

УДК:657:657.6(075.8)+35.073.526

JEL Classification: M 42

doi: 10.31767/nasoa.4.2019.05

В. П. ПАНТЕЛЕЄВ,

доктор економічних наук, професор,
кафедра обліку та оподаткування,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
сертифікований аудитор України,
e-mail: VP.Panteleiev@gmail.com,
ORCID: 0000-0002-6079-8861,
Researcher ID: J-1868-2018

Узагальнення інформації з регулювання, організації та методики аудиту в країнах ЄС

У статті наведено огляд матеріалів із правових та практичних засад регулювання аудиту, контролю якості аудиторських послуг та органів суспільного нагляду за аудитом в усіх країнах ЄС. Вказано тенденції щодо організації та регулювання аудиторської діяльності, варіанти впливу на якість аудиторських послуг, а також застосування державних та недержавних важелів формування органів суспільного нагляду. Обґрунтовано критичне ставлення до регулювання аудиту, організації та методики аудиту в Україні. Зроблено висновки та окреслено перспективи подальших досліджень.

Ключові слова: аудит, країни Європейського Союзу, регулювання аудиту, контроль якості аудиторських послуг, органи суспільного нагляду.

В. П. ПАНТЕЛЕЕВ,

доктор экономических наук, профессор,
кафедра учета и налогообложения,
Национальная академия статистики, учета и аудита,
сертифицированный аудитор Украины

Обобщение информации по регулированию, организации и методике аудита в странах ЕС

В статье приведен обзор материалов по правовым и практическим основам состояния регулирования аудита, контроля качества аудиторских услуг и органов общественного надзора за аудитом в странах ЕС. Указаны тенденции организации и регулирования аудиторской деятельности, варианты влияния на качество аудиторских услуг, а также применения государственных и негосударственных рычагов формирования органа общественного надзора за аудитом. Обоснованно критическое отношение к регулированию аудита, организации и методике аудита в Украине. Сделаны выводы и намечены перспективы дальнейших исследований.

Ключевые слова: аудит, страны Европейского Союза, регулирование аудита, контроль качества аудиторских услуг, органы общественного надзора.

V. PANTELEIEV,
Dsc (Economics), Professor,
Accounting and Taxation Department,
National Academy of Statistics, Accounting and Auditing,
Certified Auditor of Ukraine

A Synthesis of Information on Regulation, Organization and Methodology of Audit in the EU Countries

The paper sums up documents on the legal and practical framework for the regulation of audit, quality control of audit services and public oversight audit all countries of EU. For more than a quarter of a century, an understanding and approval practice of providing audit services has been formed in Ukraine. As an important element of the market mechanism, an audit involves expressing the reasoned opinion of an independent, qualified professional about the entity's financial statements. The time requirement is the use by regulators of new, modern audit techniques. Audit development in Ukraine always goes hand in hand with the study and use of positive audit experience in market economy countries. The main components of such techniques are certain procedures for auditing, quality control of audit services and public oversight bodies. The paper on legal acts and literary sources summarizes the legal and the best practices of audit regulation, quality control of audit services and public oversight bodies in all EU countries (currently 28). The tendencies of organization and regulation of audit activity, variants of influence on the quality of audit services, as well as application of state and non-governmental levers of forming the body of public supervision are indicated. A critical attitude to the regulation of audit, organization and methods of audit in Ukraine is justified. Conclusions are drawn and prospects for further research are outlined.

Keywords: *audit, European Union countries, regulation of audit, quality control of audit services, public oversight bodies.*

Актуальність теми. Реалізація вимог Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом передбачає виконання Україною зобов'язання узгодити основні положення із політичної асоціації та економічної інтеграції. Питання аудиту належать до головних об'єктів економічної інтеграції між Україною та ЄС. Тому закономірно постає завдання узагальнити нормативну базу та кращі практики і процедури головних аспектів аудиту на основі даних щодо країн ЄС та України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Нормативні вимоги до ключових положень аудиту в країнах ЄС передбачено Директивами ЄС, зокрема Директивою 2014/56/ЄС Європейського парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., яка вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів (стосується Європейського економічного простору). Дослідниками розглянуто стан регулювання аудиту, контроль якості аудиторських послуг та органи суспільного нагляду за аудитом у 13 країнах, що утворювали ЄС [1], формування органів суспільного нагляду за аудиторською діяльністю у всіх країнах ЄС [3] та в окремих країнах [12], проблеми та перспективи забезпечення якості аудиторських послуг [6]. Але детального узагальнення регулювання аудиту, контролю якості аудиту та органів суспільного нагляду за аудитом в усіх 28 країнах ЄС не проведено.

Метою статті є узагальнення наукових і практичних засад стану регулювання аудиту, контролю якості аудиторських послуг та органів суспільного нагляду за аудитом в країнах ЄС та доречності застосування цієї практики в Україні.

Виклад основного матеріалу.

Узагальнення інформації щодо регулювання і практики аудиту в країнах ЄС. У таблиці наведено узагальнену інформацію про надання аудиторських послуг національними службами аудиту країн ЄС. Інформаційну базу для її заповнення склав довідник "Європейський бухгалтерський облік", публікації про досвід країн Європи [1]

Таблиця

Зведена інформація про правила надання аудиторських послуг національними службами аудиту країн ЄС

Назва	Стан регулювання аудиту	Контроль якості аудиторських послуг	Органи суспільного нагляду за аудитом	Інша інформація
1	2	3	4	5
<p>Королівство Бельгія</p>	<p>Професія бухгалтерів і аудиторів чітко розділені. Інститут професійних аудиторів (ІПАУ) утворений у 1953 р., він об'єднує професійних аудиторів країни, наразі налічує близько 700 членів. Закон про аудит 1985 р. відповідає вимогам ЄС про аудиторську діяльність і кваліфікації аудитора. Аудит обов'язковий тільки для великих підприємств, і в цьому випадку аудиторі повинні бути членами ІПАУ. Для будь-якого підприємства з чисельністю працівників більше 100 аудиторський фінансовий звіт повинен бути також наданий у робочий комітет цього підприємства [1].</p>	<p>Відповідальність за проведення зовнішнього контролю якості аудиту покладено на Інститут "Revisuets d'Entreprises" (RE). Усі аудиторів, які займаються зовнішньою перевіркою, є членами інституту RE і їх професійна діяльність підконтрольна міністру економіки [6]. В країні створена і діє Вища рада з питань аудиту та бухгалтерського обліку. Вона виступає в ролі радника міністра економіки і надає консультації та поради RE [18].</p>	<p>Члени органів суспільного нагляду в основному не є практикуючими аудиторами, кількість членів таких органів складає до 10; фінансуються органи суспільного нагляду з державного бюджету і надходжень від аудиторської професії [3].</p>	<p>Всі члени робочого комітету підприємства мають право вето на призначення аудитора. Звіт аудитора повинен містити таку інформацію: як відбувався аудит, чи відповідають облікові документи та звіти вимогам законодавства; чи дають бухгалтерські звіти "справжнє і неупереджене уявлення" про стан справ у компанії [1].</p>
<p>Італійська Республіка</p>	<p>Державна модель регулювання аудиту. Аудиторським перевіркам підлягають усі компанії, розмір яких перевищує встановлені показники, але закон не накладає особливих обмежень на професійну підготовку аудитора, а обсяг його обов'язків, встановлений Цивільним кодексом, наразі є досить обмеженим. Незалежний професійний аудитор потрібен в першу чергу для: компаній з обмеженою відповідальністю, зареєстрованих на фондовій біржі, фінансових організацій, громадських організацій [1]</p>	<p>Загальний контроль здійснює Міністерство юстиції. Палата аудиторів, яка складається з окремих зареєстрованих аудиторів, є незалежною наглядовою організацією, має додержуватися професійних вимог, визначених 4-ю Директивою ЄС. Вимоги, передбачені в "Принципах професійної поведінки Палати аудиторів", обов'язкові для виконання всіма членами національних професійних органів. Компанії, що зареєстровані на фондовій біржі, повинні перевірятися "підконтрольними" аудиторськими фірмами</p>	<p>Нагляд здійснює державний орган, який є елементом фінансової інституції та контролює роботу біржових структур (Комісія з цінних паперів і бірж, CONSOB). Органи суспільного нагляду повністю складаються зі спеціалістів, що не є практикуючими аудиторами. Суспільний нагляд за аудиторськими фірмами суб'єктивний, що не становлять суспільний інтерес, здійснює Генеральний державний центр обліку (RGS) у складі Міністерства економіки і фінансів. Фінансується система</p>	<p>Широкое трактування директив Європейського Співтовариства. В Італії існує давня і міцна традиція більш гнучкого застосування на практиці формально суворих юридичних норм [1].</p>

Продовження табл.

1	2	3	4	5
<p>Велике Герцогство Люксембург</p>	<p>Обсяг аудиторських і бухгалтерських вимог, що висуваються до компанії, залежить від її розмірів. З 1984 р. усі великі та середні підприємства повинні мати в якості аудитора члена Інституту ревізорів підприємства (ІРП). Невеликі компанії призначають спеціальних аудиторів, до кваліфікації яких не висуваються спеціальні вимоги. У 1984 р. було встановлено посаду ревізора підприємства (Reviser d'entreprise), яка відповідає посаді кваліфікованого аудитора в інших країнах. Кваліфіковані аудиторі з інших країн ЄС можуть бути також допущені для роботи в країні після перевірки їх знань [1].</p>	<p>Діяльність фахівців з аудиту контролюється Міністерством юстиції. Воно несе повну відповідальність за сертифікацію аудиторів та позбавлення їх сертифікатів. Після отримання дозволу в Міністерстві юстиції кожен аудитор стає членом Інституту ревізорів підприємства (ІРП), професійної організації, яка здійснює контроль за діяльністю аудиторів [1]. У 1995 р. ІРП заснував Комісію, яка займається питаннями зовнішнього контролю якості аудиту та в 1997 р. провела контроль якості аудиту [18].</p>	<p>Фінансування системи суспільного нагляду в країні є гарантованим і здійснюється в основному з внесків аудиторських фірм та аудиторів [1, 2].</p>	<p>Налічується понад 12 тис. хлдингових компаній, а також 1300 інвестиційних фондів і 220 банків. Існує сектор випуску європейських облігацій. Відповідає критеріям ст. 39 ПКУ [10].</p>
<p>Королівство Нідерланди</p>	<p>Державна модель регулювання аудиту. Професійним органом нідерландських бухгалтерів є Нідерландський інститут зареєстрованих бухгалтерів (НІЗБ). Законом про кваліфікацію бухгалтерів 1962 р. закріплено виконання аудиторських обов'язків за зареєстрованими бухгалтерами, які мають бути членами НІЗБ і зобов'язані діяти у рамках кодексу етики і дисциплінарної системи цієї організації [1]; охорону професійних інтересів аудиторів. Наступним законом 1974 р. встановлено посаду адміністративного консультанта. Ці фахівці не можуть займатися проведенням аудиторських перевірок і найчастіше працюють з невеликими і</p>	<p>Запроваджено ротацію аудиторських фірм [8]. Зміщено систему управління і створення наглядових рад у аудиторських фірм. Актуальною є проблема забезпечення якості роботи і дотримання етичних норм аудиторів. Зараз в Нідерландах триває впровадження вимог Директиви ЄС № 8 про кваліфікацію аудиторів [8]. У 1997 р. створено Комісію з питань перевірки якості аудиту, яка займається зовнішнім контролем якості аудиторської діяльності. Комісія діє в рамках моніторингової організації NIRVA [18].</p>	<p>Нагляд за аудиторськими фірмами здійснює державний орган, який є елементом фінансової інституції та контролює роботу біржових структур (2002 р.) (Stichting Toezicht Effectenverkeer, STE) [8]. Члени органів суспільного нагляду в основному не є практикуючими аудиторами, а членів їх членів складає лише 3 особи. Фінансування системи суспільного нагляду є гарантованим і здійснюється в основному з внесків аудиторських фірм та аудиторів [3].</p>	<p>Висока якість аудиту, виправдане відновлення довіри до аудитора і його звітів [8].</p>

Продовження табл.

1	2	3	4	5
<p>Федеративна Республіка Німеччина</p>	<p>середніми підприємствами. У них також є своя професійна організація з добровільним членством – Орган адміністративних консультантів Нідерландів (Nederlandse Orde van Accountants). Розроблено Провіла 537/2014 щодо конкретизації вимог до обов'язкового аудиту. Встановлено вимоги до незалежності аудитора [8]. Усі компанії, за винятком тих, що падають під категорію “малих”, повинні щорічно проходити обов'язковий аудит. Окрім звіту про аудиторську перевірку, що додається до бухгалтерських звітних документів, наглядовій раді компанії повинен надаватися більш детальний звіт [1].</p>	<p>У Німеччині існують дві професійні аудиторські організації: Аудиторська палата та Інститут аудиторів. З 1961 р. під керівництвом Міністерства економіки діє Аудиторська палата (Wirtschaftsprüferkammer) – офіційний орган контролю за діяльністю всіх аудиторів країни. Членство в Аудиторській палаті є обов'язковим для кожного аудитора і кожної аудиторської фірми. Крім того, є добровільна асоціація кваліфікованих аудиторів – Інститут аудиторів (Institut der Wirtschaftsprüfer), до якої входять 84% з 6680 аудиторів цього рівня підготовки [1].</p>	<p>Змішана модель організації та регулювання аудиту, згідно з якою суспільна організація аудиторів та Аудиторська палата здійснюють нагляд за професією, однак Аудиторську палату контролює незалежний державний орган – АРАК [2, 14]. Члени органів суспільного нагляду в основному не є практикуючими аудиторами, а кількість членів таких органів складає до 10 осіб. Фінансування системи суспільного нагляду є гарантованим і здійснюється в основному з внесків аудиторських фірм та аудиторів; обсяг фінансування таких органів є значним; наприклад, у 2015 р. він склав 6305000 євро [3].</p>	<p>Аудитори країни мають дуже обмежені можливості для поєднання аудиторської діяльності з діяльністю в технічній та юридичній сфері, науково-дослідницькою та виробничою роботою, у частині операцій довіреного керування, суміщення з професійною діяльністю в галузі літератури чи мистецтва [14].</p>

Продовження табл.

1	2	3	4	5
<p>Французька Республіка</p>	<p>роляна перевірка всього підприємства чи його частини (при продажу) [1]. Державна модель регулювання аудиту. Згідно із законом про промислово-торгові компанії 1966 р. усі компанії з обмеженою відповідальністю і повні товариства зобов'язані надавати бухгалтерські документи для аудиторської перевірки. Це завдання покладається на спеціальних бухгалтерських комісарів (commissaires aux comptes), 3-серед яких акціонери обирають тих, хто безпосередньо працюватиме з їх компанією, строком на 6 років. Потім термін повноважень комісарів може бути подовжений, при цьому кількість пролонгацій не обмежується. Після призначення аудиторів їх не можна замінити, за винятком випадку, коли виноситиметься спеціальна юридична постанова про їх нефахову поведінку. Якщо капітал компанії перевищує 500 тис. франків або вона зареєстрована на фондовій біржі, акціонери обирають двох бухгалтерських комісарів. Складання річних бухгалтерських звітів (цим займаються бухгалтері-експерти) та їх перевірка (завдання бухгалтерських комісарів) одними і тими ж фахівцями заборонені [1].</p>	<p>Питання бухгалтерського обліку і звітності знаходяться у веденні Міністерства фінансів, а аудиту – Міністерства юстиції. При проведенні перевірки якості застосовуються два підходи: “горизонтальний”, відповідно до якого перевіряються всі професійні аудиторів і всі види аудиторських завдань; “вертикальний”, який передбачає детальне вивчення документів аудиторських перевірок компаній, що становлять суцільний інтерес; одночасно здійснюється перевірка застосовуваних аудиторами процедур [6].</p>	<p>Вища рада Аудиту (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes) заснована згідно із законодавством про фінансову безпеку. Призначається Міністерством юстиції. Діє Правління вищої ради комісаріату аудиту. Фінансування системи суцільного нагляду здійснюється в основному з внесків аудиторських фірм та аудиторів [2, 12]. Фінансування органів суцільного нагляду є значним: у 2015 році воно склало EUR 9000000 [3].</p>	<p>Подання звітності відбувається через Інтернет, де можна поранувати свої податки, вибираючи потрібне поле, заповнюючи обов'язкові рядки, відповідаючи на запитання [4].</p>
<p>Королівство Великобританії та Північної Ірландії</p>	<p>Недержавна модель регулювання аудиту. Допуск до професії, її регулювання здійснюється недержавними професійними організаціями з чітким розподілом компетенцій та відповідальності. При цьому такі приватні організації підконтрольні</p>	<p>УНО відстежує якість роботи аудиторських фірм. Професійні організації контролюють роботу всіх аудиторів, що внесені до реєстру. Кожна з організацій має власну систему нагляду та контролю за дотриман</p>	<p>Нагляд здійснює некомерційна громадська організація за дорученням держави. Члени органів суцільного нагляду в основному не є практикуючими аудиторами, а чисельність членів таких орга-</p>	<p>У 1844 р. прийнято перший закон про діяльність компаній, який передбачав проведено аудиторської перевірки балансового</p>

Продовження табл.

1	2	3	4	5
	<p>державним органам. Участь держави обмежується створенням правового поля, наглядом за дотриманням принципу незалежності в керівних органах професійних організацій через вплив на призначення керівників із числа непрактикуючих осіб. Усі без винятку компанії повинні надавати свої звіти на аудиторську перевірку професійно підготовленим аудиторам. З 1948 р. уряд визнає право на проведення таких перевірок за членами чотирьох професійних бухгалтерських організацій: Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії, Інститут присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу, Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії, Асоціація дипломованих бухгалтерів. Відповідно до приписів Закону про діяльність компаній застосовується новий порядок аудиторських перевірок, основними компонентами якого є: занесення в Регістр аудиторів і подальша робота з ним покладається на "уповноважений спостережний орган (УНО)", "уповноважений" орган з присвоєння кваліфікації (УОпПК) встановлює вимоги для підготовки і прийому претендентів в аудитори, екзаменаційні процедури та інші кваліфікаційні критерії. "Кваліфікований фахівець" – це член УОпПК, який має сертифікат на право обіймати цю посаду, ними стали або ті фахівці, які отримали це право за нормами, що діяли у минулому, або отримали таку кваліфікацію в іншій країні. "Зареєстрований аудитор" – це фірма або фізична особа, що пройшла реєстрацію в УНО і УОпПК [1].</p>	<p>ням відповідних законоположень і норм, включаючи проведення аудиту компанії. Професійні організації контролюють також процес реєстрації зовнішніх аудиторів, здійснюють моніторинг дотримання ними вимог чинних законоположень про аудит. Ці організації мають найвищі повноваження щодо впровадження санкцій проти аудитора в разі потреби, аж до вилучення його з реєстру [6].</p>	<p>нів у країні велика та становить 20 осіб. Фінансується система суспільного нагляду з державного бюджету і надходжень від аудиторської професії. Фінансування органів суспільного нагляду є значним; наприклад, у 2015 р. воно склало 12800000 ф. с. [3].</p>	<p>звіту. Відмінними характеристиками бухгалтерської справи у Великобританії є такі: незалежне та впливове становище фахівців бухгалтерської професії, традиція всебічного аудиту, обґрунтування висунутих вимог і детальне формування бухгалтерських методів, чим займаються недержавні організації, міцні зв'язки з колегами зі США [1].</p>

Продовження табл.

1	2	3	4	5
<p>Королівство Данія</p>	<p>Існують два типи кваліфікації бухгалтерських працівників: державний контролер, який входить до провідної професійної організації бухгалтерів (FSR), і зареєстрований контролер (FRR). Аудитори призначаються акціонерами на щорічних загальних зборах і мають право надавати свої професійні послуги конкретній компанії до наступних подібних зборів. Обмежень на кількість призначень для проведення аудиту однієї компанії не існує. Аудиторський звіт повинен чітко повідомляти, що бухгалтерські звіти компанії пройшли через аудиторський контроль і відповідають вимогам закону. В аудиторському звіті несертифікованого фахівця окрім цього повинно бути вказано, що можливість проведення аудиторського звіту сертифікованим фахівцем не було; що бухгалтерські звіти відповідають основним бухгалтерським документам; що в звіті керівництва компанії висвітлено всі питання відповідно до вимог закону [1].</p>	<p>Щоб мати право займатися зовнішнім аудитом, аудитор повинен мати сертифікат і бути зареєстрованим в Агенції торгівлі і компанії, створеній при Міністерстві бізнесу і промисловості Данії [6]. Згідно з правилами зовнішнього контролю якості аудиту 1994 р., аудиторські фірми і окремі практикуючі аудитори, які є членами FSR, можуть підлягати зовнішній перевірці, яку проводить інша професійна фірма [18].</p>		
<p>Ірландія</p>	<p>Інститут дипломованих бухгалтерів Ірландії, заснований в 1888 р., є основним професійним бухгалтерським органом цієї країни. Усі акціонерні компанії повинні призначати незалежного аудитора з однієї з наступних організацій: Інститут дипломованих бухгалтерів вищої кваліфікації Ірландії; Інститут дипломованих бухгалтерів Ірландії; зареєстрована Асоціація присяжних бухгалтерів; Інститут дипломованих бухгалтерів Англії</p>	<p>Аудитор, включений до реєстру, може бути спеціалістом, який надає послуги одноосібно, принципом партнерства або компанії, які також внесені до реєстру, або співробітником аудиторської фірми. Але при цьому аудитор повинен бути членом офіційно визнаної професійної організації. Процедура зовнішнього контролю якості ґрунтується на системі моніторингу за участю штат-</p>	<p>Члени органів суспільного нагляду в основному не є практикуючими аудиторами, а кількість членів таких органів становить до 10 осіб. Фінансування системи суспільного нагляду є гарантованим і здійснюється в основному з внесків аудиторських фірм та аудиторів [3].</p>	<p>Аудиторські процедури і вимоги до їх проведення схожі на ті, що існують у Великобританії [1]. Відповідає критеріям ст. 39 ПКУ [10].</p>

Продовження табл.

1	2	3	4	5
<p>Грецька Республіка</p>	<p>і Уельсу; Інститут дипломованих бухгалтерів Шотландії і Уельсу. В Ірландії аудиторський звіт повинен містити чіткі висновки аудитора з таких питань: чи надають бухгалтерські звіти “істинне і неупереджене уявлення” про стан справ у компанії на кінець року і про прибутки і збитки за рік; те ж саме стосовно групи, до якої вона входить; чи надають бухгалтерські звіти всю інформацію, яку потрібно надавати згідно із законами про діяльність підприємства; чи отримав аудитор усі відомості та пояснення, необхідні для проведення аудиту [1].</p>	<p>Виконання професійних функцій бухгалтера-аудитора перебуває під значним державним контролем [1]. Інститут сертифікованих аудиторів Греції “Some Orkoton Elegendon” (SOE) є офіційною професійною організацією аудиторів. Керівним органом SOE є Спостережна рада, яка уповноважена здійснювати моніторинг діяльності аудиторів, а також контролювати дотримання аудитором чинного законодавства країни. SOE також визначає професійні та етичні норми і стандарти, має повноваження на виключення окремих членів із реєстру [18].</p>	<p>Рада з нагляду за бухгалтерським обліком і аудитом (Accounting & Auditing Standards Oversight Board) формується Банком Греції, Комітетом з фондового ринку, Федерацією грецьких галузей – по одному члену. Президент і два віце-президенти Ради призначаються міністром фінансів і економіки. Загальна кількість її членів становить сім осіб. Система громадського контролю повністю фінансується з внесків аудиторських фірм, які розраховуються як частка від вартості аудиторських послуг [12].</p>	<p>Значний вплив податкових законів [1]</p>
<p>Королівство Іспанія</p>	<p>Ведеться офіційний реєстр бухгалтерських працівників, більшість аудиторів стають членами однієї з двох професійних організацій: Реєстра економічних ауди-</p>	<p>Регулювання аудиторської та бухгалтерської діяльності знаходиться у веденні Міністерства економіки і фінансів [1]. Законом про аудит 1988 р.</p>	<p>Консультативний комітет з аудиту Інституту бухгалтерського обліку і аудиту (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC))</p>	<p>Помітну роль в розвитку питань бухгалтерії відіграють наукові інститути і школи бізне-</p>

Продовження табл.

1	2	3	4	5
<p>Португальська Республіка</p>	<p>торів та Інституту присяжних аудиторів. Законом про аудит 1988 р. і опублікованими на його основі інструкціями 1990 р. в Іспанії запроваджено положення Директиви ЄС № 8. Основне призначення аудитора – отримати висновки про те, чи забезпечують бухгалтерські звіти документи, що надаються, “істинне і неупереджене уявлення” про загальний і фінансовий стан компанії і чи правильно вони відображають її прибутки і зміну фондів за звітний період відповідно до встановлених норм. Аудитор повинен також перевірити, що звіт керівників компанії не розходиться з даними звітної бухгалтерської документації [1].</p>	<p>засновано Інститут аудиторів, який функціонує як орган регулювання всієї аудиторської та бухгалтерської діяльності; він контролює ресестрацію аудиторів і має дисциплінарні повноваження [18].</p>	<p>є консультативним органом під керівництвом голови Інституту і складається з 13 членів, що призначаються Міністерством економіки. Фінансування системи суспільного нагляду Іспанії є гарантованим і здійснюється в основному з внесків аудиторських фірм та аудиторів [12].</p>	<p>су [1]. Відповідає критеріям ст. 39 ПККУ [10].</p>
	<p>У Португалії існує суворе розмежування між бухгалтерською і аудиторською професіями. Аудитори, або офіційні ревізори, проходять ресестрацію в Міністерстві юстиції і входять в об'єднання офіційних аудиторів, яке визнане державою. Працівники бухгалтерської сфери, відомі як технічні фахівці з бухгалтерії (Revisores Oficiais de Contas), повинні пройти ресестрацію в Міністерстві фінансів. Аудитори, відомі як офіційні ревізори, (Técnicos de Contas), ресеструються в Міністерстві юстиції. Щорічні бухгалтерські звітні документи компанії, що надаються для податкових цілей, мають бути підписані технічним фахівцем з бухгалтерії, спеціально запрошеним для цього компанією. Акціонерні компанії повинні мати по-</p>	<p>Регулювання аудиторської та бухгалтерської діяльності знаходиться у веденні Міністерства фінансів та Міністерства юстиції [1]. Аудиторська палата у 1993 р. затвердила склад спеціальної Комісії для впровадження системи зовнішнього контролю. Після проведеного контролю перевіряючий складає звіт і передає Комісії. Копії звітів щодо компанії, зареєстрованих на фондовій біржі, передаються до органу регулювання фондової біржі [18].</p>	<p>Члени органів суспільного нагляду в основному не є практикуючими аудиторами, а кількість членів таких органів – 3 особи. Фінансується орган суспільного нагляду з коштів державного бюджету та надходжень від аудиторської професії [3].</p>	

Продовження табл.

1	2	3	4	5
	<p>стійних аудиторів. Стосовно конкретних компаній вимоги відрізнятимуться залежно від їх розміру. Так, компанії зі значним капіталом повинні мати трьох постійних аудиторів, один з яких – з кваліфікацією офіційного ревізора, а компанії з меншим капіталом – одного постійного аудитора з кваліфікацією офіційного ревізора. Компанії, що належать одній фізичній особі, і компанії з обмеженою відповідальністю повинні проходити аудиторські перевірки тільки тоді, коли їх показники перевищують обмеження на загальний обсяг активів, обсяг продажів і чисельність працівників. Аудитори, які працюють із компаніями, не можуть входити в їхній штат або штат інших компаній з тієї ж самої групи, а також не можуть обслуговувати їх [1].</p>			
<p>Фінляндська Республіка</p>	<p>Новим законом про аудит 2015 р. передбачено кілька категорій сертифікованих аудиторів: аудитор, уповноважений державний бухгалтер, аудитор суб'єктів, що становлять суспільний інтерес, аудитор державного управління та державних фінансів. За сертифікацію нових аудиторів відповідатиме новий орган контролю за здійсненням аудиту, який також вестиме реєстр уповноважених аудиторів [5].</p>	<p>Розробленням законодавства про аудиторську діяльність займається Міністерство економіки та зайнятості. Воно надає уряду пропозицію щодо складу незалежної аудиторської ради, яка діє у складі нового органу контролю за здійсненням аудиту. Рада призначається терміном на три роки. Вона відповідає за загальне керівництво, розвиток та нагляд за аудиторською діяльністю [5].</p>	<p>Члени органів суспільного нагляду в основному не є практикуючими аудиторами, кількість членів таких органів не більше 10. Фінансування системи суспільного нагляду в Фінляндії є гарантованим і здійснюється в основному з внесків аудиторських фірм та аудиторів [3].</p>	<p>Державне управління у Фінляндії, включючи фіскальні функції, децентралізовано [4]. Звітність (бухгалтерська і податкова) подається лише в електронній формі.</p>
<p>Республіка Австрія</p>	<p>Палата бухгалтерів Австрії (KWT) – це організація податкових консультантів, сертифікованих бухгалтерів і ліцензованих бухгалтерів, яка має широкі</p>	<p>Сертифіковані державні бухгалтери підпорядковуються правилам професійної поведінки. Ці принципи викладені в Статуті професійних практиків-</p>	<p>В Австрії існує наглядовий орган (Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder), який наділений повноваженнями застосовувати</p>	<p>Відповідає критеріям ст. 39 ПКУ [10]</p>

Продовження табл.

1	повноваження. Її члени є експертами з податкового консультування, аудиту, бухгалтерського обліку та фінансових звітів. КВТГ представляє інтереси майже 8400 бухгалтерів та 1600 незалежних бухгалтерів і ліцензованих бухгалтерів. Вона також обслуговує близько 2500 аудиторів. Експертний комітет з підприємництва та аудиту підпорядкований комітету державних бухгалтерів. Інститут сертифікованих бухгалтерів Австрії (IWP) – це добровільне об'єднання сертифікованих державних бухгалтерів Австрії, яке наразі охоплює близько 800 членів (фізичні та юридичні особи). Він представляє інтереси професії Академія бухгалтерів (“Akademie der Wirtschaftstreuhandler”) є офіційним навчальним інститутом Палати публічних бухгалтерів. Утворення Академії в 1922 р. стало важливим кроком у підготовці та підвищенні кваліфікації професії бухгалтерів. Сертифікований державний бухгалтер повинен виконувати обов'язковий аудит індивідуальної та консолідованої фінансової звітності компанії та інших установ. Існує також посада “асистент аудитора” [13].	2	повноваження. Її члени є експертами з податкового консультування, аудиту, бухгалтерського обліку та фінансових звітів. КВТГ представляє інтереси майже 8400 бухгалтерів та 1600 незалежних бухгалтерів і ліцензованих бухгалтерів. Вона також обслуговує близько 2500 аудиторів. Експертний комітет з підприємництва та аудиту підпорядкований комітету державних бухгалтерів. Інститут сертифікованих бухгалтерів Австрії (IWP) – це добровільне об'єднання сертифікованих державних бухгалтерів Австрії, яке наразі охоплює близько 800 членів (фізичні та юридичні особи). Він представляє інтереси професії Академія бухгалтерів (“Akademie der Wirtschaftstreuhandler”) є офіційним навчальним інститутом Палати публічних бухгалтерів. Утворення Академії в 1922 р. стало важливим кроком у підготовці та підвищенні кваліфікації професії бухгалтерів. Сертифікований державний бухгалтер повинен виконувати обов'язковий аудит індивідуальної та консолідованої фінансової звітності компанії та інших установ. Існує також посада “асистент аудитора” [13].	3	бухгалтерів (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz, WTBG). Директиви про практику державних бухгалтерських професій (Wirtschaftstreuhandberufsausübungsrichtlinie, WT-ARL) та положеннях Закону про забезпечення якості аудиту (Abschlussprüfungsqualitätssicherungsgesetzes, A-QSG). З метою забезпечення відповідності вжитих заходів вимогам щодо якості аудиторів (або аудиторська компанія) повинен пройти зовнішній контроль якості. Це має відбуватися кожні шість років, або кожні три роки для аудиторів компаній, що становлять суспільний інтерес. На підставі аудиторського звіту щодо якості робота комісія із зовнішніх аудитив якості (AeQ, Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen) видає сертифікат, вказує додаткові вимоги або відмовляє у видачі сертифіката. Сертифікат про успішну участь у системі забезпечення якості є обов'язковою умовою проведення аудиту фінансової звітності [13]. Основний акцент у питаннях контролю якості аудиту в Австрії робиться на поліпшення рівня внутрішнього контролю якості аудиту. Це означає, що внутрішній моніторинг набуває форми зовнішнього контролю, який ґрунтується на міжнародних вимогах до аудиторської діяльності. Аудитор повинен пройти зовнішній контроль якості [6].	4	дисциплінарні покарання в разі порушення в аудиторській діяльності норм і законоположень, виконання яких є обов'язковим для усіх без винятку аудиторів [18]. Національний орган суспільного нагляду, Австрійське управління з нагляду за аудиторями (QKE), складається з 6 постійних членів і 6 тимчасових членів, усі вони не є практикуючими аудиторями. Фінансування системи суспільного нагляду є гарантованим і здійснюється в основному з внесків аудиторських фірм та аудиторів [13].	5
---	--	---	--	---	--	---	---	---

Продовження табл.

1	2	3	4	5
<p>Королівство Швеція</p>	<p>Foreningen Auktorisationsrådet Revisorer (FAR), професійна організація аудиторів, видає рекомендації з питань бухгалтерської та аудиторської справи. Ці рекомендації не є обов'язковими, але дуже впливають на діяльність фахівців-практиків. FAR об'єднує уповноважених присяжних бухгалтерів-аудиторів, загальна чисельність яких становить близько 1400 чол. Всі шведські компанії з обмеженою відповідальністю повинні призначати аудиторів необхідної кваліфікації. Аудитор у великих компаніях повинен мати найвищу кваліфікацію – уповноваженого присяжного бухгалтера-аудитора. Аудиторські звіти зберігаються разом зі щорічними бухгалтерськими звітними документами [1].</p>	<p>З 1973 року присяжні бухгалтери-аудитори підлягають офіційній реєстрації, здійснюваній Радою з торгівлі [1].</p>	<p>Наглядова рада з аудиту (Revisorsnämnden) є державним органом під егідою Міністерства юстиції. Рада складається з 9 членів, що призначаються урядом строком на три роки. Члени Ради в основному не є практикуючими аудиторами. Фінансування системи суспільного нагляду Швеції є гарантованим і здійснюється в основному з внесків аудиторських фірм та аудиторів [12].</p>	<p>У Швеції високий рівень фіскальної автономії [4], висока якість звітної документації, яка відповідає світовим стандартам. Зростання ролі FAR відображає думку приватного сектору про “добру бухгалтерську практику”. Шведська етика компетенції та шведська прихильність до дотримання правил може проявлятися різними способами. Це призводить до того, що люди роблять правильні речі на основі правильних задумів.</p>
<p>Республіка Польща</p>	<p>Державна модель регулювання аудиту. Аудит спрямований переважно на потреби державних органів як основних користувачів фінансових висновків. Регулювання аудиторської діяльності здійснюється державним органом, який є елементом фінансової інституції та контролює роботу ринку цінних паперів. Національна палата аудиторів захищає професійні інтереси суб'єктів аудиту, здійснює контроль професійної діяльності, підтримує престиж професії аудитора в країні. Палата здійснює допуск до професії, веде реєстр суб'єктів аудиту, забезпечує незалежний контроль якості</p>	<p>Основне регулювання та контроль аудиторської діяльності здійснюють Національна рада аудиторів і Міністерство фінансів Польщі, функції яких включають законодавче регулювання аудиту, видачу дозволів на здійснення аудиторської діяльності, контроль діяльності суб'єктів аудиту [2].</p>	<p>Суспільний нагляд за діяльністю аудиторських фірм і Національної палати аудиторів здійснює Комісія з нагляду за аудитором, члени якої призначаються міністром фінансів [2]. Члени Комісії в основному не є практикуючими аудиторами, а кількість їх членів становить до 10 осіб. Органи суспільного нагляду фінансуються з державного бюджету [3].</p>	

Продовження табл.

1	2	3	4	5
<p>Угорщина</p>	<p>та суспільний нагляд за аудиторською діяльністю. До компетенції професійних організацій належить професійне навчання аудиторів, безперервне підвищення кваліфікації, випуск рекомендацій щодо застосування професійних стандартів [2].</p> <p>Аудит є обов'язковим для підприємств, які ведуть облік із застосуванням подвійного запису; для оцандних кооперативів; для консолідованих підприємств; для угорських філій іноземних підприємств. Головний орган управління підприємством повинен обрати зареєстрованого аудитора чи аудиторську фірму до дати балансу для перевірки річних чи спрощених річних звітів, складених за звітний період, для визначення правдивості та законності наведеної у них інформації. Для аудиторської перевірки можна обрати аудитора-члена Угорської аудиторської палати (УАП) або аудиторську фірму, яка зареєстрована у реєстрі УАП. УАП охоплює 5000 зареєстрованих фізичних осіб та 2000 аудиторських фірм [7].</p>	<p>Нагляд за УАП здійснює міністр фінансів. Міністр перевіряє, чи відповідають статут, інші правила та положення УАП законодавчим і нормативним актам, і чи не порушують рішення органів УАП чинні нормативно-правові акти [7].</p>	<p>Система громадського нагляду поширюється на аудиторів – членів УАП та аудиторські фірми. Мета нагляду – забезпечення прозорості аудиторської діяльності та сприяння досягненню суспільних інтересів. Фінансується УАП коштом держави і надходжень від аудиторської діяльності. Фінансуються органи суспільного нагляду з державного бюджету [7].</p>	<p>Помилки оцінюються як суттєві, якщо перевірка власного капіталу в звітному році, в якому знайдено помилку, відносно попереднього, вказує, що він змінився на 20% [7].</p>
<p>Чеська Республіка</p>	<p>Змішана модель організації та регулювання аудиторської діяльності. Аудиторська діяльність регламентує Закон “Про аудиторську діяльність в Чехії”, який регулює статус і діяльність аудиторів, аудиторських фірм та аудиторських помічників, статус і сферу Палати аудиторів для здійснення громадського контролю аудиту [15]. Діє етичний кодекс аудиторів. Допуск до професії, сертифікацію</p>	<p>Спостережна Рада співпрацює з Міністерством фінансів. У Раді створено виконавчий комітет, який є контролюючим органом Палати аудиторів. Наглядовий комітет здійснює організацію і управління системою контролю якості аудиторських перевірок, забезпечує доглядання законодавства про заходи щодо боротьби з відмиванням грошей і фінансу-</p>	<p>Функції суспільного нагляду в аудиторстві забезпечує державний орган, який також контролює діяльність громадської професійної організації. Спостережна рада створена для здійснення громадського контролю за діяльністю аудиторів, аудиторських фірм та Палати аудиторів. Діяльність Ради фінансується з доходів від штрафів, а в</p>	

Продовження табл.

1	2	3	4	5
Словачка Республіка	аудиторів, ведення реєстрів аудиторів та аудиторських фірм, а також контроль якості здійсненого переважно громадська професійна організація [14].	ванням тероризму та дотримання правил внутрішнього розпорядку Палати аудиторів усіма аудиторами та асистентами, аудиторськими фірмами [14].	разі браку ресурсів – субсидій з державного бюджету [14].	
Республіка Словенія	Змішана модель організації та регулювання аудиторської діяльності. Допуск до професії, сертифікація аудиторів, ведення реєстрів аудиторів та аудиторських фірм, а також контроль якості здійсненого переважно громадська професійна організація [2].	Аудиторський комітет, який діє в складі Інституту аудиторів, є відповідальним за проведення зовнішнього контролю якості, з 1996 р. впроваджена система зовнішньої перевірки, яка застосовується в процесі контролю як аудиторів, так і фірм [6].	Функції суспільного нагляду в аудиті забезпечує державний орган, який також контролює діяльність громадської професійної організації [6]. Члени органів суспільного нагляду в основному не є практикуючими аудиторами, кількість їх членів становить до 10 осіб. Фінансування здійснюється з надходжень від аудиторської професії [3].	Члени органів суспільного нагляду в основному не є практикуючими аудиторами, а кількість їх членів становить до 7 осіб. Органи суспільного нагляду фінансуються з державного бюджету [3].
Республіка Кіпр	Лицензовані сертифіковані аудитори Словенії є обов'язковими членами Інституту аудиторів Словенії, заснованого Асоціацією бухгалтерів, фінансистів та аудиторів [6]. Проте починаючи з 1993 р. цей Інститут став автономною, незалежною організацією [18].	Регулювання бухгалтерського обліку знаходиться у веденні Міністерства фінансів	Члени органів суспільного нагляду в основному не є практикуючими аудиторами, а чисельність членів таких органів – 5 осіб. Органи суспільного нагляду фінансуються з державного бюджету [3].	Відповідає критеріям ст. 39 ПКУ [10].
Республіка Мальта	В країні діє Інститут сертифікованих державних бухгалтерів. Законодавством Кіпру вимагається щорічне проведення обов'язкової аудиторської перевірки кожної компанії. Перевірка проводиться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Аудитор компанії призначається її акціонерами.	Регулювання бухгалтерського обліку знаходиться у веденні Міністерства фінансів [12].	Орган суспільного нагляду формується Міністерством фінансів. Його члени в основному не є	Відповідає критеріям ст. 39 ПКУ [10].

Продовження табл.

1	2	3	4	5
	стан професії на Мальті, але призначає визнані професійні організації для надання допомоги у виконанні поставлених завдань [12]. Закон про компанію Мальти вимагає щорічного проведення обов'язкової аудиторської перевірки кожної компанії. Перевірка проводиться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Аудитор компанії призначається її акціонерами.	Регулювання здійснює Міністерство фінансів, при якому створено Кваліфікаційний комітет. Він здійснює видачу дозволів аудиторам на проведення обов'язкового аудиту, проведення кваліфікаційних аудиторських іспитів, затвердження рішень Ради аудиторів про застосування заходів дисциплінарного впливу – відклик або припинення дії та поновлення аудиторського дозволу. Фінансується з державного бюджету (плата за участь в іспитах) [11].	практикуючими аудиторами. Фінансується з бюджету Міністерства фінансів, а також зборів, сплачуваних практикуючими аудиторами. Як державний орган, він є повністю підзвітним громадськості [3].	5
Естонська Республіка	Прийнято Закон про аудит; створено Раду аудиторів як саморегульовану організацію. Функції Ради аудиторів: організація підвищення кваліфікації аудиторів, ведення реєстру аудиторів, розроблення методичних матеріалів для аудиторів. Встановлено критерії для застосування обов'язкового аудиту, обов'язковому аудиту підлягають всі підприємства, що становлять суспільний інтерес, та деякі інші організації. Станом на 31.05.2005 загальна кількість виданих аудиторських сертифікатів становила 384. Фінансується Рада переважно з членських внесків. Членство в Раді є обов'язковим для всіх аудиторів [11].	Міністерство фінансів уповноважено здійснювати нагляд за діяльністю аудиторських фірм, видавати дозвіл, сертифікати, керувати реєстром аудиторських фірм, призупинити аудиторську перевірку та виконувати інші функції, передбачені в Законі про аудит.	Члени органів суспільного нагляду в основному не є практикуючими аудиторами, а кількість їх членів становить до 10. Організації суспільного нагляду Естонії фінансуються з державного бюджету [3].	Європейський лідер з надання державних послуг в електронному вигляді ("електронний уряд").
Литовська Республіка	Закон про аудит передбачає створення Аудиторської палати (АП) як органу саморядування, з обов'язковими вимогами щодо членства в ній усіх аудиторів, які практикують в країні. АП відповідає за встановлення стандартів і методів проведення аудиторських перевірок, підготовку кодексу професійної етики аудиторів, статуту АП, статуту Аудиторського суду, чес-	Міністерство фінансів уповноважено здійснювати нагляд за діяльністю аудиторських фірм, видавати дозвіл, сертифікати, керувати реєстром аудиторських фірм, призупинити аудиторську перевірку та виконувати інші функції, передбачені в Законі про аудит.	Члени органів суспільного нагляду в основному не є практикуючими аудиторами, а кількість їх членів становить до 10. Організації суспільного нагляду фінансуються з державного бюджету [3].	

Продовження табл.

1	2	3	4	5
<p>Латвійська Республіка</p>	<p>ті. Повноваження на проведення перевірок має тільки особа з кваліфікацією аудитора, яка пройшла експертизу, прийняла рішення, отримала аудиторський сертифікат, вступила до АП, має статус власника, генерального партнера або працівника аудиторської фірми. Аудиторська фірма може займатися лише окремими видами діяльності [4]. Міністерство фінансів уповноважено виконувати такі функції: підготовка проєктів нормативно-правових актів з регулювання аудиту фінансової звітності відповідно до директив Ради Європи; координація проєктів нормативно-правових актів інших державних установ, органів влади та адміністративних підрозділів міністерств, положення яких стосуються бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту [4].</p>	<p>Міністерство фінансів відповідає за розроблення та реалізацію державної політики у сфері аудиту комерційних компаній. Воно здійснює нагляд за діяльністю Латвійської асоціації присяжних аудиторів, а також видає за співпрацю з компетентними органами інших держав-членів і третіми країнами у сфері аудиту [9].</p>	<p>Всі присяжні аудитори та комерційні компанії присяжних аудиторів підлягають державному нагляду. Система громадського нагляду за діяльністю присяжних аудиторів і комерційних компаній присяжних аудиторів складається з трьох органів: Міністерство фінансів, Латвійська асоціація присяжних аудиторів та Аудиторська консультативна рада [9].</p>	

Продовження табл.

1	2	3	4	5
<p>Республіка Болгарія</p>	<p>на регульованому ринку держав-членів, зобов'язані оприлюднювати інформацію (повідомлення про прозорість) про комерційну компанію присяжних аудиторів на своєму веб-сайті не пізніше ніж через три місяці після закінчення звітного року [9].</p>	<p>Інститут сертифікованих державних бухгалтерів Болгарії (ІСРАВ) є єдиною професійною бухгалтерською організацією в країні. Членство в ІСРАВ є обов'язковим для зареєстрованих аудиторів. Основні функції та обов'язки ІСРАВ: ведення та публікація реєстру аудиторів і сертифікованих державних бухгалтерів; організація сертифікаційних іспитів відповідно до вимог Комісії з державного нагляду за статутними аудиторами (СРОСА); організація системи контролю якості для своїх членів і проведення оглядів; контроль за дотриманням вимог щодо етики. Ключові зміни, які стосуються обов'язкового фінансового аудиту об'єктів, що становлять суспільний інтерес, згідно із Законом про Аудит 2016 р. включають: впровадження обов'язкового спільного фінансового аудиту двома аудиторами / аудиторськими компаніями річної фінансової звітності банків, страхових і перестраховувальних компаній та пенсійних фондів; впровадження мінімального річного періоду для виконання контракту на проведення обов'язкового фінансового аудиту [17].</p>	<p>Контроль здійснює Міністерство фінансів, утворено Комісією з державного нагляду за реєстрованими аудиторами (СРОСА) [17]. Застосовується змішана модель організації та регулювання аудиторської діяльності. Допуск до професії, сертифікація аудиторів, ведення реєстрів аудиторів та аудиторських фірм, а також контроль якості здійснює переважно громадська професійна організація [17].</p>	<p>Функції суспільного нагляду в аудиторстві забезпечує державний орган, який також контролює діяльність СРОСА [17]. Органи суспільного нагляду фінансуються з державного бюджету [3].</p>
				<p>Відповідає критеріям ст. 39 ПККУ [10].</p>

Продовження табл.

1	2	3	4	5
<p>Румунія</p>	<p>Професійним органом, який об'єднує всіх аудиторів, є Палата фінансових аудиторів Румунії (SAFR), заснована в 2000 р. До кінця 2012 р. в SAFR було зареєстровано 4251 індивідуальних членів, 973 корпоративних членів та 1750 учасників [16]. Фінансовий аудит також включає обов'язковий аудит, який проводиться відповідно до законодавства. Аудитори дотримуються вимог Кодексу етики. Аудитори, які здійснюють зовнішній аудит, належать до Організації кваліфікованих і сертифікованих бухгалтерів (SECSCAR). Аудит є обов'язковим для всіх компаній з обмеженою відповідальністю, акціонерних товариств і державних підприємств. Кожний зовнішній аудитор підлягає перевірці один раз на п'ять років [6].</p>	<p>Контроль здійснює Міністерство фінансів [12]. У 1996 р. на 3-тій конференції Румунії прийнято рішення організувати систему зовнішнього контролю якості для перевірки діяльності індивідуальних аудиторів та аудиторських фірм [18].</p>	<p>Члени органів суспільного нагляду в основному не є практичними аудиторами, а кількість їх членів становить до 10 осіб; фінансування системи суспільного нагляду є гарантованим і здійснюється в основному з внесків аудиторських фірм та аудиторів [12].</p>	<p>Правова база, яка забезпечує фінансовий аудит в Румунії, має надзвичайну динаміку, часто підлягає перегляду.</p>
<p>Республіка Хорватія</p>	<p>Змішана модель організації та регулювання аудиторської діяльності. Допуск до професії, сертифікація аудиторів, ведення реєстрів аудиторів та аудиторських фірм, а також контроль якості здійснює переважно громадська професійна організація [2].</p>	<p>Контроль здійснює Міністерство фінансів.</p>	<p>Функції суспільного нагляду в аудиті забезпечує державний орган (Комітет суспільного нагляду в аудиті), який також контролює діяльність громадської професійної організації [2]. Додатковий нагляд за нормами комерційного законодавства, пов'язаними з поглинанням, орендою, депозитами та інвесторами, страхуванням, аудитом та бухгалтерським обліком.</p>	

Джерело: власна розробка за наведеними літературними джерелами та інформацією електронних ресурсів

зі слухними актуальними доповненнями.

В основу групування покладено інформацію про економіку кожної країни Європейського Співтовариства та статистичні характеристики їх потенціалу; зміст проведення незалежного зовнішнього аудиту, здійснення контролю якості незалежного зовнішнього аудиту та дію органів суспільного нагляду незалежного зовнішнього аудиту. Країни у таблиці розташовано у порядку їх вступу до ЄС, починаючи від “європейської шістки” – Королівство Бельгія, Італійська Республіка, Велике Герцогство Люксембург, Королівство Нідерланди, Федеративна Республіка Німеччина та Французька Республіка, які в подальшому стали “локомотивом” європейської інтеграції; потім – країни-учасники “другої хвилі” розширення, яка відбулася у 1973 р. (Королівство Великої Британії та Північної Ірландії, Королівство Данія, Ірландія); у 1981 р. членом ЄС стала Грецька Республіка; у 1986 р. до ЄС прийнято Королівство Іспанії та Португальську Республіку; 1995 р. членства ЄС набули Фінляндська Республіка, Республіка Австрія та Королівство Швеція; 2004 р. новими членами стали Республіка Польща, Угорщина, Чеська Республіка, Словацька Республіка, Республіка Словенія, Республіка Кіпр, Республіка Мальта, Естонська Республіка, Литовська Республіка та Латвійська Республіка; 2007 р. до ЄС прийнято Республіку Болгарію і Румунію, та у 2013 р. 28-м членом ЄС стала Республіка Хорватія. Згідно з Угодою про вихід Великобританії зі складу ЄС (Brexit), після 47-річного членства в ЄС Великобританія вже не є державою-членом ЄС з 31.01.2020 р.

Країни-члени ЄС використовують сучасні моделі економічного зростання за єдиною ознакою, що забезпечує підвищення рівня їх міжнародної конкурентоспроможності. Незважаючи на значні відмінності у території, чисельності населення, “багатстві”, економіка країн ЄС ґрунтується на єдиних засадах вільних ринків ресурсів, товарів, послуг, валют, людей, капіталів тощо з узгодженням національних правових норм із загальним правовим полем ЄС. Деякі країни запроваджували ставки податку на прибуток, що дозволяє вважати їх до таких, що мали ознаки офшорних зон.

Стан регулювання аудиту. Специфіка організації аудиторської діяльності в різних країнах світу визначається ступенем державного втручання та контролю суб’єктів аудиту. Слід зазначити, що нормативно-правовими актами всіх країн ЄС вже встановлено поділ підприємств на групи за розміром. Розгляд прийнятих у світі та у ЄС підходів дозволяє виділити існування двох принципово різних концепцій організації та регулювання аудиторської діяльності: державну і професійну. Виходячи з цього у європейській практиці успішно функціонують декілька моделей: державне регулювання, саморегулювання професії та змішана форма.

Державна модель регулювання незалежного аудиту запроваджена в Нідерландах, Італії, Франції, Німеччині, Австрії, Іспанії, Польщі. Регулювання аудиторської діяльності здійснюється державним органом, який є елементом фінансової інституції та контролює роботу ринку цінних паперів. Така державна інституція здійснює допуск до професії, веде реєстр суб’єктів аудиту, забезпечує незалежний контроль якості та контроль (суспільний нагляд) за аудиторською діяльністю. До компетенції професійних організацій належить професійне навчання аудиторів, безперервне підвищення кваліфікації, випуск рекомендацій щодо застосування професійних стандартів.

Недержавна модель діє у Великобританії. Допуск до професії, її регулювання здійснюється переважно недержавними професійними організаціями з чітким розподілом компетенції та відповідальності. Ці суспільні аудиторські об’єднання орієнтовані в основному на потреби інвесторів, акціонерів, кредиторів та інших суб’єктів господарювання. При цьому такі приватні організації підконтрольні державним органам. Участь держави обмежується створенням правового поля, наглядом за дотриманням принципу незалежності в керівних органах професійних організацій через вплив на призначення керівників із числа осіб, що не є практикуючими бухгалтерами чи аудиторами.

Змішана модель організації та регулювання аудиторської діяльності запроваджена у більшості країн-членів ЄС, зокрема у Словаччині, Чехії, Хорватії, Болгарії, Угорщині та ін. Допуск до професії, сертифікація аудиторів, ведення реєстрів аудиторів та аудиторських фірм, а також контроль якості здійснює переважно громадська професійна організація. Функції суспільного нагляду в аудиті забезпечує державний орган, який

також контролює діяльність громадської професійної організації.

Фундаментальні положення щодо стану регулювання аудиту в Україні передбачено Законом України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” [19], ст. 3 якого визначає правову основу аудиторської діяльності в Україні. Аудиторська діяльність регулюється цим Законом, іншими нормативно-правовими актами та міжнародними стандартами аудиту. В разі, якщо міжнародним договором, згода на обов’язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, застосовуються правила міжнародного договору. Також у Законі [19] зазначено статус аудитора (ст. 4), статус аудиторської фірми (ст. 5) та аудиторської діяльності (ст. 6); вказано загальні умови надання аудиторських послуг (ст. 7); розкрито поняття “професійна етика” (ст. 8), “професійний скептицизм” (ст. 9), “незалежність і об’єктивність аудитора та суб’єкта аудиторської діяльності” (ст. 10), “конфіденційність та професійна таємниця” (ст. 11) та “незалежність і об’єктивність аудитора під час проведення аудиту” (ст. 12).

Контроль якості аудиторських послуг. Головною відповіддю на виклики та претензії з боку бізнес-середовища щодо достовірності аудиту є рішуче та системне підвищення і підтримка високого рівня якості аудиту. Належна якість аудиту та засоби забезпечення якості аудиторських послуг залишаються ґрунтовними положеннями регулювання аудиту в ЄС. Директива 2006/43/ЄС зазначає, що на якість роботи аудитора покладаються широкі кола людей та установ. Висока якість аудиту гарантує впорядкованість функціонування ринків, добросовісність та ефективність фінансової звітності (параграф 9 Директиви 2006/43/ЄС). Вважається важливим постійне забезпечення високої якості всіх обов’язкових аудиторських перевірок, яких вимагає законодавство Співтовариства. Через це всі обов’язкові аудиторські перевірки мають виконуватися на основі міжнародних стандартів аудиту (параграф 13 Директиви).

Країни ЄС і всього світу працюють над посиленням нагляду за професією аудитора шляхом удосконалення чинних систем внутрішнього контролю, підвищення довіри до професії аудитора, визнання аудиторів країни у всьому світі. Вдосконалення базових регламентів необхідно здійснювати також зважаючи на вимоги міжнародних стандартів та, зокрема, директив ЄС. Різні умови ведення бізнесу в різних країнах світу обумовили відсутність єдиної думки та єдиного підходу до вирішення питання оцінки роботи аудиторів та аудиторських компаній. Тому певні країни чи групи країн використовують найбільш ефективні для них методи впливу на якість аудиторських послуг.

Згідно з одним із варіантів, нагляд здійснює державний орган, який є елементом фінансової інституції та контролює роботу біржових структур. Таку систему запроваджено в Австрії, Італії, Данії, Румунії, Словенії, Нідерландів, Угорщини, Чехії. Другий варіант – коли нагляд здійснює приватна суспільна організація за дорученням держави. Прикладом є Комітет з нагляду за звітністю публічних компаній (РСАОВ), який було створено у США. Таку ж систему запроваджено і у Великобританії. В цій країні та у Ірландії діють п’ять професійних організацій, які офіційно визнані та схвалені Міністерством торгівлі. Як у Великобританії, так і в Ірландії професійні організації контролюють роботу всіх аудиторів, які внесені до реєстру. Третій варіант, або змішана модель, яку застосовано, наприклад, у Німеччині, передбачає, що існуюча суспільна організація аудиторів та Аудиторська палата здійснюють нагляд за професією, однак Аудиторську палату контролює незалежний державний орган – Комісія нагляду за аудиторською діяльністю (нім. Abschlussprüferaufsichtskommission, АПАК). Аналогічні інституції утворені у Бельгії, Франції та інших країнах.

В європейських країнах, які не входять до ЄС, також посилюються вимоги до зовнішнього контролю. У Норвегії існує дві категорії аудиторів, яких ліцензує Комісія з питань банківської справи, страхування та цінних паперів. Ця комісія виступає наглядовим органом для аудиторів, які підконтрольні Міністерству фінансів. Інституції Норвегії запроваджують систему зовнішнього контролю якості аудиту через моніторинг державних та зареєстрованих аудиторів [18].

В ст. 40 “Контроль якості аудиторських послуг” розділу VII “Забезпечення якості аудиторських послуг” Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” [19] зазначено, що з метою організації проведення контролю якості ау-

диторських послуг Аудиторська палата України: бере участь у розробленні Порядку проведення перевірок з контролю якості; розробляє рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості; розробляє щорічні плани-графіки проведення перевірок з контролю якості та подає їх на погодження Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю; створює у своєму складі Комітет з контролю якості аудиторських послуг; затверджує звіти за результатами перевірок з контролю якості; затверджує рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок; застосовує до суб'єктів аудиторської діяльності стягнення. Також передбачено проведення моніторингу якості ринку аудиторських послуг та конкуренції (ст. 41). Крім того, статтею 32 вищезазначеного Закону передбачено вимоги щодо внутрішнього контролю якості виконаного завдання з аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Органи суспільного нагляду за аудитом. В країнах ЄС підвищилась увага до контролю якості аудиторських послуг з боку громадськості (громадський/суспільний нагляд). Важливою особливістю є те, що громадський нагляд організовується з представників замовників аудиторських послуг та користувачів фінансової звітності. Особи, що залучаються до громадського нагляду, мають пройти прозору процедуру висування. Система громадського нагляду повинна нести остаточну відповідальність за нагляд стосовно: видачі дозволів і реєстрації аудиторів та аудиторських фірм для проведення обов'язкового аудиту; запровадження стандартів з етики, внутрішнього контролю якості аудиту; забезпечення постійного підвищення кваліфікації, системи забезпечення якості, професійних розслідувань та ін. На підставі ст. 32 Директиви 2014/56/ЄС компетентний орган повинен нести кінцеву відповідальність за нагляд за допуском та реєстрацією допущених аудиторів та аудиторських фірм, прийняттям стандартів професійної етики, внутрішнього контролю якості аудиторських фірм та аудиту окрім випадків, коли ці стандарти приймаються або затверджуються іншими органами країни-члена, за постійним навчанням аудиторів, за системами забезпечення якості та за системою розслідувань і системою адміністративно-дисциплінарних дій.

Серед аудиторської спільноти немає єдиного бачення щодо органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Досвід формування органів суспільного нагляду більшості європейських країн свідчить на користь застосування державних важелів, при цьому механізм саморегуляції цього процесу повністю відсутній в таких країнах як Франція, Німеччина, Люксембург, Хорватія, Польща. У Бельгії, Кіпрі, Фінляндії, Італії, Нідерландах органи суспільного нагляду за аудиторською професією повністю представлено спеціалістами, які не є практикуючими аудиторами. У більшості країн-членів ЄС – Австрії, Бельгії, Великобританії, Естонії, Ірландії, Італії, на Кіпрі, Литві, Люксембурзі, Нідерландах, Німеччині, Польщі, Португалії, Румунії, Словаччині, Словенії, Фінляндії, Швеції – практикуючі аудитори мають становити меншість від загальної кількості осіб, які керують системою суспільного нагляду. Виходячи з практики європейських країн така меншість складає не більше 30% від загального складу органу суспільного нагляду.

Розділом III “Суспільний нагляд за аудиторською діяльністю” Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” [19] передбачено, що орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості. Відповідними статтями регламентується організація суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ст. 15), порядок формування та функціонування Ради нагляду (ст. 16), формування та функціонування Інспекції (ст. 17) та оприлюднення інформації про діяльність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ст. 18).

Огляд кращої практики з регулювання аудиту, організації та методики аудиту в країнах ЄС. В країнах Євросоюзу існують та розвиваються ринкові інституції – транснаціональні корпорації, холдинги, групи підприємств, а також підприємства (особлива увага приділяється розвитку малого бізнесу), кооперативи, споживча кооперація тощо. Використовуються та вдосконалюються традиції недержавного та державного регулювання економікою, управління підприємствами, менеджмент, внутрішній контроль, вирішення соціальних питань, інформацію бухгалтерського обліку покладено у основу оподаткування підприємств та ін. і поряд із державним регулюванням велику

роль відіграють професійні об'єднання.

В країнах ЄС зберігаються стійкі традиції бухгалтерського обліку. В усіх країнах ЄС бухгалтерський облік ґрунтується на правилах МСБО та МСФЗ, вдосконалюється система зовнішнього аудиту, яка базується на МСА, підтримуються високий статус і добра репутація аудитора (в Болгарії та Румунії – фінансові аудиторі, в Латвії – присяжні аудиторі, в Словенії – ліцензовані сертифіковані аудиторі, в Швеції – присяжні бухгалтери-аудиторі / повноважні присяжні бухгалтери-аудиторі; у Фінляндії існує кілька категорій сертифікованих аудиторів, у Португалії – аудиторі, або офіційні ревізори, в Іспанії – економічні аудиторі / присяжні аудиторі, в Данії – державні контролери / зареєстровані контролери, у Франції – бухгалтерські комісари, у Німеччині – кваліфіковані аудиторі, у Нідерландах – зареєстровані бухгалтери / адміністративні консультанти, в Люксембурзі – ревізори підприємства, у Чехії – аудиторі / асистенти аудитора), бухгалтера та податкового інспектора, велике значення мають кодекси професійної етики; утворюються асоціації фахівців, що визнані Державою, цим об'єднанням надається право проводити діяльність в обраних сферах; формуються та передаються найкращі практики в обліку, створюються облікові традиції, з'являється культура обліку, звітності, оподаткування та аудиту, реалізується державна політика в сфері аудиту (Латвія) тощо. В Швеції, наприклад, правомірно застосовується термін “добра бухгалтерська практика”, шведська етика компетентності та шведська прихильність до дотримання правил може проявлятися у різні способи, але пам'ятати про це необхідно постійно).

В деяких країнах ЄС існує інститут присяжних бухгалтерів (Великобританія), сертифікованих державних бухгалтерів (Австрія, Болгарія, Кіпр), дипломованих бухгалтерів (Ірландія). Всі країни виконують настанови щодо реформ ЄС в національному законодавстві з аудиту: спочатку це була 8 Директива 84/253/ЄЕС Ради Європейських Співтовариств, потім Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності та наступна Директива 2014/56/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., яка вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС.

В країнах ЄС зараз активно досліджуються та запроваджуються поведінкові засади в управлінні підприємствами, приділяється значна увага етиці бухгалтера та аудитора: поняття “чесність” і “незалежність” стосовно моралі бухгалтера-професіонала набули статус імперативу. Також актуальними аспектами досліджень є мотивація та відповідальність бухгалтера, інтегрованість обліку в структуру менеджменту та корпоративного управління, оцінка результатів діяльності бухгалтера та бухгалтерії підприємства, вплив діяльності бухгалтера та бухгалтерії підприємства на ефективність роботи останнього через провадження певної політики обліку і оподаткування, проведення обговорень і дискусій, виконання внутрішнього контролю, вивчення та передачу кращої практики; велику вагу має культура бухгалтера, аудитора та податкового інспектора і податкового консультанта.

Незважаючи на значний престиж у світі “британо-американського” варіанта бухгалтерського обліку та US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles – Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку), авторитет “європейського/континентального” бухгалтерського обліку залишається високим; європейський бухгалтерський облік та аудит, які здатні до інноваційних змін, залишаються потужним фактором економічного розвитку країн ЄС.

Висновки. Відображення основ регламентації та досвіду аудиту в усіх країнах ЄС у табличній формі дозволило розширити бачення основ аудиту в євро регіоні, довести відсутність суттєвих протиріч у конкуруючих підходах до стану регулювання аудиту, контролю якості аудиторських послуг і формування органів суспільного нагляду за аудитом. Зовнішня перевірка якості діяльності та послуг суб'єктів аудиту в країнах ЄС ґрунтується на принципах незалежності від професійної діяльності самих перевіряючих; на певній відкритості об'єктів перевірки; на бажанні об'єктів перевірки бути офіційно перевіреними; на платності перевірки за рахунок об'єкта (аудиторської фірми); на спрямуванні перевірки на покращення стану фірм, а не на їх знищення та усунення з ринку аудиту [18]. В Україні розроблено єдиний методологічний базис

якості аудиторських послуг та відпрацьовано єдину систему вимог до професійних стандартів підготовки аудиторів і вимог до підвищення їх кваліфікації; існують уподобання на користь державної моделі регулювання аудиторської діяльності; для уникнення небезпеки надмірного державного втручання й втрати незалежності професійної діяльності аудиторів повинна бути значно активізована діяльність професійних організацій бухгалтерів та аудиторів.

Головним “досягненням” виконання умов Угоди з боку України стане не прийняття в країні “ідеальних” або “досконалих” Законів і підзаконних актів, положень тощо, а рішуча зміна ділового та управлінського середовища в практиці ринкових умов України. В ідеалі підсумкові документи аудитора, наприклад аудиторський звіт, повинні мати статус поважного та авторитетного доказу, документи аудиту повинні бути легітимними для судових розслідувань і фіскальних органів.

Перспективи подальших досліджень Поряд із продовженням дослідження досвіду країн ЄС на основі запровадження Директив ЄС потрібно вивчати власне досвід аудиторів України з функціонування аудиту на новій законодавчій базі, використання професійного самоврядування аудиторів (розділ IX Закону України [19]), підвищення якості аудиту та виконання програми повернення українському аудиту заслуженої слави “еліти сучасного бізнесу”.

Список використаних джерел

1. Блейк Дж., Амант О. Европейский бухгалтерский учет. Справочник. Пер. с англ. М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 1997. 400 с.
2. Боботенко І. В. Напрями регулювання макроекономічних рамок умов аудиторської діяльності в Україні // Вісник ОНУ ім. І. І. Мечнікова. 2016. Т. 21. Вип. 1. С. 205–209.
3. Дорош Н. Формування органів суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в країнах ЄС // Трансформаційні перетворення обліково-аналітичного забезпечення управління в умовах євроінтеграційних процесів: зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 25 листоп. 2016 р. К.: КНЕУ, 2016. С. 370–373.
4. Давидов Г. М. Шалімова Н. С. Сучасні тенденції регулювання аудиторської діяльності в європейському співтоваристві // Вісник Львівської комерційної академії. Серія: Економічна. 2014. Вип. 44. С. 136–143.
5. Auditing Act (1141/2015) – Finlex [Electronic resource]. URL: <https://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/.../en20151141.pdf>
6. Ільченко О. О., Кузуб М. В. Якість аудиторських послуг: проблеми та перспективи // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: зб. наук. праць. 2016. Вип. 2(17). С. 42–49.
7. Лентнер Ч. Семійон В. Бухгалтерський облік і аудит в Угорщині. Житомир: ПП «Рута», 2009. 176 с.
8. Лукашенко О. Ринок аудиторських послуг Нідерландів: основні відмінності та особливості функціонування // Аудитор України. 2016. № 7–8 (248–249). С. 24–27.
9. The official website of the Ministry of Finance of the Republic of Latvia. Auditing 06/09/2013. The public oversight system within Latvia [Electronic resource]. URL: www.fm.gov.lv/en/
10. Перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України. Додаток до розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 травня 2015 р. № 449-р [Електронний ресурс]. URL: https://www.google.com.ua/search?sxsrf=ACYBGNQy1yFCy8JSjiqu78HNE0yx4J8bMg%3A1580922103461&ei=9_Q6XtPUG43RgTwaSwCQ&q=%D0%94%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BE%D0%BA+%D0%B4%D0%BE+%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%BF%D0%BE%D1%80%D1%8F%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F+%D0%9A%D0%B0%D0%B1%D1%96%D0%BD%D0%B5%D1%82%D1%83+%D0%9C%D1%96%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%80%D1%96%D0%B2+%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8+%D0%B2%D1%96%D0%B4+14+%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BD%D1%8F+2015+%D1%

- 80.+%E2%84%96+449-%D1%80+&oq=%D0%94%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BE%D0%BA+%D0%B4%D0%BE+%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%BF%D0%BE%D1%80%D1%8F%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B%D1%8F+%D0%9A%D0%B0%D0%B1%D1%96%D0%BD%D0%B5%D1%82%D1%83+%D0%9C%D1%96%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%80%D1%96%D0%B2+%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8+%D0%B2%D1%96%D0%B4+14+%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BD%D1%8F+2015+%D1%80.+%E2%84%96+449-%D1%80+&gs_l=psy-ab.12...25481.25481..28595...0.2..0.124.124.0j1.....0....2j1..gws-wiz.....0i71.6NUOr34LtuI&ved=0ahUKEwiTrJpJ8brnAhWNqIsKHfAcCZYQ4dUDCAo
11. Положення про аудит в Естонії. Рада з питань аудиту 1995 [Електронний ресурс]. URL: pres.in.ua/polojennya-pro-audit-v-estoniyi-rada-z-pitane-audit-1995-gosp.html
 12. Рябокучка Л. Опыт построения системы общественного надзора за аудиторской деятельностью в странах ЕС // Незалежний аудитор. 2012/1. № 4. С. 10–23.
 13. Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer [Electronic resource]. URL: http://www.iwp.or.at/fileadmin/user_upload/dokumente/wp-infobroschuere_englisch.pdf
 14. Скаско О. І. Організація системи аудиту в європейських країнах // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики: зб. наук. праць [Електронний ресурс]. URL: <http://fkd.org.ua/article/viewFile/28851/25843>
 15. Чижевська Л. Регулювання аудиторської діяльності в Чеській Республіці: зарубіжний досвід // Аудитор України. 2015. № 7–8 (236–237). С. 56–63.
 16. Ramona Lapes, Adriana Florina Popa, Florin Dobre. Research on the Evolution of Financial Audit in Romania – Past, Current and Future Trends // Procedia Economics and Finance. 2014. No 15. P. 807–814. URL: <https://ru.scribd.com/document/310165227/ARTICOL-AUDIT-FINANCIAR>
 17. Закон за независимия финансов одит [Електронний ресурс]. URL: <http://www.trudipravo.bg/znanie-za-vas/925-zakon-za-nezavisimiya-finansov-odit>
 18. Редько О. Ю., Шпаковська Т. Л. Незалежність і контроль якості в аудиторській діяльності: практ. посіб. К.: 2006. 120 с.
 19. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII // Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст. 50.

References

1. Blake J., Amat O. (1997). *Evropeyskiy buhgalterskiy uchet. Spravochnik [European accounting. Reference book]*. Trans. from English. Moscow: Information and Publishing House “Filin” [In Russian]
2. Bolbotenko I. V. (2016). Napriamy rehuliuвання makroekonomicnykh ramkovykh umov audytorskoї diialnosti v Ukraini [Directions of adjusting of macroeconomic conditions for public accounting in Ukraine]. *Visnyk Odeskoho natsionalnoho universytetu im. I. I. Mechnikova – Bulletin of Odesa Mechnikov National University*, vol. 21, issue 1, 205–209 [in Ukrainian].
3. Dorosh N. (2016). Formuvannya orhaniv suspilnoho nahliadu za audytorskoїu diialnistiu v krainakh YeS [Forming the bodies for public oversight over auditing in EU countries]. Proceedings from: *IV Mizhnarodna naukovo-praktychna konferentsia “Transformatsiini peretvorennia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia v umovakh yevrointehratsiinykh protsesiv” – The Fourth International Scientific and Practical Conference “Transformation changes in the accounting and analytical support of management in the conditions of eurointegration processes”*. (pp. 370–373). Kyiv: National Economic University named after Vadym Hetman [in Ukrainian].
4. Davydov G. M. Shalimova N. C. (2014). Suchasni tendentsii rehuliuвання audytorskoї diialnosti v yevropeiskomu spivtovarystvi [The modern tendencies in public accounting regulation in the European Community]. *Visnyk Lvivskoi komertsii noi akademii. Seriya: Ekonomichna – Bulletin of Lviv Commercial Academy. Series: Economics*, 44, 136–143 [in Ukrainian].
5. Auditing Act (1141/2015) – Finlex. Retrieved from <https://www.finlex.fi/fi/laki/>

- kaannokset/.../en20151141.pdf.
6. Ilchenko O. O., Kuzub M. V. (2016). Yakist audytorskykh posluh: problemy ta perspektyvy [The quality of auditing services: problems and prospects]. *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodolohii, orhanizatsii – Accounting, analysis and audit: problems of theory, methodology, organization*, 2(17), 42–49 [in Ukrainian].
 7. Lenthner C., Semion V. (2009). *Bukhhalterskyi oblik i audyt v Uhorshchyni [Accounting and audit in Hungary]*. Zhytomyr: “Ruth” [in Ukrainian & Hungarian].
 8. Lukashenko O. (2016). Rynok audytorskyi posluh Niderlandiv: osnovni vidminnosti ta osoblyvosti funktsionuvannia [The market of audit services in the Netherlands: main differences and operation specifics]. *Audytor Ukrainy – Auditor of Ukraine*, 7–8 (248–249), 24–27 [in Ukrainian].
 9. The official website of the Ministry of Finance of the Republic of Latvia. Auditing 06/09/2013. The public oversight system within Latvia. Retrieved from www.fm.gov.lv/en/.
 10. Perelik derzhav (terytorii), yaki vidpovidaiut kryteriiam, ustanovlenym pidpunktom 39.2.1.2 pidpunktu 39.2.1 punktu 39.2 statti 39 Podatkovoho kodeksu Ukrainy. Dodatok do rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 14 travnia 2015 r. № 449-r [The nomenclature of the states (territories) conforming with the criteria set by sub-item 39.2.1.2, item 39.2.1, paragraph 39.2, article 39 of the Tax Code of Ukraine. Appendix to the Directive of the Cabinet of Ministers of Ukraine from May, 14 in 2015 No 449-p. Retrieved from [pres.in.ua/polojennya-pro-audit-v-estoniyi-rada-z-pitane-audit-1995-gosp.html](https://www.google.com.ua/search?xsrf=ACYBGNQy1yFCy8JSjiqy87HHE0yx4J8bMg%3A1580922103461&ei=9_Q6XtPUG43RgTvwSwCQ&q=%D0%94%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BE%D0%BA+%D0%B4%D0%BE+%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%BF%D0%BE%D1%80%D1%8F%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F+%D0%9A%D0%B0%D0%B1%D1%96%D0%BD%D0%B5%D1%82%D1%83+%D0%9C%D1%96%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%80%D1%96%D0%B2+%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8+%D0%B2%D1%96%D0%B4+14+%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BD%D1%8F+2015+%D1%80.+%E2%84%96+449-%D1%80+&oq=%D0%94%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BE%D0%BA+%D0%B4%D0%BE+%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%BF%D0%BE%D1%80%D1%8F%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F+%D0%9A%D0%B0%D0%B1%D1%96%D0%BD%D0%B5%D1%82%D1%83+%D0%9C%D1%96%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%80%D1%96%D0%B2+%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8+%D0%B2%D1%96%D0%B4+14+%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BD%D1%8F+2015+%D1%80.+%E2%84%96+449-%D1%80+&gs_l=psy-ab.12...25481.25481..28595...0.0.124.0j1.....0....2j1..gws-wiz.....0i71.6NUOr34LtuI&ved=0ahUKewiTrJPj8brnAhWNqIsKHfAcCZYQ4dUDCAo [in Ukrainian].
11. Polozhennia pro audyt v Estonii. Rada z pytan audytu 1995 [Provisions about the audit in Estonia. The Council on Audit 1995]. Retrieved from <a href=) [in Ukrainian].
 12. Riabokuchka L. (2012/1). Opyit postroeniya sistemyi obschestvennogo nadzora za auditorskoy deyatelnostyu v stranah ES [The experience of creating the system of public oversight over auditing in EU countries]. *Nezalezhnyi auditor – Independent auditor*, 4, 10–23. [In Russian]
 13. Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer. Retrieved from http://www.iwp.or.at/fileadmin/user_upload/dokumente/wp-infobroschuere_englisch.pdf
 14. Skasko O. I. I Orhanizatsiia systemy audytu v yevropeiskykh krainakh [Organization of the auditing system in European countries]. *Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii ta praktyky – Finance and credit activities: problems of theory and practice*. Retrieved from <http://fkd.org.ua/article/viewFile/28851/25843> [in Ukrainian].
 15. Chizhevskaya L. (2015). Rehuliuivannia audytorskoi diialnosti v Cheskii Respublitsi: zarubizhnyi dosvid [Regulation of auditing in Czech Republic: foreign experience]. *Audytor Ukrainy – Auditor of Ukraine*, 7–8 (236–237). 56–63 [in Ukrainian].
 16. Ramona Lapties, Adriana Florina Popa, Florin Dobre (2014). Research on the Evolution

- of Financial Audit in Romania – Past, Current and Future Trends. *Procedia Economics and Finance*, 15, 807–814. Retrieved from <https://ru.scribd.com/document/310165227/ARTICOL-AUDIT-FINANCIAR>
17. Zakon za nezavisimiya finansov odit [The Law on Independent Financial Audit]. Retrieved from: <http://www.trudipravo.bg/znanie-za-vas/925-zakon-za-nezavisimiya-finansov-odit> [in Bulgarian].
 18. Redko O. Yu., Shpakovskaya T. L. (2006). *Nezalezhnist i kontrol yakosti v audytorskii diialnosti [Independence and quality control in auditing]*. Kyiv [in Ukrainian].
 19. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist. Zakon Ukrainy vid 21 hrudnia 2017 roku No 2258-VIII [Audit of financial statements and auditing. The Law of Ukraine from December 21, 2017 No 2258-VIII]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady (VVR) – Records of Verkhovna Rada of Ukraine (RVR)*, 2018, issue 9, p. 50 [in Ukrainian].

Посилання на статтю:

Пантелеєв В. П. Узагальнення інформації з регулювання, організації та методики аудиту в країнах ЄС. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2019. № 4. С. 39–65. doi: 10.31767/nasoa.4.2019.5.