

Подолянчук О.А.

к.е.н., доцент кафедри аудиту та державного контролю

## **ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ**

Перехід до ринкових відносин, участь у бізнесі іноземних інвесторів, виникнення різних форм власності вплинули на зміну системи контролю в Україні. Наслідком залучення іноземного капіталу в економіку українських суб'єктів господарювання стало створення спільних підприємств, діяльність яких не підлягала відомчому контролю. Тому, перші зародки аудиту в Україні можна віднести до 1987-1989 р.р., а розвиток аудиторської діяльності вважати започаткованим після проголошення її як незалежної держави. Однак, не дивлячись на фактичне існування, певний час аудит в Україні не був закріплений юридично.

Аудиторська діяльність в Україні, як різновид підприємницької, є порівняно новою і тому процес її розвитку до нині супроводжується рядом проблемних питань, серед яких основне місце посідає його нормативно-правове регулювання та забезпечення.

Значний внесок у наукове та практичне дослідження проблем державного регулювання аудиторської діяльності зробили такі вітчизняні науковці: Бондар В.П., Завгородній В.П., Жук В.М., Мельничук Б.В., Петрик О.А., Редько О.Ю. та інші. Незважаючи на численні напрацювання науковців до цього часу не сформовано логічного узгодження законодавчо-нормативної бази з питань аудиту в Україні. Сучасний стан економічної ситуації в Україні, що супроводжується негативними тенденціями зростання кількості правопорушень у різних галузях економіки, вимагає проведення перегляду окремих положень чинного законодавства.

Аналіз наукової літератури свідчить про різні підходи до розкриття сутності даного питання. Як зазначає Ліпкан В.А., автори іноді

ототожнюють правове забезпечення із законодавчим, або нормативно-правовим, зокрема йдеться про нормативно-правове регулювання, а не забезпечення. З цього приводу автор зазначає: право не зводиться до норм. Окрім норм, воно включає в себе природне право і суб'єктивні права. Таким чином, право охоплює сферу не лише належного (нормативні та індивідуальні приписи і рішення), а й суцього (реальне використання юридичних можливостей, реальне використання обов'язків) [9].

Досліджуючи дану тему важливо з'ясувати сутність словосполучень «державне регулювання», «нормативно-правове забезпечення» та «нормативно-правове регулювання». На жаль, в науковій літературі, законодавчих документах зміст таких категорій не охарактеризовано. Звернемось до тлумачних словників та Інтернет ресурсів.

За даними Wikipedia, державне регулювання – це сукупність інструментів, за допомогою яких держава встановлює вимоги до підприємств і громадян. Воно включає: 1) закони, формальні і неформальні розпорядження і допоміжні правила, що встановлюються державою, а також недержавними організаціями або організаціями саморегулювання, яким держава делегувала регуляторні повноваження; або 2) набір здійснюваних державними структурами заходів, направлених на контроль за поведінкою індивідів або груп, які потрапляють під контроль цих структур. Воно включає закони і допоміжні інструменти, що створюються державою, а також правила, що встановлюються державними і недержавними агентствами в рамках делегованих повноважень [10].

Згідно тлумачного словника економіста, нормативи – це економічні, технічні, технологічні або інші показники норм, за якими здійснюються певні дії, виконується певна робота, приймаються рішення [7, с. 196].

В Академічному тлумачному словнику, право трактується як здійснювана державою форма законодавства, залежна від соціального устрою країни [1].

Досліджуючи категорії «право», з погляду управління, Гіда Є.О.

характеризує його з різних підходів: як інституційний нормативний регулятор, як соціологічне явище, як соціальну цінність, як управлінський засіб тощо. Проте, автор наголошує «Треба пам'ятати, що право в соціологічному аспекті понад усе є регулятором поведінки людей. Тобто, виходячи з положень теорії гри, право визначає роль кожного учасника як конкретної соціальної складової: людини, групи людей (корпорації), суспільства, держави, міжнародного співтовариства та інших соціальних утворень, які виникають на їхній базі. Практична сутність права полягає в тому, що воно є мірою юридично дозволеної поведінки людей у конкретних соціальних утвореннях [6].

Проведені дослідження підтверджують актуальність правового аспекту досліджуваних категорій та відмінність понять регулювання і забезпечення. Це пояснюється тим, що всі суспільні процеси – соціально-економічні, соціально-психологічні, інформаційні, технологічні та інші, які виникають у виробничо-господарській та комерційній діяльності потребують правового закріплення та регулювання і потребують чітких норм і вказівок виконання.

Враховуючи думки науковців, обґрунтуємо зміст досліджуваних категорій:

- нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності – це здійснюваний державою та професійними громадськими організаціями механізм реалізації права на поведінку та діяльність суб'єктів аудиторської діяльності;

- нормативно правове забезпечення – комплекс юридичних норм та правил поведінки, які визначають права і обов'язки учасників аудиторської перевірки та забезпечують виконання ними мети і завдань аудиту;

- державне регулювання аудиту – це сукупність законів та підзаконних актів, які визначають нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності та забезпечують досягнення мети і виконання завдань аудиту.

Враховуючи зазначене, вживання терміну «нормативно-правове регулювання» стосується нормативно-правових актів, які регламентують

здійснення аудиторської діяльності як підприємницької структури, а терміну «нормативно-правове забезпечення» – нормативно-правових актів та регламентуючих документів щодо здійснення аудиторської перевірки, - «державне регулювання аудиту» – притаманне в цілому інституту аудиту в Україні.

Як зазначає Бондар В.П., базові принципи системи організації аудиторської діяльності залежать від рівня економічного розвитку, на якому знаходиться країна. Якщо оцінити ступінь державного втручання та контролю за функціонуванням суб'єктів аудиторської діяльності як високий, середній та низький, можна виділити відповідно три моделі організації та регулювання аудиторської діяльності: жорстку, змішану та м'яку [4, с. 7].

Економічно розвинутим країнам в більшій мірі притаманна м'яка модель організації аудиторської діяльності. Постіндустріальним країнам та країнам, які знаходяться на початкових етапах економічного розвитку, притаманні жорстка та змішана моделі.

Дослідження особливостей побудови регламентаційних структур аудиторської діяльності країн світу дозволило Бондарю В.П. здійснити умовний розподіл країн за типом моделі організації і регулювання аудиторської діяльності (рис. 1).

Наведений поділ країн на типи моделей є досить умовним, адже у будь-якій країні держава в тій чи іншій мірі здійснює нагляд за функціонуванням усіх сфер економічної діяльності, і аудиторська діяльність не є виключенням. З огляду на це, більшість моделей організації та регулювання аудиторської діяльності носять змішаний характер [4, с. 7].

Процес регулювання аудиторської діяльності в різних країнах має певні особливості. Зокрема, нині виділено дві концепції (табл. 1) до створення нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності:

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

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

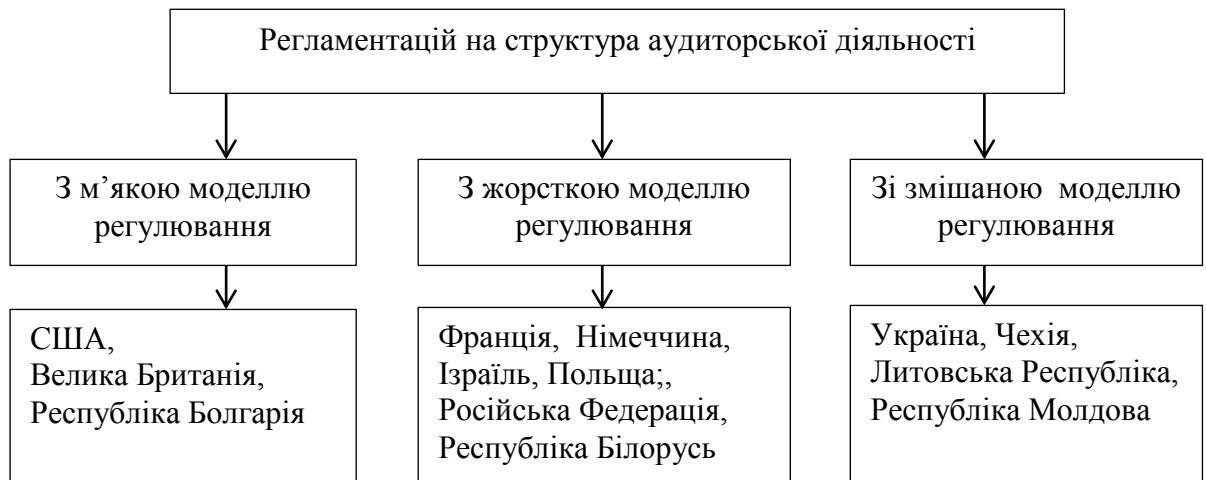


Рис. 1. Розподіл країн світу за типом моделі організації і регулювання аудиторської діяльності

Джерело: Сформовано за [4, с. 7]

Отже, дослідження світових підходів до організації і регулювання аудиторської діяльності дозволяє виділити існування у практиці аудиту дві принципово відмінні концепції регулювання аудиторської діяльності – державну і професійну [4, с. 6].

У країнах континентальної Європи цілі проведення аудиту орієнтовані переважно на державні органи, які є основними користувачами аудиторської інформації. Отже, визначальною особливістю організації аудиту в цих країнах є його достатньо жорстка централізована регламентація і наявність державного контролю за аудиторською діяльністю [2, с. 75].

У США та Великій Британії аудит орієнтований здебільшого на недержавних користувачів – акціонерів, інвесторів, комерційні банки, страхові компанії, інвестиційні фонди. Це передбачає мінімізацію державного регулювання аудиторської діяльності, яке здійснюється, в основному, професійними громадськими аудиторськими організаціями, що

мають достатню самостійність у вирішенні питань методології організації і проведення аудиту, підготовки аудиторських кадрів, їх атестації і надання відповідної кваліфікації, а також в організації контролю якості аудиту. Зазначені особливості виявляються у формуванні вищого керівного органу аудиторської діяльності [2, с. 76].

Таблиця 1

### Концепції регулювання аудиторської діяльності

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

Джерело: Сформовано автором за [2; 4; 16; 17]

У країнах, в яких наявний достатньо великий вплив держави на аудиторську діяльність, керівні працівники аудиторської діяльності призначаються державними органами, а в інших – керівні посади є виборними [2, с. 76].

Враховуючи те, що історично аудит – це форма незалежного економічного контролю, а представники органів державної влади є одними із користувачів фінансової звітності та аудиторських висновків, то в першому випадку аудит залежатиме від державних структур, які регулюють аудиторську діяльність. Таким чином, другу форму регулювання аудиторської діяльності можна розглядати як більш прогресивну, яка дозволяє сформувати об'єктивні зовнішні умови для незалежності аудиту [17, с. 39].

В Україні регулювання аудиторської діяльності здійснюється у відповідності з англо-американським підходом. На думку Радської В.В. та Петракова Я.В., це означає, що держава встановлює лише вимогу здійснення аудиту, а методику його проведення визначають професійні організації [17, с. 42].

Ієрархія державного регулювання інституту аудиту, з точки зору правової науки, виглядає таким чином: Конституція України, Господарський та Цивільний кодекси України, Закони Верховної Ради України, укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, нормативно-правові акти міністерств, відомств, Аудиторської Палати України та інші підзаконні нормативно-правові акти [11].

На основі наведеної ієрархії нормативно-правових актів можна виокремити багаторівневу систему нормативно-правового регулювання та забезпечення аудиторської діяльності та аудиту (рис. 2).

Отже, державне регулювання інституту аудиту характеризує спеціально-юридичний механізм дії нормативно-правових актів сфери аудиторської діяльності та аудиту на діяльність суб'єктів аудиту. У результаті правової регуляції формується юридична основа,

встановлюються правила, стандарти та норми для організації та проведення аудиту.

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

Рис. 2. Рівні державного регулювання інституту аудиту в Україні

Джерело: Розроблено автором

Зосереджуючи увагу на предметі нашого дослідження, розглянемо правове закріплення аудиторської діяльності та аудиту за рівнями його регулювання.

Конституція, як основа системи законодавства в Україні, визначає поділ державної влади на законодавчу, виконавчу та судову. Органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених Конституцією межах і відповідно до законів України [5].

Цивільним кодексом України (ЦК) передбачено аудиторський контроль за фінансовою діяльністю товариства з обмеженою відповідальністю згідно з рішенням його загальних зборів (ст. 146 ЦК). Господарський кодекс України (ГК) визначає необхідність щорічно залучати аудитора, не пов'язаного майновими інтересами з товариством чи з його учасниками, для перевірки та підтвердження правильності річної фінансової звітності акціонерних товариств. При цьому, аудиторська перевірка діяльності акціонерного товариства, у тому числі такого, що не зобов'язане



публікувати для загального відома документи, має бути проведена у будь-який час на вимогу акціонерів, які разом володіють не менш як десятима відсотками акцій (ст. 162 ГК) [5].

Сутність аудиторської діяльності, розкриття прав та обов'язків її суб'єктів представлено в законах Верховної Ради України, основні з яких наведено в таблиці 2.

Таблиця 2

### Характеристика Законів Верховної ради України

Закон	Характеристика
1	2
Господарський кодекс України	Аудиторською діяльністю визнається діяльність громадян та організацій, предметом якої є здійснення аудиту, організаційне і методичне забезпечення аудиту та надання інших аудиторських послуг (ст. 362). Аудит - це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності законодавству та встановленим нормативам (ст. 363).
Про аудиторську діяльність	Аудиторська діяльність - підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг. Аудит - перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів (ст. 3).
Про акціонерні товариства	Річна фінансова звітність публічного акціонерного товариства підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором (ст. 75).
Про господарські товариства	Достовірність та повнота річної фінансової звітності товариства повинні бути підтверджені аудитором (аудиторською фірмою). Обов'язкова аудиторська перевірка річної фінансової звітності товариств з річним господарським оборотом менш як двісті п'ятдесят неоподатковуваних мінімумів проводиться один раз на три роки (ст. 18).
Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні	З метою перевірки і підтвердження правильності річної фінансової звітності компанія з управління активами повинна щорічно залучати аудитора (аудиторську фірму)

1	2
фонди)	для встановлення відповідності зазначеної звітності результатам своєї діяльності з активами ІСІ (ст. 5).
Про кредитні спілки	Достовірність і повнота річної звітності кредитної спілки повинна бути підтверджена незалежним аудитором (аудиторською фірмою), визначеним загальними зборами кредитної спілки. Аудиторський висновок подається Уповноваженому органу та представляється загальним зборам кредитної спілки (ст. 22).
Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом	Господарський суд в ухвалі про порушення справи про банкрутство може зобов'язати боржника провести аудит. Якщо у боржника немає для цього коштів, господарський суд може призначити проведення аудиту за рахунок кредитора (кредиторів) лише за згодою останнього (останніх) (ст. 11)
Про зовнішньоекономічну діяльність	Аудит - це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам (ст. 1).

Джерело: Сформовано автором за [5]

Інші визначення сутності аудиту можна спостерігати у нормативних актах різних відомств. Так, у наказі № 917 Державної служби України з нагляду за забезпеченням безпеки авіації визначення аудит трактується як перевірка об'єкта чи суб'єкта з метою визначення їх відповідності встановленим вимогам та адекватного забезпечення належного функціонування у визначеному середовищі безпеки (ст.1.8) [14]. А в Положенні про консультативно-впроваджувальний центр із запровадження систем управління за стандартами ISO 9000, ISO 14000, аудит визначено як систематичний, незалежний і задокументований процес отримання доказів аудиту й об'єктивного їх оцінювання з метою визначення ступеня виконання вимог (ст. 1.3) [15].

Отже, можна відзначити, що на сьогодні немає законодавчого акту, який би ретельно обґрунтував особливості аудиторської діяльності, усі можливі варіанти та нюанси проведення аудиту підприємств усіх галузей економіки.

Юридично аудиторська діяльність закріплена Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3125-XII (у редакції Закону від 14.09.2006 р. № 140-V) (рис. 3).



Рис. 3. Закон України «Про аудиторську діяльність»

Джерело: Сформовано автором за [5]

Дія цього Закону України «Про аудиторську діяльність» (Закону) не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю.

Починаючи з 1993 року Закон зазнав змін у своїй структурі. Зміни вплинули на сутність та кількість статей Закону. У 1993 році діяло 30

статей, а станом на нинішню дату 22 статті. Зменшення статей Закону зумовлено відміною деяких з них, об'єднання кількох та включенням нових. Вивчення еволюції Закону дало можливість сформулювати зміни, внесені до Закону протягом останніх 20 років (табл. 3).

Таблиця 3

**Еволюція Закону України «Про аудиторську діяльність»  
у 1993-2013 роках**

Дата змін	Статті, у яких відбувались зміни
14.03.1995	ст. 10 «Обов'язкове проведення аудиту»
20.02.1996	ст. 13 «Ліцензування аудиторської діяльності»
15.05.2003	ст. 27 «Припинення чинності сертифікату та ліцензії»
24.06.2004	ст. 2 «Законодавство про аудиторську діяльність»
06.07.2005	ст. 5 «Аудитор», ст. 12 «Сертифікація аудиторів», ст. 14 «Повноваження Аудиторської палати України», ст. 24 «Спеціальні вимоги», ст. 30 «Відповідальність господарюючого суб'єкта при проведенні аудиту»
15.12.2005	ст. 1 «Сфера дії Закону», ст. 10 «Обов'язкове проведення аудиту», ст. 11 «Відповідальність за дотримання порядку проведення бухгалтерського обліку», ст. 15 «Створення аудиторської палати України», ст. 18 «Повноваження професійної громадської організації аудиторів України (Спілки аудиторів України)», ст. 19 «Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг»
19.01.2006	ст. 5 «Аудитор», ст. 6 «Аудиторська фірма», ст. 13 «Ліцензування аудиторської діяльності», ст. 14 «Повноваження Аудиторської палати України», ст. 19 «Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг», ст. 26 «Інші види відповідальності аудиторів», ст. 27 «Припинення чинності сертифікату та ліцензії»
14.09.2006	Закон викладено у новій редакції (22 статті)
01.07.2010	ст. 14 «Діяльність Аудиторської палати України»
21.04.2011	ст. 3 «Аудиторська діяльність», ст. 8 «Обов'язкове проведення аудиту»
07.07.2011	ст. 13 «Створення аудиторської палати України»
17.05.2012	ст. 4 «Аудитор»
16.10.2012	ст. 13 «Створення аудиторської палати України»

Джерело: сформовано автором за [5]

Як зазначає Душко З.О., порівняно з 1993 роком законодавча база, що регулює аудиторську діяльність, зазнала суттєвих змін, які сприяли її удосконаленню та вплинули на здійснення діяльності аудиторських фірм (аудиторів) в Україні. Впродовж терміну дії Закону України «Про аудиторську діяльність» зміни відбувалися у статті, що регулює питання сертифікації аудиторів. У 2005 році було внесено зміни до статті, яка

визначає суть поняття аудитор. Важливою зміною, що відбулася у 2006 році є відміна ліцензування діяльності та обов'язкова вимога для її здійснення – включення до загальнодержавного Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Після набрання чинності закону у 1993 році і до сьогодні права аудиторів і аудиторських фірм залишилися незмінними, а обов'язки розширились. Протягом терміну дії Закону збільшена кількість спеціальних вимог, які забороняють проведення аудиту. Значні зміни відбулися у статті, що визначає обов'язковість проведення аудиту. У 1993 році закон включав розділ «Обов'язки господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту». У зв'язку із викладом 14 вересня 2006 Закону України «Про аудиторську діяльність» у новій редакції цей розділ був замінений статтею 9 «Обов'язки суб'єктів господарювання при проведенні аудиту» розділу «Загальні положення». Протягом терміну дії даного закону значно розширилися повноваження Аудиторської палати України. У новій редакції Закону України «Про аудиторську діяльність» чітко визначені джерела фінансування АПУ: плата за проведення сертифікації фізичних осіб на право зайняття аудиторською діяльністю; плата за включення до Реєстру; добровільні внески, що надходять від професійних організацій аудиторів України; інші джерела не заборонені законодавством. Варто зазначити, що розділ «Професійна громадська організація аудиторів України» був виключений у новій редакції 2006 року. Зміст цього розділу коротко викладений у статті «Права аудиторів та аудиторських фірм», яка входить до розділу «Права та обов'язки аудиторів та аудиторських фірм». Відповідно до Закону загальна кількість членів Аудиторської палати України становить 20 осіб, які делегуються від державних органів, представників навчальних закладів та наукових організацій. У 1993 році на відмінну від 2011 року вимагалася щорічна заміна трьох членів Аудиторської палати України, які визначались шляхом таємного голосування [8, с. 134].

На нашу думку, такі зміни є обов'язковими відповідно до вимог

міжнародного законодавства.

Порівнюючи вітчизняне законодавства в сфері правового регулювання аудиту із Директивою 2006/43/ЄС, Мельничук Б.В. визначив невідповідності у деяких аспектах: українським законодавством порівняно з європейським не розглядається і не визначено поняття «суб'єктів суспільного інтересу»; немає точного та чіткого переліку даних, що надаються аудитором та аудиторськими фірмами з метою включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів; відсутні визначення понять «система забезпечення якості» та «системи суспільного нагляду над аудитом»; не запроваджено обов'язкову вимогу страхування майнової відповідальності аудиторських фірм та аудиторів; в частині, що регулює відповідальність аудиторів та аудиторських фірм не достатньо чітко встановлено систему санкцій по відношенню до аудиторів та аудиторських фірм, які порушують або неналежним чином виконують вимоги даного законодавства; залишається неврегульованою взаємодія органу відповідального за розробку та реалізацію державної політики у сфері бухгалтерського обліку, фінансової звітності (Міністерства фінансів України), і регуляторного органу в сфері аудиту (Аудиторська палата України); не визначено питання щодо співпраці з органами нагляду за аудитом в державах-членах Європейського Союзу та третіх країнах [13].

Аналіз чинних нормативно-правових актів сфери аудиторської діяльності свідчить про відсутність логічної узгодженості у деяких аспектах. Це зумовлює необхідність продовження досліджень у даному напрямі.

При здійсненні аудиторської діяльності аудитори та аудиторські фірми застосовують відповідні стандарти аудиту, з дотриманням вимог Закону «Про аудиторську діяльність» та інших нормативно-правових актів.

Стандарти аудиту – єдині вимоги до порядку здійснення, оформлення, оцінки достовірності інформації, до порядку підготовки чи кваліфікації, а

також регламентації надання окремих супутніх послуг і підготовки результатів аудиту.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» затвердження стандартів аудиту є виключним правом Аудиторської палати України.

Метою стандартів аудиту є встановлення загальних правил аудиторської діяльності щодо організації і методики його проведення. Кожен стандарт має визначати певну частину або сторону аудиторської роботи, повинен бути коротким і лаконічним, але з достатньою повнотою описувати вимоги до регулювання об'єкту стандарту.

Аудиторську діяльність у світовому масштабі регламентують Міжнародні стандарти аудиту (МСА).

Міжнародні стандарти аудиту діють при будь-якому проведенні аудиту та в міру необхідності можуть також застосовуватись аудиторами при наданні ними супутніх аудиту послуг. Однак ці стандарти не переважають над внутрішніми актами в тій чи іншій країні, що регламентують аудит і надання супутніх аудиту послуг у сфері фінансової інформації.

В Україні до 31.12.1998 р. діяли тимчасові національні нормативи аудиту. Починаючи з 1.01.1999 р. було введено в дію 32 Національні нормативи аудиту. Відповідно до рішення Аудиторської Палати України від 18.03. 2003 р., протокол № 122 як Національні стандарти аудиту в Україні було прийнято «Стандарти аудиту та етики. Видання Міжнародної федерації бухгалтерів 2001 р.».

У зв'язку з тим, що Міжнародна Федерація бухгалтерів (МФБ) постійно вносить зміни у стандарти аудиту, 30.11.2006 р. Аудиторською палатою України (АПУ) було прийнято рішення №168/7 про застосування з 1 січня 2007 р. «Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики. Видання 2006 р.»

31.03.2011 року АПУ було затверджено Рішення №229/7 «Про застосування стандартів аудиту» про обов'язкове застосування з 1 травня

2011 року в якості національних стандартів аудиту Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2010 року.

27.02.2014 р. АПУ затвердила рішення № 290/7 «Про застосування стандартів аудиту та етики» для обов'язкового застосування при виконанні завдань з 1 травня 2014 року в якості національних стандартів аудиту використовувати Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2012 року) та Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів у редакції 2012 року. Пізніше за рішенням АПУ №304/1 від 24.12.2004 р. було визначено, що з 1 січня 2015 року в якості національних стандартів аудиту використовуватимуться Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2013 року) [3].

Стандарти визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, питання методики, а також базові принципи проведення аудиторських перевірок, єдині вимоги до якості та надійності аудиту, якими повинні керуватися всі представники даної професії незалежно від умов, у яких здійснюється аудит. Застосування аудиторських стандартів забезпечує певний рівень гарантій достовірності результатів аудиторської перевірки (рис. 4).

Стандарти не містять конкретних вказівок на використання спеціальних аудиторських процедур і в них немає спеціальних вимог до рішень, які приймаються аудитором в кожній конкретній ситуації. Стандарти аудиту встановлюють загальні правила до його проведення, але тільки аудитор може вирішити: потрібно повністю або частково використовувати вимоги того чи іншого стандарту [2, с. 84].

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг формують методичну базу для практики аудиту (табл. 4).





Рис. 4. Значення стандартів в аудиторській практиці

Джерело: Сформовано за [16, с. 38]

У системі нормативного регулювання аудиторської діяльності важлива роль належить внутрішнім стандартам аудиторських фірм, під якими розуміють документи, що деталізують і регламентують єдині вимоги до здійснення і оформлення аудиту, прийняті і затверджені аудиторською фірмою.

Внутрішньофірмові стандарти аудиту (ВСА) – це сукупність принципів, методів, прийомів і способів, що використовуються аудиторською фірмою для надання аудиторських послуг, складання і надання їх результатів, виходячи із встановлених правил та особливостей діяльності аудиторської фірми.

Застосування ВСА в діяльності аудиторських фірм є досить актуальною проблемою на сучасному етапі, оскільки їх застосування є основою

подальшого професійного росту фірми, підвищення її рейтингу та конкурентноздатності на ринку аудиторських послуг.

Таблиця 4

### Структура міжнародних стандартів аудиту

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ (МСКЯ)	
Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) 1	«Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»
АУДИТИ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ	
200-299	Загальні принципи та відповідальність
300-499	Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики
500-599	Аудиторські докази
600-699	Використання роботи інших фахівців
700-799	Аудиторські висновки та звітність
800-899	Спеціалізовані сфери
КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА – Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості	
АУДИТИ ТА ОГЛЯДИ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ	
2000-2699	Міжнародні стандарти завдань з огляду
ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ЩО НЕ Є АУДИТАМИ ЧИ ОГЛЯДАМИ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ	
3000-3699 Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості	
3000-3399	Застосовувані до всіх завдань з надання впевненості
3400-3699	Стандарти для спеціалізованих сфер
СУПУТНІ ПОСЛУГИ	
4000-4699	Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП)

Джерело: Сформовано за [3]

Для врегулювання питань професійної етики аудиторів Міжнародною федерацією бухгалтерів розроблено та прийнято в липні 1996 р. Кодекс етики професійних бухгалтерів, який передбачає правила надання аудиторських послуг та фундаментальні принципи етики аудитора (табл. 5).

Принципи є обов'язковими для виконання всіма аудиторами при наданні ними аудиторських послуг.

Для врегулювання питань, які не визначено законодавчо, АПУ розробляє окремі акти:

- нормативні акти – Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, Положення про забезпечення незалежності аудитора,

Положення про сертифікацію аудиторів, Положення про постійне обов'язкове удосконалення професійних знань аудиторів України, Положення про комісію зі стандартів та практики аудиту тощо;

- локальні нормативні акти – Статут АПУ, Положення про Дисциплінарну комісію Аудиторської палати України, Положення про Комісію АПУ з сертифікації та освіти аудиторів, Положення про Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг, Положення про секретаріат АПУ та інші;

- акти тлумачення – Роз'яснення «Щодо порядку надання аудиторами та аудиторськими фірмами аудиторських послуг у формі експертиз», роз'яснення «Щодо особливостей формату та змісту аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора), роз'яснення «Щодо оформлення офіційного документу, складеного за результатами аудиту фінансової звітності», Рішення про застосування стандартів аудиту та етики тощо [3].

*Таблиця 5*

### **Принципи професійної етики аудиторів**

Принцип	Характеристика
Чесність	Професійний аудитор повинен бути відвертим та чесним в усіх професійних та ділових стосунках
Об'єктивність	Професійному аудитору слід бути справедливим та не дозволяти упередженості, конфлікту інтересів або неналежного впливу інших осіб, що зашкодить його професійному чи діловому судженню
Професійна компетентність та належна ретельність	Професійний аудитор зобов'язаний надавати професійні послуги з належною ретельністю, компетентністю та старанністю
Конфіденційність	Професійному аудитору слід дотримуватись конфіденційності інформації, отриманої в процесі надання професійних послуг та не використовувати або розголошувати таку інформацію без належних та визначених повноважень, або якщо відсутнє юридичне або професійне право та обов'язок розкриття цієї інформації
Професійна поведінка	Професійний аудитор повинен діяти таким чином, щоб це відповідало добрій репутації професії, повинен утримуватись від будь-якої поведінки, яка могла б завдати цій репутації шкоди
Технічні стандарти	Аудитор повинен надавати професійні послуги згідно з відповідними технічними і професійними стандартами
Незалежність	Аудитор має бути професійно незалежним до суб'єкта підприємництва, що перевіряється (не мати прямих родинних стосунків та майнових інтересів до нього)

Джерело: Сформовано за [3]

Що ж стосується спеціального рівня нормативно-правового забезпечення аудиту, то до нього відносяться нормативно-правові акти, які стосуються державного регулювання окремих об'єктів аудиту (Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО, Методичні рекомендації з обліку окремих об'єктів, інструкції тощо).

Таким чином, в загальному регулювання аудиторської діяльності в Україні можна поділити на три рівні: державне регулювання, професійне регулювання і внутрішнє регулювання.

Узагальнюючи викладене, можна дійти висновку, що Україна ще перебуває ще на шляху становлення та розвитку аудиторської діяльності. Аналіз державного регулювання інституту аудиту свідчить про постійне вдосконалення нормативно-правових актів, що підвищує рівень теоретичних, організаційних, методологічних та методичних аспектів аудиту та аудиторської діяльності.

#### **Список використаних джерел**

1. Академічний тлумачний словник [Електронний ресурс] . – Режим доступу : <http://sum.in.ua/s/pravo>
2. Аудит: навч. посіб. / Л.М. Янчева, З.О. Макеєва, А.О. Баранова та ін. – К.: Знання, 2009. – 335 с.
3. Аудиторська палата України : офіційний сайт [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>
4. Бондар В.П Система організації та регулювання аудиторської діяльності країн світу [Електронний ресурс] / В. П. Бондар. – Режим доступу : [eztuir.ztu.edu.ua/4612/1/5pdf](http://eztuir.ztu.edu.ua/4612/1/5pdf)
5. Верховна рада України: офіційний веб-портал [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>
6. Гіда Є. О. Теорія держави та права [Електронний ресурс] / Є. О. Гіда. – Режим доступу : <http://pidruchniki.ws/1589031545107/pravo>
7. Гончаров С. М. Тлумачний словник економіста / С. М. Гончаров, Н. Б. Кушнір . – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 264 с.

8. Душко З. О. Еволюція законодавчої бази аудиторської діяльності в Україні / З. О. Душко // Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів : зб. матеріал. II Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. / [Відпов. за вип. проф. Куцик П.О.] – Львів : видавництво Львівська комерційна академія, 2013. – 180 с.

9. Ліпкан В. А. Національна безпека України [Електронний ресурс] / В. А. Ліпкан. – Режим доступу : <http://pidruchniki.ws/10611207>

10. Матеріали Wikipedia [Електронний ресурс] . – Режим доступу : [http://uk.wikipedia.org/wiki/Державне регулювання](http://uk.wikipedia.org/wiki/Державне_регулювання)

11. Матеріали Wikipedia [Електронний ресурс] . – Режим доступу : [http://uk.wikipedia.org/wiki/Нормативно-правовий\\_акт](http://uk.wikipedia.org/wiki/Нормативно-правовий_акт)

12. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www/apu.com.ua>

13. Мельничук Б. В. Напрями удосконалення регулювання аудиту в Україні [Електронний ресурс] / Б. В. Мельничук. – Режим доступу : [kapitanvova.ucoz.ua/\\_1d/5/510\\_38.pdf](http://kapitanvova.ucoz.ua/_1d/5/510_38.pdf)

14. Про затвердження Положення про нагляд за безпекою польотів при організації повітряного руху [Електронний ресурс] : наказ Державної служби України з нагляду за забезпеченням безпеки авіації від 05.12.2005 № 917 – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0446-10>

15. Про затвердження Положення про консультативно-впроваджувальний центр із запровадження систем управління за стандартами серій ISO 9000, ISO 14000 [Електронний ресурс] : наказ Міністерства транспорту та зв'язку України від 23.03.2007 №233 – Режим доступу : [http://uazakon.com/documents/date\\_62/pg\\_gdnhoj.htm](http://uazakon.com/documents/date_62/pg_gdnhoj.htm)

16. Пшенична А.Ж. Аудит : навч. посіб. / А.Ж. Пшенична – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

17. Радська В. В. Аудит : навч. посіб. / В. В. Радська, Я. В. Петраков. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.