

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

БЕЛЬЗЕЦЬКА МАРТА ВІКТОРІВНА
ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА
АУДИТУ В УКРАЇНІ

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма «Аудит та державний фінансовий контроль»

кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала студентка
групи ОАДФКм-21

Марта БЕЛЬЗЕЦЬКА

Науковий керівник:
д.е.н., професор

Михайло ЛУЧКО

ВСТУП.....	4
------------	---

**РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ РЕГУЛЮВАННЯ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ Помилка! Закладку не
визначено.**

1.1. Поняття та сутність бухгалтерського обліку, аудиту та їх правового
регулювання..... **Помилка! Закладку не визначено.**

1.2. Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та
аудиту в Україні..... 16

**РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ВЕДЕННЯ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 23**

2.1. Правовий статус суб'єктів бухгалтерського обліку та їх відповідальність . 23

2.2. Законодавче забезпечення фінансової звітності та її оприлюднення 32

2.3. Правові аспекти застосування НС(П)БО та МСФЗ 40

**РОЗДІЛ 3. ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
..... 47**

3.1. Правовий статус суб'єктів аудиторської діяльності 47

3.2. Регулювання обов'язкового та ініціативного аудиту фінансової звітності 51

ВИСНОВКИ..... 56

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 59

ДОДАТКИ..... 63

Список скорочень у роботі

Скорочення	Розшифрування
АПУ	Аудиторська Палата України
БКУ	Бюджетний кодекс України
ВРУ	Верховна Рада України
ДПС	Державна податкова служба України
ЄС	Європейський Союз
Закон про аудит	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»
Закон про бухоблік	Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"
ІЗЯА	Інспекція із забезпечення якості аудиту
КП	Кодекс про працю
КПСІ	Компанії публічного суспільного інтересу
КЕП	Кваліфікований електронний підпис
ККУ	Кримінальний кодекс України
КМСБО	Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
КУПАП	Кодекс України про адміністративні правопорушення
МСА	Міжнародні стандарти аудиту
МСА	Міжнародні стандарти аудиту
МСФЗ	Міжнародні стандарти фінансової звітності
МФБ	Міжнародної федерації бухгалтерів
МФУ	Міністерство фінансів України
МОКЦП	Міжнародна організація комісій з цінних паперів
НБУ	Національний банк України
НКЦПФР	Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку
ОСНАД	Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю
ПКМУ	Постанова Кабінету Міністрів України
ПКУ	Податковий кодекс України
ПРБО	План рахунків бухгалтерського обліку
РМСБО	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
РНзАД	Рада нагляду за аудиторською діяльністю
ЦКУ	Цивільний кодекс України
IASB	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (латинський алфавіт, винесено в кінець)
IFAC	Міжнародна федерація бухгалтерів (латинський алфавіт, винесено в кінець)

ВСТУП

Актуальність теми. Актуальність теми магістерської роботи "Правове регулювання бухгалтерського обліку й аудиту в Україні" зумовлена низкою важливих чинників, пов'язаних із сучасними економічними реаліями та потребами держави. Україна взяла курс на європейську інтеграцію, що вимагає наближення національного законодавства про бухгалтерський облік й аудит до стандартів і директив ЄС, зокрема МСФЗ та МСА. Це створює постійну потребу в науковому осмисленні змін та оцінці їхньої ефективності. Для залучення іноземних інвестицій та інтеграції у світову економіку критично важливо, щоб фінансова звітність українських підприємств була зрозумілою та прозорою для міжнародних партнерів.

Триває реформування сфери аудиторської діяльності, зокрема створення нового органу державного нагляду - ОСНАД, що має на меті підвищення якості аудиту, довіри до фінансової звітності та запобігання фінансовим зловживанням. Постійне внесення змін до законодавства про облік та аудит та підзаконних актів свідчить про незавершеність та динамічність правового регулювання, що потребує систематизації та аналізу.

Правове регулювання обліку та аудиту є фундаментом для забезпечення прозорості діяльності суб'єктів господарювання, особливо державних підприємств та компаній, що становлять суспільний інтерес. Якісний аудит є ключовим інструментом для підтвердження достовірності фінансової звітності, що критично важливо для прийняття рішень інвесторами, кредиторами, державними органами та суспільством загалом. Ефективна система правового регулювання забезпечує захист прав інвесторів та інших стейкхолдерів, мінімізуючи ризики, пов'язані з недостовірною інформацією.

Належний облік та незалежний аудит є основою для прийняття обґрунтованих макроекономічних рішень державою та сприяють стабільності фінансової системи країни. Таким чином, дослідження правового регулювання бухгалтерського обліку й аудиту є своєчасним і має вагоме практичне значення

для вдосконалення економіко-правової бази України в контексті її європейського вибору та зміцнення економічної безпеки.

Мета кваліфікаційної роботи. Мета магістерської роботи полягає у комплексному науково-теоретичному дослідженні чинного законодавства, що регулює бухгалтерський облік та аудит в Україні, виявленні його проблем та розробці науково обґрунтованих пропозицій щодо його вдосконалення в умовах європейської інтеграції та розвитку ринкової економіки.

Для досягнення зазначеної мети необхідно вирішити такі ключові завдання:

1. Проаналізувати теоретичні засади та еволюцію правового регулювання бухгалтерського обліку й аудиту в Україні та світі.
2. Дослідити сучасний стан нормативно-правової бази, що регулює бухгалтерський облік та фінансову звітність.
3. Оцінити правове регулювання аудиторської діяльності системи державного нагляду та застосування МСА.
4. Виявити основні проблеми та колізії у чинному законодавстві щодо обліку та аудиту, включаючи питання обов'язкового аудиту, професійної етики та відповідальності.
5. Розробити та обґрунтувати конкретні пропозиції та рекомендації, спрямовані на гармонізацію національного законодавства з правом ЄС (директиви ЄС) та підвищення ефективності правового регулювання цих сфер.
6. Визначити правові механізми забезпечення достовірності та прозорості фінансової звітності в Україні.

Об'єктом дослідження. Об'єктом дослідження магістерської роботи є система суспільних відносин, що виникають у процесі правового регулювання та реалізації бухгалтерського обліку й аудиторської діяльності в Україні. Це охоплює відносини між державою (законодавчими та регулюючими органами) та суб'єктами господарювання, (підприємствами, установами), відносини між суб'єктами аудиторської діяльності та їхніми клієнтами, відносини, пов'язані із забезпеченням публічного нагляду за якістю аудиту та достовірністю фінансової звітності.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

1.1. Поняття та сутність бухгалтерського обліку, аудиту та їх правового регулювання

Прийнято вважати, що бухгалтерський облік є фундаментальним інститутом фінансово-господарської діяльності, що має чітке правове закріплення в Україні. Відповідно до статті 1 Закон про бухоблік, бухгалтерський облік - це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [2]. Це визначення підкреслює процесуальний характер обліку (облік - це безперервний, систематизований процес) інформаційну функцію (головна мета - формування та передача інформації) та цільове призначення - інформація використовується для прийняття управлінських та інвестиційних рішень.

На думку багатьох вчених, з економічної точки зору, бухгалтерський облік є інформаційною системою моніторингу, що відображає фінансовий стан (активи, зобов'язання, капітал) та фінансові результати (доходи, витрати, прибутки/збитки) господарюючого суб'єкта. Правова природа бухгалтерського обліку в контексті публічного та приватного права подано нами в таблиці 1.

Таблиця 1

Правова природа бухгалтерського обліку у контексті публічного та приватного права

Критерій	Публічно-правовий аспект	Приватно - правовий аспект
Мета	Забезпечення фінансової стабільності, запобігання шахрайству). Забезпечення фінансової стабільності, запобігання шахрайству).	Забезпечення інформацією власників, менеджменту та кредиторів для прийняття рішень, пов'язаних із прибутковістю та ефективністю діяльності.
Обов'язковість	Обов'язковість ведення обліку та подання звітності до державних органів (ДПС, органи статистики).	Дискреційність у виборі облікової політики та внутрішніх стандартів, що не суперечать закону.
Нормування	Регулювання методології обліку (національні стандарти, план рахунків, форми	Внутрішні документи підприємства (наказ про облікову політику,

	фінансової звітності), встановлене державою.	положення, інструкції), які є локальними нормативними актами.
Відповідальність	Адміністративна, кримінальна, фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства та порядку подання звітності.	Цивільно-правова відповідальність перед акціонерами/інвесторами за надання недостовірної інформації.
Висновок	Бухгалтерський облік є публічно-правовим обов'язком суб'єкта господарювання перед державою та суспільством.	Бухгалтерський облік є приватноправовим інструментом управління майном та бізнес-процесами, що належить власнику.

Згідно з поглядами багатьох науковців, у правовій доктрині України існують два основні підходи до сутності бухгалтерського обліку:

1. Обліково-правовий підхід - розглядає бухгалтерський облік як обов'язкову систему відображення та контролю, що виконує публічну функцію. Облік є не лише економічним, але й доказовим інструментом (первинні документи як докази у суді, фіскальні перевірки).

2. Фінансово-правовий підхід - вважає облік складовою фінансової діяльності, підпорядкованою фіскальним інтересам держави. Правове регулювання обліку є підгалуззю фінансового права, оскільки забезпечує базу для оподаткування та державного фінансового контролю.

Разом з тим, варто провести розмежування бухгалтерського обліку в публічному та приватному праві. Бухгалтерський облік за своєю природою належить до комплексних інститутів на перетині приватного та публічного права. Він є центральним елементом фінансової інфраструктури, що виступає одночасно як економічна категорія, інформаційна система і об'єкт правового регулювання. Він базується на своїй обліковій політиці і результатом його завершеності є фінансова та податкова звітність підприємства (таблиця 2).

Таблиця 2

Розмежування обліку в приватному та публічному праві

Аспект	Облікова політика	Фінансова звітність, податкова звітність
Приватне право	Дискреція (вибір методів у межах закону)	Захист інтересів власників (достовірність інформації про прибуток)

**Публічне
право**

Обов'язок (документальне
оформлення)

Захист суспільного інтересу (аудит КПСІ,
фіскальний контроль)

Прийнято вважати, що законодавче визначення та його еволюція бухгалтерського обліку пройшли ряд етапів. На початку 1990-х років в Україні відбулися суттєві зміни в економічному та правовому забезпеченні підприємницької діяльності, що супроводжувалося реформуванням відносин власності та переходом до ринкової економіки. У цей період держава вперше самостійно розпочала формування цілісної національної системи бухгалтерського обліку. На рисунку 1 ми показали структуру нормативно-правової бази України.

Структура нормативно-правової бази України



Рисунок 1. Структура нормативно-правової бази України

Наявні погляди з цього питання дозволили прийти до висновку, що внаслідок таких перетворень бухгалтерський облік опинився на етапі глибокої

реорганізації та потребував методологічного вдосконалення відповідно до нових вимог ринкових відносин і сучасних потреб управління.

Початок тенденції або перший етап реформування бухгалтерського обліку базувався на використанні традиційних методів, які включали подвійний запис, документування господарських операцій, принцип безперервності, балансування, ведення рахунків та інвентаризацію.

Формування нової системи обліку було нерозривно пов'язане з упорядкуванням її принципів, методів і функцій. У радянський період регулювання бухгалтерського й статистичного обліку здійснювалося через затвердження державними органами жорстких правил, положень та інструкцій щодо обліку і звітності.

Як свідчать дослідження, на сучасній стадії доцільним вважається збереження за державними структурами функції регулювання бухгалтерського обліку, однак цей процес має відбуватися із залученням професійних об'єднань бухгалтерів і аудиторів.

Відповідно, за умов «м'якого» регулювання, коли дозволяється застосування альтернативних методик ведення обліку, підприємства отримують більшу самостійність у формуванні власної облікової політики, використанні нових форм обліку, способів списання вартості активів і визначення фінансових результатів діяльності.

Необхідність реформування бухгалтерського обліку в Україні обговорювалася від моменту здобуття незалежності, однак реальні кроки у цьому напрямі були здійснені після ухвалення ПКМУ від 20 жовтня 1998 р. № 1706 «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» [4]. Цей документ започаткував практичну реалізацію реформи та передбачив її фінансування у 1999–2001 роках.

Уже вказувалося, що програма реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів стала складовою частиною комплексу заходів, спрямованих на розвиток ринкових економічних відносин. Головною метою трансформації національної системи обліку було приведення її у

відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів фінансової звітності.

У зв'язку із викладеним вище, прийняття 16 липня 1999 року Закону про бух облік стало важливою віхою економічного розвитку держави. Закон визначив бухгалтерський облік як основне джерело інформації про результати діяльності підприємства, необхідне для власників та потенційних інвесторів. Відповідно до нього, бухгалтерський облік є одним із обов'язкових видів обліку, на основі якого формується податкова, фінансова, статистична та також й інша звітність.

Відповідальність за організацію та методику бухгалтерського обліку покладається на власника підприємства або уповноважений ним виконавчий орган. Закон також зберіг вимогу щодо проведення щорічної інвентаризації активів і зобов'язань.

Документ закріпив десять основних принципів бухгалтерського обліку, серед яких три - нові для української практики: принцип обачності, принцип переваги сутності над формою та принцип історичної собівартості. Принцип обачності означає обережність у визнанні доходів і витрат; принцип переваги сутності над формою передбачає відображення господарських операцій відповідно до їх економічного змісту, а не лише юридичної форми; принцип історичної собівартості визначає, що оцінка активів і витрат здійснюється на основі фактичних витрат на їх придбання або виробництво.

Ці принципи реалізуються через національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО). Основою стандартів, визначених Законом, є достовірне відображення фінансового стану підприємства та результатів його діяльності. Українські П(С)БО створені з урахуванням положень міжнародних стандартів, проте адаптовані до національного законодавства, економічних реалій та облікових традицій.

Розробка першої групи П(С)БО відбувалася паралельно з формуванням нового ПРБО. Хоча міжнародні стандарти не регламентують форму фінансової звітності, в Україні було прийнято рішення впроваджувати П(С)БО разом із визначенням єдиного формату фінансової звітності. Показники такої звітності

максимально узгоджені з вимогами міжнародних стандартів та структурою рахунків нового ПРБО .

Сучасна система бухгалтерського обліку в Україні має свої особливості порівняно з традиційною практикою організації обліку, що зумовлено впливом зовнішнього економічного середовища. Нині чітко простежується тенденція використання бухгалтерської інформації не лише для ретроспективного аналізу, а й для прогнозування майбутніх результатів діяльності.

Бухгалтерська інформація у сучасній економіці виконує не лише відображувальну, а й організаційну функцію, стаючи вагомим нематеріальним активом (наприклад, ноу-хау). Проте її цінність визначається тим, наскільки вона адаптована до потреб користувачів.

На сьогодні українська система бухгалтерського обліку значною мірою зорієнтована на вимоги податкового законодавства. Водночас вітчизняні та зарубіжні науковці продовжують активно працювати над удосконаленням теоретичних і методологічних основ бухгалтерського обліку. Еволюцію бухгалтерського обліку в Україні нами подано в таблиці 3.

Таблиця 3

Еволюцію бухгалтерського обліку в Україні

Етап еволюції	Нормативний акт	Визначення та ключовий акцент	Вплив на правове регулювання
I. Початковий (1999–2017)	ЗУ Про бухоблік (ред. 1999 р.)	Облік як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації.	Формування національної системи НП(С)БО; пріоритет національних стандартів.
II. Євроінтеграційний (2017 – дотепер)	ЗУ № 2164-VIII (зміни до ЗУ Про бухоблік); Імплементация Директиви ЄС 2013/34/ЄС.	Збережено процесуальний підхід, але додано вимогу про застосування МСФЗ для компаній, що становлять суспільний інтерес (КПСІ).	Двосегментна система регулювання (НП(С)БО та МСФЗ). Посилення вимог до публічної звітності.
Ключовий висновок:		Правове визначення еволюціонувало від національно-орієнтованого до дуалістичного, що відповідає міжнародним	

Беззаперечно, що сьогодні бухгалтерський облік в Україні розглядається не лише як інструмент фіксації господарських операцій, а як система формування інформаційної бази для прийняття управлінських рішень, інвестування та контролю.

Практично, аудит виник як інструмент незалежного підтвердження достовірності облікової інформації. Згідно зі статтею 1 Закону про аудит, аудит фінансової звітності – це незалежна перевірка бухгалтерської та фінансової звітності та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність вимогам законодавства, МСФЗ або НП(С)БО [1].

Аудит – це похідний від обліку інститут, який виконує функцію верифікації та є ключовим елементом системи корпоративного управління. Прийнято вважати, що ключовими ознаки аудиту є наступні:

1. Незалежність: аудитор не має майнової чи іншої заінтересованості у діяльності об'єкта перевірки.
2. Експертиза: професійна перевірка здійснюється за МСА.
3. Висновок (Думка): результатом є аудиторський звіт/висновок, що містить думку про достовірність звітності.

Науковий аналіз та правова доктрина аудиту характеризується такими теоріями:

1. Теорія агентування (Agent Theory) - аудит існує для вирішення проблеми асиметрії інформації між власниками (принципалами) та менеджерами (агентами). Правове регулювання має забезпечити незалежність аудитора, щоб він міг об'єктивно засвідчити добросовісність діяльності агентів.

2. Теорія суспільного інтересу (Public Interest Theory) - обґрунтовує необхідність жорсткого публічно-правового регулювання аудиту, особливо для КПСІ. Аудитор, хоча й є приватним суб'єктом, виконує квазіпублічну функцію – захист інтересів широкого кола користувачів (інвесторів, вкладників, держави).

В контексті приватного та публічного права аудиту має таку природу (дивись таблицю 4):

Таблиця 4

Правова природа аудиту (у контексті публічного та приватного права):

Критерій	Публічно-правовий аспект	Приватно - правовий аспект
Мета	Забезпечення публічного інтересу у функціонуванні ринків капіталу (обов'язковий аудит для компаній, що становлять суспільний інтерес). Державне та суспільне регулювання аудиторської діяльності (Орган суспільного нагляду).	Надання власникам, інвесторам та банкам гарантій достовірності інформації для укладення приватних угод (інвестицій, кредитування).
Обов'язковість	Обов'язковий аудит для певних категорій підприємств, встановлений законом (публічні акціонерні товариства, банки, страховики тощо).	Ініціативний аудит, що проводиться на підставі приватного договору за рішенням власника/менеджменту.
Регулювання	Правові норми, що встановлюють кваліфікаційні вимоги до аудиторів, порядок контролю якості, дисциплінарну відповідальність.	Договір аудиту (приватний договір про надання послуг), визначення обсягу, термінів та оплати між замовником і аудитором.
Висновок	Аудит є публічною функцією (інструментом контролю), делегованою державою приватним професіоналам.	Аудит є приватною послугою (контрактною діяльністю), що регулюється нормами цивільного права.

Аудит є прикладом делегування публічної функції приватним суб'єктам. Еволюція законодавства про аудит є найбільш драматичною, демонструючи перехід від слабо регульованого внутрішнього ринку до моделі, гармонізованої з ЄС. Формування системи незалежного аудиту в Україні стало результатом спільних зусиль професійної спільноти, спрямованих на реформування національної економіки, розвиток приватного сектору та становлення громадянського суспільства. У період незалежності була створена національна модель аудиту, яка відіграє важливу роль у забезпеченні прозорості економічних

процесів, підвищенні довіри до фінансової звітності та сприяє демократизації суспільного життя.

Протягом цього часу аудит пройшов шлях від маловідомого поняття до ключового елемента сучасних економічних відносин.

Відповідно до положень ОСНАД при МФУ щороку отримує звіти від аудиторських фірм та аудиторів, внесених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, аналізує їх діяльність і подає до КМУ узагальнену інформацію про стан аудиторської практики в державі. Етапи еволюції аудиту наведено нами у таблиці 5.

Таблиця 5

Етапи еволюції аудиторської діяльності в Україні

Етап еволюції	Нормативний акт	Визначення та ключовий акцент	Вплив на правове регулювання
I. Становлення (1993–2018)	ЗУ про аудит(1993 р., ред. 2006 р.)	Аудит як незалежна перевірка бухгалтерської звітності, має переважно договірний характер.	Самоврядування АПУ. Слабка інтеграція МСА.
II. Реформа (2018 – дотепер)	ЗУ про аудит (2018 р.)	Аудит як незалежна експертиза фінансової звітності підприємства з метою висловлення думки про її відповідність МСФЗ/НП(С)БО.	Створення ОСНАД) Обов’язковість застосування МСА. Розмежування аудиту КПСІ та інших.
Ключовий висновок:		Визначення аудиту трансформувалося від простої перевірки до інструменту суспільної довіри та фінансової транспарентності.	

Загальновідомо, що правове регулювання в Україні бухгалтерського обліку й аудиту є складним, багатоаспектним явищем, яке в юридичній науці розглядається з різних позицій. При цьому виділяють ряд підходів, котрі ми піддамо аналізу

1. Нормативно-позитивістський підхід. Цей підхід, домінуючий у практиці, розглядає правове регулювання як систему обов'язкових, формально визначених правил поведінки, що встановлені або санкціоновані державою та забезпечені її примусовою силою. Він характеризується наступними ключовими ознаками:

- ⇒ Сутність: Зосередження на аналізі джерел права: Закони, підзаконні акти (постанови КМУ, стандарти МФУ), МСФЗ/МСА як інтегровані норми.
- ⇒ Облік: Регулювання - це деталізація процедур ведення обліку, документування, інвентаризації та складання звітності.
- ⇒ Аудит: Регулювання - це встановлення кваліфікаційних вимог до аудиторів, порядку ліцензування/реєстрації, стандартів якості та відповідальності.

2. Функціональний (системно-структурний) підхід

Цей підхід розглядає правове регулювання не лише як сукупність норм, а як механізм, що забезпечує виконання певних функцій у суспільстві. Його характеристиками є:

- ⇒ Регулююча функція - забезпечення єдиного методологічного простору для всіх суб'єктів.
- ⇒ Контрольна функція - створення правових засад для внутрішнього та зовнішнього контролю (аудиту, державного фінансового контролю).
- ⇒ Захисна функція - встановлення відповідальності за правопорушення у сфері обліку та аудиту.
- ⇒ Інформаційна функція - забезпечення достовірності фінансової інформації як основи для функціонування ринків.

3. Міжнародно-правовий (інтеграційний) підхід

У контексті євроінтеграції України цей підхід набуває особливого значення. Він розглядає правове регулювання як процес гармонізації та імплементації міжнародних (МСФЗ, МСА) та європейських правових актів (Директиви ЄС).

- ⇒ Облік - правове регулювання зводиться до виконання вимог Директиви 2013/34/ЄС (щодо річної фінансової звітності).

⇒ Аудит - регулювання базується на Директиві 2006/43/ЄС та Регламенті ЄС № 537/2014, що встановлюють правила для обов'язкового аудиту та суспільного нагляду.

4. Дискреційний підхід (теорія професійного судження)

Сучасне правове регулювання визнає, що не всі аспекти обліку можуть бути чітко нормовані (особливо в умовах МСФЗ). Головними моментами дискреційного підходу є:

- ⇒ Сутність - правове регулювання має створити рамки, в яких бухгалтер/аудитор може застосовувати професійне судження (дискрецію) для відображення економічної сутності операцій.
- ⇒ Правові рамки - Закон та стандарти надають право вибору між методами (наприклад, метод нарахування амортизації), а правове регулювання контролює обґрунтованість цього вибору.

Бухгалтерський облік, аудит та фінансова звітність – це три нерозривно пов'язані елементи єдиної системи фінансової інформації.

Фінансова звітність (згідно з МСФЗ та НП(С)БО) є кінцевим продуктом бухгалтерського обліку. Вона є систематизованою інформацією про фінансове становище (баланс), фінансові результати (звіт про прибутки та збитки) та рух коштів, насамперед грошових, підприємства.

1.2. Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та аудиту в Україні

Правове регулювання в Україні бухгалтерського обліку й аудиту формує окремий комплексний правовий інститут, який займає важливе місце на перетині кількох галузей права. Воно демонструє класичний приклад делегованого нормотворчості, коли ВРУ (законодавець) встановлює загальні рамки, а КМУ та МФУ деталізують їх у підзаконних актах. Згідно зі статтею 12¹ ЗУ про бухоблік, застосування МСФЗ є обов'язковим для підприємств, що становлять суспільний інтерес, та ряду інших категорій.

Спеціальне законодавство у сфері обліку та аудиту, насамперед ЗУ про бухоблік та далі – ЗУ про аудит, має комплексний міжгалузевий характер, демонструючи тісний зв'язок із (дивись таблицю 6):

Комплексний міжгалузевий характер законодавства

Галузь права	Зв'язок та правове значення	Ключові норми-зв'язки
Господарське право	Облік і аудит є інструментами забезпечення господарської діяльності, їхнє регулювання впливає на функціонування суб'єктів господарювання.	ЗУ про бухоблік (організація обліку).
Фінансове право	Облікові дані є базою для визначення податкових зобов'язань, фіскального контролю та формування державного бюджету.	ПКУ, БКУ (державний фінансовий контроль).
Адміністративне право	Регулювання діяльності державних органів (МФУ, ОСНАД), встановлення адміністративної відповідальності за порушення.	КУПАП, положення про державні органи.
Цивільне право	Аудит ґрунтується на договірних відносинах (договір аудиту); звітність є підставою для цивільно-правових угод (кредит, інвестиції).	ЦКУ (договірні зобов'язання).

Юридична природа та значення ЗУ про бухоблік і ЗУ про аудит характеризується тим, що ці закони є спеціальними кодифікуючими актами, що мають найвищу юридичну силу після Конституції та кодифікованих законів у відповідній сфері.

Так, ЗУ про бухоблік встановлює імперативні вимоги до організації обліку, зобов'язує застосовувати певні принципи та стандарти, а також визначає категорії підприємств (за розміром, публічним інтересом), що є критичним для подальшого правозастосування. Його норми є основоположними для формування податкової бази.

Також ЗУ про аудит визначає публічні вимоги до професії (кваліфікація, етика), створює систему публічного нагляду (ОСНАД), легалізує МСА як норми прямої дії та встановлює правила, що гарантують незалежність аудитора (ротація, обмеження послуг).

Слід звернути увагу на сучасне правове регулювання в Україні неможливе без визнання МСФЗ та МСА як джерел права.

В Україні МСФЗ мають статус делегованих норм права, оскільки їх застосування для певних категорій підприємств (КПСІ, публічні АТ, банки, страховики) є обов'язковим відповідно до ЗУ про бухоблік.

- ⇒ Правова природа - МСФЗ видаються IASB – приватною, але міжнародно визнаною організацією. Вони є квазізаконодавчими актами, які набувають юридичної сили в Україні лише після офіційного перекладу, затвердження та оприлюднення МФУ.
- ⇒ Особливості імплементації:
 - Принцип економічної сутності над формою: МСФЗ вимагають, щоб облік відображав економічну сутність операції, навіть якщо її юридична форма відрізняється. Це вимагає від бухгалтера та юриста застосування професійного судження та тлумачення правових норм з огляду на економічні реалії.
 - Вплив на договірне право: Угоди, що стосуються фінансових інструментів, оренди та визнання доходів, повинні бути проаналізовані через призму МСФЗ.

МСА видані IFAC, є імперативними нормами для аудиторської діяльності в Україні згідно із ЗУ про аудит. Вони не просто методичні рекомендації, а глобальні квазізаконодавчі акти, що визначають єдині професійні вимоги до якості, планування та виконання аудиту. В українській правовій системі їхнє значення є багатограним і критично важливим для забезпечення публічного інтересу.

Еволюція правового статусу МСА в Україні є прямим наслідком євроінтеграційних зобов'язань. До 2018 року МСА застосовувалися аудиторами переважно на добровільній основі або з урахуванням національних особливостей. Їхня юридична сила була обмеженою, що дозволяло контролю якості бути менш жорстким. Після 2018 року згідно зі статтею 6 ЗУ про аудит, МСА є обов'язковими для застосування всіма суб'єктами аудиторської діяльності

при проведенні аудиту фінансової звітності. Ця норма надає МСА статус імперативного джерела права, яке:

- ⇒ Делеговане - законодавець делегував повноваження щодо встановлення професійних норм IFAC, стандарти якої набувають чинності в Україні після офіційного затвердження та оприлюднення ОСНАД.
- ⇒ Забезпечене примусом - недотримання МСА тягне за собою юридичну відповідальність, встановлену ЗУ про аудит, що контролюється ОСНАД.

Фундаментальне значення МСА лежить у сфері публічного права та забезпечення фінансової стабільності. Це в першу чергу:

Якість аудиту - встановлення мінімальних вимог до планування, збору доказів та звітування (МСА 200, МСА 500). МСА вимагають достатніх і належних аудиторських доказів, що є юридичною вимогою для обґрунтування висновку.

Незалежність - регулювання етичних принципів (Кодекс етики IFAC) та вимог до незалежності (МСА 200). МСА є юридичною основою для вимоги ротації аудиторів та заборони на надання супутніх послуг, що створюють конфлікт інтересів.

Прозорість ринків - уніфікація процедур та формату аудиторського висновку. Аудиторський висновок, складений за МСА, гарантує інвесторам та кредиторам, що вони отримали інформацію, порівнянну з міжнародними ринками.

Юридичний захист - визначення відповідальності аудитора за недбалість.

Якщо аудит не виявив суттєвих викривлень, але був проведений без дотримання МСА, це є доказом невиконання професійних зобов'язань, що тягне за собою майнову відповідальність. Вони мають наступне значення

- ⇒ Юридичне значення - висновок аудитора є законним і має юридичну силу лише у тому випадку, якщо аудит проведено відповідно до МСА. Таким чином, МСА визначають не лише методику, а й правомірність аудиторської діяльності.

- ⇒ Правові наслідки порушення МСА - порушення МСА є підставою для:
- Застосування дисциплінарних стягнень до аудитора/фірми (ОСНАД).
 - Визнання аудиторського висновку недійсним.
 - Притягнення до цивільно-правової відповідальності за заподіяну шкоду користувачам звітності.

Механізм правової імплементації МСФЗ характеризується такими послідовними етапами :

1. Правова підстава - закон імперативно зобов'язує застосовувати МСФЗ.
2. Делегування - МФУ уповноважене забезпечувати офіційне оприлюднення МСФЗ в Україні (частина 3 ст. 12¹).
3. Процедура (легалізація):
 - переклад та експертиза: МФУ забезпечує переклад МСФЗ на українську мову.
 - затвердження: МСФЗ вводяться в дію на території України наказом МФУ. Наприклад, Наказ МФУ від 29.09.2017 № 839 «Про затвердження Міжнародних стандартів фінансової звітності» став ключовим актом легалізації [3].
4. Юридичний результат - з моменту затвердження наказом МФУ МСФЗ набувають статусу обов'язкового джерела правового регулювання для визначеного законом кола суб'єктів, витісняючи або доповнюючи національні стандарти. Правовий статус міжнародних стандартів аудиту подано нами у таблиці 7:

Таблиця 7

Правовий статус міжнародних стандартів в Україні

Стандарт	Регуляторний орган, що затверджує	Характер застосування	Вплив на систему права
----------	-----------------------------------	-----------------------	------------------------

МСФЗ	Міністерство фінансів України (Мінфін)	Обов'язковий для КПСІ; добровільний/НП(С)БО для інших.	Вимагає тлумачення правових норм з огляду на економічну сутність.
МСА	Орган суспільного нагляду (ОСНАД)	Імперативний для всіх видів аудиту.	Визначає правомірність аудиторської експертизи та є критерієм контролю якості.

Роль органів державної влади у нормотворчості значно зростає. Державне регулювання забезпечується через багатокomпонентну систему органів, кожен з яких виконує специфічні нормотворчі та контрольні функції. МФУ - центральний орган регулювання обліку. Воно є центральним органом влади, що забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері бухгалтерського обліку, завданням якого в галузі бухгалтерського обліку й аудиту є:

⇒ Нормотворча функція:

- Затвердження та оприлюднення МСФЗ (після їх перекладу та експертизи).
- Розробка та затвердження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО).
- Затвердження Плану рахунків, типових форм фінансової звітності та методичних рекомендацій.

⇒ Правове значення - акти МФУ є підзаконними нормативно-правовими актами, обов'язковими для виконання всіма суб'єктами, що використовують відповідні стандарти.

НКЦПФР займає важливу роль у контролі за роботою аудиторів. НКЦПФР є регулятором фондового ринку, де достовірність фінансової звітності має критичне значення для інвесторів.

⇒ Нормотворча функція - встановлення додаткових (порівняно із ЗУ про бухоблік) вимог до публічної фінансової звітності емітентів цінних паперів.

- ⇒ Правове значення - комісія встановлює вимоги до прозорості та розкриття інформації, які стосуються фінансової звітності (наприклад, вимоги до проміжних звітів), чим посилює публічно-правовий аспект обліку.

На сьогодні ОСНАД є головним органом, що здійснює державний контроль за аудиторською діяльністю. ОСНАД - ключовий орган, створений реформою 2018 року для забезпечення публічного нагляду за аудитом, особливо підприємств суспільного інтересу. Його значення полягає у наступному:

- ⇒ Нормотворча функція:

- Здійснення контролю якості усіх аудиторських послуг (планові та позапланові інспектування).
- Ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.
- Затвердження та моніторинг виконання вимог незалежності, етики та професійної компетентності аудиторів.

- ⇒ Правове значення - ОСНАД забезпечує примусовий механізм виконання МСА та норм професійної етики, виступаючи органом квазісудового розгляду (дисциплінарна комісія). Його рішення про накладення стягнень чи виключення з Реєстру є адміністративними актами.

РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Правовий статус суб'єктів бухгалтерського обліку та їх відповідальність

Правове регулювання в Україні бухгалтерського обліку й аудиту в Україні чітко диференціює вимоги до суб'єктів господарювання залежно від їхніх масштабів діяльності. Ця класифікація, імplementована з Директиви ЄС 2013/34/ЄС, закріплена у статті 2 ЗУ про бухоблік.

Класифікація ґрунтується на принципі пропорційності (соціальної справедливості). Обґрунтування полягає в тому, що мікро- та малі підприємства не мають ресурсів для застосування складних МСФЗ і не чинять суттєвого впливу на публічний фінансовий ринок. Отже, до них застосовуються мінімальні правові вимоги. А великі підприємства та підприємства суспільного інтересу несуть підвищену публічну відповідальність, оскільки їхня фінансова інформація впливає на велику кількість зовнішніх користувачів (інвестори, вкладники, держава). Саме тому правове регулювання встановлює для них найвищий рівень прозорості та контролю (обов'язковий аудит за МСФЗ під наглядом ОСНАД).

Юридичне визначення категорії підприємства є преюдиціальним фактом. Якщо суб'єкт господарювання неправильно визначив свою категорію, він порушує:

- ⇒ Вимоги обліку - може бути застосована неправильна форма звітності.
- ⇒ Вимоги аудиту - може бути ухилення від обов'язкового аудиту, що тягне за собою адміністративну відповідальність посадових осіб (КУПАП).

Таким чином, класифікація є не просто економічним інструментом, а правовим індикатором для визначення обсягу обов'язків суб'єкта господарювання перед державою та суспільством у сфері фінансової інформації.

Класифікація підприємств на мікро -, малі, середні та великі здійснюється на підставі відповідності щонайменше двом із трьох критеріїв (балансова вартість активів, чистий дохід, кількість працівників) за даними річної фінансової звітності попереднього року. Категорія змінюється лише якщо

підприємство відповідає критеріям іншої категорії протягом двох років поспіль. Цей статус безпосередньо впливає на обов'язковість застосування МСФЗ, форму подання податкової звітності (електронна для середніх та великих) та склад фінансової звітності.

Класифікація поділяє підприємства на чотири категорії: мікропідприємства, малі, середні та великі. Підприємство визначається як таке, що належить до відповідної категорії, якщо два з трьох наведених нижче критеріїв відповідають встановленим показникам протягом двох років поспіль (таблиця 8).

Таблиця 8

Критерії класифікації підприємств за ЗУ про бухоблік

Категорія підприємств	Балансова вартість активів (не більше)	Чистий дохід від реалізації (не більше)	Середня кількість працівників (не більше)
Мікропідприємства	до 350000 євро	до 700000 євро	до 10 осіб
Малі	до 4000000 євро	до 8000000 євро	до 50 осіб
Середні	до 20000000 євро	до 40000000 євро	до 250 осіб
Великі	понад 20000000 євро	понад 40000000 євро	понад 250 осіб

Для визначення відповідності підприємства встановленим критеріям, вираженим у євро, використовується офіційний середньорічний курс гривні до іноземних валют, який розраховується на основі курсів, затверджених НБУ щодо євро протягом відповідного року. При цьому передбачено два важливі положення:

1. Для новостворених підприємств оцінка відповідності критеріям здійснюється на дату формування річної фінансової звітності. Тобто у першому звітному періоді - який триває з дати державної реєстрації підприємства до 31 грудня того ж року - підприємство вперше визначає свою категорію (мікро-,

мале, середнє чи велике) за результатами фінансових показників власної діяльності.

2. У разі зміни показників підприємства протягом двох послідовних років, якщо воно не відповідає критеріям своєї поточної категорії, воно переходить до іншої - відповідної до нових показників. Таким чином, передбачено механізм автоматичного переходу між категоріями підприємств, який реалізується лише після підтвердження невідповідності або відповідності критеріям протягом двох звітних років поспіль.

Наприклад, якщо велике підприємство за підсумками одного року відповідає параметрам середнього, статус середнього воно отримає лише у наступному році, за умови що його показники знову відповідатимуть вимогам для середніх підприємств.

Категорія, до якої належить підприємство, безпосередньо впливає на норми, що регулюють його облікову діяльність та обсяг фінансової звітності. Підприємство змінює свою категорію лише за умови, що воно протягом двох років поспіль за показниками річної фінансової звітності не відповідає критеріям своєї поточної категорії, а відповідає критеріям іншої. Перехід до нової категорії відбувається на третій рік.

Приклад: Якщо середнє підприємство за підсумками 2025 року вперше відповідає критеріям великого, то протягом 2026 року воно все ще вважатиметься середнім. Лише якщо за підсумками 2026 року воно знову відповідатиме критеріям великого, його статус зміниться на «велике» починаючи з 2027 року.

Правові норми встановлюють диференційовані вимоги до обсягу та форми звітності. Мікро- та малі підприємства мають право складати спрощену фінансову звітність (форма № 1-м, № 2-м) та застосовувати відповідні, менш складні НП(С)БО. Середні та великі підприємства мають обов'язок складати повну фінансову звітність за формами, визначеними Мінфіном (Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал та Примітки).

Класифікація є ключовою для визначення обов'язковості застосування МСФЗ.

- ⇒ Мікро- та малі підприємства - застосовують НП(С)БО (загальні або спрощені).
- ⇒ Середні підприємства - можуть обирати між НП(С)БО та МСФЗ. Якщо обрано МСФЗ, це має бути закріплено в обліковій політиці.
- ⇒ Великі підприємства та КПСІ - імперативно зобов'язані застосовувати МСФЗ, що є прямим правовим наслідком їхнього розміру та впливу на економіку.

Найважливіші правові наслідки класифікації виявляються у сфері аудиту та публічного нагляду. ЗУ про аудит встановлює, що аудит є обов'язковим для:

1. Великих підприємств.
2. Середніх підприємств. (За винятком, якщо вони не належать до компаній, що становлять суспільний інтерес (КПСІ), і не є публічними АТ).
3. Компаній, що становлять суспільний інтерес (КПСІ), незалежно від їхньої категорії (банків, страховиків, публічних акціонерних товариств).
4. Мікро- та малі підприємства: Як правило, звільнені від обов'язкового аудиту, якщо інше не встановлено їхніми установчими документами або спеціальним законодавством (наприклад, для деяких фінансових установ).

При цьому контроль якості аудиту та ротація аудиторів мають значне значення. Для великих підприємств та КПСІ діють посилені вимоги:

- ⇒ Контроль якості: Аудиторські фірми, які перевіряють КПСІ, підлягають посиленому контролю якості з боку ОСНАД.
- ⇒ Ротація: Аудиторська фірма, яка надає послуги КПСІ, не може виконувати обов'язковий аудит довше 10 років поспіль (стаття 29 ЗУ про аудит). Це імперативна норма, спрямована на забезпечення незалежності аудитора та уникнення "зрощення" з клієнтом.

Науковий аналіз та юридичне обґрунтування диференціації на ряді принципів

А. Принцип пропорційності

Класифікація ґрунтується на принципі пропорційності (соціальної справедливості). Обґрунтування полягає в тому, що:

1. Мікро- та малі підприємства не мають ресурсів для застосування складних МСФЗ і не чинять суттєвого впливу на публічний фінансовий ринок. Отже, до них застосовуються мінімальні правові вимоги.
2. Великі підприємства та КПСІ несуть підвищену публічну відповідальність, оскільки їхня фінансова інформація впливає на велику кількість зовнішніх користувачів (інвестори, вкладники, держава). Саме тому правове регулювання встановлює для них найвищий рівень прозорості та контролю (обов'язковий аудит за МСФЗ під наглядом ОСНАД).

Б. Значення для правозастосування

Юридичне визначення категорії підприємства є преюдиціальним фактом. Якщо суб'єкт господарювання неправильно визначив свою категорію, він порушує:

- ⇒ Вимоги обліку: Може бути застосована неправильна форма звітності.
- ⇒ Вимоги аудиту: Може бути ухилення від обов'язкового аудиту, що тягне за собою адміністративну відповідальність посадових осіб (КУПАП).

Таким чином, класифікація є не просто економічним інструментом, а правовим індикатором для визначення обсягу обов'язків суб'єкта господарювання перед державою та суспільством у сфері фінансової інформації.

Правовий статус головного бухгалтера є статусом професіонала публічного обов'язку. Його повноваження та відповідальність мають забезпечити, що фінансова інформація підприємства буде не лише точною, але й законною, захищаючи таким чином інтереси власників, держави та суспільства. Питання правового статусу, повноважень та відповідальності головного бухгалтера є надзвичайно важливим у контексті правового регулювання обліку, оскільки ця посадова особа є ключовим суб'єктом, що забезпечує виконання норм бухгалтерського законодавства.

Головний бухгалтер (чи особа яка відповідальна за ведення бухгалтерського обліку) є центральною фігурою у системі бухгалтерського обліку підприємства, що виконує як економічні, так і чітко визначені законом юридичні функції. Правовий статус головного бухгалтера регулюється ЗУ про

бухоблік (стаття 8), а також внутрішніми документами підприємства (статутом, посадовою інструкцією).

Головний бухгалтер є посадовою особою підприємства, яка несе персональну відповідальність за організацію та ведення бухгалтерського обліку. Його статус характеризується:

1. Професійна компетентність - повинен мати повну вищу економічну освіту та стаж роботи (кваліфікаційні вимоги).
2. Залежність/Незалежність - перебуває у трудових відносинах (залежність від керівника), але має правовий обов'язок діяти відповідно до закону (незалежність у професійних судженнях).

Закон чітко покладає на головного бухгалтера наступні обов'язки:

1. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві.
2. Забезпечення дотримання єдиних методологічних та методичних засад бухгалтерського обліку (застосування НП(С)БО або МСФЗ).
3. Забезпечення контролю за відображенням усіх господарських операцій в облікових регістрах.
4. Складання та своєчасне подання фінансової звітності.
5. Візування документів - головний бухгалтер підписує фінансову звітність та бере участь у підписанні первинних документів.

Головний бухгалтер наділений низкою повноважень, необхідних для виконання покладених на нього обов'язків, які мають юридичну силу.

А. Право на вимогу

- Імперативне повноваження - головний бухгалтер має право вимагати від усіх підрозділів підприємства подання документів, необхідних для ведення обліку (первинних документів, договорів, наказів).
- Правова функція - забезпечення повноти та достовірності облікової інформації, що є основою його відповідальності.

Б. Право на непідписання та відмову

Найважливіше право, що забезпечує його професійну незалежність, закріплене у ЗУ про бухоблік. Головний бухгалтер має право не приймати до виконання документи щодо господарських операцій, які суперечать

законодавству. Він не несе відповідальності за наслідки виконання таких документів, якщо вони були підписані (санкціоновані) керівником після отримання письмового заперечення від головного бухгалтера. Це правовий механізм захисту головного бухгалтера від тиску керівництва щодо здійснення неправомірних операцій (наприклад, операцій, що мають ознаки фіктивності або приховування доходів).

Хоча облікова політика затверджується керівником, головний бухгалтер, як правило, наділений повноваженням з її розробки, що включає вибір дозволених законодавством методів оцінки та обліку.

Відповідальність головного бухгалтера є комплексною і може настати за різними галузями права, залежно від характеру правопорушення (таблиця 9).

Таблиця 9

Види відповідальності головного бухгалтера

Вид відповідальності	Підстави та нормативно-правові акти	Предмет порушення
Дисциплінарна	КП, внутрішні акти підприємства.	Неналежне виконання посадових обов'язків, порушення трудової дисципліни.
Адміністративна	КУпАП, ст. 164 ² (Порушення порядку ведення податкового обліку, подання фін. звітності).	Несвоєчасне подання звітності, грубе порушення правил ведення обліку, недостовірність даних.
Кримінальна	ККУ, наприклад: ст. 212 (Ухилення від сплати податків), ст. 366 (Службове підроблення), ст. 367 (Службова недбалість).	Вчинення дій або бездіяльності, що призвели до значної шкоди державі, або підробка документів з корисливих мотивів.
Майнова (Цивільно-правова)	ЦКУ	Відшкодування шкоди, завданої підприємству внаслідок недбалості або неправомірних дій у сфері обліку (зазвичай у регресному порядку).

Юридична доктрина підкреслює, що кримінальна відповідальність головного бухгалтера настає не просто за порушення обліку, а за порушення, що мали суспільно небезпечні наслідки (ухилення від податків у значних розмірах) або були пов'язані з підробленням документів (ст. 366 КК України).

Організація бухгалтерського обліку – це процес створення внутрішньої системи, що забезпечує виконання всіх правових вимог щодо збору, реєстрації

та узагальнення інформації. Це обов'язок, який покладається на власника або керівника підприємства, але реалізується головним бухгалтером (стаття 8 ЗУ про бухоблік). Також цей Закон (стаття 8) надає підприємству право обирати форму ведення обліку, що є елементом приватно - правової дискреції в рамках публічного обов'язку. Керівник підприємства може обрати одну з таких форм:

1. Введення до штату посади головного бухгалтера (найпоширеніша форма для середніх та великих підприємств).
2. Створення бухгалтерської служби (бухгалтерії), котру очолює головний бухгалтер.
3. Користування послугами спеціаліста-бухгалтера, зареєстрованого як ФОП, або аудиторської фірми (часто використовується малими та мікропідприємствами для оптимізації витрат).
4. Самостійне ведення обліку керівником (для мікропідприємств).

Облікова політика - це обов'язковий внутрішній правовий акт підприємства (наказ або розпорядження), який закріплює обрані форми та методи обліку. Облікова політика є юридичною базою для всіх подальших облікових записів. Вона забезпечує принцип послідовності (ст. 4 ЗУ про бухоблік), оскільки її зміна дозволяється лише у виняткових випадках, що гарантує порівнянність звітності.

Документування господарських операцій є правовим імператив. Бухгалтерський облік є документально обґрунтованим, і саме первинний документ є ключовим об'єктом правового регулювання.

Первинний документ - це письмовий (або електронний) документ, який фіксує факт здійснення господарської операції і є підставою для бухгалтерських записів. Правовий імператив (стаття 9 ЗУ про бухоблік) встановлює обов'язкові реквізити первинного документа: назва, дата, назва підприємства, зміст та обсяг операції, посади та підписи відповідальних осіб. Первинний документ має юридичне значення, оскільки є доказом у суді (у податкових, цивільних, господарських та кримінальних справах) на підтвердження факту здійснення господарської операції та її відповідності закону. Відсутність або неналежне оформлення первинного документа може призвести до визнання операції

недійсною або нереальною податковими органами. Законодавство визнає правову силу електронних первинних документів. Він має мати ту ж юридичну силу, що і паперовий, за умови, що він містить КЕП, який є правовим аналогом власноручного підпису. Звернемо свою увагу на те, що правові норми вимагають, щоб електронні документи зберігалися у форматі, що унеможливило їх несанкціоновану зміну (стаття 9 ЗУ про бухоблік).

Слід вказати, що інвентаризація – це обов'язкова процедура, що забезпечує правдивість та достовірність фінансової звітності шляхом звіряння фактичної наявності активів й зобов'язань з даними бухгалтерського обліку. Інвентаризація є імперативною перед складанням річної фінансової звітності, при зміні матеріально відповідальних осіб, при виявленні фактів крадіжок або пошкодження майна, а також у разі реорганізації чи ліквідації підприємства.

Інвентаризація має прямі юридичні наслідки:

1. Виявлення нестач/надлишків - результати інвентаризації (протоколи, акти) є юридичною підставою для:
 - списання активів (у разі нестачі).
 - притягнення до матеріальної відповідальності матеріально відповідальних осіб згідно КП.
 - відображення надлишків (що може вплинути на оподаткування).
2. Забезпечення достовірності - без належно проведеної інвентаризації річна фінансова звітність вважається складеною з порушенням законодавства, що може бути підставою для застосування адміністративної відповідальності до посадових осіб.

Організація обліку – це процес, де кожен етап, від вибору форми ведення до інвентаризації, суворо регламентується правом. Це не просто внутрішній процес, а юридично обов'язковий механізм формування інформації, яка слугує доказовою базою для відносин з державою (фіскальний контроль) та третіми особами (договірні відносини).

2.2. Законодавче забезпечення фінансової звітності та її оприлюднення

Правове регулювання складу, форми та термінів подання фінансової звітності забезпечує перетворення первинних облікових даних у правочинну інформацію, обов'язкову для використання державою та суб'єктами ринку. Жорстка регламентація термінів та обов'язковість оприлюднення відображає пріоритет публічного інтересу у сфері фінансової прозорості.

Питання звітності є важливим завершальним елементом правового регулювання бухгалтерського обліку, оскільки фінансова звітність є кінцевим продуктом облікового процесу. Фінансова звітність є обов'язковим елементом системи бухгалтерського обліку, що відображає фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Вимоги до її складання та подання чітко регламентовані законодавством, що забезпечує єдність та порівнянність інформації.

Склад фінансової звітності залежить від категорії підприємства. Великі та середні підприємства подають повний комплект звітності (Баланс, Звіт про фінрезультати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки). Мікро- та малі підприємства подають скорочену звітність (Баланс і Звіт про фінрезультати). Річна звітність подається до органів статистики не пізніше 28 лютого, а до податкових органів - разом із декларацією з податку на прибуток (протягом 60 днів після звітного року).

Склад фінансової звітності диференційований залежно від категорії підприємства та стандартів обліку (НП(С)БО чи МСФЗ), але його загальна структура визначена ЗУ про бух облік (стаття 11).

Для середніх, великих підприємств та КПСІ (застосовують МСФЗ або повні НП(С)БО) фінансова звітність включає:

1. Баланс (Звіт про фінансовий стан): Відображає активи, зобов'язання та власний капітал на певну дату.
2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід): Відображає доходи, витрати, прибутки/збитки за звітний період.
3. Звіт про рух грошових коштів.
4. Звіт про власний капітал.

5. Примітки до фінансової звітності: Деталізація облікової політики та пояснення статей звітів.

Малі та Мікропідприємства мають право подавати спрощену фінансову звітність, що зазвичай включає лише Баланс (форма 1-м або 1-мс) та Звіт про фінансові результати (форма 2-м або 2-мс).

Вимоги до форми та змісту звітних документів встановлюються МФУ, яке забезпечує їхню уніфікацію.

Для звітності характерною є правова уніфікація форми. Мінфін затверджує типові форми фінансової звітності наказами. Наприклад, Наказ Мінфіну № 419 «Про затвердження форм фінансової звітності» визначає обов'язкову структуру, коди та найменування статей. Використання затверджених форм є обов'язковим, що забезпечує порівнянність звітів між різними суб'єктами господарювання і спрощує фіскальний та статистичний контроль.

Законодавством встановлені вимоги до змісту (принцип правдивості) звітності. Зміст звітності регулюється принципами бухгалтерського обліку (стаття 4 ЗУ про бухоблік). Це повне висвітлення (вся суттєва інформація повинна бути відображена), правдивість та неупередженість (звітність має надавати користувачам повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансовий стан (мета обліку - стаття 3 ЗУ про бухоблік) [2].

Також законодавством встановлено правові вимоги до термінів та порядку подання. Терміни та адресати подання звітності мають імперативний характер, і їхнє порушення є підставою для адміністративної відповідальності (таблиця 10).

Таблиця 10

Терміни та адресати подання фінансової звітності

Вид звітності	Термін подання	Основні адресати подання	Правові наслідки порушення
---------------	----------------	--------------------------	----------------------------

Квартальна (Проміжна)	Не пізніше 25 числа місяця, наступного за звітним кварталом.	Органи статистики, податкові органи (у певних випадках).	Адміністративна відповідальність за КУпАП (штраф).
Річна	Не пізніше 28 лютого року, наступного за звітним.	Органи статистики, податкові органи, НКЦПФР (для публічних компаній).	Адміністративна відповідальність та можливі фінансові санкції.
Консолідована/МСФЗ	Згідно із ЗУ про бухоблік, пізніше (зазвичай до 30 квітня).	Публічна сфера (оприлюднення на веб-сайті), НКЦПФР, ОСНАД.	Фінансова відповідальність за неподання або неоприлюднення.

Отже, основним і визначальним критерієм віднесення суб'єктів господарювання до тих, що підлягають обов'язковому аудиту, є наявність обов'язку оприлюднювати або подавати фінансову (чи консолідовану фінансову) звітність користувачам разом з аудиторським висновком.

Підприємства, які не подали звітність у період дії воєнного стану, зобов'язані подати її протягом трьох місяців після його припинення чи скасування за весь період неподання (Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою КМУ № 419, п. 2) [5].

Для великих підприємств та КПСІ правове регулювання встановлює обов'язок публічного оприлюднення річної фінансової звітності, а також аудиторський висновок на власному веб-сайті або в іншому публічному джерелі (стаття 14 ЗУ про бухоблік). Це імперативна норма публічного права, спрямована на захист інтересів інвесторів. Неоприлюднення є серйозним порушенням, за яке передбачена значна фінансова відповідальність підприємства та його посадових осіб.

Фінансова звітність має бути підписана керівником підприємства та головним бухгалтером (або особою, відповідальною за ведення обліку). Підпис засвідчує

особисту відповідальність посадових осіб за достовірність та відповідність звітності законодавству, що є прямою підставою для притягнення їх до адміністративної чи кримінальної відповідальності у разі виявлення суттєвих викривлень.

Правове регулювання консолідованої звітності є відображенням пріоритету субстантивного економічного підходу (МСФЗ) над формально-юридичним підходом (окрема звітність). Цей інститут спрямований на забезпечення максимальної прозорості корпоративних груп, що є необхідною умовою для функціонування сучасного ринку капіталу.

Правове регулювання консолідованої та окремої фінансової звітності в Україні здійснюється на основі Закону про бухоблік. Він встановлює правові засади, а саме – основні принципи та вимоги до складання, а також визначає, хто зобов'язаний подавати таку звітність. Додатково застосовуються НП(С)БО та МСФЗ, які деталізують порядок складання різних видів звітності.

Консолідована фінансова звітність складається материнськими підприємствами для групи компаній та підпорядковується окремим, більш суворим вимогам, що деталізуються в МСФЗ та національному законодавстві. Консолідована звітність також включає консолідований звіт про управління.

Питання правового регулювання консолідованої та окремої фінансової звітності є центральним у контексті корпоративних груп і тісно пов'язане з імплементацією міжнародних стандартів (МСФЗ). В умовах існування корпоративних груп (холдингів), правове регулювання вимагає складання двох видів фінансової звітності: окремої (індивідуальної) для кожного юридичного суб'єкта та консолідованої для групи в цілому. Ця вимога прямо передбачена Законом про бух облік (стаття 12).

Окрема (індивідуальна) фінансова звітність – це звітність, складена кожним юридичним суб'єктом групи (як материнським, так і дочірніми) відповідно до його індивідуальної облікової політики та національних стандартів. Правова обов'язковість полягає в її імперативності: кожне підприємство, зареєстроване в Україні, зобов'язане складати та подавати окрему фінансову звітність, незалежно від його участі в групі. Її метою є забезпечення

потреб фінансових органів (ПРЕ), органів статистики та індивідуального управлінського контролю.

В Україні окрема звітність є основою для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток. Це підкреслює її найважливіше публічно-правове значення у сфері фінансового контролю.

Консолідована фінансова звітність - це звітність, що відображає фінансовий стан, результати діяльності а також рух грошових коштів групи підприємств як єдиного економічного суб'єкта, що складається шляхом об'єднання фінансової звітності материнського та дочірніх підприємств.

Правова вимога визначається статтею 12 ЗУ про бухоблік. Материнські підприємства, які володіють контролем над дочірніми підприємствами, зобов'язані складати й подавати консолідовану фінансову звітність. Правове визначення контролю: - критерії визначення "контролю" (більшість голосів у вищому органі, право призначати більшість членів керівного органу) є юридично значущими і базуються на нормах МСФЗ.

Згідно з ЗУ про бухоблік, консолідована фінансова звітність складається виключно за МСФЗ. Це правова норма прямої дії, що зобов'язує материнське підприємство застосовувати МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність". Це забезпечує надання користувачам інформації, що ґрунтується на принципі економічної сутності, а не лише на юридичній формі окремих підприємств.

Процес консолідації вимагає виключення внутрішньогрупових операцій (борги, розрахунки, прибутки/збитки від внутрішніх продажів). Правове регулювання вимагає цих коригувань, щоб уникнути подвійного рахунку і забезпечити відображення реальних результатів діяльності групи перед зовнішніми користувачами(таблиця 11).

Таблиця 11

Ключові правові відмінності та наслідки

Критерій	Окрема фінансова звітність	Консолідована фінансова звітність
Регуляторна база	НП(С)БО або МСФЗ (за вибором підприємства)	Імперативно МСФЗ
Об'єкт відображення	Окремий юридичний суб'єкт	Група підприємств як єдиний економічний суб'єкт
Основний користувач	Податкові органи, органи статистики	Інвестори, кредитори, органи нагляду (НКЦПФР)
Обов'язковість аудиту	Залежить від категорії (середнє/велике)	Обов'язковий аудит (застосовується для всієї консолідованої звітності)
Право оприлюднення	Обов'язкове для середніх, великих, КПСІ	Обов'язкове оприлюднення разом з аудиторським висновком

Консолідована звітність, як правило, підлягає обов'язковому аудиту, що є критично важливим для її правової валідації. Аудитор несе відповідальність за висловлення думки щодо звітності, складеної за МСФЗ, що вимагає від нього посиленого контролю за процесами консолідації та внутрішньогруповими коригуваннями.

Порушення термінів оприлюднення консолідованої звітності (разом з аудиторським висновком) є правопорушенням, за яке керівництво материнського підприємства може бути притягнуто до адміністративної та фінансової відповідальності (ст. 164² КУпАП та фінансові санкції, передбачені ЗУ про бухоблік). У контексті корпоративного права, вимога щодо консолідованої звітності є інструментом захисту інтересів міноритарних акціонерів та інвесторів. Окрема звітність може спотворювати реальний фінансовий стан групи (наприклад, через перекачування прибутку між компаніями). Консолідована звітність, складена за МСФЗ, показує реальну ефективність діяльності групи, запобігаючи маніпуляціям і надаючи міноритарним акціонерам правдиву інформацію для прийняття рішень.

Складання фінансової звітності є заключним етапом бухгалтерського обліку, що являє собою чітко регламентовану послідовність дій, які мають

забезпечити виконання вимог Закону про бухгалтерський облік та відповідних стандартів (НП(С)БО або МСФЗ). Він є не просто послідовністю бухгалтерських записів, а технологією виконання правових імперативів. Кожен етап від підготовки документів до фінального оприлюднення забезпечує перехід інформації з внутрішньої сфери підприємства у публічну, де вона підлягає контролю та використовується як основа для правових рішень.

Виділимо чотири етапи складання фінансової звітності, вкажемо послідовність, правове значення та посилання на нормативну базу.

Етап I: Підготовчий (Правова та організаційна база)

Крок	Діяльність	Правове значення та посилання
1.1. Закриття звітного періоду	Прийняття наказу керівника про завершення господарських операцій звітного періоду (кварталу/року).	Юридична фіксація дати, з якої починається процес звітування.
1.2. Проведення інвентаризації	Обов'язкова інвентаризація активів й зобов'язань (перед річною звітністю).	Імператив (ст. 10 ЗУ про бухгалтерський облік). Забезпечення достовірності та відповідності даних обліку фактичним залишкам.
1.3. Перевірка первинних документів	Систематизація, перевірка наявності усіх обов'язкових реквізитів (ст. 9 ЗУ про бухгалтерський облік) та їх правової чинності.	Формування доказової бази для всіх господарських операцій. Відсутність документів може призвести до коригування податкової бази.
1.4. Перевірка Облікової політики	Аналіз дотримання облікової політики та, за необхідності, її перегляд (з обґрунтуванням).	Дотримання принципу послідовності (ст. 4 ЗУ про бухгалтерський облік).

Етап II: Технологічний (Облікові процедури)

Крок	Діяльність	Правове значення та посилання
2.1. Відображення результатів інвентаризації	Списання нестач (з віднесенням на винних осіб) та оприбуткування надлишків.	Виконання майнової відповідальності (ТК України) та відображення реального стану активів.
2.2. Нарахування амортизації	Нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів згідно з обраним методом (закріпленим в обліковій політиці).	Дотримання принципу нарахування (ст. 4 ЗУ про бухгалтерський облік).
2.3. Резерви та забезпечення	Створення або коригування резервів та забезпечень (наприклад, сумнівних боргів, відпусток, гарантійних зобов'язань) згідно з вимогами стандартів.	Дотримання принципу обачності (ст. 4 ЗУ про бухгалтерський облік) та забезпечення правдивого відображення зобов'язань.

2.4. Закриття рахунків доходів і витрат	Перенесення залишків доходів і витрат на фінансові результати для визначення чистого прибутку/збитку.	Формування основи для Звіту про фінансові результати.
--	---	---

Етап III: Формування та затвердження звітності (Юридичне оформлення)

Крок	Діяльність	Правове значення та посилання
3.1. Складання форм звітності	Перенесення підсумкових даних до затверджених форм (Наказ Мінфіну № 419).	Дотримання імперативних вимог до форми та змісту звітності.
3.2. Складання Приміток	Формування Приміток (пояснювальної записки), що розкривають облікову політику та суттєві факти діяльності.	Дотримання принципу повного висвітлення (ст. 4 ЗУ про бухоблік).
3.3. Підписання звітності	Підписання фінансової звітності керівником та головним бухгалтером.	Надання звітності юридичної сили та засвідчення персональної відповідальності посадових осіб за її достовірність.
3.4. Затвердження (для АТ)	Затвердження річної звітності (та результатів аудиту) загальними зборами акціонерів (власників).	Виконання вимог корпоративного права та ЗУ про бухоблік.

Етап IV: Подання та оприлюднення (Виконання публічного обов'язку)

Крок	Діяльність	Правове значення та посилання
4.1. Подання до держорганів	Подання звітності до органів статистики, ДПС та НКЦПФР у встановлені терміни.	Виконання адміністративного обов'язку. Порухення термінів → Адміністративна відповідальність (КУпАП).
4.2. Проведення обов'язкового аудиту	Передача звітності аудиторській фірмі (для середніх, великих підприємств та ПСІ).	Виконання імперативної вимоги ЗУ про аудит.
4.3. Оприлюднення звітності	Публікація річної звітності з аудиторським висновком на веб-сайті (для ПСІ та великих підприємств).	Виконання публічного обов'язку (ст. 14 ЗУ про бухоблік). Невиконання → Фінансова відповідальність.

Таким чином, алгоритм складання фінансової звітності підприємства є не просто послідовністю бухгалтерських записів, а технологією виконання правових імперативів. Кожен етап від підготовки документів до фінального оприлюднення забезпечує перехід інформації з внутрішньої сфери підприємства у публічну, де вона підлягає контролю та використовується як основа для правових рішень.

2.3. Правові аспекти застосування національних положень (стандартів) та МСФЗ

В умовах стрімкої глобалізації та активізації міжнародної економічної діяльності та інвестицій, зіставлення та уніфікація бухгалтерських стандартів набуває критичного значення для світової економіки. Існування численних національних стандартів створює бар'єри, що перешкоджають вільному міжнародному руху капіталу і, відповідно, гальмують економічний розвиток.

Україна, як держава з перехідною економікою, не може ігнорувати ці глобальні тенденції, оскільки розвиток її ринку капіталу безпосередньо залежить від міжнародного фінансового середовища. Історично, вітчизняні ринки капіталу значною мірою формувалися завдяки іноземним інвестиціям, що вимагало відповідності умов інвестування та механізмів розкриття фінансової інформації міжнародним нормам.

Незважаючи на те, що НП(С)БО були розроблені на основі МСБО/МСФЗ, вони не є ідентичними. Ці стандарти не можна ототожнювати. Більше того, суттєві зміни, внесені Радою з МСБО (зокрема, у грудні 2003 року та подальші), поглибили наявні відмінності.

Саме тому сьогодні постає нагальна потреба у гармонізації (уніфікації) української системи бухгалтерського обліку й фінансової звітності з міжнародною системою, щоб забезпечити інтеграцію вітчизняного фінансового ринку у світовий простір.

У сучасному світі фінансова звітність підприємств має значні відмінності, зумовлені розмаїттям економічних, соціальних і політичних факторів різних країн. Ці розбіжності в підходах до змісту фінансових звітів суттєво ускладнюють аналіз інформації та прийняття рішень, особливо в контексті розвитку транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків та міжнародної торгівлі.

З метою гармонізації фінансової звітності 29 червня 1973 року було засновано КМСБО. Він виник на основі угоди між професійними

бухгалтерськими організаціями десяти країн-засновниць: Австралії, Великої Британії, Ірландії, Канади, Мексики, Нідерландів, Німеччини, США, Франції та Японії. З 1983 року членами КМСБО стали всі професійні організації, що входять до складу МФБ.

У 2000 році КМСБО завершив розробку своєї ключової програми. Тоді ж МОКЦП рекомендувала своїм членам дозволити мультинаціональним компаніям використовувати 30 стандартів КМСБО для міжнародних операцій з продажу цінних паперів.

У 2001 році відбулася реформа КМСБО:

1. Була прийнята переглянута Конституція.
2. Назву Комітету змінили на РМСБО.
3. Самі стандарти, відомі як МСБО, були перейменовані на МСФЗ.

У 2003 році РМСБО внесла значні доповнення та зміни до існуючих стандартів. На сьогоднішній день РМСБО об'єднує близько 143 професійних організацій зі 104 країн світу. Головна мета РМСБО полягає у розробці, публікації та вдосконаленні стандартів обліку, а також у сприянні їх прийняттю та застосуванню в усіх країнах.

МСФЗ встановлюють загальні правила щодо оцінки та представлення інформації у фінансових звітах, але не регламентують порядок ведення самого бухгалтерського обліку. МСФЗ іноді передбачають альтернативні облікові підходи до одних і тих же операцій: основний підхід та дозволений альтернативний.

Концептуальна основа (Framework) відіграє важливу роль у розумінні та практичному застосуванні МСФЗ. Вона містить базові концепції, на яких ґрунтується фінансова звітність загального призначення. Важливо, що Концептуальна основа не є частиною самих МСФЗ. Отже, у випадку розбіжності між Концептуальною основою та вимогами окремого стандарту, вимоги стандарту мають пріоритет.

Основна відмінність у правовому статусі НП(С)БО та МСФЗ полягає у їхньому походженні та сфері обов'язкового застосування в Україні. Зміст походження - НП(С)БО - це національні стандарти, розроблені та затверджені

МАЕ відповідно до ЗУ про бухоблік. Вони є обов'язковими для складання фінансової звітності переважною більшістю суб'єктів господарювання в Україні, які не зобов'язані застосовувати МСФЗ. НП(С)БО мають силу нормативно-правових актів на території України. Вони більш деталізовані та регламентовані щодо форми та порядку заповнення фінансової звітності.

Принагідно, слід відмітити, що МСФЗ - це міжнародні стандарти, розроблені Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Вони набувають чинності в Україні після їх офіційного оприлюднення державною мовою відповідно до встановленого порядку. В Україні застосування МСФЗ є обов'язковим для публічних акціонерних товариств, банків, страховиків, недержавних пенсійних фондів, підприємств, що провадять діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, великих підприємств, середніх підприємств, які добровільно прийняли рішення про застосування МСФЗ.

МСФЗ визнані в Україні як офіційні стандарти для зазначених категорій підприємств, маючи пряму юридичну силу для цілей фінансової звітності цих суб'єктів. Вони звісно більш орієнтовані на принцип і вимагають професійного судження при їх застосуванні й спрямовані на забезпечення зіставності та прозорості фінансової звітності на міжнародному рівні. Порівняльну таблицю НП(С)БО й МСФЗ характеризується такими моментами (таблиця 12):

Таблиця 12

Порівняльна таблиця НП(С)БО й МСФЗ

Критерій	НП(С)БО	МСФЗ
Орган затвердження	VAE	Рада з МСФЗ (набувають чинності в Україні після офіційного оприлюднення)
Сфера застосування (Україна)	Більшість суб'єктів господарювання (малі, мікро-, окремі середні)	Обов'язкові для публічних компаній, банків, страховиків, великих підприємств, тощо.
Правова природа	Національні нормативно-правові акти	Міжнародні стандарти, обов'язкові до застосування для певних категорій в Україні
Мета	Регулювання обліку та звітності в межах України	Забезпечення міжнародної зіставності та прозорості звітності

Гнучкість/Деталізація	Більш регламентовані (на основі правил)	Більш гнучкі (на основі принципів), вимагають професійного судження
------------------------------	---	---

Далі звернімо увагу на ключові відмінності у правовому статусі та застосуванні НП(С)БО та МСФЗ в Україні (таблиця 13)

Таблиця 13

Порівняння правового статусу НП(С)БО та МСФЗ в Україні

Критерій порівняння	НП(С)БО	МСФЗ
Орган-регулятор / Походження	МАЕ(Національний рівень)	Рада з МСФЗ (РМСБО) (Міжнародний рівень)
Правова природа	Обов'язкові нормативно-правові акти (ЗУ про бухоблік)	Міжнародні стандарти, офіційно визнані та обов'язкові для окремих категорій підприємств в Україні.
Сфера обов'язкового застосування	Малі, мікропідприємства та більшість середніх підприємств (якщо не обрали МСФЗ добровільно).	Великі підприємства, публічні АТ, банки, страховики, підприємства-емітенти цінних паперів, тощо.
Підхід до регулювання	Правила (Rule-based): Більш деталізовані, регламентують форми звітів та конкретні методи.	Принципи (Principle-based): Більш гнучкі, орієнтовані на професійне судження та економічну сутність.
Мета	Регулювання обліку в межах національної економіки та податкової системи.	Забезпечення міжнародної зіставності та прозорості фінансової інформації.
Регламентація форми звіту	Форма суворо регламентована (наприклад, форма №1 "Баланс").	Форма гнучка, вимагає лише розкриття мінімального переліку рядків згідно з МСБО 1.

Це ілюструє ключові відмінності у правовому статусі, сфері застосування та філософії НП(С)БО та МСФЗ в Україні.

Контраст правового статусу НП(С)БО vs. МСФЗ в Україні продемонструємо на наступному прикладі. Він ілюструє ключові відмінності характеристик та описів застосування.

Колонка 1: Національні стандарти (національних та міжнародних стандартів НП(С)БО)

Характеристика	Опис
Регулятор	МАЕ.
Правова сила	Національні нормативно-правові акти, обов'язкові до виконання.
Сфера застосування	Обов'язкові для мікро- та малих підприємств, більшості середніх підприємств, які не обрали МСФЗ.
Філософія	Rule-based (на основі правил). Висока деталізація, жорстка регламентація форм звітності.
Мета	Забезпечення потреб національних користувачів (фіскальні органи, державна статистика).
Гнучкість	Низька. Мало можливостей для професійного судження.

Колонка 2: Міжнародні стандарти (МСФЗ)

Характеристика	Опис
Регулятор	Рада з МСФЗ (РМСБО). В Україні набувають чинності після офіційного перекладу та оприлюднення.
Правова сила	Міжнародно визнані стандарти, застосування яких вимагається Законом України для окремих суб'єктів.
Сфера застосування	Обов'язкові для великих підприємств, публічних акціонерних товариств, банків, страховиків тощо.
Філософія	Principle-based (на основі принципів). Фокус на економічній сутності операцій, а не на формі.
Мета	Забезпечення потреб міжнародних інвесторів та кредиторів (прозорість, зіставність).
Гнучкість	Висока. Активно використовується професійне судження.

Перехід суб'єктів господарювання на МСФЗ в Україні може бути обов'язковим або добровільним і регулюється насамперед ЗУ про бухоблік

Перехід на МСФЗ є обов'язковим для таких категорій суб'єктів господарювання - підприємств, що становлять суспільний інтерес (ПСІ), публічних акціонерні товариств (ПАТ), суб'єкті господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях загальнодержавного значення, підприємств, що провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається КМУ (наприклад, окремі фінансові послуги). Будь-яке інше підприємство (наприклад,

середнє або мале), яке не зобов'язане застосовувати МСФЗ, має право самостійно прийняти рішення про перехід на МСФЗ для складання фінансової та консолідованої фінансової звітності. Це рішення має бути закріплене в наказі про облікову політику підприємства.

Процес першого застосування МСФЗ регулюється стандартом МСФЗ 1 "Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності". Дата переходу на МСФЗ - це початок найранішого періоду, за який підприємство подає повну порівняльну інформацію за МСФЗ. *Наприклад, якщо першу річну звітність за МСФЗ подають за 2025 рік, порівняльна інформація потрібна за 2024 рік. Тоді дата переходу - 1 січня 2024 року. Наступним кроком є складання вступного Балансу (Звіту про фінансовий стан). На дату переходу підприємство має скласти вступний Баланс за МСФЗ. Це вимагає проведення трансформації або реконструкції даних, накопичених за національними стандартами (НП(С)БО), відповідно до вимог МСФЗ. При цьому визнаються всі активи та зобов'язання, які вимагаються МСФЗ, і не визнаються ті, що МСФЗ забороняє й проводиться переоцінка визнаних статей відповідно до вимог МСФЗ, а також здійснюється рекласифікація статей, щоб їхнє подання відповідало МСФЗ. Усі коригування, що виникають в результаті переходу (визнання/невизнання, переоцінка, рекласифікація), відображаються як коригування нерозподіленого прибутку (або іншої статті капіталу) на дату переходу.*

МСФЗ 1 надає можливість підприємствам скористатися низкою обов'язкових винятків та добровільних звільнень від ретроспективного застосування деяких стандартів. Це спрощує процес переходу, дозволяючи не перераховувати дані за всі попередні роки. Не вимагається ретроспективно застосовувати МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу" до об'єднань, що відбулися до дати переходу. Перехід на МСФЗ є комплексним проектом, який включає:

1. Розробку Облікової політики за МСФЗ: Оскільки МСФЗ є принцип-орієнтованими, підприємство повинно самостійно обрати дозволені варіанти обліку (наприклад, модель оцінки основних засобів: за собівартістю чи переоціненою вартістю) та чітко зафіксувати їх.

2. Трансформація ІТ - систем: Адаптація облікових програм до вимог МСФЗ, включно з додатковими регістрами та субрахунками.
3. Навчання персоналу: Перекваліфікація бухгалтерів для розуміння та застосування філософії МСФЗ.
4. Обов'язковий аудит: Фінансова звітність за МСФЗ підприємств суспільного інтересу, великих підприємств та ПАТ підлягає обов'язковому аудиту.

Юридичні наслідки невідповідності фінансової звітності встановленим стандартам (НП(С)БО або МСФЗ) в Україні є досить суттєвими та охоплюють адміністративну, фінансову, а в окремих випадках і кримінальну відповідальність. Найпоширенішим наслідком є адміністративна відповідальність посадових осіб підприємства.

Невідповідність стандартам може призвести до накладення значних фінансових штрафів, особливо у випадку неоприлюднення або несвоєчасного оприлюднення звітності. Неправильне застосування стандартів, яке призводить до заниження об'єкта оподаткування (наприклад, неправильне визнання доходів чи витрат), може спричинити штрафи та пені згідно з ПКУ за податкові правопорушення. Для підприємств, які підлягають обов'язковому аудиту (переважно ті, що звітують за МСФЗ), невідповідність стандартів має прямий вплив на якість аудиторського висновку.

Хоча пряма кримінальна відповідальність за невідповідність стандартам не застосовується, навмисне складання неправдивої звітності, що призвело до значних збитків або ухилення від сплати податків, може кваліфікуватися за іншими статтями:

Невідповідність фінансової звітності стандартам розглядається як порушення фінансової дисципліни. Підприємство, зобов'язане звітувати за певними стандартами, має забезпечити достовірність та відповідність усіх показників вимогам цих стандартів. Наслідки різняться від адміністративних штрафів для посадових осіб до фінансових санкцій і втрати репутації на ринку.

РОЗДІЛ 3. ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1. Правовий статус суб'єктів аудиторської діяльності

Станом на 31 грудня 2021 року в Україні налічувалося 2683 зареєстрованих аудитори. Із них 1787 осіб здійснювали аудиторську діяльність у складі аудиторських фірм за основним місцем роботи, 295 — працювали за сумісництвом, а 601 аудитор не здійснював аудиторську практику [26].

Структура аудиторів в Україні станом на 31.12.2021 р.

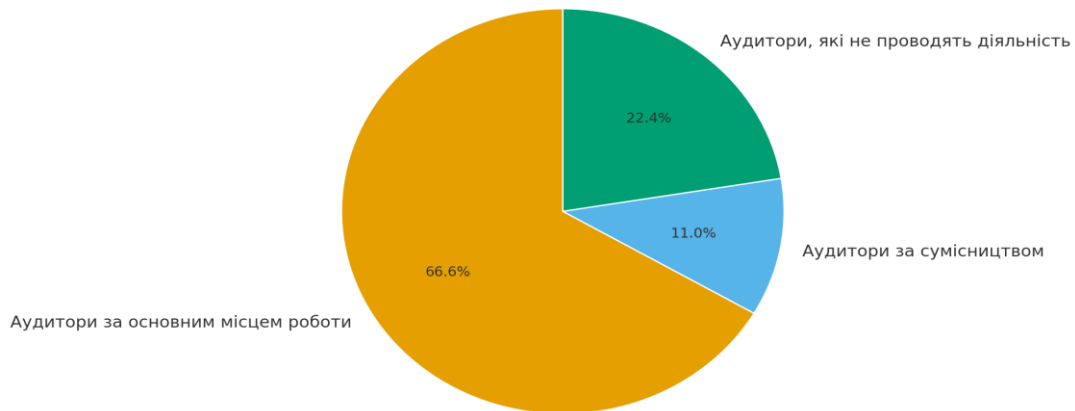


Схема 1. Структура працевлаштування аудиторів в Україні

Вимоги до аудиторів та аудиторських фірм в Україні регулюються, в першу чергу, ЗУ про аудит й окремими іншими нормативно-правовими актами (наприклад, порядками ведення окремого Реєстру аудиторів й суб'єктів аудиторської діяльності, затвердженими ОСНАД). Правовий статус суб'єктів аудиторської діяльності визначається їхнім правом провадити аудит після внесення до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, який веде ОСНАД. До таких суб'єктів належать аудиторські фірми та фізичні особи-підприємці, які відповідають встановленим вимогам до освіти, кваліфікації та досвіду. Їх діяльність регулюється законодавством України, включаючи ЗУ про аудит, ЦКУ, а також МСА.

ОСНАД є центральною інституцією, відповідальною за здійснення суспільного контролю у сфері аудиту в Україні. Це незалежна державна установа, що функціонує з метою забезпечення прозорості, якості та довіри до аудиторської діяльності. Створення ОСНАД передбачене ЗУ про аудит. Діяльність органу базується на положеннях Конституції України, зазначеного

закону, інших нормативно-правових актів, а також міжнародних договорів, які набрали чинності для України. Крім того, ОСНАД діє відповідно до власного Статуту, затвердженого у встановленому порядку. У структурі органу виокремлюються два основні підрозділи – РнзАД та ІЗЯА.

Суспільному нагляду підлягають усі аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності, які провадять професійну діяльність в Україні. Головною метою діяльності органу є підвищення рівня довіри інвесторів, власників і користувачів фінансової інформації до аудиторських висновків та звітності. ОСНАД забезпечує впевненість у достовірності фінансової інформації, що використовується для прийняття управлінських і стратегічних рішень.

Відповідно до законодавства, орган несе відповідальність за організацію нагляду у таких ключових напрямках:

1. контроль за реєстрацією аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності;
2. впровадження міжнародних стандартів аудиту у національну практику;
3. моніторинг системи атестації та безперервного професійного розвитку аудиторів, які виконують обов'язковий аудит фінансової звітності;
4. перевірка системи контролю якості усіх аудиторських послуг;
5. здійснення дисциплінарних проваджень щодо аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності;
6. застосування заходів впливу та стягнень, визначених законом.

Частина функцій ОСНАД може бути делегована АПУ - за умови, що її організаційна структура гарантує відсутність конфлікту інтересів. До таких делегованих повноважень належать:

1. реєстрація аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності;
2. контроль за системою безперервного навчання аудиторів, які проводять обов'язковий аудит, за винятком перевірок підприємств суспільного інтересу;
3. перевірка якості послуг суб'єктів аудиту, що виконують обов'язковий аудит фінансової звітності (крім аудиту підприємств суспільного інтересу);
4. проведення дисциплінарних проваджень щодо таких суб'єктів.

ОСНАД, відповідно до положень закону, здійснює нагляд за тим, як АПУ реалізує делеговані їй функції, забезпечуючи дотримання вимог законодавства та принципів професійної незалежності.

Для виконання своїх статутних завдань ОСНАД має право:

1. здійснювати нагляд за веденням Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
2. затверджувати форму подання відомостей до Реєстру, які аудитори або суб'єкти подають до Аудиторської палати України;
3. ухвалювати рішення щодо виключення аудитора чи суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру у випадках, передбачених законодавством.

Відповідно до Порядку ведення Реєстру, ОСНАД здійснює безпосередній нагляд за діяльністю АПУ у цій сфері. Зокрема, він:

1. проводить перевірки щодо правильності ведення Реєстру АПУ, забезпечуючи дотримання встановлених процедур;
2. надає Аудиторській палаті обґрунтовані пропозиції для усунення виявлених порушень та вдосконалення роботи з Реєстром;
3. виконує інші функції, необхідні для підтримання достовірності та актуальності інформації про аудиторів і суб'єкти аудиторської діяльності.

Таким чином, ОСНАД виступає ключовим елементом системи регулювання аудиту в Україні, забезпечуючи баланс між професійною саморегуляцією аудиторів і державним контролем за якістю аудиторських послуг. Його діяльність спрямована на підвищення довіри до фінансової звітності, розвиток культури відповідальності аудиторів і гармонізацію українських практик із міжнародними стандартами.

Основні вимоги до професії аудитора можна поділити на кваліфікаційні та організаційні. Законодавством кваліфікаційні вимоги до аудитора встановлено як до фізичної особи. Це такі:

1. Наявність сертифіката - аудитором може бути фізична особа, яка має Сертифікат аудитора, що підтверджує її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України, виданий АПУ (або органом, що здійснює сертифікацію).

2. Освіта та досвід - для отримання сертифіката зазвичай вимагається вища освіта та відповідний досвід роботи.
3. Відсутність судимості - є може бути аудитором особа, яка має непогашену або не зняту судимість за корисливі злочини.
4. Безперервне професійне навчання - аудитори зобов'язані постійно підвищувати свій професійний рівень (проходити відповідне навчання).
5. Незалежність - аудитор не повинен мати прямих родинних стосунків з членами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється, та особистих майнових інтересів у ньому.

Організаційні вимоги встановлюються до аудиторської фірми. Це в першу чергу:

1. Статус: Аудиторська фірма – це юридична особа, створена відповідно до законодавства, яка здійснює виключно аудиторську діяльність.
2. Внесення до Реєстру: Аудиторська фірма повинна бути включена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.
3. Кадровий склад (мінімальні вимоги):
 - Для всіх суб'єктів аудиторської діяльності - наявність мінімальної кількості аудиторів, які працюють за основним місцем роботи (зазвичай не менше двох для малих суб'єктів, але більше для тих, хто має право проводити обов'язковий аудит).
 - Для аудиторських фірм, які мають право проводити обов'язковий аудит встановлюються підвищені вимоги до чисельності аудиторів за основним місцем роботи (наприклад, не менше трьох аудиторів за основним місцем роботи) та загальної чисельності кваліфікованих працівників (наприклад, не менше десяти осіб).
4. Система контролю якості - аудиторська фірма повинна мати запроваджену внутрішню систему контролю якості усіх аудиторських послуг та проходити зовнішні перевірки системи контролю якості.
5. Страхування - наявність страхування цивільно-правової відповідальності перед третіми особами, що виникає внаслідок професійної діяльності.

6. Незалежність - аудиторська фірма повинна бути незалежною від суб'єкта, якого вона перевіряє.

3.2. Регулювання обов'язкового та ініціативного аудиту фінансової звітності

Обов'язковий аудит фінансової звітності в Україні є інституціоналізованою вимогою законодавства, спрямованою на забезпечення достовірності, прозорості та надійності фінансової інформації, яку суб'єкти господарювання надають зовнішнім користувачам (інвесторам, кредиторам, державним органам). Правові засади проведення обов'язкового аудиту в Україні визначені комплексом нормативно-правових актів, ключовими серед яких є такі:

ЗУ про бухоблік (ЗУ № 996-XIV). Стаття 14 цього Закону встановлює прямий обов'язок для визначених категорій підприємств (зокрема, великих, середніх та підприємств, що становлять суспільний інтерес) оприлюднювати свою річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком. Відсутність такого висновку унеможливорює виконання вимоги щодо оприлюднення, що робить проведення аудиту імперативним.

ЗУ про аудит (ЗУ № 2258-VIII). Цей закон є основним, оскільки він визначає загальні правові та організаційні засади аудиторської діяльності, регулює процедуру проведення обов'язкового аудиту та встановлює кваліфікаційні вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності.

Спеціальне галузеве законодавство. Обов'язковість аудиту також може бути встановлена окремими законами для суб'єктів, які функціонують у регульованих сферах (наприклад, для банків, страхових компаній, недержавних пенсійних фондів та професійних учасників фондового ринку).

Обов'язковий аудит поширюється на підприємства, які класифікуються за розміром та/або суспільною значущістю їхньої діяльності:

А. КПСІ

Обов'язковому аудиту підлягає фінансова звітність таких суб'єктів:

- Банки, страховики, недержавні пенсійні фонди а також інші фінансові установи (за винятком тих, які відповідають критеріям мікро- або малих підприємств).

- Публічні акціонерні товариства.
- Великі підприємства (незалежно від того, чи є вони емітентами цінних паперів).

Б. Середні підприємства

До такої категорії належать підприємства, які протягом двох років поспіль відповідають щонайменше двом із трьох визначених критеріїв чи показників:

Критерій	Діапазон значень (у євро-еквіваленті)
Балансова вартість активів	Від 4 до 20 мільйонів
Чистий дохід від реалізації	Від 8 до 40 мільйонів
Середня чисельність працівників	Від 50 до 250 осіб

В. Спеціально визначені суб'єкти

Обов'язковий аудит також поширюється на:

- Суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку.
- Суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях.
- Малі підприємства державного сектору економіки.
- Інші фінансові установи, навіть якщо вони належать до мікро- чи малих підприємств, з огляду на вимоги спеціального законодавства.

Фінансова звітність мікропідприємств та малих підприємств (за винятком тих, що є фінансовими установами або державними) не підлягає обов'язковому аудиту, оскільки вони не зобов'язані її оприлюднювати разом з аудиторським висновком.

Договір на проведення аудиту є цивільно-правовою угодою, укладеною між аудитором (або аудиторською фірмою) та замовником аудиту. Він визначає взаємні права, обов'язки, обсяг послуг та умови відповідальності сторін. За своєю сутністю це договір про надання послуг, що регулюється положеннями Цивільного кодексу України (стаття 63) та спеціальними нормами аудиторського законодавства. У договорі мають бути визначені такі ключові елементи:

1. мета аудиту та його обсяг (обов'язковий або ініціативний аудит);
2. термін проведення перевірки;

3. права та обов'язки сторін, включно з обов'язком замовника надати аудитору необхідну інформацію і доступ до документів;
4. розмір та порядок оплати послуг;
5. відповідальність сторін за неналежне виконання умов договору;
6. порядок розірвання договору та врегулювання спорів.

Згідно зі статтею 26 ЗУ про аудит, аудитор повинен бути незалежним від клієнта. Будь-які договірні умови, що можуть поставити під сумнів його об'єктивність, є порушенням професійних принципів.

Аудиторський звіт (аудиторський висновок) - це офіційний документ, який містить незалежну професійну думку аудитора про достовірність фінансової звітності підприємства у всіх суттєвих аспектах. Його головна функція - забезпечити користувачів (власників, інвесторів, кредиторів, органи влади) обґрунтованою впевненістю у тому, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень і є підготовленою згідно з установленими принципами обліку.

Графічна схема аудиторського звіту, яка відображає логічний зв'язок між розділами та структуру звіту, показана нами на рисунку 2.

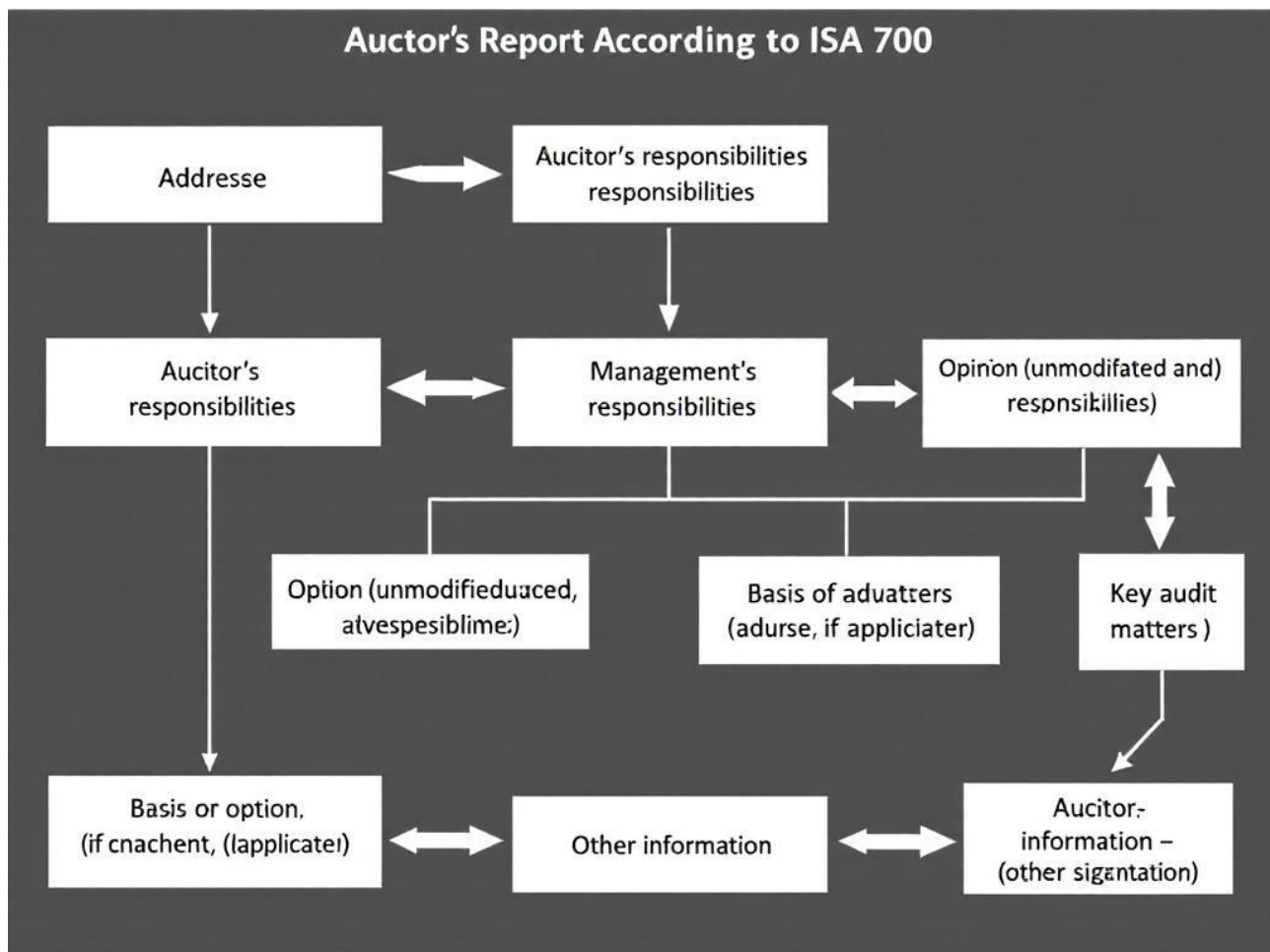


Рисунок 2. Графічна схема аудиторського звіту

Основні елементи схеми аудиторського звіту це:

1. Заголовок - назва звіту.
2. Адресат - кому направлений звіт (наприклад, акціонери).
3. Відповідальність керівництва - за підготовку фінансової звітності.
4. Відповідальність аудитора - за висловлення думки.
5. Висновок (думка) - тип висновку (беззастережний, з застереженням, негативний або відмова).
6. Основа для висновку - пояснення, на яких доказах базується думка.
7. Ключові питання аудиту (за необхідності) - важливі аспекти, які вимагали особливої уваги.
8. Інша інформація - додаткові відомості, якщо вони є.
9. Підпис аудитора - підтвердження відповідальності.

Аудиторський звіт має офіційно-правовий статус, оскільки є документом, що підтверджує виконання аудиту відповідно до вимог законодавства та міжнародних стандартів. Його юридична сила визначається такими ознаками:

- підписується незалежним аудитором (або уповноваженою особою аудиторської фірми);
- містить дату завершення аудиту, яка засвідчує, що перевірка охоплює певний період;
- має реєстраційний номер і засвідчує дотримання професійних стандартів.

Аудиторський Звіт(Висновок) є обов'язковим додатком до фінансової звітності підприємств, що підлягають обов'язковому аудиту (зокрема, підприємства суспільного інтересу), подається до державних органів, бірж, банків, інвесторів тощо, має доказове значення у судових і податкових справах, оскільки підтверджує належність ведення бухгалтерського обліку й достовірність звітності.

Звіт аудитора виступає інструментом суспільної довіри до фінансової інформації. Він забезпечує прозорість діяльності підприємств, достовірність даних, необхідних для прийняття економічних рішень, підзвітність керівництва перед власниками, зміцнення довіри інвесторів і кредиторів до фінансового ринку. Таким чином, аудиторський висновок має не лише інформаційну, а й правову вагу, оскільки підтверджує дотримання законодавчих норм і професійних принципів аудиту.

Висновки

У магістерській роботі, присвяченій комплексному дослідженню теоретико - правових засад регулювання бухгалтерського обліку та аудиторської діяльності в Україні, було досягнуто основної мети та вирішено поставлені завдання. Проведене дослідження дозволило сформулювати низку вагомих висновків теоретичного та практичного характеру, що підтверджують наукову новизну та прикладну значущість роботи. Отримані результати ми представимо по кожному розділу окремо.

За результатами дослідження, проведеного у Розділі 1, встановлено:

1.Уточнення сутності регулювання. Бухгалтерський облік та аудит є невід'ємними складовими системи фінансового контролю та управління, а їхнє правове регулювання виступає необхідною передумовою забезпечення транспарентності фінансової інформації й захисту інтересів користувачів. Правове регулювання обліку і аудиту являє собою сукупність законодавчих, нормативно-правових та саморегулюючих актів, спрямованих на уніфікацію методології, стандартизацію процесів та встановлення відповідальності суб'єктів діяльності.

2.Двовекторність нормативної системи. Нормативно-правова база регулювання бухгалтерського обліку й аудиту в Україні характеризується багаторівневістю та визначається курсом на євроінтеграцію. Визначено, що на законодавчому рівні ключову роль відіграють Закон про бухоблік та Закон про аудит, які забезпечують правову основу для імплементації міжнародних стандартів.

3.Перехід до МСБО/МСФЗ та МСА. Здійснено аналіз системи регулювання, який підтвердив стратегічну важливість конвергенції національних стандартів МСФЗ та МСА як ключового чинника підвищення прозорості та інвестиційної привабливості українських підприємств.

За результатами дослідження, проведеного у Розділі 2, сформульовано такі висновки:

1.Правовий статус та відповідальність суб'єктів обліку. Дослідження підтвердило, що правовий статус суб'єктів бухгалтерського обліку (підприємств,

установ та організацій) чітко регламентований, проте ефективність його реалізації серйозною мірою залежить від внутрішнього контролю та персональної відповідальності посадових осіб. Виявлено необхідність посилення правових механізмів притягнення до відповідальності за порушення правил ведення обліку та подання недостовірної фінансової звітності.

2. Забезпечення прозорості фінансової звітності. Вивчення законодавчих вимог щодо складання та оприлюднення фінансової звітності, зокрема для суб'єктів, що становлять суспільний інтерес, довело прагнення держави до підвищення рівня інформаційної прозорості ринку. Правова вимога щодо обов'язкового оприлюднення звітності, зокрема разом з аудиторським звітом, є важливим інструментом підвищення довір'я інвесторів й кредиторів.

3. Правова дилема НС(П)БО та МСФЗ. Аналіз правових аспектів застосування національних та міжнародних стандартів показав, що в Україні існує чіткий розподіл суб'єктів за критерієм обов'язковості застосування МСФЗ. Для більшості підприємств малого й середнього бізнесу зберігається можливість використання НС(П)БО, проте стратегічна перевага МСФЗ у контексті глобалізації вимагає подальшої уніфікації та спрощення перехідних процесів.

За результатами дослідження, проведеного у Розділі 3, визначено:

1. Реформування правового статусу суб'єктів аудиту. В Україні регулювання аудиторської діяльності здійснюється через МФУ, ОСНАД та АПУ. Встановлено, що реформування законодавства у цій сфері було спрямоване на підвищення незалежності та професійної компетентності аудиторів, а також на впровадження системи зовнішнього контролю якості усіх аудиторських послуг. Однак, правове поле вимагає постійного моніторингу для забезпечення відповідності динамічним змінам міжнародної практики.

2. Диференціація та регулювання аудиту. Правові норми чітко розмежовують обов'язковий та ініціативний аудит фінансової звітності. Обов'язковий аудит, насамперед, для суб'єктів суспільного інтересу, є інструментом державного захисту, що має суворіші вимоги до кваліфікації аудитора та контролю якості. Регулювання ініціативного аудиту є більш

гнучким, що дозволяє суб'єктам господарювання самостійно визначати обсяг та мету перевірки.

3.Ключова роль міжнародних стандартів аудиту. Усі суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані здійснювати аудит виключно відповідно до МСА, що є фундаментальною правовою вимогою та гарантією якості аудиторського висновку.

Загальний висновок

Дослідження підтвердило, що правове регулювання бухгалтерського обліку й аудиту в Україні перебуває на етапі активного реформування та інтеграції до світового економічного простору. Незважаючи на значні досягнення у сфері гармонізації законодавства з нормами ЄС та міжнародними стандартами, для подальшого зміцнення фінансової системи та підвищення довіри інвесторів до української звітності необхідним є подальше вдосконалення механізмів зовнішнього контролю якості усіх аудиторських послуг, посилення відповідальності за порушення у сфері обліку та звітності, систематична актуалізація національних стандартів відповідно до динамічних змін у МСФЗ та МСА.

Отримані результати можуть бути впроваджені органами державної влади для вдосконалення нормативно-правової бази, а також суб'єктами господарювання та аудиторськими фірмами для підвищення ефективності їхньої діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2018. № 9. Ст. 50. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 20.10.2025).
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 46-47. Ст. 392. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 20.10.2025).
3. Про затвердження Міжнародних стандартів фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2017 № 839. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_016#Text (дата звернення: 20.10.2025).
4. Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 № 1706. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF#Text> (дата звернення: 20.10.2025).
5. Порядок подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення: 20.10.2025).
6. *Audit: local and global aspects*. Collective monograph / scientific editorship by M. Luchko, S. Szmitka. Ternopil: WUNU, 2023. 193 p. ISBN 978-966-654-705-0.
7. Слободяник Ю. Б. *Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація*: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Одеса, 2014. 589 с.
8. Баранюк Ю. Інституціоналізація державного фінансового контролю. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2018. № 1. С. 150–166.
9. Борисенко Л. М. Зарубіжна практика державного фінансового контролю та можливості її імплементації в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 13-14. С. 50–54.
10. Борисенко Л. М. Суть та значення державного фінансового контролю в Україні. *Стратегія економічного розвитку України*. 2020. № 46. URL: <http://sedu.kneu.edu.ua/article/view/209370/209412> (дата звернення: 20.10.2025).

- 11.Вашай Ю. В., Дорошенко О. О. Міжнародні організації і глобальна інституціоналізація розвитку державного фінансового контролю. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Серія: Економічні науки*. 2020. Вип. 3. С. 71–79.
- 12.Лучко М. Р. Криптовалюти в контексті бухгалтерської та аудиторської практики в Україні. *Ефективна економіка*. 2025. № 5. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.5.2>. URL: <https://surl.li/xjcykh> (дата звернення: 20.10.2025).
- 13.Лучко М. Р. Contract theory: selected issues of accounting and analysis. *Соціально-економічні проблеми і держава*. 2016. Вип. 2 (15). С. 71–77. URL: http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2016/16lmrota_002.pdf (дата звернення: 20.10.2025).
- 14.Luchko M. R., Szmitka S. Automation of accounting as a competitive advantage: need, problems and expectations. *Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу: зб. праць учасників III Міжнар. наук.-практ. конф. (7-8 листоп. 2024 р.). Житомир: Поліський національний університет, 2024. С. 36-41. DOI: <https://doi.org/10.6084/m9.figshare.27925230.v3>.*
- 15.Нестеренко О. О. Місце звітності в управлінні фінансовими результатами діяльності підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2021. Вип. 1. С. 26–32.
- 16.Піхоцька О. М., Піхоцька М. Р. Досвід країн ОЕСР у організації державного фінансового контролю. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична*. 2022. Вип. 34. С. 194–201.
- 17.Сисоєва І. М., Добіжа Н. В. Особливості здійснення державного фінансового контролю в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 18. С. 11–18.
- 18.Скрипник Н. В., Скрипник М. Є., Рилєєв С. В. Класифікація викривлень фінансової інформації у звітності та їх передумови. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 43. С. 455–460.
- 19.Ткачук Г. О., Іванченкова Л. В., Скляр Л. Б., Ступницька Т. М. Процедури аудиторського підтвердження достовірності фінансової звітності: вирішення проблемних питань. *Економіка харчової промисловості*. 2021. Т. 13. Вип. 2. С. 95–104.

- 20.Ходаківська Л. О., Грибовська Ю. М. Органи фінансового контролю: вітчизняний та міжнародний досвід. *Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю*: матеріали II Міжн. наук.-практ. конф. (23 квітня 2020 р., м. Полтава), 2020. С. 461–466.
- 21.Шульман М. К. Проблеми практичної реалізації принципу незалежності у діяльності аудитора. *Аудитор України*. 2011. № 14. С. 23–25.
- 22.Flauyih H. H., Alnujaimi A. S. M., Murad A. H. [et al.]. Using the model of the european foundation for quality management in evaluating the performance of control and internal auditing. *THE 18TH INTERNATIONAL CONFERENCE ON EUROPEAN INTEGRATION – NEW CHALLENGES – EINCO 2022*. University of Oradea, Faculty of Economic Sciences, May 2022. URL: <https://surl.li/mrjpyz> (дата звернення: 20.10.2025).
- 23.Global SAI Stocktaking Report 2017: Report prepared by IDI to report findings from the INTOSAI Global Survey and other data. IDI INTOSAI. 2018. 67 p.
- 24.Khmeliuk A. The role of financial monitoring in the system of financial control. *Skhid*. 2015. № 6 (132). P. 42–46.
- 25.Younas A., Kassim A. A. Md. Essentiality of internal control in Audit process. *International Journal of Business and Applied Social Science (IJBASS)*. 2019. Vol. 5, № 11. URL: <http://dx.doi.org/10.33642/ijbass.v5n11p1> (дата звернення: 20.10.2025).
- 26.Аудиторська Палата України. *Інформація про стан аудиторської діяльності в Україні*. URL: <https://surl.lt/qxjsdy> (дата звернення: 20.10.2025).
- 27.Бухгалтерський облік в державному секторі. Аудиторська фірма «Тер Аудит». URL: <https://teraudit.com/normativna-baza/> (дата звернення: 20.10.2025).
- 28.Державна аудиторська служба України. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/51> (дата звернення: 20.10.2025).
- 29.Державна служба фінансового моніторингу України. URL: <https://fiu.gov.ua/> (дата звернення: 20.10.2025).
- 30.Кодекси України. Аудиторська фірма «Тер Аудит». URL: <https://teraudit.com/normativna-baza/> (дата звернення: 20.10.2025).
- 31.Міжнародні стандарти аудиту. Аудиторська фірма «Тер Аудит». URL: <https://teraudit.com/normativna-baza/> (дата звернення: 20.10.2025).

32. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Аудиторська фірма «Тер Аудит». URL: <https://teraudit.com/normativna-baza/> (дата звернення: 20.10.2025).
33. Міжнародні стандарти фінансової звітності. Аудиторська фірма «Тер Аудит». URL: <https://teraudit.com/normativna-baza/> (дата звернення: 20.10.2025).
34. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Аудиторська фірма «Тер Аудит». URL: <https://teraudit.com/normativna-baza/> (дата звернення: 20.10.2025).
35. Положення, інструкції, методичне забезпечення бухгалтерського обліку та аудиту. Аудиторська фірма «Тер Аудит».. URL: <https://teraudit.com/normativna-baza/> (дата звернення: 20.10.2025).
36. International Organization of Supreme Audit Institutions. URL: <https://www.intosai.org/> (дата звернення: 20.10.2025).
37. The Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions. URL: <https://carosai.org/> (дата звернення: 20.10.2025).
38. The European Organisation of Supreme Audit Institutions. URL: <http://www.eurosai.org> (дата звернення: 20.10.2025).
39. The Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions. URL: <https://olacefs.com> (дата звернення: 20.10.2025).
40. The Pacific Association of Supreme Audit Institutions. URL: <https://www.pasai.org/> (дата звернення: 20.10.2025).