

ЧУДАК Ліна Анатоліївна, кандидат економічних наук, старший викладач кафедри аудиту та державного контролю Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, пров.Затишний, 5А, e-mail: chudaklina@rambler.ru)

KOZACHENKO Anna – Candidate of Economic Sciences, Senior lecturer of the Audit and State Control Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, Sonyachna Str. 3, e-mail: sergeykozachenko@ukr.net).

CHUDAK Lina - Candidate of Economic Sciences, Senior lecturer of the chair of the public audit and control, Vinnitsya National Agrarian University (21008, Vinnytsia, Zatyshniy str., 5A, e-mail: chudaklina@rambler.ru)

КОЗАЧЕНКО Анна Юрьевна – кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры аудита и государственного контроля, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: sergeykozachenko@ukr.net).

ЧУДАК Ліна Анатольевна, кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры аудита и государственного контроля, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Вінниця, переул.Затышний, 5А, e-mail: chudaklina@rambler.ru)



УДК 657.6

DOI: 10.37128/2411-4413-2019-7-16

**ОБОВ'ЯЗКОВИЙ АУДИТ ФІНАНСОВОЇ
ЗВІТНОСТІ В КОНТЕКСТІ
РЕФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ ©**

ФАБІЯНСЬКА В.Ю.,
*к.е.н., доцент кафедри аудиту та
державного контролю
Вінницького національного аграрного
університету
(м.Вінниця)*

У статті розглянуто поняття довіри як економічної категорії у контексті взаємовідносин, що виникають у результаті надання аудиторських послуг між трьома сторонами: аудитор (аудиторська фірма), замовник (підприємство) та третя сторона (користувачі фінансової звітності, які за результатами перевіреної аудитором фінансової звітності приймають рішення щодо подальшої взаємодії із підприємством).

Досліджено поняття обов'язкового аудиту, що є послугою, яка надається незалежним аудитором (суб'єктом аудиторської діяльності) підприємствам (організаціям), які зобов'язані відповідно до вимог законодавства оприлюднювати річну фінансову (консолідовану) звітність разом із аудиторським звітом з метою забезпечення її користувачів достовірною інформацією для прийняття управлінських рішень.

У статті досліджено застережні заходи із забезпечення якості обов'язкового аудиту в умовах наближення національного законодавства до вимог ЄС. Такі вимоги направлені на створення особливих умов провадження аудиторської діяльності, кінцевою метою дотримання яких є забезпечення високої якості аудиту фінансової звітності підприємств, які становлять суспільний (публічний) інтерес. Виконання усіх правил унеможливує або зводить до мінімального рівня можливість порушення основоположного принципу професійної етики аудитора – незалежності.

Виконання суб'єктами аудиторської діяльності усіх застережних заходів, передбачених у Законі України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, забезпечить ту міру синергетичного ефекту, завдяки якому буде досягнуто високу якість аудиторських послуг та, як наслідок, зростання довіри до роботи незалежного аудитора з боку користувачів фінансової звітності.

Ключові слова: аудит, обов'язковий аудит, застережні заходи, якість аудиторських послуг, довіра, принцип незалежності, страхування відповідальності, контроль якості.

Табл.: 2. Рис.: 3. Літ.: 15.

OBLIGATORY AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS IN THE CONTEXT OF AUDIT ACTIVITIES REFORMING IN UKRAINE

*FABIYANSKA Victoria,
Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of State Audit and Control Department
Vinnytsia National Agrarian University
(Vinnytsia)*

The article considers the concept of trust as economic category in a context of relationship emerging from delivering audit services between three parties: the auditor (auditing firm), the customer (enterprise) and the third party (users of financial statements make a decision on further interactions with an enterprise by results of financial statements checked by an auditor).

The concept of mandatory audit is investigated, which is a service provided by an independent auditor (a subject of audit activity) to enterprises (organizations) which according to legal requirements are obliged to publish annual financial (consolidated) statements together with an auditor report for the purpose of providing its users with reliable information for adoption of management decisions.

Precautionary measures on ensuring quality of mandatory audit under conditions of imminence of the national legislation to EU requirements are investigated in the article. Such requirements are directed to the creation of special conditions of production of audit activity an ultimate goal of which is ensuring a high-quality audit of financial statements of enterprises which are of social (public) interest. Implementation of all rules makes it impossible or reduces to the minimum a possibility of violation of the fundamental principle of auditor professional ethics - independence.

Performance by subjects of audit activity of all measures provided in the Law of Ukraine "About Audit of Financial Statements and Audit Activity" will provide that measure of synergetic effect thanks to which high quality of audit services will be reached and, as a result, growth of trust to work of an independent auditor from the party of users of financial statements.

Keywords: audit, mandatory audit, precautionary measures, quality of audit services, trust, independence principle, insurance of responsibility, quality control.

Tabl.: 2. Fig.: 3. Lit.: 15.

ОБЯЗАТЕЛЬНЫЙ АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В КОНТЕКСТЕ РЕФОРМИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В УКРАИНЕ

*ФАБИЯНСКАЯ В.Е.,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры аудита и государственного контроля
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)*

В статье рассмотрено понятие доверия как экономической категории в контексте взаимоотношений, возникающих в результате предоставления аудиторских услуг между тремя сторонами: аудитор (аудиторская фирма), заказчик (предприятие) и третья сторона (пользователи финансовой отчетности, по результатам проверенной аудитором финансовой отчетности принимают решение о дальнейшем взаимодействии с предприятием).

Исследовано понятие обязательного аудита, что является услугой, предоставляемой независимым аудитором (субъектом аудиторской деятельности) предприятиям (организациям), которые обязаны в соответствии с требованиями законодательства обнародовать годовую финансовую (консолидированную) отчетность вместе с аудиторским отчетом с целью обеспечения ее пользователей достоверной информацией для принятия управленческих решений.

В статье исследованы меры предосторожности по обеспечению качества обязательного аудита в условиях приближения национального законодательства к требованиям ЕС. Такие требования направлены на создание особых условий аудиторской деятельности, конечной целью соблюдения которых является обеспечение высокого качества аудита финансовой отчетности предприятий, представляющих общественный (публичный) интерес. Выполнение всех правил делает невозможным или сводит к минимальному уровню возможность нарушения основополагающего принципа профессиональной этики аудитора - независимости.

Выполнение субъектами аудиторской деятельности всех мер, предусмотренных в Законе Украины "Об аудите финансовой отчетности и аудиторской деятельности", обеспечит ту меру синергетического эффекта, благодаря которому будет достигнуто высокое качество

аудиторских услуг, и, как следствие, рост доверия к работе независимого аудитора со стороны пользователей финансовой отчетности.

Ключевые слова: аудит, обязательный аудит, меры предосторожности, качество аудиторских услуг, доверие, принцип независимости, страхование ответственности, контроль качества.

Табл.: 2. Рис.: 3. Лит.: 15.

Постановка проблеми. Характерною і визначальною рисою професії незалежного аудитора є прийняття відповідальності перед громадськістю за перевірену фінансову звітність суб'єктів господарювання в частині її достовірності та відповідності нормативно-правовим актам, які регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Громадськість включає клієнтів, кредиторів, працівників підприємства, власників, потенційних та існуючих інвесторів, державні органи, фінансові інститути та інших зацікавлених користувачів, які, покладаючись на результати перевіреної аудитором фінансової звітності, приймають на основі неї різноманітні рішення. Такі рішення можуть охоплювати як вирішення фінансових питань, так і формування соціальної, екологічної політики. Тому довіра до результатів роботи незалежного аудитора є, по-перше, основоположною, центральною віссю, на якій ґрунтується інститут незалежного аудиту, а, по-друге, тією ціллю, до якої має прагнути кожен професійний бухгалтер (аудитор).

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у дослідження та вирішення проблем становлення, розвитку, організації та методики проведення незалежного аудиту в Україні, формуванню критеріїв його якості і дотримання принципу незалежності аудитора зробили такі вчені-економісти, як Бугай Н.О. [1], Ільницька Л.Ю. [2], Кузьменко Г.І. [3], Фабіянська В.Ю. [4], Шалімова Н.С. [3] та багато інших.

Шалімова Н.С. та Кузьменко Г.І. вважають, що у разі проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності виникає проблема, оскільки той факт, що необхідність аудиту в певних випадках встановлена законодавством, а не бажаннями управлінського персоналу чи власників суб'єктів господарювання, має як свої причини, так і певні наслідки для аудиторів і для економічних суб'єктів. Тому науковці стверджують, що держава може і повинна встановлювати певні правові гарантії, спрямовані на забезпечення якості таких аудиторських послуг, що підтверджуються практикою інших країн, де інститут аудиту має більш давню історію, зокрема і законодавством Європейського Союзу (ЄС) [3].

Як показують дослідження, проведені Бугай Н.О., суспільна довіра до якості наданих професійних послуг зростає тоді, коли існують високі стандарти поведінки та професійної діяльності. Тому в економічно розвинених країнах більшу роль у підвищенні суспільного статусу професії аудитора відіграють не тільки складні системи стандартизації аудиторської діяльності і кваліфікаційної атестації [1].

Ільницька Л.Ю. зазначає, що введення в практику аудиторської діяльності обов'язкового страхування професійної діяльності є важливим етапом гармонізації розвитку аудиту, позитивно вплине на ділову активність аудиторських фірм, що матиме позитивний вплив на розвиток української економіки [2].

Тому в умовах євроінтеграції, яка відбувається в Україні, реформування аудиторської діяльності є необхідним та суспільно значущим процесом, здатним наблизити якість незалежного аудиту до міжнародних стандартів, тим самим збільшуючи довіру іноземних інвесторів до вітчизняних підприємств, а також до українських аудиторів.

У Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [5] передбачена сукупність заходів, дотримання яких є обов'язковим для аудиторських фірм, що має на меті суттєво підвищити якість аудиторських послуг, а також максимально наблизити український аудит до європейських вимог, що є однією із необхідних вимог до України на етапі євроінтеграції.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження сукупності засобів забезпечення якості обов'язкового аудиту, врегульованих Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [5], що дасть можливість зробити судження про їхню необхідність, обґрунтованість, ефективність, значимість та здатність впливати на незалежність аудитора та якість аудиторських послуг.

Виклад основного матеріалу дослідження. У Кодексі етики професійних бухгалтерів зазначено, що аудитор (суб'єкт аудиторської діяльності), надаючи послуги із надання впевненості, служить інтересам громадськості [6].

Саме тому держава, захищаючи інтереси своїх громадян, встановлює обов'язковість проведення один раз на рік незалежної аудиторської перевірки фінансової звітності підприємств, які мають суспільну (публічну) значимість.

Унікальність незалежного аудиту як форми контролю полягає у можливості аудитора бути гарантом достовірності фінансової звітності, що відповідно створює передумови для подальших фінансових відносин між учасниками цивілізованого ринку.

Однією із ознак цивілізованого ринку є наявність довіри у його учасників, адже суспільство без довіри приречене на занепад, оскільки безперерйне функціонування економіки, а також інвестиційний клімат в державі багато в чому залежать від рівня взаємної довіри суб'єктів суспільних відносин.

Довіра як економічна категорія – це суб'єкт-суб'єктні або суб'єкт-об'єктні відносини у рамках економічної системи на основі впевненості, що інша сторона виконає всі покладені на неї функції та обов'язки, буде діяти згідно з певними установленими нормами, а результат такої співпраці принесе певний економічний, соціальний або моральний ефект для кожної із сторін [7].

На рис. 1 наведемо основні характеристики, які визначають сутність довіри як економічної категорії.

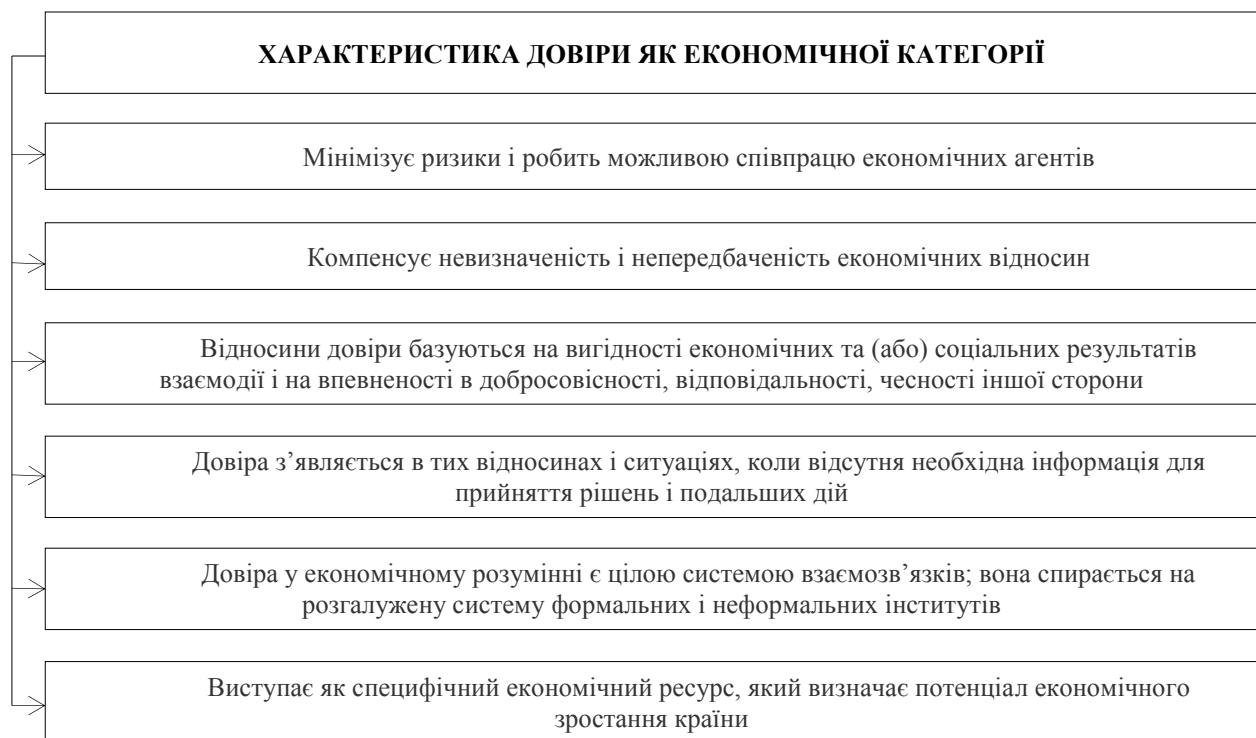


Рис. 1. Характеристика довіри як економічної категорії

Джерело: сформовано автором на основі [7]

Оскільки при виконанні аудиторського завдання виникають взаємовідносини між трьома сторонами: аудитор (аудиторська фірма), замовник (підприємство) та третя сторона (користувачі фінансової звітності, які за результатами перевіреної аудитором фінансової звітності приймають рішення щодо подальшої взаємодії із підприємством), проблема довіри є надзвичайно актуальною і основоположною у таких відносинах. Аудитор створює інформаційний продукт – аудиторський звіт, у якому висловлена його незалежна думка про достовірність фінансової звітності, що створює підґрунтя для забезпечення довіри до підприємства. Проте цінність роботи незалежного аудитора залежить від її якості, тобто думка аудитора має бути настільки об'єктивною та беззаперечною, щоб автоматично вселяти довіру з боку користувачів фінансової звітності до його суджень, а також остаточних висновків.

Отже, аудитор – це, експерт в галузі бухгалтерського обліку та фінансової звітності, який здатний забезпечити довіру до підприємства з боку користувачів завдяки високій якості наданих аудиторських послуг.

Метою реформування аудиторської діяльності в Україні є наближення національного законодавства в галузі незалежного аудиту до вимог ЄС а також покращення якості аудиторських послуг, та як наслідок, підвищення довіри до результатів роботи аудитора. Якість аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності полягає у дотриманні ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг, а також дотриманні вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

З метою забезпечення довіри до діяльності суспільно значимих об'єктів ринку, держава зобов'язує такі підприємства здійснювати аудит річної фінансової звітності та оприлюднювати її разом із аудиторським звітом, що дістало назву обов'язкового аудиту.

В академічному тлумачному словнику української мови дається кілька визначень терміну «обов'язковий»:

- якого треба беззастережно дотримуватися;
- яким не можна нехтувати;
- який вимагається в законодавчому порядку;
- який виконується з обов'язку [8].

У частині п'ятій ст. 363 Господарського кодексу України зазначено, що аудит фінансової звітності та державний фінансовий аудит можуть проводитися за ініціативою суб'єктів господарювання, а також у випадках, передбачених законом (обов'язковий аудит).

У табл. 1 наведемо визначення аудиторських послуг з відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [5].

Таблиця 1

Визначення аудиторських послуг відповідно до Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”

Послуги	Визначення
Аудит фінансової звітності	- це аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам
Аудиторські послуги	- аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту
Завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності	- завдання з надання обґрунтованої впевненості, що приймається і виконується суб'єктом аудиторської діяльності відповідно до вимог цього Закону та міжнародних стандартів аудиту шляхом перевірки фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та законів України
Обов'язковий аудит фінансової звітності	- аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених Законом України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”

Джерело: сформовано автором на основі [5]

Отже, поняття аудиторських послуг є набагато ширшим порівняно із аудитом фінансової звітності. Крім того, варто зазначити, що поняття обов'язкового аудиту пов'язане із обов'язком суб'єкта господарювання перед державою оприлюднити річну фінансову (консолідовану) звітність, підтверджену аудиторським звітом для забезпечення потреб її користувачів. Користувачі фінансової звітності – це фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

№ 996 [9], статтею 14 якого встановлений наступний порядок оприлюднення річної фінансової звітності (річної консолідованої фінансової звітності) разом з аудиторським звітом (табл. 2).

Таблиця 2

**Порядок оприлюднення річної фінансової звітності
(річної консолідованої фінансової звітності)**

Види підприємств	Порядок оприлюднення
Підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів)	Зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством.
Публічні акціонерні товариства	
Суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях	Зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі).
Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів	
Середні підприємства	Зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі).
Інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств	

Джерело: [10]

З урахуванням зазначеного у табл. 2, під обов'язковий аудит підпадає аудит фінансової звітності підприємств, які є:

- 1) підприємствами, що становлять суспільний інтерес;
- 2) публічними акціонерними товариствами;
- 3) суб'єктами природних монополій на загальнодержавному ринку;
- 4) суб'єктами господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях;
- 5) середніми підприємствами (у розумінні Закону № 996);
- 6) фінансовими установами, що належать до мікропідприємств та малих підприємств [10].

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» встановлено значно жорсткіші, порівняно із положеннями Закону України «Про аудиторську діяльність», критерії входження суб'єктів аудиторської діяльності до сегменту обов'язкового аудиту. Це вплинуло на стан ринку аудиторських послуг в Україні, що підтверджується інформацією, наведеною на рис. 2.

Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (далі – Реєстр) – автоматизована система збирання, накопичення, захисту, обліку та надання інформації про аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право на провадження аудиторської діяльності в Україні [5].

Як видно із рис. 2, Реєстр до введення в дію Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» включав два розділи, які відповідно, містили інформацію про кількість сертифікованих аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Відповідно до вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Реєстр містить чотири розділи, що обґрунтовано необхідно виділення в окремі файли інформації про суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності.

Станом на 08.05.2019 р. кількість суб'єктів аудиторської діяльності зменшилася порівняно із початком 2018 року на 105 одиниць. Така ситуація виникла у зв'язку із реформуванням незалежного аудиту, внаслідок чого з метою відповідності новим умовам провадження аудиторської діяльності, які суттєво змінилися, виникла необхідність консолідації аудиторських фірм і зменшення їхньої кількості. Незважаючи на такі негативні наслідки, цей процес є цілком виправданим, оскільки реформування ніколи не може бути безболісним, однак внаслідок об'єднання зусиль аудиторів будуть створюватися нові аудиторські фірми, здатні надавати аудиторські послуги на більш високому професійному рівні.

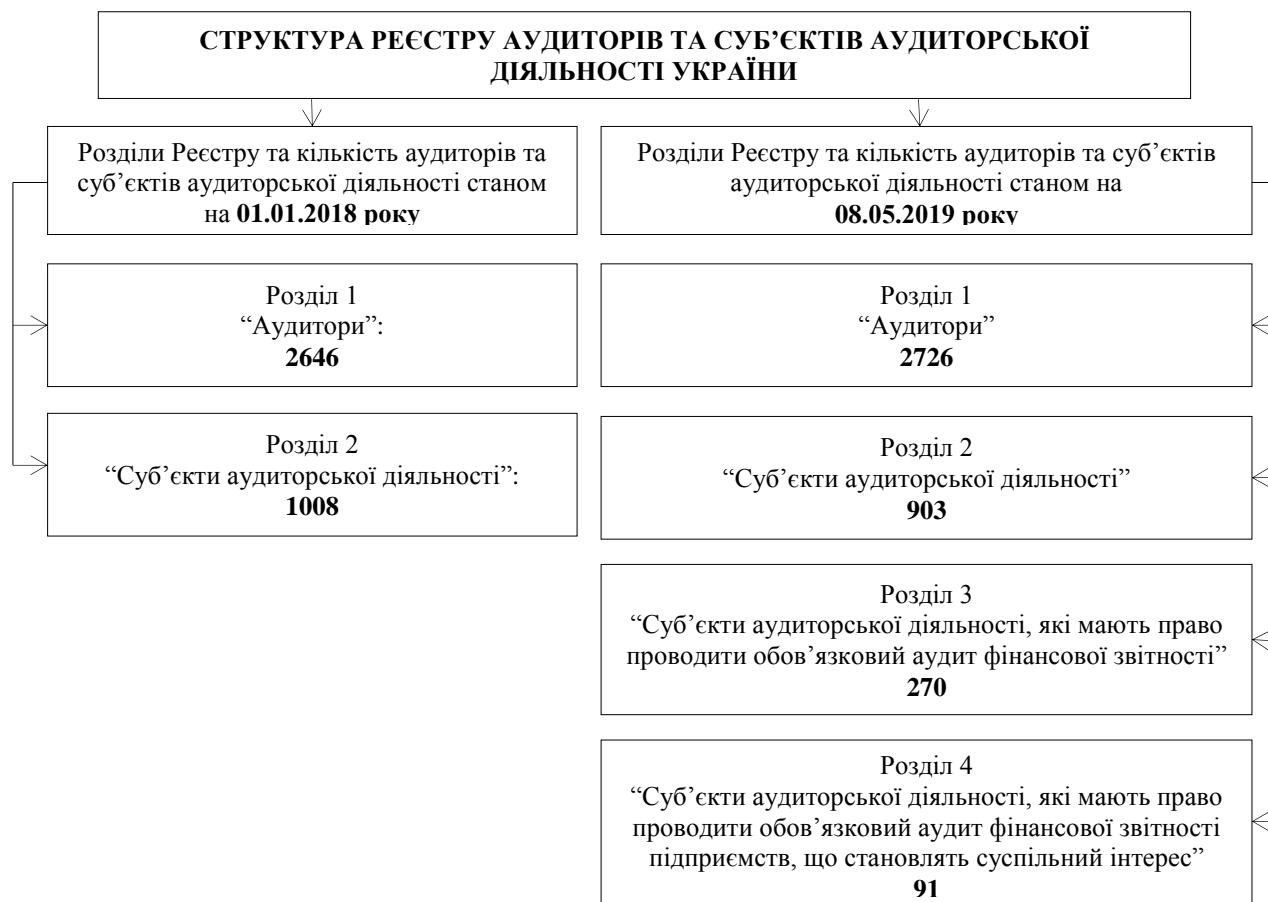


Рис. 2. Структура Реєстру та кількість аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності України, 2018-2019 рр.

Джерело: [11]

Уважаємо за необхідне розглянути та проаналізувати сукупність вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит, в тому числі підприємств, що становлять суспільний інтерес, сформовані у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Такі вимоги направлені на створення особливих умов провадження аудиторської діяльності, кінцевою метою дотримання яких є забезпечення високої якості аудиту фінансової звітності підприємств, які становлять суспільний (публічний) інтерес. Виконання усіх правил унеможливило або зводить до мінімального рівня можливість порушення основоположного принципу професійної етики аудитора – незалежності.

Незалежність – це можливість вираження професійної думки та професійна поведінка в ході проведення аудиту і надання інших аудиторських послуг, уникнення фактів та обставин, що можуть поставити під загрозу професійне судження аудитора та дозволяють діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом [12].

Відповідно до Положення про забезпечення незалежності аудитора, фірма зобов'язана провадити політику та процедури, які мають надавати достатню впевненість, що сама фірма, її персонал і, в разі потреби, інші особи, що підпадають під вимоги незалежності (зокрема, експерти, яких наймає фірма), дотримуються незалежності. Насамперед, незалежність фірми, її персоналу вимагається у разі виконання завдання з надання впевненості [12].

Завдання з надання впевненості (Assurance engagement) – завдання, в якому метою фахівця-практика є отримання достатніх і прийнятних доказів для того, щоб надати висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо інформації з предмета перевірки (тобто результату оцінки або визначення основного предмета перевірки за відповідними критеріями) [13].

Завдання з надання впевненості Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [13] трактують, як перелік наступних послуг:

- 1) обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 2) ініціативний аудит фінансової звітності;
- 3) огляд історичної фінансової інформації;
- 4) завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.

Аналізуючи інформацію, надану Аудиторською палатою України щодо видів замовлень у загальному обсязі завдань із надання впевненості в Україні [14], загальна вартість яких у 2017 році становила 990292,5 тис. грн, необхідно зазначити наступне:

- 1) обов'язковий аудит фінансової звітності – 278119,9 тис. грн (28,1%);
- 2) ініціативний аудит фінансової звітності - 596 620,1 тис. грн (60,2%);
- 3) огляд історичної фінансової інформації - 96 692,3 тис. грн (9,8%);
- 4) завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації – 18860,2 тис. грн (1,9%).

Отже, вартість послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності становила 28,1% у загальній вартості завдань із надання впевненості. Однак варто зазначити, що у зв'язку з реформуванням аудиту у 2018 році, а також змінами, внесеними Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», прогнозується суттєве збільшення суб'єктів, які підлягатимуть обов'язковому аудиту.

У Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» встановлено перелік особливих вимог, дотримання яких є необхідним для тих суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги з обов'язкового аудиту або мають на меті надавати їх. Такі вимоги стосуються наступних аспектів діяльності аудиторських фірм (рис. 3).

Уважаємо за доцільне більш детально розглянути нормативні вимоги, відображені на рис. 3 дотримання яких є необхідним для функціонування суб'єктів аудиторської діяльності на ринку обов'язкового аудиту.

Дотримання усіх вище зазначених правил сприятиме усуненню до мінімального рівня загрози незалежності, що, в свою чергу, забезпечить високу якість аудиту та виконання аудитором усіх взятих на себе зобов'язань перед замовником та користувачами фінансової звітності.

Щодо кадрового забезпечення діяльності аудиторської фірми, варто зазначити, що в суб'єкті аудиторської діяльності за основним місцем роботи має працювати не менше трьох аудиторів. При наданні послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес (крім тих, що відповідають критеріям малого підприємства), за основним місцем роботи має працювати не менше п'яти аудиторів із загальною чисельністю штатних кваліфікованих працівників, які залучаються до виконання завдань, не менше 10 осіб, з яких щонайменше дві особи повинні підтвердити кваліфікацію відповідно до статті 19 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» або мати чинні сертифікати (дипломи) професійних організацій, що підтверджують високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності [5].

Однак, досліджуючи Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності в частині кількості сертифікованих аудиторів в аудиторських фірмах за основним місцем роботи до прийняття Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», можна побачити, що більшість аудиторських фірм мала у своєму штаті не більше двох сертифікованих аудиторів. Тому існує невідповідність кадрового забезпечення значної кількості суб'єктів аудиторської діяльності, наслідком чого є неможливість входження до сегменту обов'язкового аудиту.

Спираючись на інформацію, наведену на рис. 2, бачимо, що відбулося зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності у 2019 році порівняно із початком 2018 року на 105. Це відбулося внаслідок різних видів реорганізації аудиторських фірм (у більшості випадків це консолідація), що має на меті об'єднання зусиль суб'єктів аудиторської діяльності та збільшення в штаті сертифікованих аудиторів. Так, станом на 08.05.2019 року, право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності мають 270 суб'єктів аудиторської діяльності, а надавати послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес має право лише 91 аудиторська фірма.

Упровадження системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг є обов'язковим для суб'єктів аудиторської діяльності, які мають намір ввійти до сегменту обов'язкового аудиту. У частині 8 ст. 23 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» зазначено, що відповідальність за організацію і ефективне функціонування внутрішньої системи контролю якості несе керівник суб'єкта аудиторської діяльності, при цьому ним може бути призначена відповідальна особа лише з числа аудиторів, яка є працівником суб'єкта аудиторської діяльності за основним місцем роботи [5].

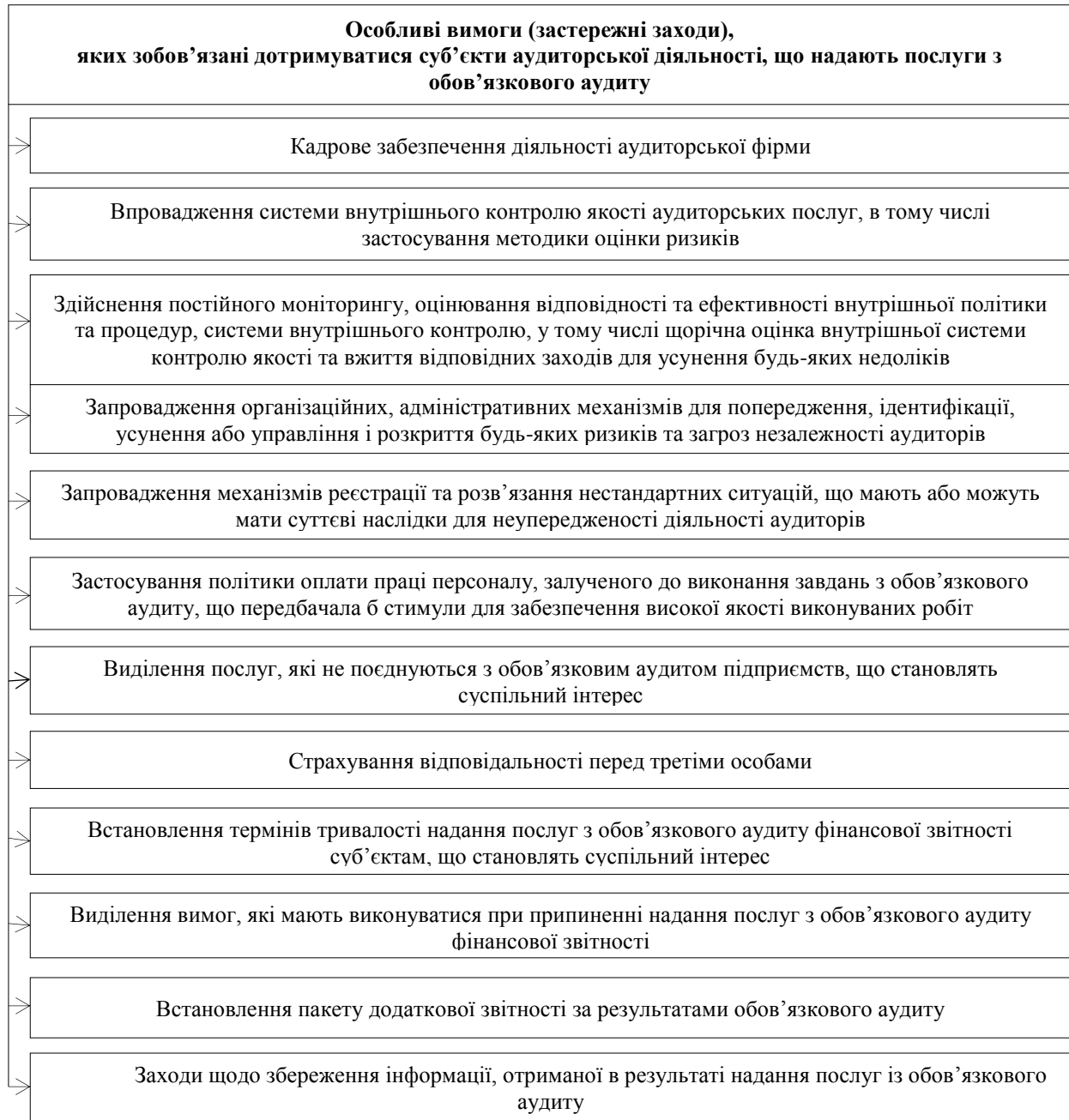


Рис. 3. Особливі вимоги (застережні заходи), яких зобов'язані дотримуватися суб'єкти аудиторської діяльності, що надають послуги з обов'язкового аудиту

Джерело: сформовано автором на основі [5]

Якість аудиторських послуг – це створення аудиторською фірмою (аудитором) такого інформаційного продукту (аудиторського звіту), який відповідає вимогам професійних стандартів, законодавчих та нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність та здатний задовольняти потреби користувачів [3].

Відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» [13], система контролю якості аудиторських послуг має складатися з наступних елементів: виконання завдання; етичні вимоги; моніторинг; людські ресурси; відповідальність керівництва за організацію контролю якості; прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, і виконання специфічних завдань. Із метою підтвердження наявності внутрішнього контролю якості аудиторських послуг, аудиторська фірма зобов'язана розробити відповідну документацію, яка б засвідчувала факт існування кожного елемента системи якості.

Аудиторська фірма має задокументувати політики та процедури щодо:

- дотримання етичних принципів, у яких робиться наголос на важливості дотримання таких принципів;
- виявлення й оцінки обставин і відносин, що створюють загрози незалежності;
- визначення та застосування застережних заходів для усунення або зменшення загроз до прийняттого рівня;
- ідентифікації інтересів та зв'язків між аудиторською фірмою або членами групи із завдання та клієнтами;
- моніторингу і запобігання залежності від доходів, які одержують від одного клієнта;
- накопичення і повідомлення доречної інформації відповідному персоналу для визначення чи дотримується принцип незалежності;
- механізм прийняття дисциплінарних заходів у разі недотримання встановлених політики та процедур;
- заохочення персоналу інформувати керівництво аудиторської фірми щодо дотримання етичних принципів, які викликають їхнє занепокоєння;
- постійного моніторингу дотримання персоналом аудиторської фірми етичних принципів;
- встановлення критеріїв для визначення необхідності в застережних заходах для зменшення загрози втрати незалежності через близькі відносини [15].

Положення про забезпечення незалежності аудитора трактує застережні заходи як дії щодо життя аудитором (аудиторською фірмою) заходів, направлених на усунення чи зменшення загрози незалежності до прийняттого рівня [12].

Отже, система внутрішнього контролю якості аудиторських послуг має включати:

- задокументований опис елементів системи внутрішнього контролю;
- застосування методики оцінки ризиків, яка передбачає собою сукупність процедур, використання яких дасть можливість зменшити до прийняттого рівня аудиторський ризик;
- здійснення постійного моніторингу, оцінювання відповідності та ефективності внутрішньої політики та процедур, системи внутрішнього контролю.

Обов'язковий контроль якості аудиторських послуг здійснюється щодо:

1) суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності великих підприємств, банків, професійних учасників фондового ринку та емітентів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію – один раз на три роки;

2) суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, крім зазначених вище – один раз на шість років [5].

Аудиторська фірма зобов'язана запроваджувати організаційні, адміністративні механізми, що дали б змогу попередити та усунути ризики і загрози незалежності аудиторів. Відповідно до Кодексу етики професійних бухгалтерів [6], незалежність вимагає:

1) незалежності думки: це така спрямованість думок, яка дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, який може ставити під загрозу професійне судження, і діяти чесно, з об'єктивністю та професійним скептицизмом;

2) незалежності поведінки: уникнення фактів та обставин, настільки суттєвих, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, у тому числі вжиті застережні заходи, обґрунтовано дійшла б висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми або члена групи з надання впевненості перебувають під загрозою.

Усі суттєві загрози незалежності, які виникають протягом виконання завдання із надання обов'язкового аудиту, мають бути належним чином задокументовані у робочих документах аудитора. Крім того, у зв'язку із виникненням таких загроз, аудитор зобов'язаний вжити відповідних запобіжних заходів, здатних їх усунути або зменшити до прийняттого рівня, що також має бути задокументовано.

Керівництво аудиторської фірми має запровадити механізми реєстрації та розв'язання нестандартних ситуацій, що мають або можуть мати суттєві наслідки для неупередженості діяльності аудиторів. Такі заходи полягають у констатації усіх фактів, які можуть мати вплив на незалежність аудитора, а також опис сукупності вжитих керівництвом аудиторської фірми заходів, що дали змогу усунути до прийняттого рівня аудиторський ризик. Застосовані заходи щодо усунення або зменшення до прийняттого рівня загроз незалежності аудитора мають бути відображені у робочих документах щодо конкретного аудиторського завдання.

Неодмінною складовою забезпечення якості аудиторських послуг є застосування політики оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту, що передбачала б відповідні стимули аудиторам для забезпечення та підтримання ними високої кваліфікації, мотивації до постійного професійного розвитку, уникнення загроз порушення етичних принципів. Отже, висококваліфікований аудитор, виходячи із рівня відповідальності, яку він зобов'язаний брати на себе, надаючи послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, не може і не повинен отримувати низьку оплату за виконану роботу. Це цілком обґрунтовується тим, що достойний зарібок аудитора є необхідною умовою безперервного професійного розвитку, вдосконалення знань та навичок, а також забезпечення дотримання ним принципів етичної поведінки, які сформовані у Кодексі етики професійних бухгалтерів: незалежності, чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності, конфіденційності, професійної поведінки.

Перелік аудиторських послуг, які не поєднуються з обов'язковим аудитом підприємств, що становлять суспільний інтерес, включає наступні: складання податкової звітності, розрахунку обов'язкових платежів і зборів, представництва юридичних осіб у спорах із зазначених питань; консультування з питань управління, розробки і супроводження управлінських рішень; послуги, пов'язані із залученням фінансування, розподілом прибутку, розробкою інвестиційної стратегії, окрім послуг із надання впевненості щодо фінансової інформації, зокрема проведення процедур, необхідних для підготовки, обговорення та випуску листів-підтверджень у зв'язку з емісією цінних паперів юридичних осіб; послуги з оцінки; надання правової допомоги у формі послуг юрисконсульта із забезпечення ведення переговорів від імені юридичних осіб, представництва інтересів у суді; кадрове забезпечення юридичних осіб у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів, у тому числі послуги з надання персоналу, що приймає управлінські рішення та відповідає за складання фінансової звітності; ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності; розробка та впровадження процедур внутрішнього контролю, управління ризиками, а також інформаційних технологій у фінансовій сфері [5].

Уважаємо, що виділення послуг, які не поєднуються з обов'язковим аудитом підприємств, що становлять суспільний інтерес, дозволить підвищити довіру до результатів незалежного аудиту, забезпечити незалежність аудиторської думки, оскільки перелік таких послуг включає несумісні з аудитом роботи, виконання яких поряд із обов'язковим аудитом, зменшує ступінь незалежності та об'єктивності результатів аудиторського контролю, що автоматично нівелює його цінність.

Ільницька Л.Ю., досліджуючи міжнародний досвід страхування відповідальності аудиторів перед третіми особами, зазначає, що аудиторські фірми витрачають до 10% прибутку на страхування аудиторських ризиків. Найбільша увага питанням страхування аудиторської діяльності приділяється в Швеції. Аудитори та аудиторські фірми повинні складати договори про страхування або залишати в Комісії з аудиторської діяльності заставу під зобов'язання відшкодування збитків, які аудитор або аудиторська організація можуть понести під час своєї діяльності. Виключення із цих вимог може зробити Комісія з аудиторської діяльності тільки за наявності особливих обставин. Наприклад, за законодавством Іспанії аудитори відповідають особисто і солідарно перед організаціями і третіми особами за шкоду, заподіяну через невиконання аудиторами своїх зобов'язань. Якщо шкода спричинена аудитором, що працює в аудиторській організації, відповідає як аудитор, так і організація. Страхування аудиторської відповідальності є обов'язковим і для аудиторів у Німеччині, Італії, Росії, для бухгалтерів у Великобританії. Згідно з оцінкою страхувальників, близько 80% відомих аудиторських компаній Росії мають поліс страхування аудиторської відповідальності [2].

Відповідно до Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність", суб'єкт аудиторської діяльності, який провадить обов'язковий аудит фінансової звітності, зобов'язаний мати чинний договір страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами. Мінімальний розмір страхової суми за договором страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами, укладеним суб'єктом аудиторської діяльності, який проводить обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, має становити 10 відсотків суми отриманої винагороди за договорами про надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу (без урахування податку на додану вартість) протягом року, що минув, але не менше 10 мільйонів гривень [5].

Таким чином, за допомогою інструмента страхування, зростає відповідальність суб'єкта аудиторської діяльності за результатами обов'язкового аудиту перед користувачами фінансової звітності підприємств, які становлять суспільний інтерес.

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» встановлено терміни тривалості надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності суб'єктам, що становлять суспільний інтерес. Зокрема, безперервна тривалість виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності для суб'єкта аудиторської діяльності не може перевищувати десяти років. Після закінчення строку максимальної тривалості виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, суб'єкт аудиторської діяльності або у відповідних випадках члени його мережі не повинні надавати послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності тому самому підприємству, що становить суспільний інтерес, протягом наступних чотирьох років [5].

Суб'єкт аудиторської діяльності, який припинив надавати послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємству, що становить суспільний інтерес, зобов'язаний продовжувати дотримуватися принципу конфіденційності та професійної таємниці. Крім того, такий суб'єкт аудиторської діяльності має надати новопризначеному суб'єкту аудиторської діяльності доступ до додаткових звітів для аудиторського комітету, звітів для наглядових органів підприємства, що становить суспільний інтерес, та звітів про прозорість за попередні роки.

У зв'язку із реформуванням аудиту, Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» встановлено, що суб'єкти аудиторської діяльності за результатами обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, які становлять суспільний інтерес, надають, окрім стандартного звіту незалежного аудитора (відповідно до МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»), пакет додаткової звітності, який містить додатковий звіт для аудиторського комітету, звіт для органів нагляду, звіт про прозорість.

Із метою забезпечення конфіденційності та збереження інформації, суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний зберігати робочі документи аудитора та усі підсумкові звіти за результатами обов'язкового аудиту не менше семи років.

Висновки. Обов'язковий аудит є послугою, яка надається незалежним аудитором (суб'єктом аудиторської діяльності) підприємствам (організаціям), що зобов'язані відповідно із вимогами законодавства оприлюднювати річну фінансову (консолідовану) звітність разом із аудиторським звітом з метою забезпечення її користувачів достовірною інформацією для прийняття управлінських рішень.

Проведені дослідження підтверджують наступне: наразі аудит в Україні перебуває у стані реформування, що пов'язано із прийняттям Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Головною метою нового аудиторського закону є приведення вимог українського законодавства у галузі незалежного аудиту до вимог ЄС, зокрема у відповідність до Директиви Європейського Парламенту та Ради 2006/43/ЄС від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності.

Дослідження, проведені у статті, дають змогу стверджувати, що усі застережні заходи щодо забезпечення достатнього рівня незалежності аудитора, сформовані внаслідок реформування аудиту в Україні, є важливими для підвищення якості аудиторських послуг, збільшення довіри до фінансової звітності з боку іноземних інвесторів, покращення інвестиційного клімату в Україні, підвищення довіри до результатів роботи аудитора та престижу аудиторської професії загалом. На нашу думку, найважливішими заходами є вимоги щодо кадрового забезпечення діяльності аудиторської фірми; виділення послуг, які не поєднуються з обов'язковим аудитом підприємств, що становлять суспільний інтерес; страхування відповідальності перед третіми особами.

Дотримання аудиторськими фірмами у своїй діяльності зазначених вимог сприятиме таким аспектам розвитку вітчизняного аудиту у майбутньому: по-перше, підвищенню якості кадрового забезпечення суб'єктів аудиторської діяльності; по-друге, зростанню рівня самосвідомості аудитора щодо необхідності збереження високого рівня незалежності під час надання аудиторських послуг; по-третє, взяття аудитором на себе відповідальності перед третіми особами, які є користувачами фінансової звітності, та готовність відшкодувати фінансові збитки у випадку неякісно проведеного аудиту.

Отже, виконання суб'єктами аудиторської діяльності усіх застережних заходів, передбачених у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», забезпечить ту міру синергетичного ефекту, завдяки якій буде досягнуто високу якість аудиторських послуг та, як наслідок, зростання довіри до роботи незалежного аудитора з боку користувачів фінансової звітності. Це є особливо актуальним щодо суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Саме тому встановлення особливих вимог у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», спрямованих на забезпечення високої якості обов'язкового аудиту фінансової звітності, є чи не найголовнішою ціллю нового Закону, що пов'язано із необхідністю формування нового бачення професії аудитора, здатного гарантувати достовірність фінансової звітності (особливо в частині суспільно значимих об'єктів), що є надзвичайно актуальним у час, коли в суспільстві існує проблема, пов'язана із браком довіри в усіх її проявах.

Подальші дослідження вбачаємо за доцільне проводити щодо принципу незалежності аудитора в контексті реформування аудиту в Україні, а також загроз незалежності та застережних заходів щодо їх усунення.

Список використаних джерел

1. Бугай Н.О. Організація, регулювання та основні проблеми розвитку аудиторської діяльності в Україні. *Економіка та держава*. 2015. №5. С. 59–61.
2. Ільницька Л. Ю. Актуальні проблеми регулювання аудиторської діяльності в умовах переходу на міжнародні стандарти. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право*. 2015. Вип. 30(1). С. 167-169. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2015_30\(1\)_42](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2015_30(1)_42).
3. Шалімова Н.С., Кузьменко Г.І. Регулювання обов'язкового аудиту в країнах ЄС та Україні. *Стратегія розвитку України*. 2016. № 1. С. 51–56.
4. Фабіянська В.Ю. Система контролю якості аудиторських фірм України як основа їх сталого розвитку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 4. С. 132–143.
5. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
6. Кодекс етики професійних бухгалтерів : редакція від 2012 р. – Київ, 2014. – 172 с.
7. Турчин Л.Є. Сутність поняття “довіра” як економічної категорії. *Ефективна економіка*. 2012. № 5. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1173>.
8. Словник української мови: в 11 томах. Том 5, 1974. Стор. 547. URL: <http://sum.in.ua/s/obov.jazkovyj>.
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
10. Позиція Аудиторської палати України – органу професійного самоврядування аудиторів щодо визначення випадків обов'язкового аудиту та кола суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит: схвалено рішенням Ради Аудиторської палати України від 21.02.2019. Аудиторська палата України: [сайт]. URL: <https://www.apu.com.ua/2019/02/26>.
11. Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. URL: <https://www.apu.com.ua/2018/10/01/реєстр-аудиторів-та-субєктів-аудитор/>.
12. Про затвердження Положення про забезпечення незалежності аудитора: затверджено Рішенням АПУ від 24.12.2009 №209/5. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr9_5230-09.
13. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Текст]. Частина I : Видання 2016-2017 років / Пер. з англ. мови О. Л. Ольховікова, М. К. Шульман. Київ : Міжнародна федерація бухгалтерів. 2016 Аудиторська палата України. 2017. 1142 с. URL: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%20%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf.
14. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2017 рр. Аудиторська палата України: [сайт]. URL: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu>.
15. Алгоритм побудови системи контролю якості для новоствореного суб'єкта аудиторської діяльності. Аудиторська палата України: [сайт]. URL: <https://www.apu.com.ua/2019>.

References

1. Buhai, N.O. (2015) Orhanizatsiia, rehuliuвання ta osnovni problemy rozvytku audytorskoї diialnosti v Ukraini [Organization, regulation and main problems of the development of audit activity in Ukraine]. *Ekonomika ta derzhava - Economy and the state*, 5, 59-61 [in Ukrainian].
2. Pnytska, L.Yu. (2015) Aktualni problemy rehuliuвання audytorskoї diialnosti v umovakh perekhodu na mizhnarodni standarty [Actual problems of regulation of audit activity in the conditions of transition to international standards]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Serii: Pravo. - Scientific herald of Uzhgorod National University. Series: Right*, 30(1), 167-169. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2015_30\(1\)_42](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2015_30(1)_42) [in Ukrainian].

3. Shalimova, N.S. & Kuzmenko, H.I. (2016). Rehuliuвання обов'язкового аудytu v krainakh YeS ta Ukraini [Regulation of statutory audit in EU countries and Ukraine]. *Stratehiiia rozvytku Ukrainy - Strategy of development of Ukraine*, 1, 51-56 [in Ukrainian].
4. Fabiianska, V.Iu. (2017). Systema kontroliu yakosti audytorskykh firm Ukrainy yak osnova yikh staloho rozvytku [System of quality control of audit firms of Ukraine as the basis of their sustainable development]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky - Economy. Finances. Management: topical issues of science and practice*, 4, 132-143 [in Ukrainian].
5. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 r. № 2258-VIII [About the audit of financial reporting and audit activity: Law of Ukraine dated December 21, 2017, No. 2258-VIII]. (n.d.). *zakon2.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> [in Ukrainian].
6. Kodeks etyky profesiinykh bukhhalteriv [Codex of Ethics for Professional Accountants]. (2012) Kyiv [in Ukrainian].
7. Turchyn, L.Ie. (2012) Sutnist poniattia "dovira" yak ekonomichnoi katehorii [The essence of the concept of "trust" as an economic category]. *Efektivna ekonomika - Effective economy*, 5. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1173> [in Ukrainian].
8. Slovyk ukrainskoi movy: v 11 tomakh [Dictionary of the Ukrainian language: in 11 volumes] (1974), Tom 5, 575 Retrieved from <http://sum.in.ua/s/obov.jazkovyj> [in Ukrainian].
9. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16 lypnia 1999 r. № 996, zi zminamy ta dopovnenniamy [About the Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine dated July 16, 1999 No. 996, with amendments and supplements]. (n.d.). *zakon2.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
10. Pozytyiia Audytorskoi palaty Ukrainy – orhanu profesiinoho samovriaduvannia audytoriv shchodo vyznachennia vypadkiv обов'язкового аудytu ta kola subiektiv audytorskoi diialnosti, yaki zdiisniuiut обов'язkovyi audyt: skhvaleno rishenniam Rady Audytorskoi palaty Ukrainy vid 21.02.2019 [The position of the Chamber of Auditors of Ukraine - the body of professional self-governance of auditors on the definition of cases of compulsory audit and the range of audit entities that carry out the statutory audit: approved by the decision of the Council of the Audit Chamber of Ukraine dated 21.02.2019]. (n.d.) *www.apu.net.ua*. Retrieved from <https://www.apu.com.ua/2019/02/26> [in Ukrainian].
11. Reiestr audytoriv ta subiektiv audytorskoi diialnosti [Register of auditors and subjects of audit activity]. (n.d.). *www.apu.com.ua*. Retrieved from <https://www.apu.com.ua/2018/10/01/reiestr-audytoriv-ta-subiektiv-audytor/> [in Ukrainian].
12. Pro zatverdzhennia Polozhennia pro zabezpechennia nezalezhnosti audytora: zatv. Rishenniam APU vid 24.12.2009 №209/5 [On Approval of the Regulation on the Guarantee of Independence of the Auditor: Approved by the Decision of the UBA of December 24, 2009 №209/5]. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr9_5230-09 [in Ukrainian].
13. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh, vydannia 2016-2017 roku [International Standards on Quality Control, Audit, Review, Other Assurance and Related Services, Edition 2016-2017]. (n.d.) *www.apu.net.ua*. Retrieved from <https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-mizhnarodni-standarti-kontroliu-yakosti-2016-2017> [in Ukrainian].
14. Zvit Audytorskoi palaty Ukrainy do Kabinetu Ministriv Ukrainy za 2017 r. [Reports of the Audit Chamber of Ukraine to the Cabinet of Ministers of Ukraine for 2015-2017]. (n.d.). *www.apu.com.ua*. Retrieved from <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> [in Ukrainian].
15. Alhorytm pobudovy systemy kontroliu yakosti dlia novostvorenoho subiekta audytorskoi diialnosti [An algorithm for building a quality control system for a newly created subject of audit activity]. (n.d.) *www.apu.net.ua*. Retrieved from <https://www.apu.com.ua/2019> [in Ukrainian].

Інформація про автора

ФАБИЯНСЬКА Вікторія Юхимівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри аудиту та державного контролю, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: Viktoriafab@ukr.net)

FABIYANSKA Victoria – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of State Audit and Control Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, Soniachna str. 3, e-mail: Viktoriafab@ukr.net)

ФАБИЯНСКАЯ Виктория Ефимовна – кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита и государственного контроля, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: Viktoriafab@ukr.net)

