

О. А. Макеєва,
Генеральний директор, ТОВ Аудиторська фірма "Аксенова та партнери",
Віце-президент МГО РНБА

РЕФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ З УРАХУВАННЯМ ДОСВІДУ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН

O. Makeeva,
CEO, Ltd. Audit firm "Aksenova and partners" Vice President of NGO CIAA

REFORMING THE AUDIT ACTIVITY IN UKRAINE BASED ON THE EXPERIENCE OF FOREIGN COUNTRIES

Досліджено світові моделі побудови інституту аудиту, запропоновано реформування аудиторської діяльності в Україні здійснювати за змішаною моделлю, особливості та переваги функціонування якої розглянуто на прикладі європейських країн.

Global models for developing the audit institution are studied, reforming audit in Ukraine is suggested to perform under the mixed model, features and advantages of functioning of which are considered on example of European countries.

Ключові слова: аудиторська діяльність, моделі інституту аудиту, Аудиторська палата, професійні об'єднання аудиторів

Key words: audit activities, model for audit institution, Audit Chamber, professional associations of auditors.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Останніми роками Україна проводить активні реформи національної економіки, і у тому числі у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Так, у Програмі економічних реформ на 2010—2014 р. "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава" передбачені заходи із гармонізації чинного законодавства в сфері бухгалтерського обліку та аудиту до європейських вимог. Такі вимоги сформовані перш за все стосовно незалежності та об'єктивності під час проведення обов'язкового аудиту на підставі Директиви ЄС від 16 травня 2006 р. № 2006/43/ЄС. Відповідальність за адаптацію законодавства у сфері бухгалтерського обліку та аудиту покладено на Аудиторську палату України, міністерства фінансів та юстиції України [1].

Враховуючи низку проведених державою глобальних реформ, пов'язаних із гармонізацією національного законодавства до вимог європейського законодавства, а також беручи до уваги прагнення України стати повноправним членом ЄС, неможливо оминути питання необхідності адаптації чинного законодавства України у сфері аудиту. На необхідності розбудови інституційного потенціалу наполягає й Світовий банк, є проблема з проведенням заходів із розбудови інституційного потенціалу кожної з установ, що регулює фондовий ринок: НБУ, ДКЦПФР, ДКРРФП та АПУ.

До сьогодні в Україні механізми оприлюднення фінансової інформації для потреб громадськості не спрацьовують у тій мірі, у якій цього потребує демократичне суспільство. Яскравим прикладом може служити раптове припинення діяльності компанії Аеросвіт наприкінці 2012 р., найкрупнішого авіаперевізника в країні, внаслідок чого постраждали багато громадян, що планували скористатися послугами цієї компанії. Проте раптовим закриття діяльності було саме для клієнтів, адже компанія протягом останніх декількох років демонструвала свою нездатність продовжувати нормальну господарську діяльність, адже у балансі відображала збитки, які сягали сотень мільйонів гривень, а станом на 27 грудня 2012 р. мала заборгованість перед кредиторами у розмірі 4,27 млрд грн. [2]. Убезпечити суспільство від подібних випадків може саме доступність фінансової інформації про життєдіяльність компаній, інформування потенційних користувачів послуг про надійність та об'єктивність її фінансових результатів.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДЖЕРЕЛ

Розгляду проблеми розбудови організації аудиторської діяльності в Україні присвячено значна кількість наукових публікацій, що пов'язано, перед усім, з актуальністю теми та широким колом вітчизняних вчених, що переймаються проблематикою вказаної складової національної системи контролю. Представлені у

вітчизняній літературі наукові видання висвітлюють становлення національної системи аудиту в контрольному середовищі країни у період трансформації суспільно-економічних відносин визначають сучасні стратегічні напрями розвитку професійного аудиту [3, 4, 5, 6].

Розвиток аудиту та його побудови в Україні досліджують і з позицій правового забезпечення, що, на нашу думку, також необхідно для визначення концепції побудови національної системи аудиту в країні. Так, обґрунтування фінансово-правового характеру аудиторської діяльності на основі властивого їй публічного характеру і використання результатів проведеного аудиту для контролю за дотриманням фінансових зобов'язань перед державою виконано Мандриченко О.В. [7], а питання саморегулювання в контексті забезпечення гарного інвестиційного клімату, розвитку саморегулювання і місця аудиту у структурі взаємовідносин економічних суб'єктів розглядаються у часописах російських фахових видань таких, як "Аудит" [8]. Науковці розглядають найважливіші підходи до удосконалення аудиторської діяльності, наприклад, такі, як система управління якістю аудиторських перевірок [9, 10, 11] та інші.

Однак дослідження розбудови аудиторської діяльності, представлене у літературі достатньо широко, висвітлюючи той чи інший аспект, ґрунтується в більшій мірі на уже сформовані стандарти та нормативну базу зарубіжних країн [12, 13], обминаючи приклади дієвості тих чи інших складових інституції аудиту у окремих країнах, найбільш успішних у цих питаннях.

МЕТА СТАТТІ

Метою даного дослідження є визначення напрямів реформування аудиторської діяльності в Україні на основі європейського досвіду для досягнення збільшення інформованості користувачів щодо фінансової звітності.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Використання фінансової інформації в процесах прийняття управлінських рішень обмежували її якість та надійність, часто потенційні зовнішні користувачі не були готові покладатися на неї. У суспільстві бракує визнання того факту, що незалежний аудит фінансової звітності, виконуваний кваліфікованими фахівцями, може підвищити вірогідність фінансової інформації, яка надходить на ринок. Проте зростання національної економіки, розширення глобальної економічної інтеграції та доступу до глобальних фінансових ринків зумовлюють зростання попиту на підвищену прозорість доступної фінансової інформації, яка відповідає міжнародним стандартам.

З метою адекватного задоволення нових потреб ринку та сприяння економічному зростанню, існує потреба у подальшій реалізації та прискоренні розпочатих реформ. Крім того, подібна реформа пришвидшить процес гармонізації нормативно-правового забезпечення регуляторного середовища України зі стандартами



Рис. 1. Інститут аудиту Німеччини

ЄС згідно з проголошеними урядом України цілями та Європейською практикою сусідства. Важливою умовою реформування інституту аудиту є дотримання всіх без винятку рамкових вимог Директиви 2006/43/ЄС.

За результатами проведеного дослідження щодо відомих у світі моделей побудови інституту аудиту, на нашу думку, найпривабливішою для України є змішана модель, яка застосовується в багатьох європейських країнах, зокрема в Німеччині, Франції, Австрії, Словаччині, Хорватії, Польщі. Відповідно до неї, допуск до професії, сертифікація аудиторів, ведення реєстру аудиторів та аудиторських фірм, а також контролю якості здійснює переважно громадська професійна організація. Функцію суспільного нагляду в аудиті забезпечує державний орган, який також контролює діяльність громадської професійної організації.

Перевага такої моделі — наявність єдиної професійної організації, що є впливовою та поважною в професійному середовищі та якій довіряють інвестори, держава та суспільство в цілому. Прикладом може бути Аудиторська палата Німеччини (WPK), заснована в 1961 р. [рис. 1]. Членство аудиторів у WPK обов'язкове. Професії аудиту Німеччини у 2013 р. виповниться 80 років. Аудиторська палата Німеччини (WPK) є публічною професійною організацією, створеною для виконання завдань стосовно професійного самоуправління, має відділення у 5 федеральних землях [14].

Статистика свідчить про серйозні умови допуску до професії аудитора, в т.ч. до професійної освіти.

Органами WPK є: Збори аудиторів, Рада, Правління, Комісія з контролю якості. Раду обирають Збори аудиторів, у свою чергу Рада обирає правління. Членами Ради та правління можуть бути лише члени WPK. Президент та голова Ради WPK мають бути аудиторами.

Німецьким Законом про аудиторську діяльність [15] передбачена професійна відповідальність аудиторів перед третіми особами, яка підлягає обов'язковому страхуванню.

Досвід Німеччини з нагляду за професією до 2005 р. свідчить про те, що контроль над професією аудитора здійснювався за принципом peer review, коли аудитори перевіряли аудиторів, тобто для перевірки аудиторських компаній залучали інших аудиторів — членів WPK. Цих фахівців обирали простою більшістю на засіданні Ради WPK без спеціальних процедур. Звичайно, в такому разі сумніви викликали твердження про незалежність подібної перевірки. До того ж структура такої органі-

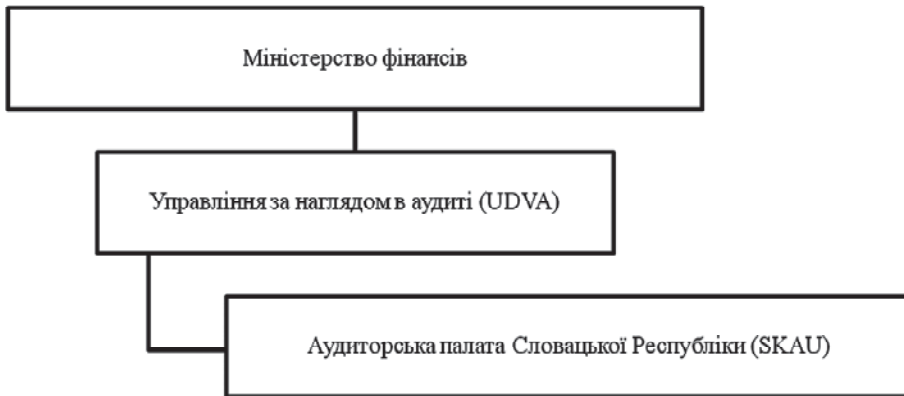


Рис. 2. Інститут аудиту в Словаччині

зації контролю суперечила останнім вимогам ЄС, зокрема Директиві 2006/43/ЄС. Для дотримання міжнародних норм щодо аудиту, зокрема цієї Директиви, та з метою уникнення залежності аудиторів при здійсненні контролю було створено Комісію за наглядом в аудиті (АРАК) як альтернативу РСАОВ [16].

АРАК була створена на базі відповідного закону, який набрав чинності наприкінці 2004 р., а сама АРАК розпочала роботу 1 січня 2005 р. [17]. Таким чином, обов'язки з контролю за професією аудитора було поділено між WPK та АРАК. При цьому WPK і надалі контролює діяльність аудиторів, тоді як АРАК здійснює контроль над WPK та має пріоритети при прийнятті рішень. Зокрема, АРАК може відхилити те чи інше рішення WPK або самостійно ухвалити рішення. Таким чином, на АРАК покладено обов'язок приймати остаточне рішення та нести відповідальність.

Нагляд за професією аудитора в Німеччині поділяється за різновидами:

- контроль за здійсненням професії аудитора;
- контроль якості аудиторських послуг.

Контроль за здійсненням професії застосовують, коли наявна підозра в тому, що аудитор припустився помилки, або є скарга клієнта чи повідомлення у пресі тощо, тобто наявне конкретне обвинувачення, і це стає відомим АРАК або WPK. За результатами проведеної перевірки, WPK може вживати такі заходи: виносити догану, призначати штрафи (максимальний розмір — до 50 000 євро), передавати справу до суду.

Контроль якості аудиторських послуг містить дві складові — контроль організації аудиторської компанії та контроль виконання замовлення.

З 2007 р. у Німеччині набули чинності нові законо-



Рис. 3. Модель інституту аудиту Хорватії

давчі положення, за якими запроваджена нова структура контролю — інспекція. Цей контроль застосовують лише стосовно аудиторських компаній, які підтверджують фінансову звітність підприємств, що працюють на ринку капіталу.

Інспекцію проводять інспектори, які є співробітниками WPK — сертифікованими аудиторами, однак не представляють інтереси жодної аудиторської компанії. Правила та процедури проведення інспекцій ґрунтуються на міжнародній звичайній практиці для незалежних інспекцій із урахуванням методології процедури, а також на досвіді, набутому під час співпраці з такими міжнародними організаціями, як EGAOB та IFIAR.

Змішана концепція інституту аудиту застосовується і в Словаччині, де має свої особливості (рис. 2). На відміну від німецької моделі інституту аудиту, функції із сертифікації аудиторів, ведення реєстру аудиторів та аудиторських фірм Словаччини покладені на орган суспільного нагляду UDVA.

Аудиторська палата Словаччини (SKAU) є саморегулюючою професійною організацією, яка об'єднує близько 800 сертифікованих аудиторів та 236 аудиторських фірм [18]. Діяльність SKAU перебуває під наглядом Управління за наглядом в аудиті (UDVA). Органами управління SKAU Словаччини є З'їзд аудиторів, Президія, Наглядова рада та Дисциплінарна комісія. Керівництво SKAU здійснює президент цього органу.

До основних завдань SKAU належать: захист законних інтересів членів SKAU, безперервне навчання аудиторів, контроль якості аудиторів та аудиторських фірм, методологічна підтримка членів, проведення розслідувань та застосування дисциплінарних санкцій, міжнародне співробітництво тощо.

UDVA створено із метою сприяння довірі інвесторів та широкої громадськості до аудиту фінансової звітності, створення ефективної системи державного нагляду в аудиті, забезпечення співпраці на рівні Міністерства фінансів Словаччини, ЄС та компетентних органів країн — членів ЄС, міжнародних професійних організацій [19].

UDVA має чотири комітети: з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, з міжнародних стандартів аудиту та етики, із забезпечення якості та комітет з розслідування та санкцій. До компетенції UDVA належать: підготовка та проведення професійних іспитів, допуск до професії (у т.ч. видача сертифікатів аудитора, ліцензій на здійснення аудиторської діяльності), ведення реєстру аудиторів та аудиторських фірм, здійснення фахового нагляду над SKAU в частині дотримання МСА та Кодексу етики, національного законодавства Словаччини, системи контро-

лю якості, постійного підвищення кваліфікації, участь у розгляді дисциплінарних справ, що проводяться з боку SKAU, застосування дисциплінарних санкцій.

Застосована змішана концепція аудиту у Хорватії відображає традиційний підхід до її побудови у європейських країнах (рис. 3).

Палата аудиторів Республіки Хорватія (HRK) створена нещодавно у 2006 р. як професійна організація аудиторів та аудиторських фірм, що діють на території країни, відповідно до Закону про аудит 2005 р. [20]. Палата аудиторів HRK є юридичною особою з громадськими повноваженнями, встановленими Законом про аудит та її Статутом. Найвищим органом HRK є Асамблея аудиторів, до компетенції якої належить ухвалення Статуту та загальних актів HRK, прийняття рішення щодо членських внесків, цін на послуги, які надаються HRK, прийняття Кодексу професійної етики аудиторів, обрання Президента та членів HRK, розроблення фінансових програм та планів роботи, затвердження річного звіту HRK [21].

До компетенції HRK належить: переклад видань МСА, їх інтерпретація, прийняття Кодексу професійної етики, затвердження тарифів на аудиторські послуги, розроблення програм аудиторських перевірок, проведення навчання, сертифікаційних іспитів аудиторів, видача аудиторських сертифікатів, ведення Реєстру аудиторів та аудиторських фірм, видача та відкликання ліцензій аудиторським фірмам, визначення ставок членських внесків, підтримка репутації професії аудитора, контроль якості, проведення розслідувань та реалізація дисциплінарних заходів тощо.

Комітет із суспільного нагляду в аудиті (OJNR), створений відповідно до Закону про аудит 2005 р. Він складається із 7 членів, котрі призначаються урядом країни за пропозицією міністра фінансів, серед яких: голова та заступник голови OJNR, секретар та члени OJNR. Зазначимо, що шість членів OJNR повинні бути непридатними особами [22].

До повноважень OJNR належить здійснення фахового нагляду за роботою HRK, аудиторами та аудиторськими фірмами та співробітництво з системами суспільного нагляду країні — членів ЄС та третіх країн.

Змішана модель інституту аудиту також застосовується в Польщі (рис. 4).

Палата польських аудиторів є професійною саморегулювальною організацією, яка була створена у 1992 р. згідно із Законом про аудиторську діяльність від 19 жовтня 1991 р. [23]. Членами Палати польських аудиторів є виключно фізичні особи, які отримали професійне звання аудитора, тобто, сертифіковані аудиторів. Членство у Палаті польських аудиторів є обов'язковим для всіх сертифікованих аудиторів.

До завдань Палати польських аудиторів належать захист професійних інтересів членів організації, розроблення рішень щодо виконання професії аудитора стосовно стандартів аудиту, принципів внутрішнього контролю якості, принципів професійної етики аудиторів, вимог до підвищення кваліфі-



Рис. 4. Модель інституту аудиту Польщі

кації, вимог до кандидатів на звання аудитора, контроль виконання професії аудитора та контроль за функціонуванням аудиторських фірм, прийняття рішення стосовно дисциплінарної відповідальності аудиторів за результатами розслідувань, навчальна та видавнича діяльність.

Завданням Комісії з нагляду є контроль за виконанням професії аудиторами, контроль внутрішніх систем якості аудиторських фірм, контроль за використанням трудових ресурсів аудиторськими фірмами, контроль аудиторської документації, в т. ч. способу розрахунку гонорару аудитора.

Суспільний нагляд за Палатою Польських аудиторів здійснює Комісія аудиторського нагляду (КАН). КАН забезпечує контроль за діяльністю Палати польських аудиторів. Членів КАН у кількості 9 осіб призначає Міністерство фінансів Польщі.

Якщо проаналізувати розбудову аудиторської діяльності в Україні, то слід зазначити, що Законом України про аудиторську діяльність у редакції 1993 р. було запропоновано створення єдиної професійної організації — Спілки аудиторів України (САУ), яка існує й сьогодні. Проте членство в ній не було визначено як обов'язкове.

Відповідно до ст. 36 Конституції України, громадяни мають право на свободу об'єднання у громадські організації для здійснення і захисту своїх прав і свобод та задоволення політичних, економічних, соціальних, культурних та інших інтересів. Громадяни мають право на участь у професійних спілках з метою захисту своїх трудових та соціально-економічних прав та інтересів. Професійні спілки є громадськими організаціями, що об'єднують громадян, пов'язаних спільними інтересами за родом їх професійної діяльності. Ніхто не може бути примушений до вступу в будь-яке об'єднання громадян чи обмежений у правах за належність чи неналежність до політичних партій та громадських організацій. Усі об'єднання громадян рівні перед законом.

Згідно зі новим законом про громадські об'єднання громадян, вони створюються і діють на основі добровільності, рівноправності їх членів (учасників), самоврядування та гласності [24]. Таким чином, законодавчо передбачити членство в єдиній професійній організації неможливо.



Рис. 5. Модель інституту аудиту в Україні

Додатковим стримуючим фактором у запровадженні такої моделі є наявність в Україні понад 15 професійних організацій у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, між якими на сьогодні немає консенсусу. Можна провести паралель між досвідом України та Шотландії, де до початку ХХ ст. було декілька організацій професійних бухгалтерів [25]. Тобто історично в Україні з'явилася одна професійна організація — САУ, проте з часом їх стало більше. У майбутньому можна передбачити консолідацію професійних організацій, оскільки вже сьогодні стає цілком очевидно, що така розрізненість не є надбанням інституту аудиту в Україні.

Дослідження автором даної тематики показало переваги, важливі для побудови інституту аудиту в Україні, досвіду Великобританії. У цій країні застосовується приватна модель побудови інституту аудиту, проте частина функцій делегована декільком професійним організаціям.

Модель побудови інституту аудиту в Україні, запропонована автором статті, представлена на рисунку 5. Так, Аудиторська палата України є органом суспільного нагляду, яким повинні керувати непрактикуючі особи, які мають знання у сферах, що стосуються обов'язкового аудиту. Кількість членів АПУ пропонується зменшити до 10 осіб.

У Франції, наприклад, кількість членів Правління Вищої ради комісаріату аудиту (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes — НЗС) становить 12 непрактикуючих осіб, які призначаються урядом Франції, працюють неповний робочий день та на 75 % займаються своєю діяльністю, яка не пов'язана з аудиторською діяльністю. Строк служби дорівнює 6 років [26].

У Німеччині члени Комісії нагляду в аудиті (Auditor Oversight Commission — АОС) призначаються міністром економіки. Всі 9 членів АОС є непрактикуючими особами у розумінні Директиви. Вони повинні бути обізнані у сфері бухгалтерського обліку, фінансів, економіки та права. Призначаються на строк 5 років. Усі члени АОС виконують діяльність за громадських засадах [26].

Рада з фінансової звітності Великобританії (Financial Reporting Council — FRC) є незалежним ре-

гулятивним органом з питань аудиту та бухгалтерського обліку, діловодства та корпоративного управління. Один з її операційних органів — Професійна рада з нагляду (Professional Oversight Board- POB), компетентна у питаннях аудиту. Члени Професійної ради призначаються Номінаційним комітетом FRC на умовах прозорого процесу, включаючи суспільний нагляд та інтерв'ю. Жодний з членів Професійної Ради з нагляду не може бути практикуючим аудитором, хоча меншість, на практиці не більше двох членів, можуть бути аудиторами, але в минулому. Максимальна кількість членів — 13 осіб, які працюють повний робочий день [26].

Комітет суспільного нагляду в аудиті Хорватії (Croatian Audit Public Oversight Committee) призначається урядом за пропозицією міністра фінансів. Максимальна кількість членів Комітету становить 7 осіб, термін повноважень — 4 роки. Всі члени є непрактикуючими особами. Процедурні правила, схвалені Комітетом, мають бути затверджені урядом [26].

У Південно-Африканській Республіці нагляд в аудиті здійснює Незалежна регуляторна рада за аудиторами (Independent Regulatory Board for Auditors — IRBA). Члени IRBA призначаються міністром фінансів. Рада складається максимально з 10 осіб, 40 % яких можуть бути зареєстрованими аудиторами. Щорічно IRBA звітує міністру фінансів, який, у свою чергу, представляє звіт IRBA в уряді [27].

Важливим кроком до реформування інституту аудиту був би також пошук професійними організаціями, які діють в Україні, шляхів об'єднання зусиль у прагненні підняти імідж професії на принципово новий рівень та забезпечити високу якість надання аудиторських послуг. Така співпраця докорінно змінить ставлення професійної спільноти до цих об'єднань та сприятиме підвищенню рівня довіри з боку інвесторів та суспільства. У майбутньому можна буде розглядати потенційні об'єднання професійних організацій.

ВИСНОВКИ ТА НАПРЯМИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

За результатами проведеного дослідження відомих у світі моделей побудови інституту аудиту, на нашу думку, найпривабливішою для України є змішана мо-

дель (застосовується в багатьох європейських країнах).

Відповідно до такої моделі побудови інституту аудиту, допуск до професії, сертифікація аудиторів, ведення реєстру аудиторів та аудиторських фірм, а також контролю якості здійснює переважно суспільна професійна організація.

Функцію суспільного нагляду в аудиті забезпечує державний орган, який також контролює діяльність громадської професійної організації. Перевагою такої моделі є наявність єдиної професійної організації, яка є впливовою та поважною в професійному середовищі та якій довіряють інвестори, держава та суспільство в цілому. З огляду на те, що в Україні немає єдиної потужної професійної організації, а відповідно до Конституції України ніхто не може бути примушений до вступу в будь-яке об'єднання громадян чи обмежений у правах за незалежність, рекомендовано взяти за основу реформування інституту аудиту в Україні досвід Великобританії.

Згідно із запропонованою моделлю, слід визначити Аудиторську палату України органом суспільного нагляду, яким повинні керувати непрактикуючі особи, які мають знання у сферах, що стосуються обов'язкового аудиту.

Важливим кроком до реформування інституту аудиту має стати пошук шляхів об'єднання зусиль діючих в Україні професійних організацій з тим, щоб підняти імідж професії на принципово новий рівень та забезпечити високу якість надання аудиторських послуг. Така співпраця між професійними організаціями докорінно змінить ставлення професійної спільноти до таких об'єднань та сприятиме підвищенню рівня довіри до професії з боку інвесторів та суспільства. За умов об'єднання всіх професійних організацій до однієї потужної організації, в Україні стане можливим застосування змішаної моделі побудови інституту аудиту, яка застосовується в більшості країн ЄС та є визнаною у всьому світі.

Література:

1. Розпорядження Кабінету Міністрів України № 408-р від 15 квітня 2009 р. щодо плану заходів з виконання у 2009 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/408-2009-%D1%80>
2. Назва з екрану [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zn.ua/ECONOMICS/minifras-truktury-poobeschalo-ne-dopustit-bankrotstva-aerosvita.html>
3. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія: [монографія] / О.Ю. Редько. — К.: ДП Інформаційно-аналітичне агентство, 2008. — 493 с.
4. Аудит в Україні — проблеми та перспективи розвитку / О. Шевчук, Н. Здирко // Економічний аналіз: збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету / Тернопільський національний економічний університет. — Тернопіль, 2010. — Вип. 6. — С. 530—532.

5. Головач В. Поняття аудиту // Бухгалтерський облік і аудит: науково-практичний журнал / ТОВ "Екаунтинг". — Київ, 2012. — № 2. — С. 53—57.

6. Острівна Л. Сутність проблематики розвитку аудиту в Україні // Ринок цінних паперів України: науковий, виробничо-практичний журнал. — Київ, 2012. — № 1/2. — С. 79—81.

7. Мандриченко О.В. Оптимізація державного та саморегульованого в регулюванні аудиторської діяльності / О.В. Мандриченко // Наше право. — 2011. — № 2 (Частина 2). — С. 146—150.

8. Беляков А.В. Саморегулированию не обходимо самосовершенствование // Аудит. — 2013. — № 5. — С. 3.

9. Рибалко-Рак. Аудит і сертифікація в системі управління якістю: прикладні напрями реалізації // Формування ринкових відносин в Україні: збірник наукових праць / Науково-дослідний економічний інститут Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України. — Київ, 2011. — № 7/8 (122/123). — С. 74—77.

10. Контроль качества аудиторской работы / Г. Тусибаева, М. Алиев // Актуальні проблеми економіки: науковий економічний журнал / Національна академія управління. — Київ, 2013. — № 3 (141). — С. 459—464.

11. Нотатки про планування обов'язкового аудиту звітності в контексті зовнішнього контролю якості аудиторських послуг: аудит, ревізія, контроль / О. Редько, К. Редько // Бухгалтерський облік і аудит: науково-практичний журнал / ТОВ "Екаунтинг". — Київ, 2011. — № 7. — С. 32—36.

12. Дрозд І.К. Аудит у зарубіжних країнах: навч. посіб. для студ. освітньо-кваліфікаційного рівня "Бакалавр" зі спец. "Міжнародна економіка" денної та заоч. форм навч. / М-во освіти і науки, молоді та спорту України; КНУТШ. Ч. 2. — Київ: Кафедра. — 2011. — 124 с.

13. Рябокучка Л. Опыт построения системы общественного надзора за аудиторской деятельностью в странах ЕС // Незалежний Аудитор: часопис для аудиторів, судових експертів, бухгалтерів та правників / ТОВ "Вид-во "Сова". — Київ, 2012. — № 4 (4) травень. — С. 10—15.

14. Wirtschaftspruferkammer [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.wpk.de>

15. Gesetz uber eine Berufsordnung der Wirtschaftsprufer (Wirtschaftspruferordnung) vom 24. Juli 1961 (BGBl. IS. 1049).

16. Макеєва О. Нагляд за професією аудитора в Україні — чи не час переймати досвід? / О. Макеєва. — Квітень 2008 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/content.php?c=show-pub.php&lang=ukr>

17. Gesetz zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht uber Abschlussprufer in der Wirtschaftspruferordnung (Abschlusspruferaufsichtsgesetz — APAG). Bundesgesetzblatt Jahrgang 2004 Teil I Nr. 76, ausgegeben zu Bonn am 31. Dezember 2004.

18. Slovenska komora auditorov [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.skau.sk/>

19. Urad pre dohlad nad vykonom auditu [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.udva.sk/>

20. Zakon o reviziji. NN 146/05 i 139/08 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Zakon-o-reviziji-procisceni-tekst.pdf>
21. Hrvatska revizorska Komora [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.revizorska-komora.hr/>
22. Odborazajav ni nadzor revizije [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.javni-nadzor-revizije.hr/>
23. Матеріали зустрічі аудиторів САУ від 15.03.2011 на честь приїзду делегації Національної палати аудиторів Польщі (KibR).
24. Про громадські об'єднання: Закон України від 22.03.2012 №4572-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4572-17>
25. Рядська В.В. Аудит: навч. посіб. / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. — К.: ЦУЛ, 2008. — 416 с.
26. European Commission. Background Paper. International Auditing Conference with third countries Better cooperation between public oversight systems. Brussels. — 10 December, 2008 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/relations/10122008_conference_en.htm
27. Republic of South Africa. Independent Regulatory Board for Auditors [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.irba.co.za/>
- References:
- Cabinet of Ministers of Ukraine (2009), "Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "Action plan to implement in 2009 the Approximation of the Legislation of Ukraine to European Union law", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/408-2009-%D1%80>
 - The official site zn.ua (2013), "Ministr infrastruktury uveren, chto slozhivshajasja situacija s aviakompaniej budet razreshena: "Pojetomu vse budet v pravovom pole""", available at: <http://zn.ua/ECONOMICS/minifras-truktury-poobeschalo-ne-dopustit-bankrotstv-aerosvita.html>
 - Redko, O.Yu. (2008), "Audit v Ukraïni. Morfologiya:[monografiya]" [Audit in Ukraine. Morphology: [monograph]], DP Informatsiino-analitychne agenstvo, Ukraine.
 - Shevchuk, O. and Zdyrko, N. (2010), "Audit in Ukraine - Challenges and prospects", Ekonomichnyj analiz: zbirnyk naukovykh prats' kafedry ekonomichnoho analizu Ternopil's'koho natsional'noho ekonomichnoho universytetu, Vol. 6, pp. 530-532.
 - Golovach, V. (2012), "The concept of audit", Bukhhalters'kyj oblik i audyt : naukovopraktychnyj zhurnal, Vol. 2, pp. 53-57.
 - Ostrivna, L. (2012), "The essence of the issue of audit in Ukraine", Rynok tsinnykh paperiv Ukrainy : naukovyj, vyrobnycho-praktychnyj zhurnal, Vol. 1/2, pp. 79-81.
 - Mandrychenko, O.V. (2011), "Optimization of state and self-regulatory to regulate the audit activity", Nashe pravo, Vol.2 (part 2), pp. 146-150.
 - Beliakov, A.V. (2013), "Self-regulation needs self-improvement", Audit, Vol. 5, p.3.
 - Rybalko-Rak, L.A. (2011), "Audit and certification in the quality management system: applied areas to implement", Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini: zbirnyk naukovykh prats', Vol. 7/8 (122/123), pp. 74-77.
 - Tusibaeva, G. and Aliyev, M. (2013), "Quality control for audit work", Aktual'ni problemy ekonomiky : naukovyj ekonomichnyj zhurnal, Vol. 3 (141), pp. 459-464.
 - Redko, O. and Redko, K. (2011), "Notes on planning the obligatory statements audit under external control of the audit services quality: audit, inspection, control", Bukhhalters'kyj oblik i audyt : naukovopraktychnyj zhurnal, Vol. 7, pp. 32-36.
 - Drozd, I.K. (2011), Audyt u zarubizhnykh krainakh, [Audit in foreign countries], Kafedra, Kyiv, Ukraine.
 - Riabokuchka, L. (2012), "The experience of developing a system of public oversight over the audit activities in the EU", Nezalezhnyj Audyt, Vol. 4 (May), pp. 10—15.
 - Wirtschaftsprüferkammer, (2013), available at: <http://www.wpk.de>
 - Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung) vom 24. Juli 1961 (2013), available at: www.wpk.de/pdf/wpo.pdf
 - Makeeva, O. (2008), "Supervision over the audit profession in Ukraine - is it time to learn from the experience?", Auditorska palata Ukraini, available at: <http://www.apu.com.ua/content.php?c=show-pub.php&lang=ukr>
 - Gesetz zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung (Abschlussprüferaufsichtsgesetz - APAG), (2004), Bundesgesetzblatt, Teil I, Nr. 76.
 - Slovensk komora aud torov (2013), available at: <http://www.skau.sk/>
 - Urad pre dohad nad vkonom auditu (2013), available at: <http://www.udva.sk/>
 - Zakon o reviziji. NN 146/05 i 139/08 (2013), available at: <http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Zakon-o-reviziji-procisceni-tekst.pdf>
 - Hrvatska revizorska Komora (2013), available at: <http://www.revizorska-komora.hr/>
 - Odborazajav ni nadzor revizije (2013), available at: <http://www.javni-nadzor-revizije.hr/>
 - Union of auditors of Ukraine (2013), "Materialy zustrichi audytoriv SAU vid 15.03.2011 na chest' pryizdu delehatsii Natsional'noi palaty audytoriv Pol'schi (KibR)", [Materials of auditors meeting at ACS on 15.03.2011 in honor of the delegation of National Chamber of Auditors of Poland (KibR)], Kyiv, Ukraine.
 - The Verkhovna Rada of Ukraine (2012), The Law of Ukraine "On public associations", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4572-17>
 - Riadska, V.V. and Petrakov, Ya.V. (2008), Audit [Audit], ZUL, Kyiv, Ukraine.
 - European Commission. Background Paper. International Auditing Conference with third countries Better cooperation between public oversight systems. Brussels (December 10, 2008), available at: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/relations/10122008_conference_en.htm
 - Independent Regulatory Board for Auditors (2013), Republic of South Africa, available at: <http://www.irba.co.za/>

Стаття надійшла до редакції 03.10.2013 р.