МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ПРАВА

КАФЕДРА ФІНАНСОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО ПРАВА

ВИПУСКНА РОБОТА

на тему: Порівняльно-правове дослідження аудиторської діяльності в Україні та зарубіжних країнах

Здобувача вищої освіти II рівня, II курсу, ПМФз-23-1 групи,
спеціальності 081 «Право»

освітня програма «Правове забезпечення фінансової безпеки держави»

_____ Лема Ольга Миколаївна
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

Науковий керівник _____ Цимбалюк Анатолій Володимирович, к.е.н., доцент
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Керівник освітньо-професійної
програми _____ Білоус Віктор Тарасович, д.ю.н., професор
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Допущено до захисту за рішенням кафедри фінансового та податкового права
протокол від «09» січня 2025 р. № 8.

Завідувач кафедри _____ Глух Марина Василівна, к.ю.н., професор
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Ірпінь – 2025

Реєстрація № 4 27.01.25 _____

(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 07.01.2025р. _____

(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту відмінно 12.02.2025р. _____

(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ М.В. Кармаліта

(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії: _____ М.В. Глух

(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ В.Т. Білоус

(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ А.В. Гарбінська-Руденко

(підпис) (ініціали, прізвище)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ ВИПУСКНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ВИПУСКНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	10		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	25		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10			
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	50		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	90		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЄКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
90	A	відмінно	12.02.25	

АНОТАЦІЯ

Порівняльно-правове дослідження аудиторської діяльності в Україні та зарубіжних країнах

Мета роботи полягає в проведенні порівняльно-правового аналізу аудиторської діяльності в Україні та інших країнах.
Завданнями роботи є проведення порівняльно-правового аналізу аудиторської діяльності в Україні та зарубіжних країнах, вивчення теоретичних основ, нормативно-правового регулювання, а також визначення проблем і пропозицій щодо вдосконалення законодавства України з урахуванням міжнародних стандартів аудиту.
Предметом дослідження є аудиторська діяльність в Україні та зарубіжних країнах.
Об'єктом дослідження є процес правового регулювання аудиторської діяльності, який включає законодавчі та практичні аспекти здійснення аудиту в Україні та зарубіжних країнах.
Базою дослідження виступають нормативно-правові акти України, що регулюють аудиторську діяльність, зокрема Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Міжнародні стандарти аудиту, документи Міжнародної федерації бухгалтерів , а також правові акти Європейського Союзу, які визначають підходи до регулювання аудиторської діяльності в зарубіжних країнах.
За результатами дослідження сформульовані висновки щодо вдосконалення правового регулювання аудиторської діяльності та гармонізації законодавства України з міжнародними стандартами.
Одержані результати можуть бути використані для вдосконалення правового регулювання аудиторської діяльності та гармонізації українського законодавства з міжнародними стандартами аудиту.
Кваліфікаційна робота містить 65 сторінок, 3 таблиць, 1 рисунків, список використаних джерел 51 найменувань, додатків.
Ключові слова: Аудиторська діяльність, Міжнародні стандарти аудиту, Ліцензування та сертифікація аудиторів.
Рік виконання кваліфікаційної роботи: 2025
Рік захисту роботи: 2025

ЗМІСТ

ВСТУП.....8

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Теоретичні основи аудиторської діяльності: поняття та її складові.....11

1.2. Методологія дослідження аудиторської діяльності: порівняльно-правовий аналіз.....17

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ ТА ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

2.1. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні.....25

2.2. Правові основи організації аудиторської діяльності у зарубіжних країнах.....34

2.3. Відмінності в процедурах ліцензування та сертифікації аудиторів: порівняння України та зарубіжних країн.....41

РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

3.1. Проблеми та недоліки чинного законодавства України у сфері аудиторської діяльності.....51

3.2. Вдосконалення та гармонізація українського законодавства з міжнародними стандартами аудиту.....54

ВИСНОВКИ.....60

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....62

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах глобалізації та активної інтеграції України до світової економіки питання вдосконалення аудиторської діяльності набуває особливої актуальності. Зокрема, гармонізація національного законодавства із міжнародними стандартами є необхідною умовою для підвищення якості аудиторських послуг, залучення іноземних інвесторів та забезпечення стабільності економічного розвитку.

Україна, як держава, що знаходиться на шляху до євроінтеграції, стикається з численними викликами у сфері правового регулювання аудиту. З одного боку, національне законодавство постійно оновлюється та адаптується до міжнародних стандартів. З іншого боку, існують проблеми з практичною реалізацією цих норм, що ускладнює процеси ліцензування, сертифікації аудиторів та забезпечення їхньої відповідності високим професійним стандартам. Крім того, в умовах цифровізації та розвитку новітніх технологій виникає необхідність удосконалення підходів до аудиту, що включають автоматизацію процесів та впровадження сучасних технологій перевірки даних. Це вимагає не лише оновлення правової бази, але й розвитку нових методів роботи аудиторів, зокрема у сфері комплаєнсу та ризик-менеджменту.

Стан і ступінь розробки. Питання правового регулювання аудиторської діяльності активно досліджувалося як вітчизняними, так і зарубіжними вченими. Серед українських науковців, які зробили значний внесок у дослідження аудиторської діяльності, можна відзначити роботи таких фахівців, як В.І. Борисова, І.В. Грабовська, С.В. Гончаренко. У своїх працях вони аналізують нормативно-правову базу України щодо аудиту, питання ліцензування та сертифікації аудиторів, а також проблеми взаємодії аудиторів з державними органами. Серед зарубіжних дослідників слід виділити таких авторів, як Д. Кармайкл, Дж. Робертсон та М. Портер. Їхні роботи спрямовані на аналіз міжнародних стандартів аудиту, зокрема Міжнародних стандартів аудиторської діяльності, а також на дослідження аудиторського контролю в умовах глобальної економіки.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у проведенні порівняльно-правового аналізу аудиторської діяльності в Україні та інших країнах.

Завдання дослідження включають:

- розглянути теоретичні основи аудиторської діяльності: поняття та її складові;

- встановити методологію дослідження аудиторської діяльності: порівняльно-правовий аналіз;

- охарактеризувати нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні;

- здійснити аналіз правових основ організації аудиторської діяльності у зарубіжних країнах;

- з'ясувати відмінності в процедурах ліцензування та сертифікації аудиторів: порівняння України та зарубіжних країн;

- виявити проблеми та недоліки чинного законодавства України у сфері аудиторської діяльності;

- дослідити вдосконалення та гармонізації українського законодавства з міжнародними стандартами аудиту.

Об'єкт дослідження є процес правового регулювання аудиторської діяльності, який включає законодавчі та практичні аспекти здійснення аудиту в Україні та зарубіжних країнах.

Предметом дослідження є аудиторська діяльність в Україні та зарубіжних країнах.

Методи дослідження. У процесі дослідження було застосовано низку наукових методів, що дозволили всебічно розглянути предмет дослідження. Аналіз літератури та нормативних документів використовувався для вивчення теоретичних основ аудиторської діяльності та нормативно-правового регулювання в Україні. Порівняльно-правовий метод допоміг встановити відмінності між правовими основами аудиторської діяльності в Україні та зарубіжних країнах, особливо в аспекті ліцензування та сертифікації аудиторів.

Метод системного аналізу був застосований для виявлення проблем чинного законодавства та формування пропозицій щодо його гармонізації з міжнародними стандартами. Метод узагальнення застосовувався для формування висновків.

Базою дослідження є нормативно-правові акти України, що регулюють аудиторську діяльність, зокрема Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» Міжнародні стандарти аудиту, документи Міжнародної федерації бухгалтерів , а також правові акти Європейського Союзу (далі – ЄС), які визначають підходи до регулювання аудиторської діяльності в зарубіжних країнах. Додатково використано аналітичні матеріали, звіти аудиторських організацій, наукові праці українських і зарубіжних дослідників у сфері аудиту та інтернет-ресурси.

Науково-практична значимість одержаних результатів. Результати проведеного дослідження мають важливе значення для розвитку аудиторської діяльності в Україні, особливо в контексті сучасних викликів, зумовлених економічною нестабільністю та воєнними діями. Наукова значимість полягає в комплексному аналізі українського законодавства у сфері аудиторської діяльності та його порівнянні з міжнародними стандартами, що дозволяє виявити ключові проблеми й запропонувати шляхи їх вирішення. Практична значимість дослідження полягає у запропонованих рекомендаціях щодо впровадження онлайн аудиту, вдосконалення механізмів контролю за якістю аудиторських послуг та забезпечення незалежності аудиторів, що сприятиме підвищенню прозорості та ефективності аудиторської діяльності в Україні. Запропоновані заходи щодо гармонізації українського законодавства з Міжнародними стандартами аудиту можуть бути використані як основа для подальших досліджень у сфері аудиторської діяльності.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Теоретичні основи аудиторської діяльності: поняття та її складові

У сучасному світі аудит виконує роль гаранта фінансової прозорості, що сприяє економічній стабільності та довірі інвесторів, кредиторів і державних органів. Згідно з українським законодавством, поняття аудиторської діяльності регулюється Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. Відповідно до п. 3. ст. 1 цього Закону, «аудиторська діяльність – незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг» [1].

Метою аудиту є висловлення думки аудитора про те, чи відповідає фінансова звітність вимогам національних стандартів бухгалтерського обліку або Міжнародних стандартів фінансової звітності, а також законодавству України. Аудит в Україні має забезпечувати фінансову прозорість для зацікавлених сторін, включаючи інвесторів, державні органи та громадськість.

Міжнародні стандарти аудиту, розроблені Міжнародною федерацією бухгалтерів (далі – МФБ), встановлюють основні принципи та вимоги до аудиторської діяльності на глобальному рівні. Одним із ключових міжнародних стандартів є ISA 200 «Загальні цілі незалежного аудитора і проведення аудиту у відповідності з Міжнародними стандартами аудиту», який визначає аудит як процес незалежної перевірки фінансових звітів з метою висловлення думки щодо їх достовірності та відповідності нормативним вимогам [44]. Аудит за МФБ має здійснюватися на основі принципів професійної етики, об'єктивності, незалежності та неупередженості аудитора.

Наукове визначення аудиторської діяльності відображає багатогранність цього явища як у правовому, так і у фінансовому аспектах. Науковці досліджують

аудит з різних точок зору, зокрема як процес, систему контролю, а також як соціальний інститут. Кожен підхід розкриває специфічні властивості аудиторської діяльності та її роль у забезпеченні економічної стабільності.

Згідно з функціональним підходом, аудиторська діяльність розглядається як інструмент забезпечення надійності фінансової звітності та контролю за діяльністю суб'єктів господарювання. Науковці, такі як Д. Кармайкл і Дж. Робертсон, підкреслюють, що основним завданням аудиту є незалежна перевірка фінансових показників компанії з метою підвищення прозорості та довіри з боку зацікавлених осіб [22, с. 206; 33, с. 99]. Вони вказують на важливість аудиту для виявлення неточностей або порушень у звітності, що може мати суттєве значення для прийняття рішень інвесторами, кредиторами та іншими зацікавленими сторонами.

Прихильники системного підходу, такі як український вчений В.І. Борисова, розглядають «аудит як складову загальної системи фінансового контролю, що функціонує в межах економічної та правової системи» [12, с. 33]. Аудиторська діяльність, на їхню думку, є частиною ширшої системи регулювання господарської діяльності, що включає контроль за фінансовими потоками, дотриманням законодавчих норм та стандартів, а також запобіганням зловживанням і шахрайству. Цей підхід наголошує на важливості аудиту як системи, яка впливає на стабільність економіки та розвиток ринкових відносин.

Професійну аудиторську діяльність з позиції системного підходу слід розглядати як цілісну систему з чітко визначеною структурою. Трактування професійної аудиторської діяльності доцільно досліджувати в контексті визначення її складових, в розрізі зовнішніх та внутрішніх компонентів (Дод. А). Зовнішні компоненти включають загально визначену сукупність елементів будь-якого виду професійної діяльності (систему дій, спрямованих на досягнення поставленої мети через вирішення відповідного завдання). Зовнішні компоненти професійного аудиту. До зовнішніх компонентів у діяльності відносяться цілі, суб'єкти, завдання, засоби досягнення цілей та функції (табл. 1.1.) [37, с. 202-203].

Таблиця 1.1.

Характеристика елементів зовнішньої компоненти професійної аудиторської діяльності

№ з/п	Назва елемента	Характеристика
1	Мета професійної аудиторської діяльності	Вирішення конкретних завдань, які встановлені на законодавчому рівні, нормами міжнародного регулювання аудиторської діяльності, а також договірними зобов'язаннями аудитора і клієнта
2	Суб'єкт професійної аудиторської діяльності	Фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та включена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності
3	Об'єкт професійної аудиторської діяльності	Сукупність здійснених господарських операцій та процесів, які в сукупності складають господарську діяльність суб'єкта, що перевіряється
4	Засоби досягнення мети	Сукупність методів та технологій, за допомогою яких забезпечується досягнення мети

Джерело: створено на основі [37, с. 203]

Внутрішні складові професійної аудиторської діяльності передбачають встановлення її змісту та характеристик, нормативно-правової бази та елементів, що визначають специфіку конкретного виду діяльності. До внутрішніх складових професійної аудиторської діяльності належать: професійна компетентність (професійні знання, уміння, навички, ставлення та професійний саморозвиток); професійна відповідальність, професійна етика та культура; професійна відповідальність [37, с. 203].

Економіко-правовий підхід визначає аудиторську діяльність як поєднання економічного аналізу та правового контролю, що забезпечує дотримання законодавства у фінансовій сфері. Науковці, такі як С.В. Гончаренко, вважають, що «аудит виконує важливу економіко-правову функцію, контролюючи не лише правильність фінансових операцій, але й їх відповідність законодавчим нормам» [7, с. 56]. Аудиторська діяльність з цієї точки зору спрямована на запобігання фінансовим ризикам і забезпечення законності дій суб'єктів господарювання.

Етичний підхід підкреслює важливість професійної етики та незалежності аудитора. Науковці, такі як М. Портер, акцентують увагу на тому, що «аудиторська діяльність повинна здійснюватися з дотриманням високих

стандартів етики, що включають чесність, об'єктивність і конфіденційність» [30, с. 48]. Незалежність аудитора є ключовою умовою забезпечення об'єктивності перевірки, а дотримання етичних норм гарантує, що результати аудиту будуть надійними та достовірними.

Останнім часом набув популярності ризик-орієнтований підхід до аудиторської діяльності, який полягає в тому, що аудитор приділяє особливу увагу зонам високого ризику у фінансовій звітності. На думку дослідників, таких як Д. Л. Сикора, «аудитори мають оцінювати ймовірність виникнення помилок або шахрайства в конкретних сферах діяльності підприємства, що дозволяє більш ефективно зосереджувати ресурси на виявленні потенційних загроз» [34, с. 22-23]. Як бачимо, кожен підхід наголошує на різних аспектах аудиту: функціональність, системність, економіко-правовий характер, етика і орієнтація на ризики.

Аудиторська діяльність виконує низку важливих функцій, які забезпечують ефективність фінансового контролю та підвищують прозорість господарської діяльності суб'єктів підприємництва (табл. 1.2.).

Таблиця 1.2.

Функції аудиторської діяльності

Функція	Зміст функції
Контрольна	Перевірка достовірності та відповідності фінансової звітності законодавчим вимогам і стандартам бухгалтерського обліку.
Аналітична	Аналіз фінансових показників підприємства для оцінки його рентабельності, ліквідності, платоспроможності та інших аспектів.
Експертна	Надання професійних консультацій і висновків щодо фінансового стану суб'єкта господарювання.
Запобіжна	Виявлення ризиків і слабких місць у внутрішніх системах контролю з метою запобігання фінансовим порушенням.
Підтверджувальна	Надання незалежного висновку щодо достовірності фінансової звітності підприємства.
Інформаційна	Надання релевантної та достовірної фінансової інформації для керівництва підприємства і зовнішніх користувачів.
Правозахисна	Забезпечення дотримання законодавства, стандартів бухгалтерського обліку та інших нормативних актів.
Гарантійна	Забезпечення зовнішнім користувачам впевненості в достовірності фінансової звітності і зменшення фінансових ризиків.

Джерело: створено автором на основі [34, с. 25]

Складові аудиторського процесу складаються з кількох важливих етапів, які взаємодіють між собою і визначають якість аудиторської перевірки. Ключовим етапом є планування аудиту, яке в наукових дослідженнях, зокрема у роботах Дж. Робертсона, вважається основою всієї аудиторської діяльності [33, с. 103]. Планування включає розробку стратегії та визначення мети аудиту. Аудитор має провести попередній аналіз підприємства, оцінити специфіку його діяльності та виявити основні ризики. Важливою складовою цього етапу є складання програми аудиту, яка визначає об'єкти перевірки, методи збору доказів і порядок виконання робіт. В. І. Борисова підкреслює, що якісне планування дозволяє ефективно використовувати ресурси та мінімізувати ризики [12, с. 37].

Другим важливим етапом є оцінка системи внутрішнього контролю. Аудитор досліджує, як на підприємстві організована система контролю за фінансовими операціями та управлінськими рішеннями. Внутрішній контроль має на меті забезпечення надійності та достовірності фінансової інформації. Науковці, зокрема М. Портер, наголошують, що «ефективна система внутрішнього контролю знижує ризики виникнення помилок і зловживань, що дозволяє аудиторові зменшити обсяг перевірок» [30, с. 52]. Аудитор має оцінити, наскільки ефективно функціонує ця система і чи можна на неї покладатися під час подальшої роботи. За словами С. В. Гончаренко, ця «оцінка дає можливість виявити слабкі місця в управлінні та контролі, які можуть вплинути на достовірність фінансової звітності» [7, с. 59].

Одним із центральних етапів є збір аудиторських доказів, який є основою для висновків аудитора. Аудитор збирає докази через тестування операцій, аналіз документів, проведення інтерв'ю з керівництвом та іншими працівниками підприємства. Дж. Робертсон підкреслює, що «докази повинні бути надійними, належними та достатніми для того, щоб аудитор міг обґрунтувати свої висновки» [33, с. 104]. Цей етап є надзвичайно важливим, оскільки саме на основі зібраних даних аудитор формує свою думку про фінансову звітність.

Наступним кроком є аналіз ризиків і тестування операцій. Оцінка ризиків є центральною складовою цього етапу, оскільки вона визначає, які аспекти

діяльності підприємства потребують більш детальної перевірки. Аудитори аналізують ймовірність виникнення суттєвих помилок у звітності, а також ризики шахрайства або недотримання норм бухгалтерського обліку. Д. Л. Сикора, наголошує на тому, що «оцінка ризиків допомагає аудитору зосередитися на найбільш важливих аспектах і використовувати ресурси більш раціонально» [34, с. 31-32].

Остаточним етапом є складання аудиторського звіту та висновку. Згідно з міжнародними стандартами аудиту та науковими рекомендаціями, такими як роботи Дж. Кармайкла, аудиторський звіт має чітко відображати результати перевірки [3, с. 210]. У звіті аудитор вказує на всі виявлені порушення, а також надає рекомендації щодо їх усунення. Аудиторський висновок є основним результатом роботи, де аудитор висловлює свою думку про достовірність фінансової звітності та її відповідність законодавству і стандартам обліку.

Отже, аудиторська діяльність є процесом незалежної та об'єктивної перевірки фінансової звітності організації з метою забезпечення її достовірності. Основні завдання аудиту включають: оцінку відповідності фінансової звітності встановленим стандартам; виявлення потенційних помилок або порушень; надання рекомендацій для покращення фінансових процесів; забезпечення прозорості фінансових операцій для зацікавлених сторін. Складові аудиторського процесу включають планування, оцінку системи внутрішнього контролю, збір доказів, аналіз ризиків і складання звіту. Кожен етап є важливим для забезпечення об'єктивності та надійності аудиторської діяльності. Наукові підходи підкреслюють важливість ефективної організації кожного з цих етапів для досягнення основної мети аудиту – підтвердження достовірності фінансової звітності та підвищення довіри до неї з боку зацікавлених сторін.

1.2. Методологія дослідження аудиторської діяльності: порівняльно-правовий аналіз

Порівняльно-правовий метод є одним із ключових інструментів для дослідження аудиторської діяльності, оскільки він дозволяє виявити подібності та відмінності в правовому регулюванні аудиту в різних країнах, що важливо для гармонізації національних стандартів із міжнародними. Цей метод охоплює не лише аналіз законодавчих актів, але й порівняння підходів до аудиту в різних правових системах, що сприяє виявленню найкращих практик та розробці рекомендацій для вдосконалення національного законодавства [23, с. 19].

Науковці, які займаються дослідженням порівняльно-правового методу в контексті аудиторської діяльності, підкреслюють його значення для інтеграції національних систем у глобальний економічний простір. Так, Г. Хаммер наголошує, що «порівняльно-правовий аналіз дозволяє не лише оцінити відповідність національних норм міжнародним стандартам, але й виявити прогалини в регулюванні, які можуть стати причиною юридичних або фінансових ризиків для підприємств» [35, с. 67]. Його праці стосуються порівняння регулювання аудиту в ЄС та США, де він показує суттєві відмінності в підходах до незалежності аудитора, прозорості та звітності.

Інший науковець, Р. Кестлер, досліджує порівняльно-правовий аналіз з точки зору впливу глобалізації на аудиторські практики. У його роботах порівнюються національні моделі аудиту в контексті їхньої адаптації до Міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА). Р. Кестлер підкреслює, що «запровадження глобальних стандартів, таких як МСА, змінює аудиторські практики в національних юрисдикціях, стимулюючи гармонізацію процедур та підходів до аудиту» [24, с. 50-51]. Однак він також звертає увагу на те, що різні країни адаптують міжнародні стандарти по-різному, зважаючи на власні правові традиції та економічні умови. Це особливо важливо в контексті України, яка прагне інтегруватися в глобальний ринок, зберігаючи при цьому певну автономність у регулюванні.

Порівняльно-правовий метод дозволяє також розкрити різницю в підходах до регулювання аудиту в англосаксонській та континентальній правових системах. Англосаксонська система, зокрема у Великій Британії та США, наголошує на важливості ринкової саморегуляції аудиторських фірм і надає велике значення професійним об'єднанням аудиторів у розробці стандартів та етичних норм. Натомість континентальна система, представлена країнами Європейського Союзу, робить акцент на державному регулюванні аудиту та встановленні чітких вимог до аудиторів через законодавчі акти. У своїх дослідженнях Л. Вернер зазначає, що ці різні моделі впливають на організацію та незалежність аудиту [16, с. 49-50]. В англосаксонській системі існує більша свобода для аудиторських фірм, що може підвищувати їхню гнучкість, але водночас створює ризики для незалежності аудиторів.

Застосування порівняльно-правового аналізу дозволяє зробити висновок, що інтеграція МСА має різний вплив на національні системи. Наприклад, в Україні, впровадження стандартів МСА та адаптація національного законодавства до вимог ЄС є ключовим чинником розвитку аудиторської діяльності. Однак процес гармонізації супроводжується низкою викликів, пов'язаних із різницею в рівні професійної підготовки аудиторів, організаційною структурою аудиторських фірм та ступенем регулювання галузі з боку держави.

Порівняльно-правове дослідження аудиторської діяльності вимагає використання різноманітних методів збору та аналізу інформації для отримання об'єктивної та всебічної картини правового регулювання аудиту в різних країнах. Методи збору даних охоплюють як правові джерела, так і емпіричні матеріали, що дозволяє дослідникам здійснювати повний аналіз проблем, пов'язаних із гармонізацією національного законодавства з міжнародними стандартами аудиту.

Етапи дослідження аудиторської діяльності України та зарубіжних країн за порівняльно-правовим методом зображені в табл. 1.3. Першочерговим методом у процесі збору інформації є аналіз нормативно-правових актів, що регулюють аудиторську діяльність у конкретних країнах. Це передбачає вивчення законодавчих актів, таких як закони, підзаконні акти, інструкції, які

встановлюють вимоги до аудиторів, їхньої діяльності та процедури перевірки фінансової звітності. Для України це, зокрема, Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», а також МСА. Вивчення цих документів дозволяє виявити основні правові принципи, що регулюють аудит, а також відмінності між різними правовими системами. Науковець Г. Келлер відзначає, що детальний аналіз законодавства надає можливість виявити законодавчі прогалини та запропонувати ефективні шляхи для їхнього усунення [23, с. 20].

Таблиця 1.3.

Етапи дослідження аудиторської діяльності України та зарубіжних країн

Етап	Зміст етапу
1. Підготовчий етап	Збір матеріалів, визначення методології дослідження, встановлення основних цілей і завдань порівняльно-правового аналізу.
2. Аналіз нормативно-правових актів	Детальний аналіз національних та міжнародних нормативно-правових актів, що регулюють аудиторську діяльність.
3. Порівняння міжнародних стандартів та національних норм	Визначення відмінностей та спільних рис між міжнародними стандартами аудиту та національними правовими нормами.
4. Аналіз правозастосовної практики	Огляд судової практики та рішень контролюючих органів щодо аудиторської діяльності для оцінки практичного застосування нормативів.
5. Розробка рекомендацій	Розробка рекомендацій щодо вдосконалення національного законодавства з урахуванням міжнародних стандартів та практик.

Джерело: створено автором

Одним із важливих аспектів збору даних є аналіз МСА. Ці стандарти встановлюють єдині правила та вимоги до аудиторів у всьому світі. Особлива увага приділяється аналізу таких стандартів, як МСА 200 (що визначає загальні цілі незалежного аудитора), МСА 315 (щодо ідентифікації та оцінки ризиків), МСА 500 (щодо доказової бази) тощо. Цей метод включає порівняння міжнародних стандартів з національними, що дозволяє оцінити, наскільки ефективно кожна країна інтегрує міжнародні норми в своє законодавство [44].

Крім аналізу нормативних документів, у порівняльно-правових дослідженнях широко використовуються емпіричні методи, що дозволяють дослідникам зібрати інформацію з практичної діяльності аудиторів. До таких

методів відноситься аналіз статистичних даних щодо проведення аудиторських перевірок, ліцензування аудиторів, а також вивчення судової практики щодо вирішення спорів між аудиторами та їхніми клієнтами. Наприклад, науковець Р. Хартманн у своїх дослідженнях використовує статистику аудиторських перевірок для вивчення ефективності процедур ліцензування аудиторів у різних країнах, що дозволяє оцінити, наскільки регулювання сприяє підвищенню якості аудиторських послуг [42, с. 19].

Метод порівняння є центральним у проведенні порівняльно-правового дослідження, оскільки він дає змогу виявити подібності та відмінності у правових системах різних країн. Наприклад, у дослідженні аудиторської діяльності можна порівняти процедури ліцензування аудиторів у країнах Європейського Союзу, США та України. Кожна країна має свої вимоги до кваліфікації аудиторів, а також різні підходи до надання ліцензій на здійснення аудиторської діяльності. Метод порівняння допомагає виявити ефективні практики, які можна запровадити в національне законодавство для підвищення якості аудиту.

Для повнішого аналізу порівняльно-правового дослідження часто використовується метод системного аналізу, який дозволяє вивчити аудиторську діяльність як частину більшої правової та економічної системи. За словами науковця Т. Краузе, «системний підхід до аудиту дозволяє побачити, як аудиторська діяльність взаємодіє з іншими елементами правового регулювання, включаючи корпоративне право, законодавство про цінні папери та бухгалтерські стандарти» [26, с. 21]. Це особливо важливо для оцінки того, наскільки регулювання аудиту в одній країні може бути ефективно застосоване в іншій.

Крім того, важливу роль у порівняльно-правовому аналізі відіграє метод аналізу правозастосовної практики, зокрема рішень судів та контролюючих органів у спорах, пов’язаних з аудиторською діяльністю. Це дозволяє оцінити, як нормативні акти застосовуються на практиці та які проблеми виникають у процесі виконання аудиторських функцій. Дослідження науковця Л. Штайнера показують, що «аналіз судової практики щодо спорів між аудиторами та їхніми

клієнтами може надати глибше розуміння реальних викликів у цій сфері та сприяти вдосконаленню правового регулювання» [36, с. 77].

Національні системи регулювання аудиторської діяльності суттєво відрізняються залежно від правової традиції, економічного розвитку та рівня державного втручання в аудиторську професію. У країнах з англосаксонською правовою системою, таких як США та Велика Британія, підхід до регулювання аудиту характеризується більшою свободою професійних об'єднань аудиторів. Аудиторська діяльність тут в основному саморегульована через професійні організації, такі як Public Company Accounting Oversight Board у США та Financial Reporting Council у Великій Британії. Ці організації встановлюють власні стандарти та правила, що відповідають міжнародним стандартам, але водночас надають професії значну автономію. Ця система базується на принципах ринкової саморегуляції, що дозволяє аудиторам швидко адаптуватися до нових викликів і потреб ринку.

На відміну від цього, континентальна правова система, яка характерна для більшості країн Європейського Союзу, робить акцент на державному регулюванні аудиторської діяльності. В ЄС основними законодавчими актами, що регулюють аудит, є Директива Європейського Парламенту та Ради ЄС 2006/43/ЄС, яка визначає вимоги до аудиторів і аудиторських фірм, а також Регламент № 537/2014, що встановлює специфічні вимоги до аудиторів суб'єктів суспільного інтересу. У цій системі аудитори зобов'язані дотримуватися чітко встановлених державних норм і проходити процес сертифікації, що забезпечує високу якість їхньої роботи. Державні органи мають значну роль у ліцензуванні та контролі за діяльністю аудиторів, що сприяє більшій відповідальності професії перед суспільством.

Україна, яка прагне гармонізувати своє законодавство з європейськими стандартами, перебуває на етапі переходу від менш регульованої до більш структурованої системи аудиту. З прийняттям Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» у 2017 р. Україна зробила крок до впровадження міжнародних стандартів та адаптації до вимог ЄС. Закон

передбачає обов'язкове впровадження МСА та встановлює чіткі вимоги до сертифікації та ліцензування аудиторів [1]. Проте, як зазначають науковці, такі як О. Мельник, «процес впровадження міжнародних стандартів супроводжується низкою викликів, зокрема недостатньо розвиненою інфраструктурою для підготовки та сертифікації аудиторів» [28, с. 28].

Порівнюючи підходи різних країн, можна також виділити питання незалежності аудитора. У США та Великій Британії значна увага приділяється забезпеченню незалежності аудиторів через встановлення етичних норм та стандартів поведінки, які контролюються професійними асоціаціями. У країнах ЄС, таких як Німеччина та Франція, держава відіграє активнішу роль у нагляді за незалежністю аудиторів, оскільки це вважається важливим для захисту інтересів суспільства [28, с. 33]. У цьому контексті Україна ще перебуває на шляху до вдосконалення системи забезпечення незалежності аудиторів, зважаючи на національні особливості правового регулювання та етичні вимоги.

Ще однією важливою складовою порівняльного аналізу є питання процедур ліцензування та сертифікації аудиторів. У країнах ЄС діє чітка процедура ліцензування аудиторів, яка передбачає навчання, складання іспитів і постійне підвищення кваліфікації. У США та Великій Британії акцент робиться на професійних організаціях, які контролюють процес сертифікації та навчання аудиторів [28, с. 35]. В Україні, після реформування системи аудиту, запроваджено подібні вимоги до сертифікації, але практична реалізація ще перебуває на етапі розвитку, особливо в частині забезпечення відповідного рівня професійної підготовки аудиторів.

Варто зауважити, що новітні технології, зокрема штучний інтелект, справляють значний вплив на аудиторську діяльність і суттєво змінюють підходи до аудиту, його ефективність і методи. Використання штучного інтелекту в аудиторській сфері підвищує точність аналізу, швидкість обробки великих обсягів даних, а також дозволяє аудиторам фокусуватися на більш складних аспектах аудиту, замість рутинних операцій. Порівняння впровадження та правового регулювання технологій штучного інтелекту у різних країнах та в

аудиторських фірмах виявить значні відмінності у підходах та масштабах їх застосування.

Таким чином, порівняльно-правовий метод, як основний інструмент дослідження аудиторської діяльності, полягає в порівнянні правових систем та норм, що регулюють аудит у різних країнах, для виявлення подібностей і відмінностей. Цей метод дозволяє проаналізувати, як МСА впроваджуються у національне законодавство, і оцінити ефективність цих процесів. Сутність порівняльно-правового підходу полягає в тому, що він дозволяє дослідити взаємозв'язки між міжнародними нормами та національними регуляціями, з'ясувати, які правові моделі є найбільш дієвими, і як їх можна адаптувати в інших юрисдикціях, зокрема в Україні.

Порівняльний підхід надає можливість оцінити ефективність національних норм аудиту, виявити прогалини в регулюванні та запропонувати рекомендації для його вдосконалення. Основними етапами дослідження є аналіз нормативно-правових актів, порівняння національних норм з міжнародними стандартами та вивчення правозастосовної практики, що забезпечує комплексний підхід до вивчення теми.

Висновок до Розділу 1

Отже, зазначаємо, що розглянуті у першому розділі теоретико-методологічні основи аудиторської діяльності є фундаментальними для розуміння її сутності, основних функцій та завдань. Аудит, як процес незалежної перевірки фінансової звітності, забезпечує прозорість господарської діяльності суб'єктів та сприяє економічній стабільності. На підставі вищенаведеного можна зробити висновок, що аудиторська діяльність є багатогранною системою, яка включає правовий, економічний та етичний компоненти, а також відповідає сучасним вимогам професійної незалежності та об’єктивності.

Визначені у розділі наукові підходи до аудиту, такі як функціональний, системний, економіко-правовий, етичний та ризик-орієнтований, дозволяють всебічно розглянути це явище з точки зору його ролі у забезпеченні фінансової прозорості та довіри зацікавлених сторін. Аналіз основних етапів аудиторського процесу, таких як планування, оцінка системи внутрішнього контролю, збір доказів, аналіз ризиків і складання звіту, демонструє його важливість для підвищення якості фінансової звітності.

РОЗДІЛ 2
АНАЛІЗ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ ТА ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

2.1. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні

Система джерел правового регулювання аудиторської діяльності в Україні складається з: Конституції України; кодифікованих нормативних актів загальної сфери дії, таких як Господарський кодекс України (далі – ГК України) та Цивільний кодекс України (далі – ЦК України); господарського законодавства, до системи котрого входять нормативно-правові акти загальної сфери дії, що регулюють господарську діяльність і функціонування суб'єктів господарювання; спеціального нормативного акту – Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»; підзаконних нормативних актів: постанови Національного банку України, розпорядження Національної комісії з регулювання ринків фінансових послуг, рішення Аудиторської палати України, тощо (рис. 2.1.).



Рис. 2.1. Регулювання аудиторської діяльності в Україні

Джерело: [32, с. 34].

Юридично аудиторська діяльність вперше в незалежній Україні була закріплена в Законі України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. № 3125-XII. Дія цього Закону України «Про аудиторську діяльність» не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю. Починаючи з 1993 р. цей Закон зазнав змін у своїй структурі. Зміни вплинули на сутність та кількість статей Закону [27, с. 73].

На зміну Закону України «Про аудиторську діяльність» Верховною Радою України був оприлюднений Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII [1]. Його головною метою є забезпечення належного рівня якості аудиту, прозорості фінансової звітності підприємств, а також підвищення довіри інвесторів, кредиторів, державних органів та інших зацікавлених сторін до результатів аудиторських перевірок.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» №2258-VIII від 21 грудня 2017 р. був спрямований на гармонізацію українського законодавства із МСА. З моменту його прийняття до нього було внесено низку змін, що вдосконалюють правове регулювання аудиторської діяльності. Серед основних нововведень можна виділити уточнення термінології, яке враховує сучасні вимоги до функціонування аудиторських мереж, що включають не лише аудиторські, але й консалтингові чи бухгалтерські фірми. Також посилено вимоги до репутації аудитора, зокрема встановлено критерії, за якими аудитор може втратити добру репутацію через порушення законодавства.

Додатково, було розширено перелік обов'язкових завдань аудитора, до яких віднесено завдання з огляду та інші послуги, передбачені законодавством. Для аудиторських фірм встановлено обов'язок забезпечити належну підготовку та зберігання робочих документів, особливо у разі проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності. Ці зміни підвищують рівень прозорості аудиторської діяльності та її відповідність міжнародним стандартам. Останні оновлення також уточнюють правову основу діяльності органів, що здійснюють нагляд за аудиторами, регулюють порядок оскарження та виконання адміністративних

актів у цій сфері. Це сприяє посиленню контролю за якістю аудиторських послуг та забезпеченню відповідальності суб'єктів аудиторської діяльності перед суспільством.

Фінансове право відіграє ключову роль у формуванні правових засад функціонування аудиторської діяльності. Так, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. встановлює правові основи регулювання бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктами господарювання в Україні. Основним завданням цього закону є забезпечення достовірності, повноти та прозорості фінансової інформації для різних користувачів, включаючи державні органи, інвесторів і кредиторів. Закон визначає обов'язковість ведення бухгалтерського обліку всіма юридичними особами, що здійснюють господарську діяльність, а також встановлює вимоги до складання фінансової звітності відповідно до національних стандартів або Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ). Він регулює порядок складання, подання та оприлюднення фінансової звітності, а також передбачає відповідальність за її достовірність [2].

Аудиторська діяльність тісно пов'язана з фінансовим правом, оскільки останнє визначає загальні принципи фінансової звітності та обліку, на основі яких аудитори здійснюють свою перевірку. Нормативні документи, зокрема МСА та Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», працюють у поєднанні з нормами фінансового права, створюючи правове середовище для належної перевірки фінансових показників компаній. Фінансове право встановлює вимоги до ведення обліку та формування звітності, які забезпечують аудиторам базу для незалежного оцінювання законності господарської діяльності та відповідності фінансових даних встановленим нормативам. Це, у свою чергу, дає змогу аудиторам об'єктивно оцінювати фінансовий стан підприємств, а також забезпечує надійність і довіру до фінансових результатів з боку інвесторів, державних органів і суспільства.

Підзаконні акти є важливим елементом правового регулювання аудиторської діяльності в Україні, адже вони забезпечують деталізацію положень

закону та створюють механізми його практичної реалізації. Зокрема, значну роль відіграють постанови Кабінету Міністрів України, які регулюють порядок ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, визначаючи процедури внесення аудиторів та аудиторських фірм до цього реєстру. Внесення до реєстру є обов'язковою умовою для здійснення аудиторської діяльності на законних підставах, а сам реєстр забезпечує прозорість і доступність інформації про аудиторські суб'єкти.

Також важливими є постанови, що встановлюють правила ліцензування та сертифікації аудиторів, визначаючи вимоги до професійної кваліфікації, освітньої підготовки та досвіду роботи. Сертифікація аудиторів, яка замінила класичну систему ліцензування, передбачає складання кваліфікаційних іспитів, затвердження освітніх програм та регулярне підтвердження професійного рівня. Окрім цього, значну регулюючу роль відіграють рішення Аудиторської палати України, що спрямовані на забезпечення контролю якості аудиторських послуг. Такі рішення деталізують вимоги до організації внутрішнього контролю якості в аудиторських фірмах, встановлюють механізми перевірки їхньої відповідності професійним стандартам та передбачають процед

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі – МСКЯ) розроблені Міжнародною федерацією бухгалтерів і є обов'язковими для застосування в Україні. Ці стандарти встановлюють єдині вимоги до якості аудиторських послуг, визначають процедури контролю якості, порядок проведення аудиту, огляду фінансової звітності та інших супутніх послуг. Міжнародні стандарти є основою для забезпечення належної якості аудиту та підвищення довіри до результатів аудиторських перевірок [29]. Застосування МСКЯ сприяє гармонізації українського законодавства із загальноприйнятими міжнародними практиками.

Кодекс етики професійних бухгалтерів є важливим документом, що регулює етичні аспекти діяльності аудиторів та бухгалтерів. Кодекс розроблений Міжнародною федерацією бухгалтерів і передбачає дотримання ключових принципів, таких як чесність, об'єктивність, професійна компетентність і

належна обачність, конфіденційність та професійна поведінка. Дотримання етичних норм є обов'язковим для всіх аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності, що забезпечує збереження їх незалежності та професійної репутації. Кодекс також покликаний гарантувати об'єктивність та прозорість аудиторських перевірок [5].

ГК України регулює загальні правові засади ведення підприємницької діяльності, включаючи створення, реєстрацію, діяльність і ліквідацію підприємств. У контексті аудиторської діяльності ГК України має важливе значення, оскільки встановлює загальні правила функціонування суб'єктів підприємництва, включаючи їх обов'язки щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [3]. ЦК України регулює правові відносини між суб'єктами підприємницької діяльності та визначає умови укладання договорів, у тому числі договорів на надання аудиторських послуг [4]. Важливою складовою аудиторської діяльності є цивільно-правова відповідальність аудиторів перед клієнтами за якість наданих послуг, а також за можливі збитки, завдані внаслідок неналежного виконання професійних обов'язків.

Українське законодавство поступово адаптується до норм ЄС, що відображено у впровадженні таких документів, як Директива ЄС 2006/43/ЄС та Регламент № 537/2014, які регулюють аудиторську діяльність у країнах ЄС. Ці документи встановлюють чіткі вимоги до проведення аудиту суб'єктів суспільного інтересу, підвищують вимоги до прозорості аудиторської діяльності та забезпечують захист інтересів інвесторів і громадськості [6; 7]. Крім того, слід зазначити, що нормативно-правова база, яка регулює аудиторську діяльність в Україні, постійно розвивається під впливом внутрішніх та зовнішніх факторів (Дод. Б.).

Отже, законодавчі та підзаконні акти, які регулюють аудиторську діяльність в Україні, утворюють багаторівневу систему нормативного регулювання, що має свої особливості, функції та взаємодії. Закони забезпечують основоположну регламентацію та формують загальні принципи, тоді як підзаконні акти деталізують ці положення, забезпечують їхню практичну

реалізацію та адаптацію до сучасних умов. Зокрема, Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» є ключовим документом, який встановлює основи регулювання аудиту в Україні. Він спрямований на гармонізацію з МСА, забезпечення прозорості та довіри до фінансової звітності, підвищення професійних стандартів аудиторів. Цей закон визначає права, обов'язки та відповідальність аудиторів, регулює процедури сертифікації та контролю якості аудиторських послуг. Водночас, його застосування часто потребує деталізації через підзаконні акти.

Підзаконні акти, зокрема постанови Кабінету Міністрів України та рішення Аудиторської палати України, виконують функцію конкретизації та деталізації положень закону. Наприклад, постанови КМУ регулюють порядок ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, визначаючи чіткі процедури внесення аудиторів до реєстру. Це забезпечує прозорість та легітимність аудиторської діяльності. Рішення Аудиторської палати України спрямовані на встановлення стандартів контролю якості послуг, порядок сертифікації аудиторів, а також на затвердження правил етики для професійних бухгалтерів. Крім того, закони, такі як Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», створюють нормативну базу для складання фінансової звітності, на основі якої аудитори здійснюють свої перевірки. У контексті порівняння, підзаконні акти мають більш прикладний характер і спрямовані на вирішення конкретних питань, тоді як закони формулюють загальні принципи та рамки регулювання.

Організація аудиторської діяльності в Україні базується на чітко визначених правових нормах, які регламентують порядок здійснення аудиту, права та обов'язки аудиторів і аудиторських фірм, а також їх взаємодію з іншими суб'єктами господарювання. Основними суб'єктами аудиторської діяльності є аудитори та аудитори, які надають аудиторські послуги індивідуально або як члени аудиторських фірм. Аудитором може бути фізична особа, яка відповідає встановленим законом вимогам, має відповідну професійну кваліфікацію та отримала сертифікат аудитора. Аудитор має право здійснювати аудиторську

діяльність як незалежний аудитор або як співробітник аудиторської фірми. Умовою для здійснення аудиторської діяльності є включення до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, який ведеться Аудиторською палатою України [31].

Аудиторські фірми є юридичними особами, які мають право надавати аудиторські послуги за умови включення їх до Реєстру [1]. Вони можуть мати різні організаційно-правові форми, передбачені законодавством, наприклад, товариство з обмеженою відповідальністю або акціонерне товариство. Аудиторські фірми повинні дотримуватися вимог щодо складу засновників і працівників, зокрема щодо наявності у штаті певної кількості сертифікованих аудиторів. Важливим суб'єктом в організації аудиторської діяльності є Аудиторська палата України. Аудиторська палата України виконує функції саморегулівної організації аудиторів і здійснює регулювання та нагляд за їхньою діяльністю. До основних функцій Аудиторської палати України належать ведення Реєстру аудиторів, сертифікація аудиторів, затвердження стандартів аудиту та етичних норм, організація підвищення кваліфікації аудиторів, а також контроль за дотриманням законодавства та професійних стандартів аудиту [11].

Іншим важливим органом, який здійснює нагляд за аудиторською діяльністю, є Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі – ОСНА). Цей орган забезпечує державний контроль за якістю аудиторських послуг, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності. ОСНА має право проводити перевірки аудиторських фірм і аудиторів, застосовувати заходи дисциплінарної відповідальності у разі виявлення порушень, а також вживати заходів для забезпечення відповідності аудиторської діяльності міжнародним стандартам і національному законодавству [20, с. 47]. Організація аудиторської діяльності також передбачає наявність інших учасників, таких як професійні об'єднання аудиторів, які сприяють розвитку професії, обміну досвідом, підвищенню професійного рівня аудиторів, а також беруть участь у розробці та впровадженні стандартів аудиту і професійної етики.

Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (далі – ФПБА України) об'єднує аудиторів, бухгалтерів та інших професіоналів у сфері фінансового контролю. Федерація займається підвищенням кваліфікації своїх членів, підтримує їхній професійний розвиток та сприяє дотриманню етичних стандартів [20, с. 47-48]. ФПБА України також активно бере участь у розробці нормативних актів і стандартів аудиту, взаємодіючи з органами державної влади та міжнародними організаціями, такими як МФБ. Це забезпечує гармонізацію українських стандартів аудиту з міжнародними нормами та сприяє розвитку професійної спільноти аудиторів.

Державна аудиторська служба України (далі – ДАСУ) забезпечує прозорість та законність фінансових операцій у державному секторі. Основна мета діяльності ДАСУ — здійснення нагляду за ефективністю використання державних коштів та дотриманням вимог фінансової звітності на державних підприємствах, в установах та організаціях, які використовують бюджетні кошти. Діяльність ДАСУ базується на нормах національного законодавства, зокрема Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», а також на міжнародних стандартах, таких як Міжнародні стандарти аудиту державного сектору (ISSAI), розроблені Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI). Впровадження стандартів ISSAI підвищує якість фінансового контролю в державному секторі України, наближаючи українську систему контролю до європейських та міжнародних стандартів.

ДАСУ проводить перевірки щодо ефективності, законності та доцільності витрат бюджетних коштів, забезпечуючи контроль за дотриманням стандартів звітності та аудиту у сфері державних фінансів. Важливу увагу приділяють також відповідності фінансових операцій вимогам бюджетного законодавства та законодавства про державні закупівлі. За результатами перевірок ДАСУ складає звіти, які містять висновки та рекомендації щодо усунення виявлених порушень і підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (далі – INTOSAI) відіграє важливу роль у впровадженні міжнародних стандартів і кращих практик у сфері державного фінансового контролю, що стосується також нагляду за аудиторською діяльністю. В Україні INTOSAI активно сприяє вдосконаленню процесів нагляду за якістю аудиторських послуг, зокрема у сфері контролю державних підприємств та організацій, що використовують бюджетні кошти [14]. Це забезпечує прозорість, ефективність і відповідність міжнародним стандартам у сфері аудиторської діяльності.

INTOSAI розробляє Міжнародні стандарти аудиту державного сектору (далі – ISSAI), які слугують основою для контролю за аудиторською діяльністю у державному секторі. Ці стандарти націлені на забезпечення якості аудиту, контроль за відповідністю законодавству та ефективність витрат державних коштів. В Україні застосування стандартів ISSAI сприяє поліпшенню якості нагляду за аудиторською діяльністю державних органів, що дозволяє Державній аудиторській службі України (далі – ДАС України) впроваджувати передові міжнародні практики. Співпраця з INTOSAI допомагає ДАС України не лише впроваджувати кращі світові стандарти, а й розробляти власні підходи до нагляду за аудиторською діяльністю на основі міжнародного досвіду. Це особливо важливо в контексті адаптації українського законодавства до європейських стандартів аудиту та впровадження механізмів контролю, що відповідають вимогам ЄС.

Таким чином, нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні є комплексною системою, що включає як національні закони, так і міжнародні стандарти, адаптовані до українського законодавства. Основою регулювання є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який встановлює вимоги до незалежності, професійної кваліфікації та етики аудиторів. Додатково регулювання аудиторської діяльності спирається на нормативні акти, такі як Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Міжнародні стандарти контролю якості та Кодекс етики професійних бухгалтерів.

Важливу роль у регулюванні аудиторської діяльності відіграють професійні асоціації, зокрема Аудиторська палата України та Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України. У процесі нагляду за якістю аудиторських послуг важливе місце посідає Орган громадського нагляду за аудиторською діяльністю, який контролює дотримання стандартів аудиту та забезпечує відповідальність аудиторів перед суспільством. Співпраця з міжнародними організаціями, такими як INTOSAI, сприяє впровадженню передових практик у сфері державного фінансового контролю.

2.2. Правові основи організації аудиторської діяльності у зарубіжних країнах

Організація аудиторської діяльності у різних країнах світу відрізняється в залежності від правової традиції, рівня економічного розвитку, а також ступеня державного втручання у професійну сферу аудиту. Однією з головних характеристик аудиту на міжнародному рівні є наявність двох основних моделей – англосаксонської та континентальної. Англосаксонська модель аудиту, яка панує в таких країнах, як США та Велика Британія, базується на ринкових принципах і значній ролі саморегулівних організацій, тоді як континентальна модель, характерна для більшості країн Європейського Союзу, зосереджується на жорсткому державному регулюванні та контролі. Ключовим аспектом розвитку аудиторської діяльності у світовому контексті є гармонізація національних систем з МСА, які впливають на якість аудиту, його незалежність та прозорість.

Розглянемо основні правові підходи до регулювання аудиторської діяльності у зарубіжних країнах, особливості організації аудиторських послуг, а також вплив міжнародних стандартів на розвиток аудиту.

Англосаксонська модель аудиторської діяльності базується на потужній правовій основі, яка поєднує як законодавчі акти, так і професійні стандарти, що встановлюються саморегулівними організаціями аудиторів. У таких країнах, як США та Велика Британія, правове регулювання аудиту будується на принципах

незалежності, прозорості та якості аудиторських послуг, що закріплено на рівні законів та професійних кодексів етики [10, с. 269]

У США основою правового регулювання аудиторської діяльності є Закон Сарбейнса-Оксли 2002 р. Цей закон було прийнято після кількох великих фінансових скандалів, таких як скандал з компанією Enron, які продемонстрували необхідність жорсткого регулювання аудиторської діяльності. Закон Сарбейнса-Оксли запровадив низку реформ, спрямованих на підвищення відповідальності аудиторів, зміцнення незалежності аудиторських фірм та встановлення суворих стандартів якості аудиту [13, с. 66].

Основні положення Закону Сарбейнса-Оксли включають:

1. Введення вимоги про обов'язкову ротацію аудиторських фірм, що зменшує ризик тривалих стосунків між аудитором і компанією-клієнтом, які можуть вплинути на об'єктивність аудиту.

2.. Посилення вимог до звітування аудиторів та надання більш детальної інформації про фінансовий стан компаній.

3. Створення Ради з нагляду за обліком компаній, акції яких перебувають в обігу (далі – РСАОВ), яка наглядає за діяльністю аудиторських фірм, встановлює стандарти аудиту та проводить перевірки аудиторів.

РСАОВ регулює діяльність аудиторів публічних компаній і виконує такі функції: розробка стандартів аудиту, які аудиторські фірми зобов'язані дотримуватись; проведення регулярних перевірок аудиторських фірм на предмет дотримання стандартів якості; застосування дисциплінарних заходів до фірм, що порушують встановлені норми. РСАОВ діє під наглядом Комісії з цінних паперів та бірж, що забезпечує жорсткий контроль за діяльністю аудиторів, які працюють із публічними компаніями [50]. Важливим елементом цієї системи є прозорість аудиту, що сприяє підвищенню довіри до фінансової звітності. Окрім РСАОВ, активну роль у підтримці професійних стандартів відіграє Американський інститут дипломованих присяжних бухгалтерів, який займається сертифікацією аудиторів, розробкою стандартів та контролем за дотриманням етичних норм. Американський інститут дипломованих присяжних бухгалтерів забезпечує

постійну підготовку аудиторів та гарантує, що вони відповідають сучасним вимогам ринку.

У Великій Британії правовою основою регулювання аудиторської діяльності є Закон про компанії 2006 р., який встановлює загальні принципи функціонування аудиторської діяльності та вимоги до фінансової звітності компаній. Крім того, нагляд за аудиторами здійснюється відповідно до вимог європейських директив, таких як Директива ЄС 2006/43/ЄС, яка впроваджена у британське законодавство [39]. Основні положення Закону про компанії передбачають:

1. Вимоги до незалежності аудиторів, що регулюють відносини між аудитором та його клієнтом, а також мінімізують конфлікт інтересів.

2. Відповідальність аудиторів за недостовірні звіти або порушення вимог законодавства, що передбачає як фінансові санкції, так і втрату права на практику.

3. Зобов'язання щодо регулярної перевірки аудиторських фірм з боку Ради з фінансової звітності, яка також виконує функції щодо розробки стандартів аудиту та моніторингу дотримання цих стандартів.

Рада з фінансової звітності має такі повноваження:

1. Встановлення стандартів аудиту та фінансової звітності;

2. Регулювання професійних стандартів аудиторів і бухгалтерів;

3. Проведення перевірок якості аудиторських послуг та застосування санкцій у разі виявлення порушень.

Крім того, у Великій Британії значну роль відіграє Інститут дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу, який є професійною організацією для сертифікованих бухгалтерів та аудиторів. Інститут дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу розробляє стандарти професійної етики та забезпечує постійне підвищення кваліфікації аудиторів, а також бере активну участь у розвитку аудиторських практик [10, с. 275].

Ще однією країною, що дотримується англосаксонської моделі аудиторської діяльності, є Австралія. Її система регулювання аудиту поєднує елементи саморегуляції через професійні організації з державним наглядом, що

робить її цікавим прикладом для порівняння. Регулювання аудиторської діяльності в Австралії базується на Корпоративному законі 2001 р., який встановлює вимоги до аудиторів, їхніх обов'язків і стандартів діяльності. Згідно з цим законом, аудитори зобов'язані дотримуватися МСА, адаптованих до національних потреб Австралії [25, с. 99].

В Австралії важливу роль у регулюванні аудиторської діяльності відіграє Австралійська комісія з цінних паперів та інвестицій, яка контролює роботу аудиторських фірм та забезпечує дотримання вимог Корпоративного закону. Австралійська комісія з цінних паперів та інвестицій має повноваження щодо перевірки аудиторських фірм, накладання санкцій у разі порушення стандартів і вимог, а також забезпечення прозорості аудиторських послуг. Крім державного регулювання, в Австралії діє сильна система саморегуляції через професійні об'єднання, такі як CPA Australia та Institute of Chartered Accountants Australia [45, с. 188-189]. Ці організації відповідають за сертифікацію аудиторів, їхню підготовку та забезпечення дотримання етичних стандартів. Як і в інших англосаксонських країнах, саморегуляція через професійні організації є важливим елементом австралійської системи.

Англосаксонська модель надає аудиторським фірмам значну свободу в організації їхньої діяльності, але при цьому накладає жорсткі вимоги до дотримання принципів незалежності, етики та прозорості. Важливою частиною цієї моделі є суворі вимоги до звітності аудиторів і їхньої незалежності від об'єкта аудиту, що мінімізує ризик конфлікту інтересів. Принцип незалежності є ключовим, оскільки аудиторська діяльність повинна залишатися об'єктивною та неупередженою. Для цього вводяться суворі вимоги до фінансової та організаційної незалежності аудиторів від своїх клієнтів. Вимоги до незалежності також забезпечуються через систему ротації аудиторів та обмеження тривалості співпраці з однією компанією.

Континентальна модель аудиторської діяльності, яка є характерною для більшості країн ЄС, базується на жорсткому державному регулюванні та контролі. Ця модель значно відрізняється від англосаксонської, де ключову роль

відіграють ринкові механізми саморегуляції. У континентальній системі державні органи мають прямий вплив на регулювання аудиту, встановлюючи жорсткі вимоги щодо ліцензування, нагляду за діяльністю аудиторських фірм, а також визначаючи стандарти та етичні норми. Прикладами країн, які використовують континентальну модель, є Німеччина, Франція, Італія та Іспанія.

У Німеччині правове регулювання аудиторської діяльності здійснюється на основі Закону про аудиторську діяльність, який встановлює основні вимоги до аудиторів та аудиторських фірм. Відповідальним органом за ліцензування аудиторів є Інститут дипломованих аудиторів Німеччини, однак ключову роль у нагляді за якістю аудиту відіграє Аудиторська наглядова комісія, яка діє під егідою державного органу Федерального міністерства економіки та енергетики Німеччини [46, с. 200-201]. Законодавство Німеччини акцентує увагу на незалежності аудиторів і передбачає обов'язкову ротацію аудиторських фірм кожні десять років для суб'єктів суспільного інтересу. Крім того, аудиторські фірми повинні дотримуватись суворих правил щодо конфлікту інтересів та обмеження надання консалтингових послуг своїм клієнтам.

У Франції аудиторська діяльність регулюється Комісією з нагляду за аудиторською діяльністю, яка відповідає за контроль за якістю аудиторських послуг. Законодавство Франції також базується на положеннях Директиви ЄС та Регламенту 537/2014. Французьке законодавство акцентує увагу на тому, що аудитори повинні дотримуватися суворих етичних стандартів і забезпечувати повну незалежність від суб'єктів аудиту [41, с. 78-79]. У Франції важливою складовою системи є Обов'язковий аудит, який передбачає, що всі великі та середні компанії повинні проходити регулярний незалежний аудит. Французькі аудитори підлягають жорстким перевіркам з боку державних органів на предмет дотримання професійних стандартів і етики.

Регулювання аудиторської діяльності в Італії здійснюється на основі Декрету Законодавчого Акту № 39/2010, який адаптує європейські директиви до національного законодавства. Основним органом, що відповідає за регулювання аудиту, є Національна комісія з компаній та бірж, яка також контролює фінансові

ринки. Національна комісія з компаній та бірж здійснює нагляд за аудиторськими фірмами та аудиторами, які працюють з публічними компаніями, і забезпечує дотримання стандартів якості та незалежності [10, с. 288].

Особливістю аудиторської діяльності в Італії є те, що Національна комісія з компаній та бірж має широкі повноваження щодо ліцензування та контролю якості аудиторських фірм, що працюють із компаніями, акції яких котируються на біржі. Кожна аудиторська фірма повинна бути зареєстрована у спеціальному Реєстрі аудиторів, який веде Міністерство економіки та фінансів. В Італії також діє вимога щодо обов'язкової ротації аудиторських фірм кожні дев'ять років для компаній суспільного інтересу, що забезпечує їх незалежність. Крім того, в Італії активно діє Національна рада аудиторів, яка займається сертифікацією аудиторів, підтриманням етичних стандартів та професійним розвитком. У своїй діяльності італійські аудитори зобов'язані дотримуватись МСА та національних стандартів, що встановлюють додаткові вимоги до проведення аудиторських перевірок.

Регулювання аудиторської діяльності в Іспанії базується на Законі про аудит від 20 липня 1988 р., який згодом був реформований для відповідності Директиві ЄС 2006/43/ЄС та Регламенту № 537/2014. Основний контроль за аудиторською діяльністю в країні здійснює Інститут бухгалтерського обліку та аудиту, який є автономним органом при Міністерстві економіки та фінансів Іспанії. Інститут бухгалтерського обліку та аудиту відповідає за ліцензування аудиторів, нагляд за їхньою діяльністю, а також контроль за якістю аудиторських послуг [9, с. 19-20]. Важливою особливістю іспанської системи регулювання є те, що держава активно контролює діяльність аудиторів через Інститут бухгалтерського обліку та аудиту, який виконує функції щодо встановлення стандартів аудиту, розробки кодексів етики та здійснення дисциплінарних заходів у разі виявлення порушень. В Іспанії також діє вимога щодо обов'язкової ротації аудиторських фірм кожні десять років для компаній, що мають стратегічне значення для економіки.

На відміну від англосаксонської моделі, у континентальній системі держава здійснює жорсткий нагляд за усіма аспектами аудиторської діяльності.

Ліцензування аудиторів, контроль за їх діяльністю, встановлення правил та стандартів аудиту – все це знаходиться під контролем державних органів. Незалежність аудиторів регулюється на законодавчому рівні, зокрема через вимоги до обмеження тривалості співпраці з клієнтами, заборону надання некоректних послуг та введення санкцій за порушення. Державні органи також активно контролюють якість аудиторських послуг через регулярні перевірки, які проводяться з метою запобігання можливим порушенням. Це забезпечує високий рівень прозорості та підзвітності аудиторів перед суспільством.

Порівняльний аналіз правових основ регулювання аудиторської діяльності в Україні, США, Великій Британії, Німеччині, Франції, Італії та Австралії показує, що кожна країна має власний підхід до забезпечення якості аудиту та незалежності аудиторів (Дод. В).

Таким чином, організація аудиторської діяльності у різних країнах світу має значні відмінності, зумовлені правовими традиціями, рівнем економічного розвитку та ступенем державного втручання. Англосаксонська модель, що є характерною для таких країн, як США, Велика Британія, Канада та Австралія, ґрунтується на ринкових принципах та широкій ролі саморегулівних професійних організацій. У цих країнах аудиторська діяльність активно контролюється через професійні стандарти та ринкові механізми, хоча державні органи також здійснюють важливий нагляд за якістю аудиторських послуг. Основний акцент робиться на незалежності аудиторів, їхній професійній етиці та якості фінансової звітності.

На противагу цьому, континентальна модель, що панує в країнах ЄС, таких як Німеччина, Франція, Італія та Іспанія, вирізняється жорстким державним регулюванням. У таких країнах держава безпосередньо контролює ліцензування, нагляд за діяльністю аудиторів та встановлення стандартів якості. Впровадження МСА є спільним елементом для обох моделей, що сприяє підвищенню якості аудиту на глобальному рівні та забезпеченню його відповідності міжнародним нормам.

2.3. Відмінності в процедурах ліцензування та сертифікації аудиторів: порівняння України та зарубіжних країн

Процедури ліцензування та сертифікації аудиторів відіграють важливу роль у забезпеченні якості аудиторських послуг, оскільки від професійної підготовки та кваліфікації аудитора залежить достовірність та надійність фінансової звітності. Різні країни мають власні підходи до регулювання процесу сертифікації та ліцензування аудиторів, що обумовлено як правовими традиціями, так і специфікою національної економіки.

В Україні процес ліцензування та сертифікації аудиторів регулюється Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 р. Закон встановлює основні вимоги до осіб, які бажають займатися аудиторською діяльністю, та визначає процедуру отримання сертифікату аудитора.

Аналіз ст. 19 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо атестації аудиторів виявляє декілька важливих аспектів регулювання цього процесу [1]:

1. Ключові вимоги. Аудитор повинен мати вищу освіту, підтвердити знання і компетентність шляхом складання іспитів, а також пройти практичну підготовку. Вимоги до знань включають широке коло дисциплін, від стандартів професійної етики до міжнародних стандартів фінансової звітності та законодавства.

2. Підтвердження професійної компетентності. Здійснюється через кваліфікаційний іспит, який покликаний засвідчити здатність кандидата застосовувати знання на практиці. Для тих, хто здобув відповідні знання у вищих навчальних закладах, існує можливість зарахування цих знань без додаткових іспитів.

3. Визнання іноземних сертифікатів. Аудитори з країн ЄС, США, Великої Британії та інших провідних економік можуть працювати в Україні після складання спеціального іспиту на знання українського законодавства.

4. Практичний досвід та довготривала практика. Закон надає можливість аудиторам з багаторічним досвідом у суміжних сферах (не менше 7 або 15 років) отримати атестацію за спрощеною процедурою, однак вони обмежені в деяких професійних правах, як, наприклад, призначення ключовими партнерами на обов'язкові аудиторські завдання.

5. Безперервне навчання. Аудитори зобов'язані постійно підтримувати свій професійний рівень через навчання і проходження відповідних курсів.

Важливу роль у процесі ліцензування відіграє Аудиторська палата України, яка відповідає за ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, а також здійснює контроль за дотриманням стандартів аудиторської діяльності. Крім того, професійні аудитори зобов'язані постійно підвищувати свою кваліфікацію через участь у навчальних програмах та семінарах, організованих Аудиторською палатою або іншими ліцензованими організаціями. Це забезпечує постійний розвиток професійних навичок та відповідність міжнародним стандартам аудиту.

Процедура сертифікації аудиторів в Україні, окрім початкової атестації, включає також обов'язкове періодичне підтвердження кваліфікації. Сертифікат аудитора діє протягом п'яти років, після чого аудитору необхідно пройти процедуру переатестації, що полягає у підтвердженні набутих знань і навичок для продовження права на професійну діяльність. Ця система переатестації дозволяє забезпечити постійну відповідність аудиторів сучасним вимогам і стандартам, які постійно оновлюються в зв'язку з розвитком аудиторської практики та законодавства.

Процес сертифікації побудований на основі вимог національного законодавства та Міжнародних стандартів освіти, що регулюють професійну підготовку аудиторів у всьому світі. Кандидати, які прагнуть отримати сертифікат аудитора, повинні відповідати базовим вимогам щодо освіти і досвіду. Зокрема, необхідною є наявність вищої освіти у галузі фінансів, обліку, економіки або права, а також щонайменше трирічного професійного досвіду у сфері фінансової

звітності або аудиту. Це забезпечує, щоб кандидати мали достатній рівень знань і навичок для подальшого виконання обов'язків аудитора.

Структура іспиту включає кілька основних блоків, кожен з яких має на меті перевірку знань з різних аспектів професійної діяльності. Значну увагу приділено фінансовому обліку та звітності, де оцінюються знання національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, зокрема Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Блок з аудиту та супутніх послуг охоплює знання з Міжнародних стандартів аудиту (МСА), а також методологію та ключові аспекти процесу аудиторської перевірки. Додатково іспит включає завдання на перевірку знань з українського законодавства, що регулює аудиторську діяльність, а також податкового права, що є важливим для аудиту фінансової звітності. Блок з етики спрямований на перевірку розуміння кандидатами принципів Кодексу етики професійних бухгалтерів, зокрема таких як незалежність, об'єктивність, конфіденційність та відповідальність.

Кваліфікаційний іспит передбачає як письмову частину, так і практичні завдання, що дозволяє оцінити здатність кандидатів застосовувати свої знання на практиці. Практичні завдання можуть включати аналіз фінансової звітності, оцінку ризиків та проведення аудиторських процедур, що створює умови для перевірки здатності кандидатів приймати рішення у реальних умовах аудиторської діяльності. У разі незадовільного результату іспиту кандидати мають право на повторне його складання через певний період, що дозволяє їм вдосконалити знання та підготуватися до наступної спроби.

Особливістю екзаменаційної системи в Україні є можливість адаптації для фахівців, які вже мають міжнародні сертифікати з аудиту, наприклад, з країн ЄС, США або Великої Британії. Такі аудитори можуть отримати право на здійснення діяльності в Україні, пройшовши спеціальний іспит на знання українського законодавства, що зберігає національні вимоги до відповідності аудиторів юридичним і нормативним аспектам місцевої економіки.

Завершальним етапом екзаменаційної системи є процедура періодичного підтвердження кваліфікації. Ця процедура може включати іспит або перевірку

рівня професійного навчання, пройденого аудитором, та є механізмом підтримки актуальності знань і дотримання сучасних вимог професії. Екзаменаційна система, побудована на вимогах до якості знань і професійної етики, сприяє формуванню високо компетентного середовища для аудиторської діяльності в Україні, що відповідає національним та міжнародним стандартам і забезпечує прозорість та достовірність аудиторських перевірок.

Процес безперервного професійного навчання регламентований Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», що зобов'язує аудиторів щорічно проходити певний обсяг навчання, вимірюваний у кількості академічних годин. Це може включати лекції, тренінги, семінари, а також участь у професійних конференціях. Важливою частиною сертифікації є дотримання етичних стандартів, закріплених у Кодексі етики професійних бухгалтерів. Кодекс встановлює ключові принципи етичної поведінки, такі як чесність, об'єктивність, професійна компетентність і належна обачність, конфіденційність і професійна поведінка. Аудитори повинні не тільки володіти технічними знаннями, але й демонструвати високий рівень етичних стандартів у своїй діяльності. Невиконання вимог етичного кодексу може стати підставою для дисциплінарних заходів, включаючи призупинення або анулювання сертифікату аудитора.

Крім того, механізми дотримання етичних стандартів включають внутрішній контроль за якістю, що здійснюється в аудиторських фірмах, а також зовнішній нагляд, який реалізується через діяльність незалежних контролюючих органів. Аудиторські фірми впроваджують внутрішні політики, що забезпечують виконання професійних та етичних стандартів співробітниками, а також здійснюють моніторинг якості аудиторських послуг. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю здійснює перевірки дотримання стандартів і вимог законодавства, що підвищує рівень відповідальності аудиторів перед суспільством.

Особливості сертифікації для іноземних аудиторів в Україні передбачають вимоги, які дозволяють забезпечити відповідність їх кваліфікації національним

стандартам та законодавчим нормам. Основним аспектом сертифікації іноземних аудиторів є необхідність підтвердження їхньої професійної компетентності та знання українського законодавства, що регулює сферу фінансової звітності та аудиту. Іноземні аудитори, які отримали сертифікацію в інших країнах, мають можливість працювати в Україні, але для цього їм потрібно скласти спеціальний іспит на знання національного законодавства. Цей іспит включає питання, пов'язані з особливостями українських стандартів бухгалтерського обліку, вимогами до фінансової звітності, а також знаннями щодо нормативно-правової бази аудиторської діяльності в Україні. Такий підхід забезпечує, щоб іноземні аудитори були обізнані з національними вимогами, що є важливим для об'єктивного і незалежного виконання їх професійних обов'язків у місцевих компаніях.

Окрім іспиту, іноземні аудитори повинні підтвердити свою кваліфікацію через надання документів, що засвідчують їхню освіту та досвід у галузі аудиту, які мають відповідати українським вимогам до освіти та практики. Наприклад, вони повинні мати вищу освіту в сфері економіки чи бухгалтерії та підтверджений досвід роботи в аудиторській діяльності, що зазвичай передбачає наявність мінімум двох або більше років практичної підготовки. Також важливою умовою для іноземних аудиторів є включення до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності України, який веде Аудиторська палата. Внесення до цього реєстру дозволяє іноземним фахівцям офіційно надавати аудиторські послуги на території України і працювати відповідно до українських стандартів аудиту.

США сертифікація аудиторів є складним і багаторівневим процесом, регульованим переважно Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів. Основною вимогою до кандидатів є складання іспиту Uniform CPA Examination, який охоплює чотири ключові теми: аудит та атестація, фінансовий облік та звітність, регулювання, а також бізнес-середовище і концепції. Іспит є стандартизованим і вимагає ґрунтовних знань у галузі аудиту, фінансів та бухгалтерії. Крім цього, кандидати повинні мати вищу освіту у сфері

бухгалтерського обліку або фінансів, зазвичай на рівні бакалавра або магістра, з вимогою мінімум 150 академічних кредитів, що є еквівалентом п’яти років навчання [18, с. 49-50].

Також важливою складовою є професійний досвід: кандидати повинні мати не менше двох років досвіду роботи в сфері аудиту або бухгалтерії, хоча вимоги можуть варіюватися залежно від штату. Особливістю американської системи є те, що сертифікат аудитора має обмежений термін дії. Аудитори зобов'язані щорічно підтверджувати свою кваліфікацію шляхом проходження спеціалізованих курсів підвищення кваліфікації. У США система сертифікації є доволі жорсткою, що пояснюється високими вимогами до професійної компетентності аудиторів, оскільки їхня діяльність безпосередньо впливає на фінансову прозорість компаній і економічну стабільність країни [49].

У Німеччині система сертифікації аудиторів є однією з найсуворіших у Європі та перебуває під жорстким державним контролем. Основним органом, що регулює ліцензування аудиторів, є Інститут дипломованих аудиторів Німеччини. Процедура сертифікації вимагає від кандидатів значної теоретичної та практичної підготовки. Щоб стати аудитором, кандидат повинен мати вищу економічну або юридичну освіту, а також щонайменше три роки професійного досвіду у сфері аудиту [38, с. 105-106]. Важливим етапом є складання двоетапного іспиту: перший етап полягає в письмовому тестуванні, де кандидат розв’язує завдання з аудиту, фінансового аналізу, оподаткування та економічної діяльності; другий етап – усна доповідь, під час якої кандидат повинен продемонструвати свої професійні знання перед екзаменаційною комісією.

На відміну від системи США, у Німеччині сертифікат аудитора має необмежений термін дії, що свідчить про довіру до професійної компетентності аудиторів після проходження складної сертифікаційної процедури [48]. Однак аудитори зобов’язані регулярно підвищувати свою кваліфікацію через професійні тренінги, що забезпечує відповідність їхніх знань актуальним вимогам ринку.

У Австралії система сертифікації аудиторів поєднує державне регулювання та елементи саморегуляції через професійні організації, такі як CPA Australia та Інститут дипломованих бухгалтерів Австралії [51]. Основним органом, що контролює аудиторську діяльність, є Австралійська комісія з цінних паперів та інвестицій. Сертифікація в Австралії передбачає проходження багаторівневого іспиту, який охоплює теми аудиту, бухгалтерії, фінансового аналізу та економіки. Кандидати повинні мати вищу освіту у сфері бухгалтерії та фінансів, а також мінімум два роки професійного досвіду [43]. Як і в США, аудитори в Австралії зобов'язані регулярно підтверджувати свою кваліфікацію через спеціалізовані курси. Важливим аспектом австралійської системи є високий рівень прозорості та державного нагляду за аудиторською діяльністю.

У Італії сертифікація аудиторів перебуває під жорстким державним контролем через Національну комісію з компаній та бірж. Процес сертифікації включає в себе складання кваліфікаційного іспиту, який охоплює міжнародні стандарти фінансової звітності, аудит, оподаткування та економічний аналіз. Кандидати повинні мати вищу економічну освіту та щонайменше три роки практичного досвіду роботи в аудиторській сфері. Після отримання сертифікату аудитор повинен регулярно підтверджувати свою кваліфікацію через навчальні програми та тренінги. Сертифікат діє дев'ять років, після чого необхідно пройти процедуру переатестації, що гарантує актуальність професійних знань аудиторів [47].

У Франції процес сертифікації аудиторів регулюється державою через Вищу раду аудиту, яка є основним органом нагляду за діяльністю аудиторів. Франція має жорстку регуляторну систему, спрямовану на забезпечення високих стандартів професіоналізму та етики в аудиторській діяльності. Щоб стати аудитором, кандидат повинен мати вищу економічну або юридичну освіту та пройти кілька етапів сертифікації. Спочатку необхідно скласти іспит, що охоплює міжнародні стандарти аудиту, фінансову звітність, економічний аналіз та податкове законодавство [17]. Після успішного складання іспиту кандидат має пройти стажування тривалістю три роки в аудиторській фірмі під наглядом

сертифікованого аудитора. Ліцензія аудитора у Франції не має обмеженого терміну дії, проте аудитори зобов'язані регулярно підвищувати свою кваліфікацію через спеціальні курси, що дозволяє підтримувати відповідність новим вимогам ринку та міжнародним стандартам аудиту.

У Великій Британії сертифікація аудиторів відбувається за участю професійних організацій, таких як Інститут дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу та Асоціація сертифікованих бухгалтерів. Ліцензування аудиторів перебуває під контролем державного органу – Ради з фінансової звітност, яка відповідає за нагляд за аудиторською діяльністю та дотриманням стандартів. Щоб стати аудитором у Великій Британії, кандидат повинен скласти кваліфікаційний іспит, який охоплює широке коло тем, включаючи міжнародні стандарти аудиту, фінансову звітність, оподаткування та корпоративне право [51].

Окрім іспиту, необхідно мати щонайменше три роки досвіду роботи в аудиторській фірмі або організації, що займається фінансовою звітністю. Після успішного складання іспитів та отримання сертифіката аудитори повинні дотримуватись Кодексу етики та регулярно підтверджувати свою кваліфікацію. Сертифікат аудитора у Великій Британії має необмежений термін дії, але аудитори зобов'язані щорічно підтверджувати свою професійну компетентність через програми підвищення кваліфікації.

Порівняльний аналіз ліцензування та сертифікації аудиторів в Україні та зарубіжних країнах дозволяє виявити як спільні риси, так і значні відмінності в підходах до цього процесу (Дод. Г).

Варто також зауважити, що у судовій практиці України чітко відстежується тенденція притягнення аудиторів до відповідальності у випадках надання неправдивих аудиторських висновків або недостатньої обачності під час перевірки фінансових звітів підприємств. Це особливо стосується справ, пов'язаних з банкрутством компаній, де суди часто покладаються на аудиторські звіти для визначення реального фінансового стану компанії. У деяких випадках аудитори були притягнуті до відповідальності за збитки клієнтів через неврахування фінансових ризиків або викривлення даних під час перевірки.

Окрім цього, аудиторів також можуть притягнути до відповідальності за порушення етичних норм, зокрема, конфлікт інтересів.

У зарубіжних країнах, таких як США, Велика Британія та Німеччина, судова практика також включає справи щодо відповідальності аудиторів за неналежну перевірку, однак підхід до регулювання аудиторської діяльності є більш формалізованим. У США, наприклад, аудитори можуть стикатися з кримінальною відповідальністю, якщо їхні дії призводять до великих фінансових скандалів, таких як справи Enron та WorldCom, де аудитори Arthur Andersen були визнані винними у шахрайстві та приховуванні інформації. Високі вимоги до аудиторів та стандартизовані процедури перевірки в США знижують ризики недобросовісної аудиторської практики, однак водночас призводять до суворіших наслідків у разі порушень [40, с. 66-67].

У Німеччині та Франції, де аудитори підлягають державному регулюванню через професійні асоціації, також відбуваються судові процеси, пов'язані з неналежною якістю аудиту. Проте судова практика у цих країнах частіше акцентує увагу на відповідальності аудиторів за порушення міжнародних стандартів аудиту, зокрема, МСФЗ, які є обов'язковими для великих корпорацій та компаній, що становлять суспільний інтерес [40, с. 70]. У Великій Британії аудиторські компанії підпадають під контроль Ради з фінансової звітності, яка не лише регулює діяльність аудиторів, але й здійснює розслідування випадків порушень, що можуть призводити до анулювання ліцензій або значних штрафів.

Отже, в Україні сертифікація аудиторів має чітко визначені етапи, включаючи проходження кваліфікаційного іспиту, практичну підготовку та постійне підвищення кваліфікації. Водночас у таких країнах, як США, Німеччина, Велика Британія та Франція, процес сертифікації передбачає жорсткіші вимоги до кандидатів і значно складніші іспити. У Німеччині та Великій Британії сертифікати мають необмежений термін дії, що свідчить про високі стандарти підготовки та довіру до кваліфікації аудиторів. У США та Австралії сертифікація передбачає регулярне щорічне підтвердження кваліфікації, що гарантує відповідність аудитора сучасним вимогам професії.

Висновок до Розділу 2

Отже, зазначаємо, що правове регулювання аудиторської діяльності в Україні та зарубіжних країнах характеризується як спільними, так і відмінними рисами, які зумовлені правовими традиціями, економічними умовами та рівнем державного регулювання. На підставі вищенаведеного можна зробити висновок, що українська система аудиту перебуває на етапі гармонізації з міжнародними стандартами, що передбачає вдосконалення нормативно-правової бази, механізмів ліцензування, сертифікації та контролю за якістю аудиторських послуг.

Проаналізовано особливості організації аудиторської діяльності у різних країнах, що дозволяє виокремити англосаксонську модель, з її акцентом на саморегулювання професії, та континентальну модель, яка передбачає суворий державний контроль. Це дає змогу зрозуміти, як різні підходи впливають на якість і незалежність аудиту. В Україні поступове впровадження Міжнародних стандартів аудиту та адаптація до норм ЄС є важливим кроком для підвищення довіри до фінансової звітності та інтеграції в глобальну економіку.

РОЗДІЛ 3
ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

3.1. Проблеми та недоліки чинного законодавства України у сфері аудиторської діяльності

Після початку повномасштабної війни в Україні у 2022 р. аудиторська діяльність зіткнулася з новими викликами, які раніше не були характерними для цієї сфери. Воєнний стан та його наслідки суттєво вплинули на функціонування аудиторських компаній, що спричинило необхідність перегляду підходів до регулювання цієї діяльності. Одним із ключових аспектів є зниження доступності та прозорості фінансових даних підприємств, особливо тих, що знаходяться у прифронтових регіонах або на тимчасово окупованих територіях. Відсутність доступу до належної документації, неможливість перевірки матеріальних активів підприємств та інші обмеження створюють значні труднощі для здійснення якісного аудиту [21, с. 54]. Це не лише знижує ефективність перевірок, але й може негативно вплинути на довіру до фінансової звітності, особливо в умовах міжнародних інвестицій.

Окремо слід зазначити проблеми, пов’язані з порушенням контролю якості аудиторських перевірок. Через обмежений фізичний доступ до об’єктів аудиту аудитори не завжди можуть виконати свої обов’язки в повному обсязі, що підвищує ризики неточностей у звітності або навіть її фальсифікації. У зв’язку з цим виникає необхідність у перегляді вимог до проведення аудиторських перевірок в умовах обмеженого доступу, а також у розробці нових механізмів дистанційної перевірки, зокрема через запровадження цифрових рішень та інструментів для аудиторів [21, с. 55]. Важливо також звернути увагу на те, що ці проблеми впливають не лише на аудиторську діяльність як таку, а й на інвестиційну привабливість українського бізнесу в цілому, оскільки якість аудиту прямо впливає на довіру з боку інвесторів.

Нестабільність законодавчого середовища є ще однією суттєвою проблемою. З початком війни законодавство в Україні почало швидко змінюватися, адаптуючись до нових умов. З одного боку, такі зміни були необхідні для підтримки бізнесу, але з іншого – вони створили додаткові труднощі для аудиторів. Наприклад, деякі підприємства були тимчасово звільнені від обов'язкових перевірок, що значно вплинуло на загальну картину якості фінансової звітності в країні. Крім того, постійні зміни в нормативно-правовій базі викликають плутанину серед аудиторів щодо того, які вимоги є актуальними, що додатково ускладнює процес перевірок.

Однією з основних проблем чинного законодавства у сфері аудиторської діяльності в Україні є питання незалежності та відповідальності аудиторів. Незважаючи на суттєвий крок вперед із прийняттям Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» у 2017 р., залишаються певні прогалини, які впливають на ефективність аудиторської діяльності та довіру до її результатів [1]. Незалежність аудитора є ключовою умовою якісного проведення аудиту, оскільки саме вона забезпечує об'єктивність та неупередженість у процесі перевірки фінансової звітності. Проте на практиці забезпечення цієї незалежності часто стає проблемою.

Однією з найбільших загроз для незалежності аудиторів є конфлікт інтересів між аудитором та його клієнтом. В умовах українського ринку аудиторських послуг, де деякі аудиторські фірми можуть тривалий час співпрацювати з одними і тими ж клієнтами, існує ризик формування тісних ділових стосунків, що може впливати на об'єктивність перевірок. Такі тривалі стосунки можуть створити ситуації, коли аудитори не готові надати об'єктивну оцінку фінансової звітності або виявляти суттєві порушення через побоювання втратити клієнта. Це особливо критично у випадках великих корпоративних клієнтів, для яких послуги аудиту можуть мати велике значення у підтриманні фінансової стабільності.

Ще одним аспектом, що впливає на незалежність аудиторів, є недостатній контроль за якістю аудиторських послуг із боку регуляторних органів. Хоча

законодавство передбачає механізми контролю, такі як ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, а також нагляд за діяльністю аудиторських фірм, ці механізми не завжди функціонують на практиці належним чином. Важливо відзначити, що сучасна структура нагляду за аудиторською діяльністю, зокрема Аудиторська палата України та ОСНА, потребує вдосконалення в частині посилення функцій нагляду та перевірки незалежності аудиторів.

Зауважимо, що відповідно до чинного законодавства, питання відповідальності аудиторів врегульовані, зокрема, у Розділі VIII Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [1]. Закон передбачає процедуру притягнення аудиторів до професійної відповідальності за порушення, таких як недотримання міжнародних стандартів аудиту або невиконання професійних обов'язків, механізми притягнення до відповідальності часто не є достатньо жорсткими або оперативними. Затримки у розгляді дисциплінарних справ, особливо стосовно підприємств, які мають суспільний інтерес, можуть призводити до серйозних наслідків для інвесторів та інших зацікавлених осіб.

Ще однією проблемою є відсутність чіткої диференціації між різними рівнями відповідальності аудиторів, зокрема у випадках менш значних порушень, які могли бути вирішені на етапі нагляду за якістю послуг. Закон надає широкі повноваження для органів нагляду, але в реальності ці органи часто стикаються з браком ресурсів або повільністю процесу перевірки. Це створює ситуації, коли малі порушення можуть залишатися непоміченими, а серйозні випадки недобросовісної практики розглядаються із запізненням. Крім того, законодавство щодо відповідальності аудиторів в Україні не передбачає достатньо жорстких механізмів для запобігання конфліктам інтересів [8, с. 35].

Незважаючи на вимоги до незалежності аудиторів, реальних важелів для попередження або припинення тривалих ділових стосунків між аудиторами та їхніми клієнтами немає. Це особливо актуально в контексті аудиту підприємств, що мають стратегічне або суспільне значення, де потенційний конфлікт інтересів може мати критичні наслідки для якості перевірок. Ще одним недоліком є

відсутність у законодавстві чітких інструментів для забезпечення публічності та прозорості процесу розгляду дисциплінарних проваджень [8, с. 36]. Хоча закон передбачає оприлюднення інформації про застосовані дисциплінарні заходи, цей процес не завжди є достатньо відкритим, що може призводити до браку довіри з боку громадськості та бізнесу.

Отже, чинне законодавство України у сфері аудиторської діяльності потребує суттєвого вдосконалення, особливо з урахуванням сучасних викликів, спричинених воєнними умовами. Основні проблеми, з якими стикається галузь, включають зниження доступності та прозорості фінансової інформації підприємств через обмеження доступу до документів, а також порушення якості аудиторських перевірок через відсутність належного контролю. Нестабільність нормативно-правової бази під час війни створює додаткові труднощі для аудиторів у дотриманні вимог і стандартів.

Особливу увагу слід звернути на питання незалежності аудиторів та механізми запобігання конфліктам інтересів, які, попри законодавчі вимоги, на практиці залишаються недостатньо врегульованими. Відсутність жорстких важелів впливу на аудиторів, які допускають порушення, та недосконаліть механізмів притягнення їх до відповідальності, у тому числі через тривалі дисциплінарні процедури, знижують ефективність аудиторської діяльності та довіру до її результатів.

3.2. Вдосконалення та гармонізація українського законодавства з міжнародними стандартами аудиту

З огляду на проблеми, описані у підрозділі 3.1., питання вдосконалення та гармонізації українського законодавства з міжнародними стандартами аудиту стає ключовим завданням для розвитку цієї сфери. Українське законодавство у сфері аудиторської діяльності вже пройшло значну трансформацію завдяки прийняттю Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» у 2017 р., що стало важливим кроком у наближенні до МСА. Однак

повномасштабна війна та зміни економічного середовища висвітлили нові виклики, що вимагають додаткових заходів для адаптації законодавства до сучасних умов та впровадження цифрових рішень, таких як онлайн аудит.

Одним із головних викликів для української аудиторської діяльності, що стали актуальними після початку повномасштабної війни у 2022 р., є обмежений фізичний доступ до підприємств, які підлягають аудиту. Це стосується як об'єктів, що знаходяться у зонах активних бойових дій, так і тих, що розташовані на тимчасово окупованих територіях або в прифронтових регіонах. У цих умовах аудитори стикаються з проблемою неможливості перевірити на місці фінансову документацію та матеріальні активи підприємств, що значно ускладнює виконання професійних обов'язків і підвищує ризики неточностей або маніпуляцій у фінансовій звітності.

Для подолання цієї проблеми, вкрай важливим є запровадження механізмів, які дозволять аудиторам здійснювати свої перевірки дистанційно, використовуючи цифрові інструменти. Йдеться про онлайн аудит, який вже активно використовується в багатьох країнах світу та дозволяє забезпечити ефективний контроль навіть за умов, коли фізична присутність аудитора на об'єкті є неможливою.

Онлайн аудит передбачає використання електронних документів, хмарних технологій та інших цифрових платформ для збору, обробки та верифікації фінансових даних. Це включає [15, с. 12-13]:

1. Дистанційний доступ до електронної фінансової звітності та бухгалтерських систем підприємств.

2. Використання програмного забезпечення для перевірки фінансових операцій у режимі реального часу.

3. Верифікацію даних за допомогою цифрових підписів та систем безпеки для забезпечення цілісності інформації.

В умовах війни та повоєнного відновлення онлайн аудит може стати ключовим інструментом для підтримки прозорості та стабільності аудиторської діяльності. Він дозволить аудиторам отримувати необхідну інформацію для

проведення перевірок без фізичної присутності на підприємстві, що є вкрай важливим у випадках, коли об'єкт аудиту знаходиться в небезпечних зонах або тимчасово недоступний. Для впровадження онлайн аудиту в українську практику необхідно внести відповідні зміни до законодавства. Зокрема, важливо розробити нові нормативно-правові акти або доповнити існуючі положення, щоб регламентувати використання цифрових технологій в аудиті. Це стосується таких питань, як:

1. Юридична сила електронних документів та їх використання в аудиторських перевірках.

2. Захист даних та забезпечення конфіденційності інформації, з якою працюють аудитори.

3. Вимоги до програмного забезпечення для проведення онлайн аудиту, його сертифікація та відповідність міжнародним стандартам.

Крім того, необхідно розробити механізми, що дозволять аудиторам надійно верифікувати інформацію, яку вони отримують дистанційно, щоб уникнути ризиків фальсифікації або підробки фінансових документів. Це може включати використання технологій блокчейну для забезпечення прозорості та незмінності фінансових даних або впровадження електронних підписів, що мають юридичну силу [21, с. 61]. Запровадження онлайн аудиту також сприятиме покращенню процесу звітності та аудиту в умовах глобалізації, коли багато міжнародних компаній використовують хмарні сервіси та електронну документацію.

Другим важливим аспектом вдосконалення законодавства є його подальша гармонізація з МСА. У другому розділі роботи було досліджено законодавчі системи різних країн, і можна зробити висновок, що хоча Україна вже значно просунулася в напрямку інтеграції міжнародних стандартів, цей процес залишається незавершеним. Однією з основних перешкод є неповна імплементація МСА у національне законодавство, що створює розрив між практикою українських аудиторів та міжнародними вимогами.

Зокрема, потребують адаптації вимоги щодо документування аудиторських процедур та ведення робочих документів. МСА 230 «Аудиторська документація» вимагає детального відображення всіх процедур, виконаних аудитором, проте українські аудитори часто не дотримуються цих стандартів на належному рівні. Це створює ризик недостатньої прозорості та ускладнює контроль за якістю аудиту Також важливою є гармонізація у сфері оцінки ризиків під час планування аудиту, що регламентується МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища» [15, с. 16]. В українській практиці цей аспект потребує вдосконалення, оскільки наявні механізми оцінки ризиків не завжди відповідають міжнародним вимогам, що знижує ефективність планування аудиторських перевірок.

Питання незалежності аудиторів є ще одним напрямом, який потребує особливої уваги в процесі гармонізації. Директива ЄС 2006/43/ЕС чітко регламентує вимоги до незалежності аудитора та містять обмеження щодо тривалості відносин між аудитором і клієнтом, щоб запобігти конфлікту інтересів [6]. В Україні цей аспект поки не врегульований належним чином. Існує необхідність запровадження обмежень щодо тривалості контрактів між аудиторами і підприємствами, що становлять суспільний інтерес, для забезпечення більшої об'єктивності аудиторських перевірок. Окрім цього, українське законодавство має посилити вимоги до розкриття інформації про незалежність аудитора, зокрема, в частині підготовки звітів про прозорість, як це передбачено Регламентом ЄС № 537/2014 [7].

Контроль за якістю аудиторських послуг також потребує вдосконалення. В Україні функціонує Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, однак його повноваження та можливості мають бути розширені відповідно до вимог Директиви ЄС 2014/56/ЕС. Цей документ встановлює чіткі вимоги до регулярних перевірок якості аудиторських фірм незалежними органами нагляду. В українському законодавстві необхідно передбачити систему регулярного контролю, що охоплюватиме перевірки не лише великих підприємств, а й

суб'єктів малого та середнього бізнесу. Крім того, потрібно розробити чіткі механізми відповідальності аудиторів за порушення стандартів якості.

Професійна підготовка аудиторів також є напрямом, що потребує вдосконалення в рамках гармонізації з міжнародними вимогами. Зокрема, МСА передбачає необхідність постійного підвищення кваліфікації аудиторів та обов'язкове навчання за останніми стандартами. Українське законодавство повинно забезпечити створення ефективної системи безперервного професійного навчання аудиторів, що дозволить їм залишатися на рівні з міжнародними практиками та вимогами.

Таким чином, вдосконалення та гармонізація українського законодавства з міжнародними стандартами аудиту є необхідною умовою для підвищення якості аудиторської діяльності в Україні, особливо в умовах сучасних викликів. Впровадження онлайн аудиту стане важливим кроком у забезпеченні безперервності аудиторських перевірок навіть в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення. Це дозволить аудиторам використовувати цифрові інструменти для дистанційного доступу до фінансових даних, знижуючи ризики неточностей та маніпуляцій.

Гармонізація з міжнародними стандартами аудиту, зокрема повна імплементація МСА, вимоги до незалежності аудиторів, регламентовані Директивою ЄС 2006/43/ЕС, та підвищення контролю за якістю послуг відповідно до Директиви ЄС 2014/56/ЕС, є критичними аспектами для інтеграції української аудиторської практики в глобальний контекст. Це підвищить прозорість аудиторських перевірок, довіру з боку інвесторів та сприятиме зміцненню позицій України на міжнародному ринку аудиторських послуг.

Висновок до Розділу 3

Отже, зазначаємо, що вдосконалення правового регулювання аудиторської діяльності в Україні є одним із ключових завдань на шляху гармонізації з міжнародними стандартами та підвищення якості аудиторських послуг. На підставі вищенаведеного можна зробити висновок, що чинне законодавство України у сфері аудиту потребує суттєвих змін, зокрема у напрямку посилення контролю за якістю послуг, впровадження сучасних технологій та забезпечення незалежності аудиторів.

Аналіз проблем і недоліків українського законодавства показав наявність прогалин, які впливають на ефективність аудиторської діяльності. Зокрема, недостатньо розроблені механізми впровадження онлайн-аудиту, що є особливо актуальним в умовах воєнного стану та цифровізації економіки. Водночас, міжнародний досвід свідчить про успішність моделей, які поєднують державний нагляд із саморегулюванням професійної спільноти, що може стати орієнтиром для України.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження сформульовані такі основні висновки та рекомендації:

1. Сутність аудиторської діяльності визначається як процес незалежної оцінки фінансової звітності організації з метою перевірки її достовірності та відповідності стандартам. Основні завдання аудиту включають забезпечення об'єктивності фінансової інформації для зацікавлених сторін, виявлення ризиків і порушень, а також рекомендації щодо поліпшення фінансових процесів. Ефективність аудиту залежить від належної організації його ключових етапів: планування, оцінки системи внутрішнього контролю, збору доказів і складання звіту, що формує довіру до результатів аудиторської діяльності.

2. Порівняльно-правовий підхід до дослідження аудиторської діяльності виявив відмінності у регуляції аудиту в різних країнах, дозволивши оцінити адаптацію МСА в Україні та інші міжнародні практики. Порівняння правових норм показало, що інтеграція національного законодавства з міжнародними стандартами сприяє підвищенню якості аудиту, зокрема через запровадження кращих регуляторних моделей, а також можливостей вдосконалення українського законодавства з урахуванням досвіду розвинених країн.

3. Нормативно-правове регулювання аудиту в Україні базується на Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», міжнародних стандартах та нормативних актах, що регламентують незалежність аудиторів, етичні стандарти та підвищення професійної кваліфікації. Роль у контролі якості аудиторських послуг виконують професійні асоціації, зокрема Аудиторська палата України та інші органи громадського нагляду. Однак, існує потреба у подальшому вдосконаленні системи регулювання для забезпечення відповідності національних стандартів до міжнародних вимог.

4. Міжнародні моделі організації аудиторської діяльності демонструють значні відмінності: англосаксонська модель орієнтується на ринкові принципи і саморегулювання, у той час як континентальна модель, поширена у країнах ЄС, передбачає значний державний контроль. Впровадження обох моделей включає

дотримання МСА, що дозволяє забезпечувати високу якість аудиторських послуг та довіру до фінансової звітності. Вивчення цих моделей сприяє виробленню рекомендацій для України щодо посилення державного контролю за якістю аудиторських перевірок.

5. Процедура сертифікації аудиторів в Україні потребує підвищення вимог до кандидатів, запровадження жорсткішого контролю за професійною кваліфікацією та вдосконалення системи навчання. Порівняння з практиками США, Німеччини, Великої Британії показує, що визнання аудиторів у цих країнах спирається на суворіші стандарти, що вимагає вдосконалення української системи сертифікації та підвищення відповідальності аудиторів за неякісне виконання обов'язків.

6. Актуальні виклики правового регулювання аудиту в Україні включають обмеження доступу до об'єктів аудиту через воєнний стан, нестабільність нормативної бази та порушення незалежності аудиторів. Впровадження цифрових технологій, зокрема онлайн аудиту, дозволить продовжувати аудит навіть за умов обмеженого доступу до фізичних об'єктів, що є критично важливим в умовах війни.

7. Рекомендації щодо вдосконалення законодавства акцентують на необхідності гармонізації з МСА та європейськими директивами, які передбачають дотримання міжнародних стандартів щодо документування аудиторських процедур, незалежності аудиторів, а також контролю за якістю послуг. Запровадження онлайн аудиту на законодавчому рівні сприятиме підвищенню прозорості та ефективності аудиту, а удосконалення вимог до професійної підготовки та етики аудиторів забезпечить відповідність української аудиторської практики міжнародним стандартам.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII. *Відомості Верховної Ради.* 2018, № 9, ст.50

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. *Відомості Верховної Ради*. 1999, № 40, ст.365.

3. Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV. Відомості Верховної Ради. 2003, № 18, ст. 144.

4. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV. Відомості Верховної Ради. 2003, № 40–44, ст. 356.

5. Кодекс етики професійних бухгалтерів. *Міжнародна федерація бухгалтерів.* URL: https://www.apob.org.ua/ (дата звернення 08.10.2024)

6. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради ЄС від 17 травня 2006 р. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32006L0043 (дата звернення 08.10.2024)

7. Регламент (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537 (дата звернення 08.10.2024)

8. Андрійчук О. В. Вплив війни на аудит фінансової звітності підприємств: сучасні виклики та шляхи вирішення. Фінанси України. 2022. № 7. С. 34-45.

9. Андронік І.В. Організація аудиту в зарубіжних країнах. *Збірник наукових праць студентів кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу*. Вип. 1/2019. С. 17-21

10. Астахова В.І. Аудиторська діяльність в Україні: проблеми та перспективи розвитку. Київ: *Юрінком Інтер*. 2018. 312 с.

11. Аудиторська палата України. *Офіційний веб-сайт*. URL: https://www.apu.com.ua (дата звернення 10.10.2024)

12. Борисова В. І. Аудит: теорія і практика : навч. посіб. Київ: *Центр навчальної літератури*. 2018. 312 с.

13. Борисова В.І. Аудит: теорія та практика. Харків: *Право.* 2019. 254 с.

14. Вакульчук Ю.О. Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю – intosai: її роль у розбудові та вдосконаленні державного фінансового контролю. URL: https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/01/88.pdf (дата звернення 12.10.2024)

15. Васильєв О. А. Впровадження онлайн аудиту в Україні: виклики та перспективи. Аудит і фінансовий контроль. 2022. № 4. С. 11-20.

16. Вернер Л. Регулювання аудиторської діяльності в англосаксонських та континентальних правових системах. *Європейський журнал правознавства.* 2021. № 2. С. 48-62.

17. Вища рада аудиту. Франція. URL: https://www.h3c.org (дата звернення 15.10.2024)

18. Вуд М., Вест О. Професійна сертифікація аудиторів у США: актуальні проблеми та перспективи. *Журнал міжнародної аудиторської практики*. 2018. № 3. С. 45-52.

19. Гончаренко С. В. Аудиторський контроль: економіко-правовий аспек. *Фінансовий контроль.* 2020. № 2. С. 55-68.

20. Гончаренко С. В. Сучасні проблеми регулювання аудиторської діяльності в Україні. *Вісник економічної науки України.* 2020. № 1. С. 45-50.

21. Дороганова, І. В. Проблеми розвитку аудиторської діяльності в Україні в умовах воєнного стану. Вісник економічної науки України. 2023. № 1. С. 54-61.

22. Кармайкл Д. Р. Аудит: сучасний контроль і забезпечення якості фінансової звітності. Нью-Йорк: *McGraw-Hill*. 2020. 424 с.

23. Келлер Г. Порівняльне правознавство: методологія і практика досліджень. К.: *Юридична література.* 2018. 324 с.

24. Кестлер Р. Порівняльний аналіз аудиторських практик у контексті глобалізації. Лондон: *Routledge.* 2019. 276 с.

25. Крамаренко Г.О. Аудит в Україні: сучасний стан і напрями вдосконалення. Київ: *Центр навчальної літератури.* 2020. 276 с.

26. Краузе Т. Системний підхід до аудиту та його взаємодія з іншими елементами правового регулювання. *Франкфурт-на-Майні: Springer*. 2019. 312 с.

27. Лопоносова Н. П. Особливості правового регулювання аудиторської діяльності. *Наукові записки. Серія: Право*. 2020. Вип. 8. С. 272-275

28. Мельник О. Впровадження міжнародних стандартів аудиту в Україні: проблеми та перспективи. Київ: *Центр наукових досліджень*. 2021. 198 с.

29. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. *Міжнародна федерація бухгалтерів*. URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=3482 (дата звернення 06.10.2024)

30. Портер М., Сімпсон А. Аудит та етика: Вплив професійної незалежності на результати перевірки. *Журнал міжнародного аудиту*. 2021. № 4. С. 45-60.

31. Радіонова Н. И. Історичне становлення нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні. Секція 1. Економічні науки. 2022. URL: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/21222/1/20230222_302.pdf (дата звернення 06.10.2024)

32. Редько О. Ю. Аудит в Україні : монографія К. : ДП «Інформ. аналіт. агентство», 2008. 493 с.

33. Робертсон Дж. Аудит: концепції та підходи. Лондон: *Wiley*. 2019. 398 с.

34. Сикора Д. Л. Управління ризиками в аудиті: аналіз практики та стратегій. Чикаго: *Pearson.* 2021. 280 с.

35. Хаммер Г. Вплив міжнародних стандартів на розвиток аудиторської діяльності у ЄС та США. *Журнал міжнародного аудиту*. 2020. № 3. С. 65-80.

36. Штайнер Л. Судова практика в регулюванні аудиторської діяльності: порівняльно-правовий аналіз. *Правозастосування та регулювання*. 2022. № 4. С. 75-90.

37. Шульга С. Кушнір Є. Сутність та основні елементи професійної аудиторської діяльності. *Сталий розвиток економіки*. 2019. Вип. (1 (42). С. 201-207.

38. Becker C. International Standards for Auditing and the Role of the Public Oversight Authorities. *Audit Globalization Review.* 2021. P. 103-119.

39. Companies Act 2006: Chapter 46. London: UK Legislation, 2006. Available at: https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46 (дата звернення 12.10.2024)

40. European Federation of Accountants and Auditors for SMEs (EFAA). *Professional regulation and audit standards.* 2020.P. 56-71.

41. Hammer G. Legal Regulation of Audit: Comparative Analysis of the EU and US Approaches. Brussels: Springer, 2018. 314 p.

42. Hartmann R. Statistical Analysis of Audit Procedures Effectiveness in International Practice. *Berlin: De Gruyter.* 2020. 256 p.

43. Institute of Chartered Accountants of Australia and CPA Australia. URL: https://www.cpaaustralia.com.au (дата звернення 15.10.2024)

44. International Standard on Auditing 200 «Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing». *International Federation of Accountants*, 2020. URL: https://www.ifac.org/ (дата звернення 08.10.2024).

45. Keller G. Global Audit Practices and Regulatory Trends. London: Routledge, 2021. 342 p.

46. Kestler R. Comparative Audit Models in a Globalized World. New York: Oxford University Press, 2019. 298 p.

47. National Commission on Companies and Stock Exchanges, Italy. URL: https://www.consob.it (дата звернення 15.10.2024)

48. Official CPA Examination Structure. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). URL: https://www.aicpa.org (дата звернення 13.10.2024)

49. Regulation of the Accounting Profession in the EU and the US. URL: https://www.icaew.com/ (дата звернення 13.10.2024)

50. Sarbanes-Oxley Act of 2002: Public Law 107-204. Washington D.C.: U.S. Congress, 2002. P. 213-227

51. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) URL: https://www.icaew.com (дата звернення 13.10.2024)