сторони Національних комісій та розробка спеціальних нормативних документів. Якість надання аудиторських послуг підлягає суспільному нагляду шляхом моніторингу діяльності фірм та систематичного контролю за їх діяльністю.

Оцінювання РАП відбувається шляхом застосування спеціальних принципів, а саме науковості, цілеспрямованості, безперервності, стандартизації на рівні фірми, доречності, комплексності, об'єктивності і множинного вибору. У сучасній літературі усі методи вивчення РАП поділені на неформалізовані й формалізовані.

Протягом останніх десяти років спостерігається значне зменшення суб'єктів на РАП. Про це свідчить їх зменшення втричі станом на 2023 рік у порівнянні з 2010 роком. Проте кількість атестованих аудиторів не зазнала такого значного зменшення, їх кількість змінилась на 11 % протягом цих років. Станом на 2023 рік найбільша кількість суб'єктів АД представлена у місті Київ – це 398 суб'єкти. Серед лідируючих областей є Харківська, одеська, Львівська, Дніпропетровська та Запорізька і Київська. Найменша

кількість аудиторських фірм в Чернівецькій, херсонській, Тернопільській, Луганській та Івано-Франківській областях.

### Розділ 3. Ефективність ринку аудиторських послуг та перспективи його розвитку

#### 3.1. Атестація аудиторів: основа надання якісних аудиторських послуг

Трансформація сфери АД в Україні, започаткована прийняттям 21 грудня 2017 року Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», є відповіддю на потреби міжнародної економічної інтеграції та вимога адаптації до стандартів Європейського Союзу в секторі незалежного аудиту. Зокрема, положення Закону розроблено з урахуванням вимог документів, прийнятих Європейським Парламентом та Радою Європейського Союзу.

Ефективність на ринку надання послуг визначається їх результативністю, своєчасністю, економічністю і доцільністю. За аналогією, РАП варто оцінювати в залежності від якості надання послуг аудиторами. На це впливає кваліфікація аудиторів, їх знання, компетентності, навички, вміння застосовувати інструментарій та формування чіткого висловлення професійної думки.

Вимоги до регулювання та організації АД в Україні суттєво трансформувалися з моменту прийняття та набрання чинності окресленого закону 1 жовтня 2018 року. Серед найпомітніших змін – встановлення нових критеріїв для аудиторів, які проводять обов'язкові аудити; запровадження громадського нагляду за АД; впровадження спеціального порядку відбору суб'єктів АД, запровадження нових стандартів аудиторської звітності суб'єктів, що представляють суспільний інтерес; проведення обов'язкових перевірок фінансової звітності стосовно підприємств, які представляють суспільний інтерес; забезпечення цивільної відповідальності суб'єктів АД перед третіми особами за допомогою страхування; встановлення нових положень щодо сертифікації та реєстрації суб'єктів АД і аудиторів в Реєстрі.

АД при проведенні незалежного аудиту визначається як специфічний вид господарської діяльності, метою якої є забезпечення довіри до суб'єкта

господарювання з боку користувачів фінансової звітності шляхом перевірки аудиторами стану фінансової звітності й бухгалтерського обліку встановлення їх достовірності. Ця інформація оприлюднюється суб'єктами АД.

У зазначеному законі, а саме ст. 1 АД розглядається як «незалежна професійна діяльність суб'єктів АД і аудиторів зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності та які спеціалізуються на наданні аудиторських послуг [32].

Глосарій термінів Міжнародних стандартів у сфері контролю якості, аудиту, огляду, інших видів підтвердження та супутніх послуг аудиторська фірма визначається як практикуючий фахівець, а саме товариство, підприємець, корпорація чи інший суб'єкт господарювання професійної діяльності. У контексті державного сектора термін «фірма» тлумачиться як еквівалентний термін, де це доречно [25].

Суб'єктами, які можуть здійснювати АД, є аудитор, зареєстрований як суб'єкт підприємницької діяльності та індивідуально надає аудиторські послуги, або аудиторська фірма під керівництвом аудитора. Законом передбачено, що право на здійснення АД аудитор отримує після підтвердження в установленому порядку своєї кваліфікації та набуття практичного досвіду. Після отримання права на здійснення АД аудитор вноситься до Реєстру. Таким чином, для отримання права на здійснення АД аудитор повинен відповідати кваліфікаційним вимогам, які підтверджують наявність у нього необхідних професійних досвіду і навичок для надання якісних послуг. Відповідно до ст. 19 Закону атестація, яка є процедурою визнання рівня кваліфікації кандидата в аудитори для здійснення аудиторської діяльності, проводиться для підтвердження його теоретичних знань і практичного досвіду [31].

Атестація аудиторів визначається як процес визнання кваліфікації кандидата в аудитори, який передбачає демонстрацію вміння застосовувати знання в практичній діяльності, підтвердження теоретичних знань та набуття

необхідного практичного досвіду. Атестація аудиторів є запорукою якісного надання аудиторських послуг та впевненості в ефективності їх діяльності. З прийняттям відповідних законів вимоги до атестації аудиторів значно збільшились, що в свою чергу створило умови для надання високоякісних послуг аудиторами.

Станом на 2023 рік атестація аудиторів відбувається на основі застосування ряду нормативних та правових актів, що представлені на рисунку 3.1 з окресленням дати їх прийняття.

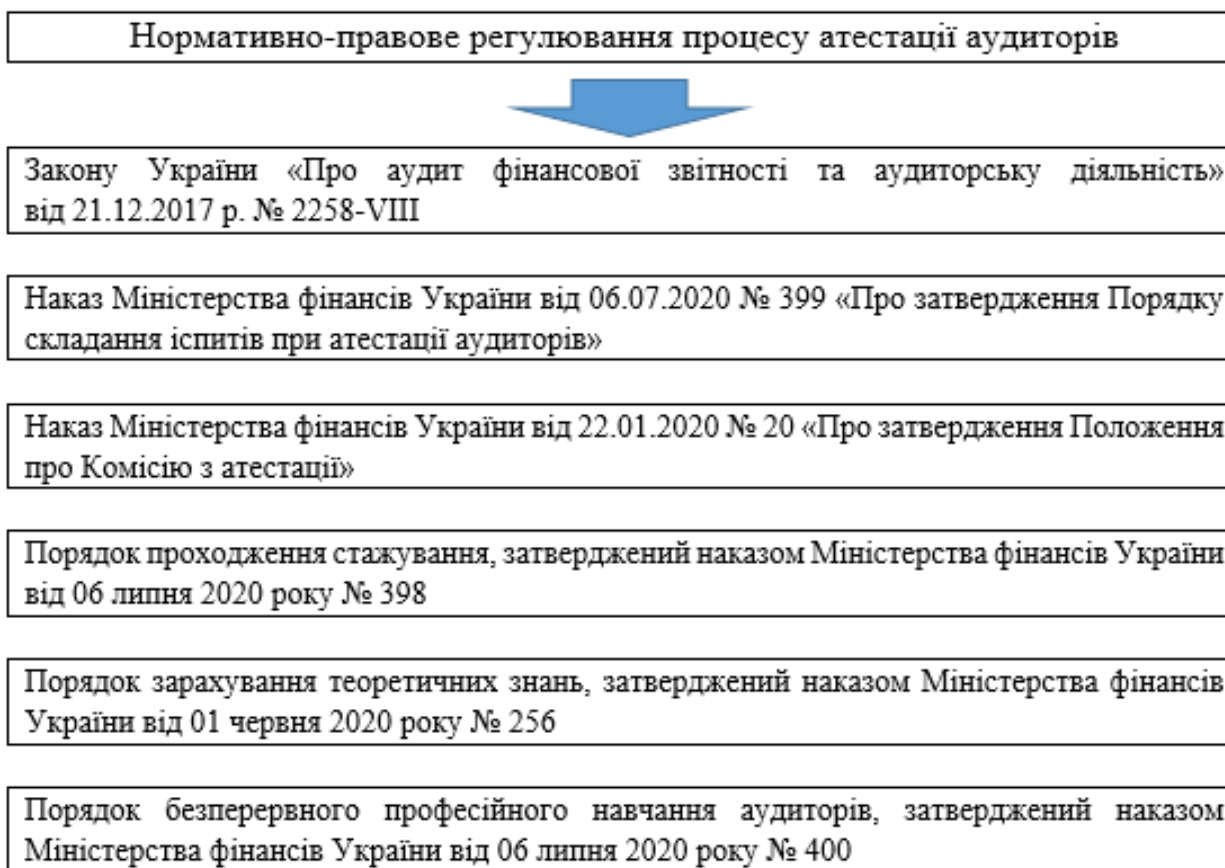


Рис. 3.1. Регламентация процесу атестації аудиторів

Таким чином вдосконаливши процес атестації аудиторів можна досягнути висококваліфікованих працівників. Адже ці законодавчі та нормативні документи чітко регламентують процес отримання атестата, унеможливають корупційну складову та забезпечують чітко регламентований процес отримання підтверджуючих документів.

Атестацію аудиторів проводить комісія з атестації, до складу якої входить 9 осіб. На рисунку 3.2 подано перелік осіб, які входять до цієї Комісії.

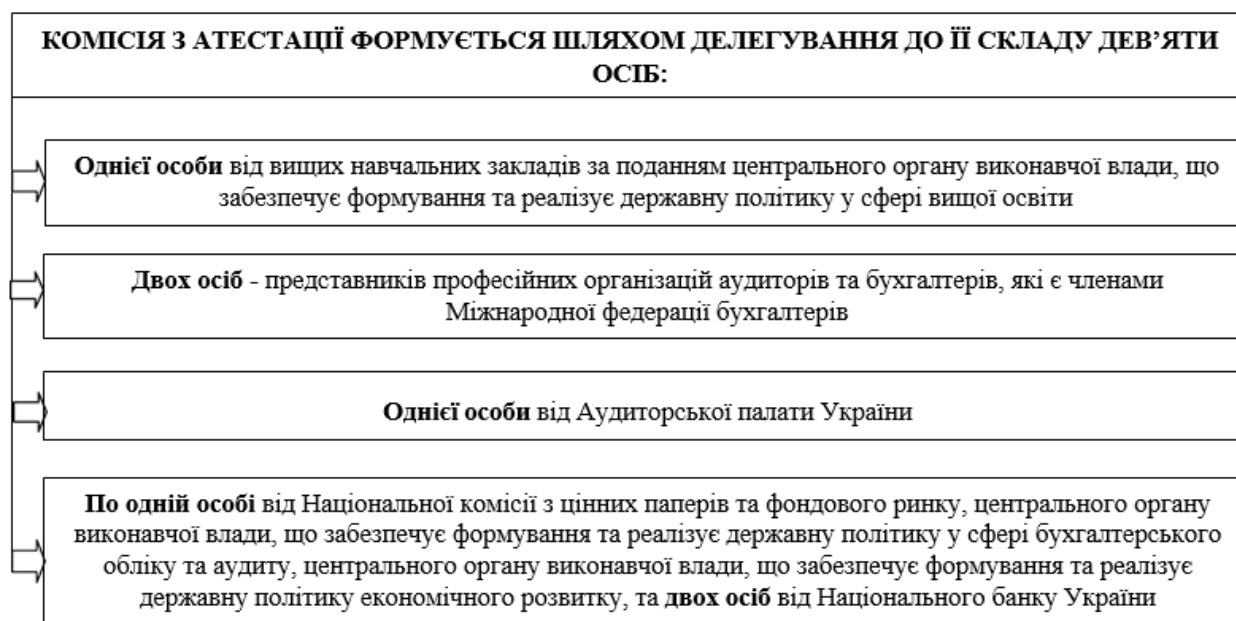


Рис. 3.2. Перелік осіб, що складають Комісію з атестації аудиторів відповідно закону про АД

Такий перелік осіб з різних організацій свідчить про залучення висококваліфікованих спеціалістів для оцінки рівень знань претендентів на отримання атестата.

У статті 19 закону про АД представлені основні вимоги до кандидатів на отримання атестату аудиторів. Перелік цих вимог поданий на рисунку 2.12. Ці вимоги характеризують високий рівень знань та компетентностей цієї професії що підтверджується значними вимогами о кандидатів. Їх кваліфікаційна придатність визначається при екзаменуванні теоретичних знань на кваліфікаційному спиті.

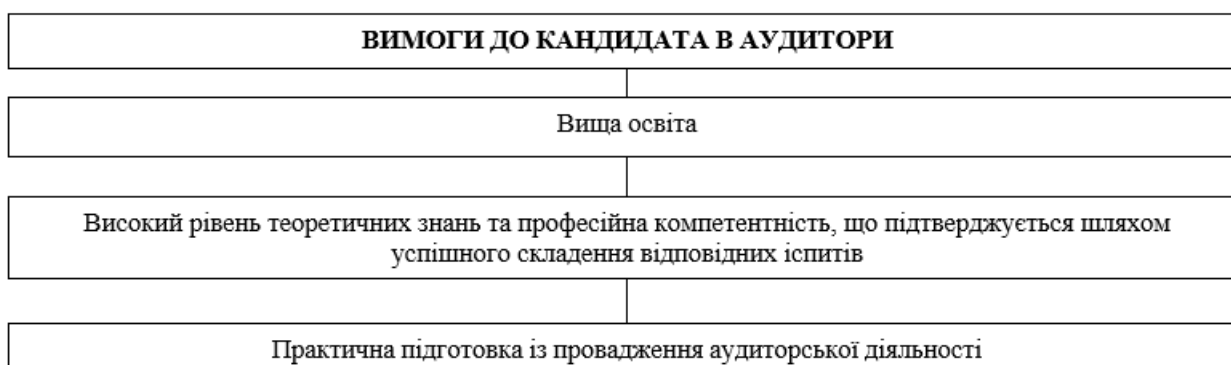




Рис. 3.3. Основні вимоги до кандидатів у аудитори

Професійна компетентність і теоретичні знання кандидат у аудитори повинен підтвердити склавши два іспити: кваліфікаційний і теоретичний. На рисунку 2.12 подано спрямування питань у цих двох іспитах.



Рис. 3.4. Спрямування іспитів кандидатів в аудитори

Теоретичні знання кандидатів на посаду аудитора підтверджуються у наступних напрямках:

1. Дотримання стандартів професійної етики та професійної незалежності.
2. Розуміння законодавчих засад АД та володіння професійними навичками методики проведення аудиту.
3. Знання міжнародних стандартів аудиту.
4. Уміння управляти ризиками та впроваджувати внутрішній контроль.
5. Експертиза в фінансовому аналізі.
6. Знання управлінського обліку.
7. Розуміння міжнародних стандартів фінансової звітності.

8. Засвоєння теорії бухгалтерського обліку та володіння практичними навичками стосовно ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.
9. Володіння знаннями про податкове законодавства й про єдиний соціальний внесок.
10. Розуміння господарського, цивільного та трудового законодавства.
11. Експертиза в корпоративному законодавстві та законодавстві про відновлення платоспроможності боржника чи визнання його банкрутом.
12. Знання сучасних інформаційних технологій та комп'ютерних систем.
13. Розуміння фінансів підприємств.
14. Економічна експертиза щодо управління підприємством та статистики [32].

У випадку вивчення окреслених предметів кандидатом в аудитори у вищому навчальному закладі та отримання ним позитивної оцінки при підсумковому контролі, а саме відмінно чи добре, Комісія з атестації може за власним рішенням перезарахувати з відповідних предметів ці теоретичні знання. Це правило діє протягом семи років після завершення навчання в вищому навчальному закладі.

Кандидати на посаду аудитора, які мають вищу освіту та стаж роботи на посадах аудитора, бухгалтера, юриста, ревізора, економіста, фінансиста, помічника аудитора, повинні мати стаж роботи не менше 15 років. Також можуть мати стаж роботи на окреслених посадах щонайменше сім років і обов'язково пройти стажування відповідно до вимог законодавства. У цьому випадку така особа буде атестована в результаті складеного кваліфікаційного іспиту, і їй не потрібно буде складати теоретичні іспити [32].

Професійні знання та компетентність у різних галузях теоретичних знань підтверджуються складанням обов'язкових теоретичних іспитів. Кожен іспит охоплює відповідні галузі теоретичних знань, які наведено в таблиці 3.1.

Згідно з законом, кандидати в аудитори набувають практичного досвіду АД не менше ніж протягом трьох років, виконуючи наступні кроки. По перше необхідним є проходження стажування у суб'єкта АД, що включає практичну підготовку до здійснення АД, і не передбачає установа трудових відносин з суб'єктом АД. По друге – працевлаштування у суб'єкта АД на посаді помічника аудитора або на іншій посаді, пов'язаній з проведенням аудиту, і робота на цій посаді протягом не менше трьох років [30].

Таблиця 3.1

Перелік теоретичних іспитів , що підтверджують знання кандидатів в аудитори

№ з/п	Теоретичний іспит	Напрями теоретичних знань
1	Основи бухгалтерського обліку та економіки підприємства	Теорія бухгалтерського обліку та законодавчі засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (в частині теорії бухгалтерського обліку); економіка підприємства та статистика
2	Управлінський облік	Управлінський облік
3	Фінансовий облік	Теорія бухгалтерського обліку та законодавчі засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (в частині законодавчих засад ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності)
4	Господарське, цивільне та корпоративне право	Корпоративне законодавство та законодавство про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом; господарське, цивільне та трудове законодавство
5	Оподаткування	Податкове законодавство та законодавство про єдиний соціальний внесок
6	Управління ефективністю діяльності	Управлінський облік; інформаційні технології та комп'ютерні системи; фінансовий аналіз
7	Міжнародні стандарти фінансової звітності	Міжнародні стандарти фінансової звітності; стандарти професійної етики та професійна незалежність
8	Аудит	Міжнародні стандарти аудиту; законодавчі засади аудиторської діяльності та методика проведення аудиту (професійні навички); стандарти професійної етики та професійна незалежність
9	Фінансовий менеджмент	Фінанси підприємств; фінансовий аналіз; інформаційні технології та комп'ютерні системи; управління ризиками та внутрішній контроль

Складання кваліфікаційних і теоретичних іспитів не впливає на набуття практичного досвіду АД. Загальна тривалість стажування кандидатів в аудитори в суб'єктах АД повинна складати 1095 календарних днів, і загальна кількість годин для виконання індивідуальної програми стажування повинна становити більше 1000 годин [30].

Встановлення вимог щодо обов'язкового практичного досвіду кандидата в аудитори, отриманого через працевлаштування та/або стажування в суб'єкта АД тривалістю до трьох років, є суттєвим та

необхідним нововведенням [43]. Це сприяє забезпеченню наявності практичних навичок у майбутнього аудитора та його здатності використовувати власне професійне судження, що є надзвичайно важливим у сфері АД. Аудиторське судження включає в себе прийняття рішень протягом усього процесу аудиторської перевірки, починаючи з вибору об'єкта аудиту і завершуючи складанням аудиторського звіту, причому найважливішим є визначення типу аудиторської думки, що є основною метою незалежного аудиту [41].

Слід зауважити, що стажування кандидатів в аудитори є безкоштовним. У таблиці 3.2 подано послідовність проходження стажування кандидатами в аудитори.

Таблиця 3.2

## Послідовність проходження стажування кандидатів у аудитори

Етап	Зміст
<b>Початковий (організаційний)</b>	1) обрання суб'єкта аудиторської діяльності, на базі якого відбуватиметься стажування; 2) укладення договору про стажування, невід'ємним додатком до якої є індивідуальна програма стажування кандидата в аудитори; 3) інформування Інспекції із забезпечення якості ОСНАД про укладення договору про стажування; 4) призначення керівника стажування з числа досвідчених аудиторів
<b>Основний</b>	У процесі стажування кандидат в аудитори вивчає відповідно до затвердженої індивідуальної програми практичні аспекти організації роботи з надання аудиторських послуг, застосування міжнародних стандартів аудиту, набуває нових та вдосконалює здобуті професійні навички та уміння, на практиці застосовує професійні знання, розвиває професійні та етичні якості, необхідні для провадження аудиторської діяльності
<b>Завершальний</b>	1) закінчення стажування в суб'єкті аудиторської діяльності кандидат в аудитори складає звіт про виконання індивідуальної програми, з урахуванням якого керівник стажування готує характеристику за результатами набуття практичного досвіду. У характеристиці наводяться період стажування, оцінка набутих кандидатом в аудитори практичних навичок, результати виконання завдань індивідуальної програми та висновок про рівень практичної підготовки кандидата в аудитори для провадження аудиторської діяльності; 2) кандидат в аудитори подає до Інспекції із забезпечення якості ОСНАД затверджену суб'єктом аудиторської діяльності індивідуальну програму та характеристику за результатами набуття практичного досвіду з позитивним висновком про рівень практичної підготовки кандидата в аудитори для провадження аудиторської діяльності

Незалежний аудит є особливим видом контролю, оскільки його метою є висловлення аудиторської думки щодо достовірності фінансової звітності. При цьому аудитор повинен дотримуватися Міжнародних стандартів аудиту і базуватися на відповідних та прийнятних аудиторських доказах, зібраних під час перевірки. Однак рішення аудитора щодо оцінки аудиторського ризику, встановлення рівня суттєвості у аудиторській перевірці, визначення аудиторських процедур на кожному етапі аудиту, формування проміжних

аудиторських висновків та висловлення аудиторської думки в аудиторському звіті має базуватися на професійному судженні аудитора. Знання всіх цих аспектів аудиту набувається практикою аудиторської роботи. Тому обов'язковий практичний досвід в сфері незалежного аудиту вважається обґрунтованою вимогою та кроком вперед до підвищення якості аудиторської роботи і підвищення ефективності аудиторських послуг [43] .

Також щодо аудиторів які вже пройшли атестацію, то їх практична діяльність повинна підкріплюватись професійним навчанням. Це положення визначено у статті 16 пункті 16 окресленого закону України.

Отже, РАП представляє собою високорівневу і складну форму розумової праці фахівців. Вона вимагає високого рівня професійних знань й навичок, аудитори повинні мати можливість застосовувати свій професійні судження у змінних умовах, оскільки вимоги до бізнес-структур, які підлягають аудиторській перевірці, постійно змінюються відповідно до законодавства. Тому покращення вимог щодо постійного професійного навчання аудиторів є необхідним, оскільки це відповідає особливостям професії аудитора і процесу реформування АД.

### 3.2. Перспективи розвитку ринку аудиторських послуг в Україні

Економічна криза, викликана пандемією та воєнними діями, вплинули на всі сфери економіки, включно з АД. У багатьох країнах карантинні заходи призвели до припинення можливості фізичного аудиту на підприємствах. Ця ситуація вимагала від аудиторів переходу до більшої цифрової трансформації, а інвестиції в цифрові технології дозволили багатьом компаніям і аудиторам адаптуватися до нового середовища швидше, ніж в інших галузях.

Пандемічні процеси створили ряд нових викликів при складанні фінансової звітності і відповідно нові вимоги до АД. Проте користувачі

інформації ставлять АД пріоритетним джерелом отримання правдивої інформації, чим значно збільшують її попит. Вимушена дистанційна робота стала проблемою для аудиторських фірм і спричинила певні труднощі, які до цього часу не виникали. Компанії були змушені проводити оцінки в умовах підвищеної невизначеності та складних обставин, які могли вплинути на оцінку безперервності діяльності керівництва компаній. Це ускладнило перевірку.

Пандемія значно вплинула на фінансові показники, тому інформація у звітності потребує кваліфікованої оцінки для визначення причинно-наслідкових зв'язків висхідної або низхідної тенденції розвитку. Зміни в управлінні, а також системах й процесах підприємств через зміни зовнішнього середовища можуть призвести до збільшення ризику шахрайства. Тому аудитори повинні були оцінити ці зміни в рамках аудиту.

Додаткові складнощі становить високий рівень діджиталізації та неможливість у певних випадках фактичної перевірки, що також створює більшу імовірність невиявлення порушень. Це призвело до ускладнень оцінки достовірності аудиторських доказів і збільшило тривалість аудиторських процедур порівняно з попередніми роками.

У такому економічному середовищі багато факторів впливають на здатність підприємств продовжувати свою діяльність. Наслідки пандемії та воєнних дій і пов'язані з цим зменшення доходів, економічний спад і припинення діяльності окремих підприємств також знайшли відображення в функціонуванні РАП.

Результати проведеного аналізу практичних аспектів аудиту в Україні дають підставу стверджувати, що підвищенню якості аудиторської діяльності сприятиме система цілісних та комплексних заходів. Ці заходи знаходять своє відображення в опублікованих наукових працях як вітчизняних, так і зарубіжних дослідників і практиків.

Зокрема, серед цих заходів можна виокремити такі напрями:

- розвиток правового контролю за суб'єктами АД;

- впровадження комп'ютерних методологій в аудиті;
- моніторинг рівня компетентності аудиторів та показників якості наданих послуг;
- надання незалежності аудитора;
- застосування санкцій та підвищення відповідальності аудиторів за недостовірність надання аудиторських послуг;

Л. І. Прохорова та Є. С. Юхименко також вказують на можливі напрями подальших удосконалень у розвитку аудиту, які можуть позитивно позначитися на підвищенні його ефективності [38, с. 209]. На рисунку 3.5 подано напрями вдосконалення РАП за рахунок його комп'ютеризації.

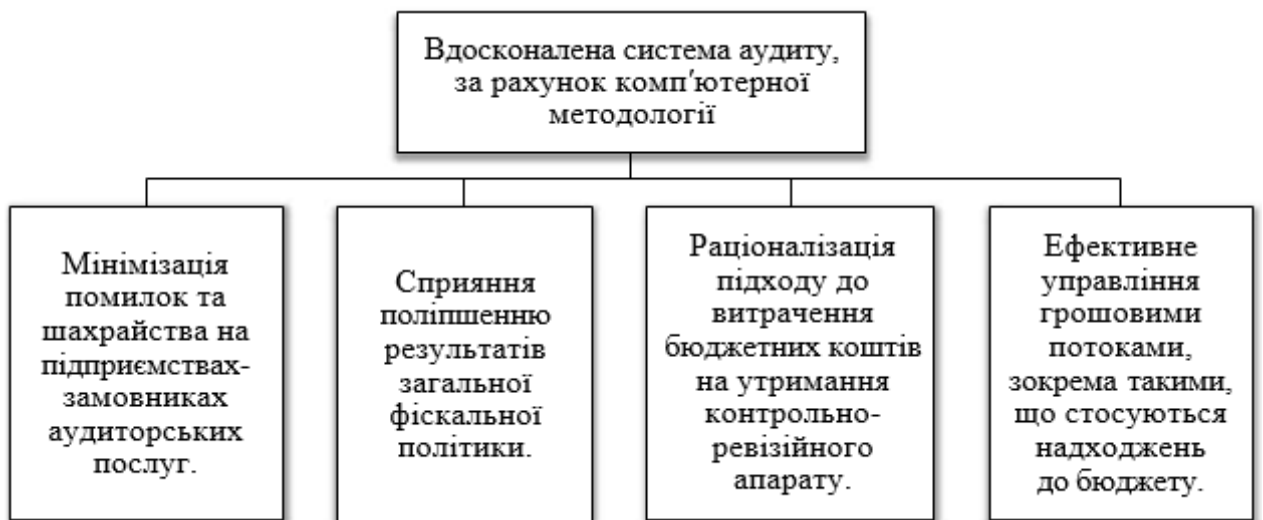


Рис. 3.5. Результативність вдосконалення РАП при використанні комп'ютерної методології

Важливо відзначити, що вдосконалення системи аудиту матиме позитивний вплив не лише на розвиток РАП, але й на державу в цілому. Це сприятиме збільшенню доходів бюджету та зменшенню витрат, пов'язаних з адмініструванням контрольно-ревізійного апарату.

Необхідно відзначити, що однією з ключових умов для отримання довіри суспільства до результатів аудиту є забезпечення належної якості цього процесу. Аудитор несе професійну відповідальність за свої висновки щодо достовірності та повноти інформації стосовно фінансової звітності підприємств-клієнтів. Ця відповідальність пов'язана з гарантією якості, яка є

першопринциповим аспектом надійності аудиту та мірою відповідальності аудитора. Якість аудиторських послуг забезпечується через сумлінний контроль якості, аудиторський нагляд, огляд та інші дії, виконані відповідно до міжнародних стандартів та спрямовані на збір, аналіз, оцінку і документування аудиторських доказів.

Один з ключових аспектів удосконалення аудиторської практики - покращення якості аудиторських послуг. Наявність сертифікатів серед багатьох аудиторів не завжди відповідає потребам РАП, і часто іноземні аудитори і фірми замінюють українських аудиторів, залишаючи їх поза роботою. У практиці, якість аудиторських послуг прямо пов'язана з відповідністю їх вимогам, стандартам та нормам аудиту. Виконання таких дій зазвичай вимагає більше часу та зусиль від аудиторів, включаючи пошук додаткової інформації та документування аудиторських процедур. На жаль, такі витрати не завжди компенсуються замовниками [23, с. 119].

Для вирішення цих проблем необхідно враховувати рівень професіоналізму працівників та встановлювати кваліфікаційні вимоги, які стосуються посад у структурі управління. Наприклад, особа, яка виявила бажання стати аудитором, повинна мати практичний досвід аудиторської роботи, отриманий через працевлаштування або стажування в аудиторському підприємстві, тривалість якого становить не менше трьох років. Цей термін не залежить від дати отримання сертифікатів та проходження кваліфікаційних іспитів.

Стратегія розвитку АП України до 2023 року представлена на веб-порталі подана так:

- ✓ досягнення відповідності критеріям для вступу в Міжнародну Федерацію Бухгалтерського обліку (МФБ) і інші аудиторські об'єднання в Європі;
- ✓ гарантування високого рівня незалежності і кваліфікації аудиторів в Україні;



- ✓ зміцнення довіри суспільства до якості аудиторських послуг та формування позитивного сприйняття аудиторської професії в цілому;
- ✓ впровадження професійної етики як основи взаємодії в аудиторській практиці;
- ✓ захист законних інтересів і прав членів АПУ;
- ✓ вдосконалення інформаційної політики, скерованої на підвищення престижу професії аудитора в суспільстві.

АП України розробила основні напрями вдосконалення діяльності та впроваджує їх в реалізацію до 2023 року включно. Основні напрями діяльності були спрямовані на:

1. Зміцнення зв'язків АП України з міжнародними професійними об'єднаннями бухгалтерів та аудиторів для постійного обміну досвідом стосовно впровадження європейських стандартів та директив. Це здійснюється з метою здійснення необхідних умов для вступу до європейських аудиторських об'єднань та виконань відповідних критеріїв.

2. Посилення гарантій незалежності аудиторів та високого рівня їх кваліфікації в Україні через співпрацю АП України та Комісії з атестації, а також розробку системи безперервного професійного навчання аудиторів на основі Міжнародних стандартів освіти для професійних бухгалтерів. Співпраця Комісії з атестації і ОСН за АД спрямована на гармонізацію національних освітніх програм вищих навчальних закладів із Міжнародними стандартами освіти для професійних бухгалтерів. Також проводяться семінари та круглі столи членами АП України, що сприяє обміну особистим досвідом та кращими практиками у сфері застосування Міжнародних стандартів аудиту та функціонування системи контролю якості тощо.

АП України проводиться підвищення професійного рівня аудиторів, надаючи їм методичну й методологічну допомогу, узагальнюючи інформацію щодо практики використання міжнародних стандартів аудиту та розробляючи рекомендації на запит суб'єктів АД стосовно складних та спірних ситуацій.

3. Створення довіри користувачів до якості аудиторських послуг та сприяння встановленню загальної довіри до результатів аудиту та самої професії. Для досягнення цієї мети АП України використовуємо Міжнародні стандарти аудиту та інші нормативні акти, видані Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Також відбувається регулярне оновлення цих стандартів на офіційному веб-сайті відповідного урядового органу, що відповідає за бухгалтерський облік та аудит, узгоджуючи терміни їх впровадження з вимогами МФБ.

Також забезпечується Комітет з контролю якості аудиторських послуг кваліфікованими інспекторами, організовуючи їхню підвищення кваліфікації і постійну перепідготовку. АП України сприяє розвитку системи контролю в частині надання аудиторських послуг з метою розвитку конфіденційності і прозорості а основі правильного розподілу можливостей, ресурсів і часу. Це відбувається з метою, щоб система регулювання аудиту та суспільний нагляд за АД були адекватними та відповідали визначеним цілям.

4. Впровадження відносин, побудованих на основі принципів професійної етики в аудиторську практику. АП України здійснює внесок у національну практику аудиту, спрямовані на спонування до етичних аспектів у відносинах між різними рівнями ієрархії, запроваджуючи ефективні механізми комунікації. Це відбувається враховуючи Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів. Усі члени АП України відповідають вимогам МФБ, їх знання відповідають високим вимогам та кваліфікації. Діяльність АП України спрямована на те, щоб усі учасники дотримувались положень викладених у Міжнародному кодексі етики професійних бухгалтерів, дотримувались правил, вимог і професійних стандартів.

5. Здійснення захисту професійних інтересів і прав членів АП України. З цією метою відбувається проведення, обговорення та розробка експертизи нормативно-правових актів та законопроектів стосовно АД. Захисту підлягають інтереси і права аудиторів стосовно підприємств, організацій органів місцевої та державної влади, посадових осіб, що їх представляють,

міжнародних і громадських організацій. АП України забезпечує ефективну роботу шляхом удосконалення та розробки нормативного регулювання. Також АП України здійснює пропозиції до ОСН за АД, органів місцевої та державної влади для вирішення питань стосовно здійснення АД. Окрім захисту професійних інтересів, проводиться моніторинг потреб користувачів інформації, розкритої у фінансовій звітності з метою адаптації АД до їх інформаційних потреб.

6. Створення позитивного іміджу в суспільстві професії аудитор. АП України своєчасно оновлює інформацію і відкритих джерелах про їх діяльність, нововведення, здійснює співпрацю з навчальними закладами, проводить та приймає участь в освітніх заходах, конференціях, круглих столах, здійснює співпрацю з бізнес-асоціаціями.

Відтак, вітчизняні науковці М. Р. Лучко, С. В. Шульга, О. А. Петрик, В. М. Жук зазначають, що інститут аудиту стрімко розвивається. На рис. 3.6 представлено схематичне відображення інституту аудиту запропоноване В. М. Жуком та К. П. Мельник.

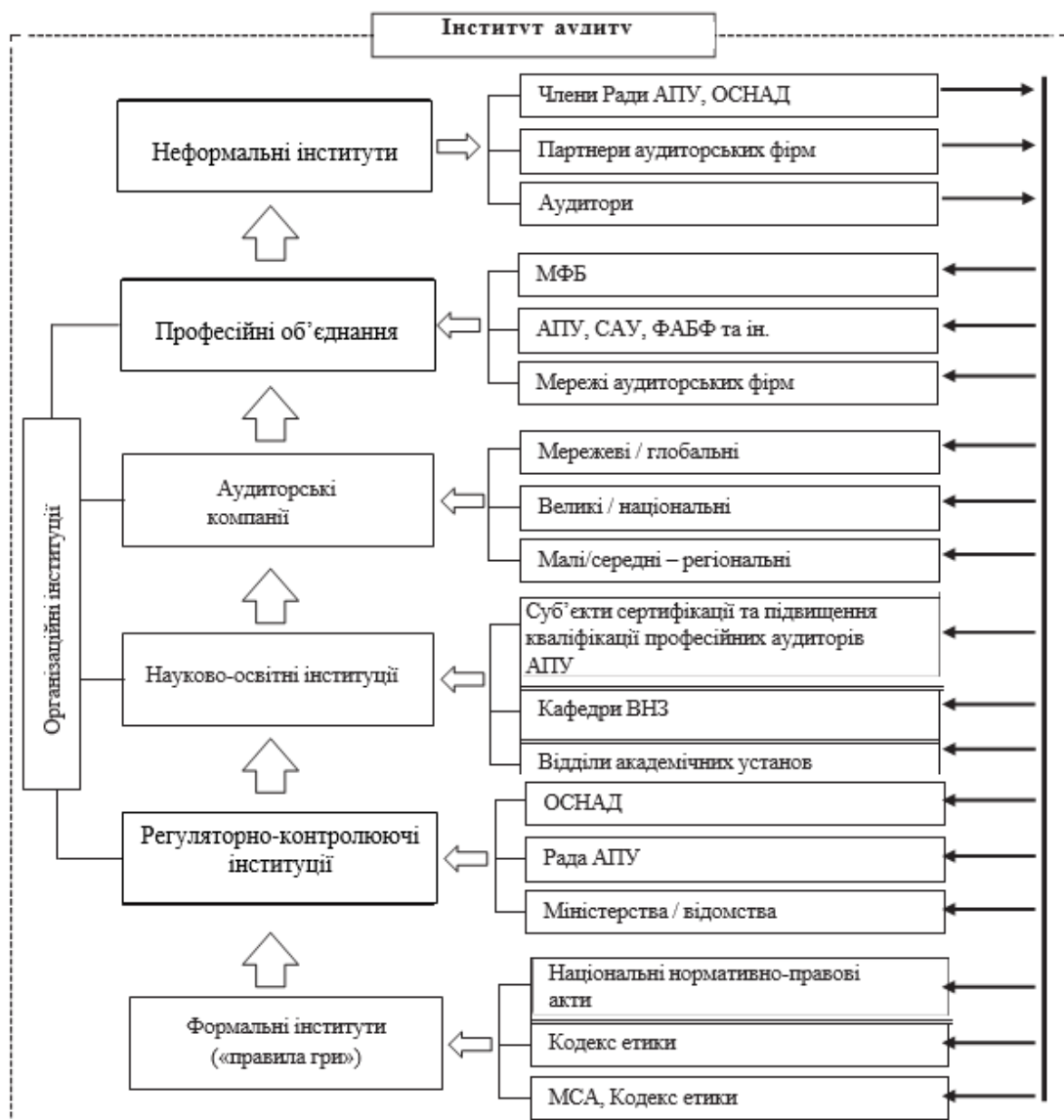


Рис. 3.6. Схематичне зображення інституту аудиту

Інститут аудиту має два позитивних ефекти, а саме неформальний та формальний в результаті створення інституції за їх ініціативи. Аудитори належать до неформальної складової, заснують фірми, що провадять АД, об'єднуються в громадські професійні організації, розробляють рекомендації стосовно освітнього та наукового забезпечення діяльності, ініціюють удосконалення процесу роботи.

Інститут аудиту розвивається та змінюється на основі прийняття нормативних та правових ініціатив, які протягом останніх років спрямовані на покращення якості аудиторських послуг та їх наближення до європейських норм.

### Висновки до розділу 3

Збільшення вимог до атестації аудиторів стає запорукою отримання кваліфікованих спеціалістів, здатних надавати якісні аудиторські послуги та збільшення довіри до їх професійного судження і діяльності загалом. Атестація аудиторів відбувається на основі розробленого алгоритму на законодавчому рівні. Вона здійснюється спеціальною комісією, яка складається з дев'яти компетентних осіб. Окрім цього претендент на посаду аудитора повинен виконати ряд вимог, щоб бути допущеним до складання іспитів. Іспити кандидатів в аудитори мають кваліфікаційне та теоретичне спрямування. Також обов'язковим є проходження стажування, яке складається з трьох етапів. Після отримання атестату аудитора, протягом своєї діяльності працівники цієї професії зобов'язані проходити професійні навчання та вдосконалювати свої компетентності у відповідь на вимоги часу.

Розвиток аудиту відбувається на об'єктивні вимоги часу. Процес євроінтеграції створив ряд необхідностей для провадження АД, а саме вдосконалення законодавства, збільшення прозорості, вдосконалення навичок працівників, які реалізуються протягом останніх років.

## Висновки

Проаналізувавши сучасний стан та проблеми РАП в Україні сформовано ряд висновків.

1. Аудит є спеціальною перевіркою інформації отриманої з системи бухгалтерського обліку та має спеціальну мету, а саме отримання достовірної та підтвердженої інформації про фінансовий стан бізнес-структури. Ця інформація розміщується в фінансовій звітності та інших фінансових й нефінансових джерелах. Мета АД залежить від запитів користувачів інформації та передбачає отримання інформації про фінансовий стан, розробки рекомендацій для покращення роботи або отримання впевненості або інші професійні послуги.
2. Розвиток РАП сягає давніх часів, адже перші підтвердження прототипів АД датуються до нашої ери у Афінах та Китаї. Згодом АД зазнала значного розвитку на території Європи – розробка нормативних і регуляторних документів, професійні об'єднання. У світовій практиці аудит пройшов декілька етапів становлення та розвитку. У період античності аудит виник з метою розкриття шахрайства та контролю держави. Така мета була основною до початку ХХ століття, лише з розвитком системи обліку його функції почали значно розширюватися. Таким чином аудит розвивається разом з іншими складовими організацій господарської діяльності.
3. У вітчизняній практиці АД пройшла п'ять етапів. Перший етап характеризується зародженням АД у 1987-1989 роках ще до становлення незалежності. В цей період виникають перші ревізійні структури, які стануть основою для проведення перевірок. Згодом, зі здобуттям незалежності, РАП розвивався відповідно до вимог економіки та користувачів інформації. На сучасному етапі розвитку РАП, в результаті євроінтеграційних процесів, проходить реформування та стає наближеним до європейських норм.

4. Оскільки результати АД є об'єктом зацікавлення ряду користувачів та від інформації отриманої в результаті перевірки залежить ряд економічних та соціальних рішень. Тому АД підлягає чіткій регламентації на основі законів, постанов, інструкцій, наказів і рішень. Також за РАП та його регулюванням здійснюється нагляд та регулювання зі сторони ОСН за АД шляхом проведення систематичних контрольних дій.
5. Задля визначення сучасного стану РАП, його проблемних напрямів та перспектив розвитку й вдосконалення застосовують ряд спеціальних принципів оцінки: науковість, безперервність, цілеспрямованість, доречність, стандартизація, комплексність, об'єктивність, множинний вибір. Використання наведених принципів при оцінці ефективності РАП сприяє створенню єдиних вимог до методичного забезпечення та процедур оцінки РАП.
6. Дослідження РАП протягом 2010-2023 років показала низхідну тенденцію у кількості суб'єктів АД та аудиторів. На РАП кількість суб'єктів АД зменшилась втричі., а аудиторів лише на 12 %. На РАП спостерігається значне розгалуження кількості суб'єктів АД за географічним розташуванням. Найбільша їх кількість концентрується в місті Київ та великих містах України, адже кількість аудиторів регулюється запитами ринку. Серед усіх суб'єктів АД, які представлені на РАП лише 25 %, тобто 206 одиниць мають право здійснювати обов'язковий аудит щодо фінансової звітності. А для підприємств з суспільним інтересом цей показник є ще меншим – 9,44 % (78 суб'єктів).
7. Основним показником ефективності РАП є наявність кваліфікованих кадрів здатних забезпечувати потреби ринку та створювати високоякісний інформаційний продукт. З метою створення такого середовища проводиться атестація аудиторів, яка полягає в складному багаторівневому процесі. Євроінтеграційні

процеси в нашій державі та імплементація світових законодавчих норм створила ряд вимог до претендентів, а саме наявність вищої освіти, рівень практичної підготовки та наявність високого рівня теоретичних знань. Проходження цих етапів гарантує отримання висококваліфікованих аудиторів здатних забезпечувати РАП надійними та достовірними інформаційними ресурсами.

8. РАП в Україні протягом останніх років зазнає значних змін та стає наближеним до європейських норм. Наслідки пандемії та воєнних дій вплинули на економічне становище держави загалом та діяльність бізнес-структур. Тому зростає попит на отримання достовірної інформації від незалежних і компетентних джерел про бізнес-структури. Отже, аудиторська діяльність є високоінтелектуальним видом професійної діяльності, який вимагає від фахівців наявності високого рівня професійних знань і вмінь, а також здатності аудиторів застосовувати своє професійне судження в умовах постійної зміни законодавчих вимог, що стосуються діяльності суб'єктів господарювання, які підлягають аудиту. Тому поліпшення вимог щодо постійного професійного навчання аудиторів є важливим завданням, яке виникає внаслідок особливостей професії аудитора та процесу реформування РАП.