

УДК 657

Антонюк О. Р., к.е.н., доцент, Ситнікова А. О., студент (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне)

РОЗВИТОК АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ ЗАКОНОДАВСТВА: ДОСВІД УКРАЇНИ

У статті здійснено аналіз ринку аудиторських послуг України у взаємозв'язку з нормативно-правовими актами, що регулюють аудиторську діяльність в Україні в історичному контексті, що дозволить виокремити проблемні питання та надасть можливість визначитись з напрямками подальших досліджень. Акцентовано увагу на законодавстві України, що регламентує аудиторську діяльність, та порівнянні із законодавчими положеннями закордоном. Виявлені відмінності дозволили авторам надати пропозиції з удосконалення питань регулювання аудиторської діяльності в Україні.

Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, правове регулювання.

Вступ. За останні 5-7 років український ринок аудиторських послуг зазнав суттєвих змін, у тому числі в частині зміщення акценту на послуги, відмінні від завдань з надання впевненості, які надаються аудиторами. Як наслідок, роль аудиторських послуг, наданих користувачам, збільшується. Сучасні аудиторські фірми за законодавчими, нормативними та практичними можливостями, мають дуже великий спектр послуг, які вони пропонують своїм клієнтам, а ринок аудиторських послуг розширюється та диференціюється за напрямками або інтересами замовників.

Слід зазначити, що аудиторська діяльність в Україні представлена широким спектром послуг. Це обумовлено інтенсивним розвитком ринкових відносин, а також інтеграцією в систему міжнародних економічних відносин. Існує необхідність розгляду основних напрямів діяльності аудиторських фірм і аудиторів. Ми вважаємо, що дана тематика є актуальною, оскільки стан аудиторських послуг корелює з економічною діяльністю країни.

Метою статті є аналіз ринку аудиторських послуг України у взаємозв'язку з нормативно-правовими актами, що регулюють аудиторську діяльність в Україні в історичному контексті, що дозволить виокремити проблемні питання та надасть можливість визначитись з напрямками подальших досліджень.



Виклад основного матеріалу. Загальні засади до регламентації аудиторської діяльності в Україні визначено Законом України «Про аудиторську діяльність» [1], а офіційним регулятором вітчизняної аудиторської діяльності є Аудиторська палата України (далі – АПУ), що вирішує важливі питання методичного та організаційного управління аудитом. Законодавство про аудиторську діяльність включає в себе Господарський кодекс України [2], Закон України «Про аудиторську діяльність» [1]. Поле нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності передбачає також «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг», що є обов'язковими для дотримання аудиторами (аудиторськими фірмами) та суб'єктами господарювання у відносинах з ними та нормативні акти, які затверджує АПУ.

Аудиторська діяльність – це підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг. Перелік послуг, які може надавати своїм клієнтам аудиторська фірма (аудитор), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 р., № 182/5 [3]. На сьогодні нормативно передбачено такі послуги:

- послуги з виконання завдань з надання впевненості (аудит історичної фінансової інформації, огляд історичної фінансової інформації і завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації);
- супутні послуги;
- інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм);
- організаційне та методичне забезпечення аудиту.

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» АПУ щороку отримує від аудиторських фірм та аудиторів, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, звіти про виконані ними роботи, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

Аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи-підприємці, починаючи з 2000 року, щороку подають до АПУ звіт про надані послуги за формою № 1-аудит (річна) «Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги». Станом на 01.01.2016 р. Реєстр налічує 1008 аудиторських фірм та 99 аудиторів-підприємців [4].

Представлена Аудиторською палатою України узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2015 році ви-

світлює якісні та кількісні показники, що характеризують ринок аудиторських послуг в Україні та результати діяльності регулятора у напрямках регулювання ринку та сприяння його розвитку. Інформація про кількість суб'єктів підприємницької діяльності, включених до Реєстру в розрізі регіонів станом на 31.12.2016 р., свідчить про зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності упродовж 2016 року [4].

Аналіз результатів аудиторської діяльності та стану ринку аудиторських послуг свідчить, про те, що аудиторський ринок потерпає від змін, які відбуваються в країні. Так, упродовж 2016 року з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів було виключено 136 суб'єктів аудиторської діяльності, а включено лише 37 [4].

Наведена в табл. 1, 2 інформація про кількість суб'єктів аудиторської діяльності за 2012 – 2016 роки вказує на загальну тенденцію до їх зменшення (порівняно з 2012 роком – на 39,7%), що свідчить про відтік суб'єктів господарювання з професії внаслідок дії низки факторів, у тому числі і кризових явищ у суспільстві, і посиленні вимог до аудиторської професії з боку регуляторів та змін у законодавстві.

Таблиця 1

Інформація щодо кількості аудиторів у 2011-2015 роках *

Рік	Кількість аудиторів станом на 31 грудня, осіб
2011	3129
2012	3139
2013	2993
2014	2787
2015	2675
2016**	2646

Джерело:

* Дані Звіту АПУ за 2015 рік.

**Дані Звіту АПУ за 2016 рік.

Разом зі значним зменшенням кількості суб'єктів аудиторської діяльності в Україні (на 8,9%), обсяг наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності в цілому по країні збільшився порівняно з 2015 роком на 12% або на 211 899,7 тис. грн. Так, обсяг доходу від наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності у 2015 році становив 1 761 202,6 тис. грн, а у 2016 році – 1 973 102,3 тис. грн. Приріст середнього доходу на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2016 році порівняно з 2015 роком склав 19,7%, а порівняно з 2014 – 93,9%.



Таблиця 2

Кількість суб'єктів аудиторської діяльності у 2012–2016 роках

Рік	Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів станом на 31 грудня	Подано звітів до АПУ		Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, що не подали звітність
		Кількість	% (*)	
2012	1 672	1 609	96,2	63
2013	1 488	1 452	97,6	36
2014	1 326	1 272	95,9	54
2015	1 107	1 071	96,8	36
2016	1 008	1 002	99,4	6

Примітка:

* Суб'єкти аудиторської діяльності, які не подають звіти, як правило – це суб'єкти, які фактично припинили свою діяльність, тому відсутність інформації від таких суб'єктів фактично не має суттєвого впливу на аналіз загальних показників ринку аудиторських послуг.

Рис. 1 показує динаміку обсягу послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у 2012-2016 роках.

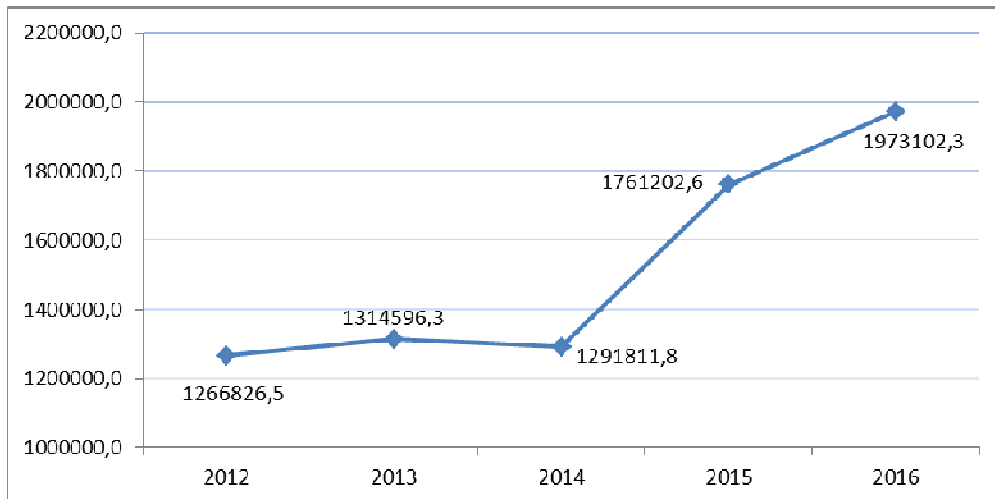


Рис. 1. Обсяг послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у 2012–2016 роках без ПДВ, тис. грн

Джерело: Дані Звіту АПУ за 2016 рік

У табл. 3 наведено дані про розподіл обсягу за видами послуг у

2016 році порівняно з 2015 роком.

Таблиця 3

Розподіл обсягу за видами послуг у 2016 році порівняно з 2015 роком

Показник	тис. грн.		%	
	2015	2016	2015	2016
Всього по Україні надано послуг	1 761 202,6	1 973 102,3	100,0	100,0
Завдання з надання впевненості – всього	771 840,1	847 171,1	43,8	42,9
Супутні послуги – всього	125 215,1	125 031,9	7,1	6,4
Інші професійні послуги – всього	861 244,7	998 564,4	48,9	50,6
Організаційне та методичне забезпечення аудиту – всього	2 902,7	2 334,9	0,2	0,1

Джерело: Дані Звіту АПУ за 2015 та 2016 рік

Рис. 2 ілюструє відсоткове співвідношення зазначених в табл. 3 замовлень за видами аудиторських послуг у 2016 році.

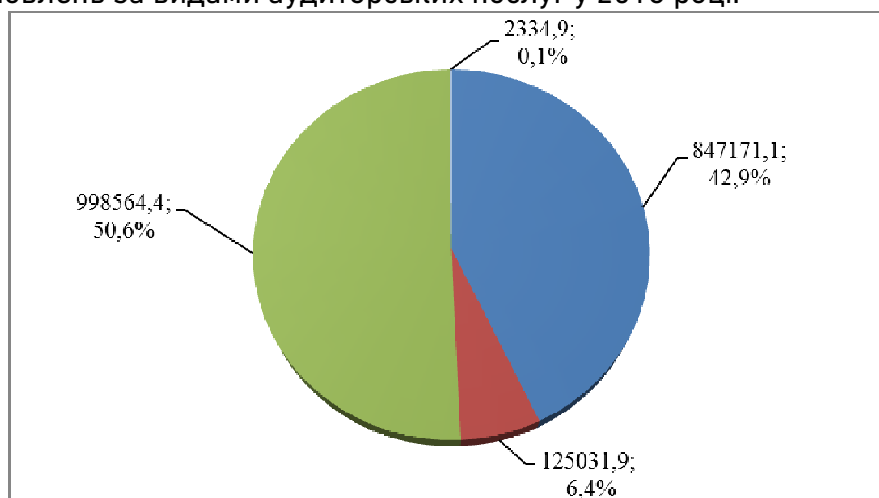


Рис. 2. Розподіл замовлень за видами послуг у 2016 році (тис. грн, %)

Примітка: 42,9% – завдання з надання впевненості; 6,4% – супутні послуги; 50,6% – інші професійні послуги; 0,1% – організаційне та методичне забезпечення аудиту



Кількість замовлень на аудиторські послуги та їх вартість в основному залежать від платоспроможності суб'єктів господарювання в регіонах України. Як бачимо, середня вартість замовлення в цілому по Україні становить 55,5 тис. грн (у 2015 р. – 49,4 тис. грн), а середня вартість замовлення в м. Києві та Київській обл. значно більша – 90,8 тис. грн (у 2015 р. – 84,1 тис. грн). Проведений аналіз показав, що середня вартість замовлення в аудиторських компаніях, обсяг наданих послуг яких перевищує 30 млн грн, становить 241,8 тис. грн. Це зумовлено тим, що суб'єкти великого підприємництва, банки, холдинги, страхові компанії та інші за аудиторськими послугами звертаються до аудиторських фірм «Великої четвірки» та інших компаній-членів міжнародних аудиторських мереж, які працюють у м. Києві та найбільших адміністративних центрах України, де функціонують бізнес-структури і зосереджена основна кількість практикуючих аудиторів.

Наведено аналіз ринку аудиторських послуг наочно демонструє суттєве коливання кількості і вартості послуг у різних регіонах, яке залежить в основному від концентрації промислових підприємств, платоспроможності самих замовників аудиту та їхнього розуміння вартості та якості аудиторських послуг.

Одночасно АПУ як регулятор професії, реалізуючи упродовж 2016 року визначені Концепцією цілі, керувалася такими пріоритетами:

- забезпечення безперервного функціонування системи регулювання аудиторської діяльності;
- укладання фундаменту нової системи регулювання аудиторської діяльності;
- забезпечення еволюційності переходу з однієї системи регулювання на іншу;
- мінімізація ризиків можливої некомпетентності нових персоналій в системі регулювання, що відповідає вимогам європейського законодавства у сфері аудиторської діяльності.

Після підписання у 2014 році Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Україна зобов'язалася поступово наблизити своє законодавство з питань бухгалтерського обліку та аудиту до законодавства ЄС, зокрема шляхом впровадження в національне законодавство до 01.11.2017 р. вимог Директиви № 2006/43/ЄС (зі змінами).

Зазначимо, що питання розвитку нормативної бази провадження аудиторської діяльності, стандартизації аудиторських послуг, знайшли своє відображення у працях вітчизняних та ряду закордонних науковців за останні роки. Серед напрямків наукових досліджень: концентрація аудиторського ринку, нормативна регламентація та стандартизація аудиторських послуг [9; 10], роль неаудиторських послуг у структурі аудиторської діяльності та роль компаній «Ве-

ликої четвірки» [12; 13].

В першу чергу, є потреба дослідити в історичному контексті новітню історію України з регламентації складу аудиторських послуг. Закон України «Про аудиторську діяльність», який було прийнято у квітні 1993 року, надав легітимного статусу як аудиту, так й іншим видам аудиторської діяльності, став імпульсом їх розвитку. За цей час було сформовано систему забезпечення супутніх та інших послуг, яка продовжує вдосконалюватись. Так, відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» №140-V (чинна редакція) [1] аудиторська діяльність представляє собою підприємницьку діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг. Деталізований перелік послуг затверджено рішенням Аудиторської палати України від 27.09.07 р., № 182/5 [3], яка є офіційним регулятивним органом аудиторської діяльності в Україні, повноваження якої стосуються сертифікації та стандартизації послуг суб'єктів аудиторської діяльності, контролю їх діяльності та підвищення якості аудиторських послуг.

Нормативно-правове забезпечення супутніх та інших аудиторських послуг в Україні протягом останніх років здійснювалося досить системно та динамічно, проте вимагає покращення регуляторної діяльності у сфері надання аудиторських послуг. Результати розвитку аудиторських послуг в Україні охоплюють правову, методичну, організаційну бази.

Імпульсом розвитку видів аудиторської діяльності на легітимній основі став Закон України «Про аудиторську діяльність» [1], прийнятий у 1993 році, який визначив, що «аудиторська діяльність включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг». З цього часу в Україні власне і почалась робота з організаційного та методичного забезпечення виконання аудиторських послуг, яка продовжується в напрямі її вдосконалення.

Аудиторські послуги, за редакцією вказаного закону 1993 року могли надаватись у формі аудиторських перевірок (аудиту) та пов'язаних з ними експертиз, консультацій з питань бухгалтерського обліку та звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб. Проте традиційно аудиторські фірми та аудитори виконували набагато більший перелік видів діяльності, підстави для їх виконання було надано Законом «Про аудиторську діяльність» у 1993 році. Незважаючи на професіоналізм аудиторів, здатність фахово виконувати різні послуги з економіко-правового обслуговування клієнтів, вказана ситуація нормативної регламентації призводила до виконання послуг, які на думку багатьох фахівців з аудиту, не завжди були сумісні з аудитом.



Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» (редакція 1993 р.) перелік супутніх послуг не було визначено, що і призвело до ситуації широкого спектру діяльності залежно від компетентності та готовності аудитора виконувати завдання. Вираз «економіко-правове забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб» дозволяв відносити сюди досить широкий спектр послуг, а законних важелів обмеження такої діяльності не було.

У подальших роках мало місце уточнення сутності аудиторської діяльності, так, у 2006 році вона була визначена, як «...підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне та методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг». Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» (редакція від 14.09.2006 р.), аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема з ведення та відновлення бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Закон України «Про аудиторську діяльність», прийнятий 22.04.1993 р. зазнавав змін у 1995-1996, 2003-2006 роках, які, у тому числі, стосувались складу видів аудиторської діяльності та окреслення правового поля їх здійснення іншими нормативними документами.

Розглянемо тлумачення понять «аудиторська діяльність» в законодавчих джерелах (табл. 4).

Перші Національні нормативи, прийняті у 1999 році [7], які у подальшому було замінено стандартами аудиту та етики IFAC (прийнятими для застосування в Україні 18 квітня 2003 року), у наступних роках зазнавали змін, в тому числі щодо складу, класифікації та окремих методичних питань послуг аудиторської діяльності, відмінних від аудиту.

Подальші зміни вказаного законодавчого документа уточнили склад інших аудиторських послуг з формулюванням, яке діяло у 2014 році, що інші аудиторські послуги «пов'язані з професійною діяльністю, зокрема, по веденню та відновленню бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання».

Зміни у нормативній регламентації складу аудиторських послуг представлено у табл. 5, порівняльна характеристика діючого Закону України «Про аудиторську діяльність» із законодавчим документом з регламентації аудиторської діяльності в Польщі наведено у табл. 6.

Аналіз терміну «аудиторська діяльність» на рівні нормативної регламентації України в історичному контексті

№ з/п	Джерело	Поняття	Зміст
1	2	3	4
1.	Господарський кодекс України (чинний) [2]	Аудиторська діяльність	Аудиторською визнається діяльність громадян та організацій, предметом якої є здійснення аудиту, організаційне та методичне забезпечення аудиту та надання інших аудиторських послуг.
2.	Господарський кодекс України (проект) [2]	Аудиторська діяльність	Аудиторська діяльність – незалежна професійна діяльність, яка включає в себе надання аудиторських та інших професійних послуг
3.	Закон України «Про аудиторську діяльність» (чинний) [1]	Аудиторська діяльність	Аудиторська діяльність – підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.
	-//-	Інші аудиторські послуги	Інші аудиторські послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), зокрема з ведення та відновлення бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання.
	Проект Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (2017 рік) [6]	Аудиторська діяльність.	Аудиторська діяльність – незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, що зареєстровані у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг.
		Аудиторські послуги	Аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

продовження табл. 4

1	2	3	4
4.	Проект Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань регулювання аудиторської діяльності»	Аудиторська діяльність	Аудиторська діяльність – незалежна професійна діяльність, яка включає в себе надання аудиторських та інших професійних послуг.
		Аудиторські послуги	Аудиторські послуги – це послуги з аудиту та огляду фінансової звітності, виконання інших завдань з надання впевненості, а також супутні послуги, що надаються відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.
		Інші аудиторські послуги	Інші аудиторські послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), зокрема з ведення та відновлення бухгалтерського обліку, консультації з питань оподаткування, бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання.
5.	Закон України «Про аудиторську діяльність» (перша редакція 1993 р.) [1]	Аудиторська діяльність	Аудиторська діяльність включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

Таблиця 5

Нормативна регламентація складу аудиторської діяльності
України в історичному контексті на рівні національної регламентації

Склад аудиторських послуг	
Національні нормативи аудиту (втратили чинність), (2000 р.)	Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), (введено в дію 2007 р., чинний)
1. Аудит	1. Завдання з надання впевненості, в тому числі:
2. Супутні аудиту послуги, у тому числі:	1.1. Аудит
2.1. Оглядова перевірка	1.2. Огляд історичної фінансової інформації
2.2. Операційна перевірка	1.3. Завдання з надання впевненості, що не є аудитом або оглядом
2.3. Компіляція (трансформація обліку)	2. Супутні послуги, в тому числі:
	2.1. Завдання з виконання погоджених процедур
	2.2. Завдання з підготовки фінансової інформації
	3. Інші послуги
	4. Організаційне і методичне забезпечення аудиту

У законодавчому визначенні аудиторської діяльності ототожнюються відразу дві категорії: аудит та аудиторська діяльність та має місце розкриття їх змісту, а також вказується на характер відносин, які складаються в процесі аудиторської діяльності як з теоретичної, так і практичної точок зору. На сьогодні відносини аудитора та його клієнта мають підприємницький характер, для яких наявна самостійність, ризик, систематичність діяльності з метою отримання прибутку від надання послуг зацікавленим особам. Саме на підприємницький характер відносин вказує законодавець не лише України, але й інших країн. Економічний характер аудиторської діяльності має і ряд інших особливостей.

Таблиця 6

Порівняльна характеристика законодавства України та Польщі з питань регламентації аудиторської діяльності

Критерій порівняння	Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22. 04. 1993 р., редакція 26. 11. 2015 р. [1]	Act on Statutory Auditors of Poland [8]
Поняття та склад аудиторської діяльності	Аудиторська діяльність – підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг	Під аудиторською діяльністю розуміють аудит, огляд фінансової звітності та інших послуг з надання впевненості, що визначаються окремими положеннями або стандартами
Підхід до стандартизації аудиту	Стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог цього Закону, Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», що є виключним правом Аудиторської палати України	Під стандартами аудиту, які застосовуються розуміють Міжнародні стандарти аудиту
Склад законодавства про аудиторську діяльність	Господарський Кодекс України, Закон України «Про аудиторську діяльність», Міжнародні стандарти аудиту, Директиви Європейського парламенту, документи Аудиторської палати України, інші документи	Міжнародні стандарти аудиту, Закон про бухгалтерський облік, Директиви Європейського парламенту, правила, резолюції Європейської комісії, документи Національної Палати аудиторів, інші документи

Вимоги до претендента на отримання сертифіката та аудитора	Право на отримання сертифіката мають фізичні особи, які мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора	Претендент на отримання сертифіката аудитора може бути внесений до Реєстру аудиторів за умови: має повну юридичну дієздатність, має бездоганну репутацію та поведінку, що може гарантувати належну професійну практику, не має судимостей за корисливі та фінансові злочини, має вищу освіту, вільно володіє польською мовою в усній та письмовій формі, пройшов практику з бухгалтерського обліку один рік у державі, що є членом ЄС або два роки інтернатури під керівництвом аудитора, що спрямована на практичну підготовку, склав іспити, має диплом, що підтверджує знання про стажування, прийняв присягу перед президентом Національної ради аудиторів
Спеціальні вимоги до претендента на отримання сертифіката аудитора	Аудитором не може бути особа, яка має не погашену або не зняту судимість за вчинення злочину або на яку протягом останнього року накладалося адміністративне стягнення за вчинення корупційного правопорушення	Особа користується усіма громадянськими правами. Аудитором не може бути особа, що має судимості за корисливі та фінансові злочини. Особа прийняла присягу (клятву) перед президентом Національної ради аудиторів

продовження табл. 6

Реєстр аудиторських фірм та аудиторів	База даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи-підприємці у розрізі областей України	База даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів
Повноваження АПУ	<p>Аудиторська палата України:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю; 2) затверджує стандарти аудиту; 3) затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків; 4) веде Реєстр; 5) здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів; 6) здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг; 	<p>Завдання Національної ради аудиторів:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) проведення іспитів для кандидатів, які бажають отримати сертифікат аудитора, або диплом експерта; 2) організація підготовки аудиторів та підвищення знань, визнання документів зі стажування (за заявою); 3) визначення тестових питань, ситуаційних завдань для проведення іспитів на отримання сертифіката аудитора, у тому числі диплома експерта; 4) розгляд апеляцій щодо результатів експертизи; 5) проведення іспитів для отримання сертифіката аудитора; 6) ведення реєстру суб'єктів аудиторської діяльності;

	<p>7) регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосує до них стягнення;</p> <p>8) здійснює інші повноваження, передбачені цим Законом та Статутом Аудиторської палати України</p>	<p>Завдання Національної палати Аудиторів:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) представлення інтересів членів і захист їх професійних інтересів; 2) встановлення стандартів аудиту; 3) контроль належної професійної поведінки та дотримання принципів професійної етики; 4) співробітництво у формуванні принципів бухгалтерського обліку і аудиту; 5) підготовка навчальних матеріалів для претендентів на складання кваліфікаційного іспиту; 6) проведення видавничої та навчальної діяльності
Статус АПУ	Незалежний орган (неприбуткова організація) з правом затвердження нормативних документів з регламентації аудиторської діяльності	Професійна самоврядна організація аудиторів, які мають сертифікат. Членство в Національній палаті аудиторів виникає з дати внесення до реєстру аудиторів. Національна палата аудиторів має регіональні відділення

<p>Обов'язки аудиторів та аудиторських фірм</p>	<p>Аудитори і аудиторські фірми зобов'язані:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) в аудиторській діяльності дотримуватися вимог цього Закону, Закону України «Про засади запобігання і протидії корупції» та інших нормативно-правових актів, стандартів аудиту, принципів незалежності аудитора та відповідних рішень Аудиторської палати України; 2) належним чином проводити аудит та надавати інші аудиторські послуги; 3) повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; 4) зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг, не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб; 5) відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до договору та закону; 6) обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які мають безпосереднє відношення до надання аудиторських 	<p>Аудитор зобов'язаний:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) діяти відповідно до присяги; 2) постійно підвищувати професійну кваліфікацію, у тому числі в безперервному обов'язковому навчанні; 3) дотримуватись стандартів аудиту, принципів незалежності та професійної етики; 4) регулярно сплачувати членські внески; виконувати резолюції органів Національної палати аудиторів в обсягах, що відносяться до практикуючих аудиторів
---	--	--

	<p>послуг, у формі консультацій, перевірок або експертиз;</p> <p>7) своєчасно подавати до Аудиторської палати України звіт про свою аудиторську діяльність;</p> <p>8) подавати в установленому порядку та у випадках, передбачених Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», інформацію центральному органу виконавчої влади</p>	
<p>Спеціальні вимоги</p>	<p>Забороняється проведення аудиту:</p> <p>1) аудитором, який має прями родинні стосунки з членами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється;</p> <p>2) аудитором, який має особисті майнові інтереси в суб'єкта господарювання, що перевіряється;</p> <p>3) аудитором-членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється;</p> <p>4) аудитором-працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється;</p>	<p>Аудиторська діяльність проводиться відповідно до принципів незалежності та об'єктивності. Незалежність та об'єктивність не можуть бути дотримані, якщо аудитор:</p> <p>1) володіє акціями або іншими правами власності в статуті суб'єкта господарювання, щодо якого провадиться аудиторська діяльність;</p> <p>2) є або (протягом останніх 3-х років) законний представник (довірена особа), член наглядових органів, органів управління, член</p>

	<p>5) аудитором-працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання, що перевіряється;</p> <p>6) якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора;</p> <p>7) аудитором в інших випадках, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності</p>	<p>адміністрації або співробітник підрозділу, де провадиться аудиторська діяльність;</p> <p>3) протягом останніх трьох років брав участь у веденні обліку або підготовці фінансової звітності підприємства, де проводиться аудит;</p> <p>4) отримував принаймні один рік, протягом останніх п'яти років винагороду, що становить 40% від річного доходу від виконання послуг з аудиту суб'єктів суспільного інтересу абр юридичній особі, що пов'язана з таким підприємством;</p> <p>5) є чоловіком, родичем першого та другого ступеня споріднення особи або пов'язане з особою, що перебуває під вартою, є членом адміністративних або контролюючих органів суб'єкта, де проводиться аудит;</p> <p>6) бере участь у прийнятті рішень суб'єктом, де аудиторська діяльність здійснюється в межах, пов'язаних з послугами, які надаються;</p> <p>7) з інших причин що ведуть до загроз підготовки необ'єктивної та неналежної думки аудитора</p>
--	--	---

<p>Цивільно-правова та інша відповідальність аудиторів та аудиторських фірм</p>	<p>За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону.</p> <p>Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини.</p> <p>Усі спори стосовно невиконання умов договору, а також спори майнового характеру між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником вирішуються у встановленому законом порядку.</p> <p>За неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора (аудиторської фірми) можуть бути застосовані Аудиторською палатою України стягнення у вигляді попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката, виключення з Реєстру</p>	<p>Аудитор може бути притягнений до відповідальності у разі непрофесійної поведінки, порушення стандартів аудиту, принципу незалежності та інших принципів професійної етики. Дисциплінарні санкції можуть включати: догану, попередження; грошовий штраф; заборона на проведення аудиторської діяльності в період від одного року до трьох років; виключення з реєстру аудиторів.</p> <p>Особа яка має право проводити аудит фінансової звітності, зобов'язана мати дійсний договір страхування щодо цивільної відповідальності.</p> <p>Особа, яка проводить аудит фінансової звітності несе відповідальність за збитки, які виникають в результаті його дій або бездіяльності</p>
---	---	---

Джерело: узагальнено авторами



Висновки. Аналіз результатів аудиторської діяльності та стану ринку аудиторських послуг свідчить, про те, що аудиторський ринок якісно змінюється внаслідок дії низки факторів, зокрема, кризових явищ в суспільстві України, посиленні вимог до аудиторської професії з боку регуляторів, змін в законодавстві.

Можна констатувати про наявність значного кола питань, які стосуються розвитку аудиторської діяльності України в умовах сучасних викликів євроінтеграції:

- відсутність достатнього аналізу складу та змісту супутніх та інших послуг та їх регламентації, чинників розвитку в контексті аудиторської діяльності та статусу на рівні нормативної регламентації професійними організаціями в Україні;

- ідентифікація факторів впливу на розвиток аудиторської діяльності в Україні та встановлення причинно-наслідкових зв'язків розбіжностей між теорією та практикою здійснення аудиторської діяльності та визначення напрямків їх гармонізації;

- неузгодженість понятійного апарату щодо окремих видів аудиторської діяльності як передумови формування теорії (методології, методики та організації їх виконання);

- уточнення та розширення характеристик професійних аудиторських послуг та її складових (супутніх та інших послуг) з метою їх поширення та розвитку, забезпечення стандартизації;

- розробка практичних рекомендацій та пропозиції з удосконалення методичних підходів, що регламентують практику здійснення супутніх та інших послуг аудиторської діяльності.

1. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХП (в редакції змін від 14.09.2006 р.). URL: <http://www.apu.com.ua>

2. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року №436-IV (із змінами та доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page>

3. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми). Затв.рішенням АПУ від 22.1.2.2011 р. (із змінами від 19.12.2013 р.). URL: <http://www.apu.com.ua>

4. Дані Звіту АПУ за 2016 рік. URL: <http://www.apu.com.ua/940-1245-987>

5. Дані Звіту АПУ за 2015 рік. URL: <http://www.apu.com.ua/940-1245-987>

6. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Проект Закону України.

7. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. Аудиторська палата України. (затверджено рішенням Аудиторської палати України № 73 від 18.12.1998 р.). Київ, 1999. 274 с.

8. Act on Statutory Auditors of Poland. URL: http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1002233/20120912_ustawa_o_bieglych-ang.pdf

9. Антонюк О. Р. Еволюція нормативного забезпечення аудиторських послуг: часовий аспект та вектор розвитку. *Financial and Economic*

Security and Accounting and Analytical Support i Business / L. Kindratska, K. Pavlov, L. Shpak, O. Yatsenko [et.al]: edited by V. Yatsenko. East West Association For Advanced Studies and Higher Education GmbH, Vienna, Austria, 2016. С. 233–244. **10.** Steven F. Cahan, Jayne M. Godfrey, Jane Hamilton and Debra C. Jeter. Auditor Specialization, Auditor Dominance, and Audit Fees: The Role of Investment Opportunities. *The Accounting Review*. Vol. 83, No. 6 (November 2008). P. 1393–1423. URL: <http://aaajournals.org/loi/ajpt> **11.** Randal J. Elder, Suzanne Lowensohn and Jacqueline L. Reck. Audit Firm Rotation, Auditor Specialization, and Audit Quality in the Municipal Audit Context. *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting*. Vol. 4, No. 1 (December 2015). P. 73–100. URL: <http://aaajournals.org/loi/ajpt> **12.** John Daniel Eshleman and Peng Guo. Do Big 4 Auditors Provide Higher Audit Quality after Controlling for the Endogenous Choice of Auditor? *Auditing: a Journal of Practice & Theory*. Vol. 33, No. 4 (November 2014). P. 197–219. URL: <http://aaajournals.org/loi/ajpt> **13.** Joost van Buuren, Christopher Koch, Niels van Nieuw Amerongen and Arnold M. Wright. The Use of Business Risk Audit Perspectives by Non-Big 4 Audit Firms. *Auditing: a Journal of Practice & Theory*. Vol. 33, No. 3 (August 2014). P. 105–128. URL: <http://aaajournals.org/loi/ajpt>

Рецензент: д.е.н., професор Левицька С. О. (НУВГП)

Antoniuk O. R., Candidate of Economics (Ph.D.), Associate Professor,
Sytnikova A. O., Senior Student (National University of Water and
Environmental Engineering, Rivne)

DEVELOPMENT OF AUDIT ACTIVITY THROUGH THE USE OF LEGISLATION: UKRAINIAN EXPERIENCE

The article analyzes the market of audit services of Ukraine in conjunction with the normative and legal acts regulating audit activity in Ukraine in the historical context, which will allow to distinguish problem issues and provide an opportunity to determine the directions of further research. The emphasis is placed on the legislation of Ukraine, which regulates audit activity and compares it with legislative provisions abroad. The revealed differences allowed the authors to submit suggestions on improving the issues of regulation of audit activity in Ukraine.

Keywords: audit, audit activity, legal regulation.



Антонюк О. Р., к.э.н., доцент, Ситникова А. О., студент

(Национальный университет водного хозяйства и
природопользования, г. Ровно)

РАЗВИТИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СКВОЗЬ ПРИЗМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА: ОПЫТ УКРАИНЫ

В статье осуществлен анализ рынка аудиторских услуг Украины во взаимосвязи с нормативно-правовыми актами, регулирующими аудиторскую деятельность в Украине в историческом контексте, что позволило выделить проблемные вопросы и предоставило возможность определиться с направлениями дальнейших исследований. Акцентируется внимание на законодательстве Украины, регламентирующем аудиторскую деятельность и проведены сравнения с законодательными положениями за рубежом. Выявленные различия позволили авторам представить пути совершенствования вопросов по регулированию аудиторской деятельности в Украине.

***Ключевые слова:* аудит, аудиторская деятельность, правовое регулирование.**
