

Semenova S., Shpyrko O., Ziabchenkova H. Rynok audytor's'kyh poslug FRN. *Zovnishnja torgivlja: ekonomika, finansy, pravo*. 2023. № 1. S. 108-126. Serija. Ekonomichni nauky. [https://doi.org/10.31617/3.2023\(126\)09](https://doi.org/10.31617/3.2023(126)09)

УДК 657.6:339.13(430)

DOI: 10.31617/3.2023(126)09

СЕМЕНОВА Світлана,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування

Державного торговельно-економічного університету

вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна

ORCID: 0000-0001-7250-7482

s.semenova@knute.edu.ua

SEMENOVA Svitlana,

PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation State University of Trade and Economics

19, Kyoto St., Kyiv, 02156, Ukraine

ORCID: 0000-0001-7250-7482

s.semenova@knute.edu.ua

ШПИРКО Ольга,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування

Державного університету інфраструктури та технологій

вул. Кирилівська, 9, м. Київ, 04071, Україна

ORCID: 0000-0002-0601-6172

olja53@ukr.net

SHPYRKO Olha,

PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation State University of Infrastructure and Technologies

9, Kyrylivska St., Kyiv, 04071, Ukraine

ORCID: 0000-0002-0601-6172

olja53@ukr.net

ЗЯБЧЕНКОВА Ганна,

ст. викладач кафедри обліку та оподаткування

Державного торговельно-економічного університету

вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна

ORCID: 0000-0003-2417-0154

h.zyabchenkova@knute.edu.ua

ZIABCHENKOVA Hanna,

Senior Lecturer of the Department of Accounting and Taxation State University of Trade and Economics

19, Kyoto St., Kyiv, 02156, Ukraine

ORCID: 0000-0003-2417-0154

h.zyabchenkova@knute.edu.ua

РИНОК АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ ФРН

Вступ. Німеччина має одну з найрозвинутіших економік у світі, стійкість якої забезпечується, зокрема, надійністю функціонування ринку аудиторських послуг. Відданість традиціям та етичним принципам, авторитетність і високий професіоналізм у сфері аудиту, діяльність професійних організацій, особливості нормативно-правового регулювання в Німеччині привертають увагу багатьох дослідників.

Проблема. Знання аудиторського ринку Німеччини, основних факторів та обмежень, змін у законодавстві, вимог регуляторів, професійних організацій щодо надання послуг у сфері аудиту мають велике значення для адаптації найкращої практики, запозичення успішного досвіду

THE MARKET OF AUDIT SERVICES OF THE FEDERAL REPUBLIC OF GERMANY

Introduction. Germany has one of the most developed economies in the world, the stability of which is ensured, in particular, by the reliability of the audit services market. Devotion to traditions and ethical principles, authority and high professionalism in the field of auditing, activities of professional organizations, peculiarities of regulatory and legal regulation in Germany attract the attention of many researchers.

Problem. Knowledge of the German audit market, the main factors, and limitations, changes in legislation, requirements of regulators, professional organizations regarding the provision of audit services are of great importance for the adaptation of best practices,

Автори не отримували прямого фінансування для цього дослідження.

Внесок авторів є рівнозначним.



Copyright © 2023, Автор(и). Це стаття відкритого доступу, яка розповсюджується на умовах ліцензії Creative Commons Attribution License 4.0 (CC-BY) Міжнародна ліцензія, (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

на шляху інтеграції України в європейський простір та використання у післявоєнній відбудові країни.

Метою статті є вивчення умов і особливостей функціонування ринку аудиторських послуг у Німеччині для впровадження найкращого європейського досвіду в Україні.

Методи. Застосовано методи аналізу, синтезу, дедукції, групування, абстрагування, порівняння, узагальнення, систематизації та конкретизації.

Результати. Поміж європейських країн у Німеччині є значний потенціал у 16.9 тис. кваліфікованих аудиторів. Ринок аудиторських послуг має високу концентрацію – 91.1% займають аудиторські фірми Великої четвірки: KPMG, PwC, EY і Deloitte. Прийняття Закону про зміцнення цілісності фінансових ринків вплинуло на зростання вартості аудиторських послуг та концентрації ринку через значне підвищення відповідальності за аудит, запровадження більш суворих правил ротації та запобігання конфлікту інтересів. Суттєвий вплив на розвиток професії аудитора в Німеччині мають Палата бухгалтерів (аудиторів) та Інститут аудиторів, які входять до складу Європейської бухгалтерії.

Висновки. Сучасний ринок аудиторських послуг у Німеччині демонструє попит на супутні послуги бухгалтерського супроводження, управлінського і податкового консалтингу, управління фінансами та персоналом, корпоративної звітності, соціальної й екологічної відповідальності, захисту даних, кібербезпеки, економічних розслідувань. Досвід Німеччини у нормативно-правовому регулюванні аудиторської діяльності, організації громадського та професійного нагляду за якістю аудиту, впливом та авторитетом професійних організацій, увага до розвитку бренду та репутаційного капіталу аудиторів – усе це має практичну цінність для України та повинно бути враховане в подальших реформах для входження до європейського простору.

Ключові слова: аудит, аудитор, бухгалтер, аудиторські послуги, Німеччина, ЄС, ринок аудиторських послуг, професійна організація.

borrowing of successful experience on the way of Ukraine's integration into the European space and use in the post-war reconstruction of the country.

The aim of the article is to study the conditions and peculiarities of the functioning of the audit services market in Germany for the implementation of the best European experience in Ukraine.

Methods. The methods of analysis, synthesis, deduction, grouping, abstraction, comparison, generalization, systematization, and specification are applied.

Research results. Among European countries, Germany has a significant potential of 16.9 thousand qualified auditors. The audit services market is highly concentrated – 91.1% is occupied by the audit firms of the Big Four: KPMG, PwC, EY, and Deloitte. The adoption of the Law on Strengthening the Integrity of Financial Markets had an impact on the growth of the cost of audit services and market concentration due to a significant increase in audit responsibilities, the introduction of stricter rotation rules, and the prevention of conflicts of interest. The Chamber of Accountants (auditors) and the Institute of Auditors, which are part of the European Accounting Office, have a significant impact on the development of the auditor profession in Germany.

Conclusions. The modern market of auditing services in Germany demonstrates the demand for related services of accounting support, management and tax consulting, finance and personnel management, corporate reporting, social and environmental responsibility, data protection, cyber security, and economic investigations. Germany's experience in the regulatory and legal regulation of audit activities, the organization of public and professional supervision of audit quality, the influence, and authority of professional organizations, attention to the development of the brand and reputational capital of auditors – all this has practical value for Ukraine and should be taken into account in further reforms for entry to the European space.

Keywords: audit, auditor, accountant, audit services, Germany, EU, audit services market, professional organization.

JEL Classification: M41, L44.

Конфлікт інтересів: Автори заявляють, що вони не мають фінансових чи нефінансових конфліктів інтересів щодо цієї публікації; не мають відносин з державними органами, комерційними або некомерційними організаціями, які могли б бути зацікавлені у поданні цієї точки зору. З огляду на те, що автори працюють в установі, яка є видавцем журналу, що може зумовити потенційний конфлікт або підозру в упередженості, остаточне рішення про публікацію цієї статті (включно з вибором рецензентів і редакторів) приймалося тими членами редколегії, які не пов'язані з цією установою.

Вступ. Німеччина як одна з найбільш економічно розвинутих і стабільних країн Європи привертає увагу дослідників, науковців, практиків, зокрема й щодо ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та надання аудиторських послуг. Консервативний підхід, відданість традиціям, ретельність і точність у професійних питаннях

завжди високо цінувалися серед інших якісних характеристик послуг, які пропонують німецькі фахівці та компанії. Водночас Німеччина активно співпрацює з професійними організаціями Європейського Союзу, Великої Британії, США, обмінюючись досвідом та впроваджуючи найкращі надбання для розвитку аудиторських і консалтингових послуг.

Звіт про дослідження ринку аудиторських послуг у Німеччині вказує на очікуване зростання доходів галузі протягом 2021–2026 рр. на 2.4 % щороку. У 2021 р. дохід галузі, за попередніми оцінками, становив 38.6 млрд євро [1], прибуток також зріс в абсолютному вираженні, хоча частка прибутку в загальному обсязі доходів зменшилася, що пов'язується з наслідками коронакризи (*the Corona crisis*) та проблемами головного гравця ринку *Ernst & Young (EY)* через скандал навколо компанії *Wirecard*. Новий Закон про зміцнення цілісності фінансового ринку, який набув чинності у 2021 р. та спрямований на підвищення якості аудиту в Німеччині, приводитиме до подальшого зростання концентрації на ринку аудиторських послуг [1] й обмежить конкуренцію, особливо в секторі значних угод і перевірки фірм, підзвітних громадськості, збільшуючи при цьому вплив Великої четвірки (*Big Four firms*): *Deloitte*, *Ernst & Young*, *KPMG* та *PricewaterhouseCoopers (PwC)* [2], а також зробить менш привабливою конкуренцію малих і середніх аудиторських фірм у секторі великих контрактів.

Проблема. Знання аудиторського ринку Німеччини, особливостей функціонування професійних організацій та надання послуг у сфері аудиту мають велике значення для адаптації й використання в Україні найкращого досвіду і практики на шляху інтеграції нашої держави в європейський простір та післявоєнної відбудови.

Аналіз останніх досліджень і публікацій показав, що ринок аудиторських послуг, організація та методика аудиту в країнах Європейського Союзу є досліджуваними серед закордонних науковців та практиків. Проте у вітчизняних джерелах аудиторську діяльність у Європі, зокрема в Німеччині, висвітлено недостатньою мірою. Огляд нових тенденцій у сфері послуг, які надають аудиторські фірми в Німеччині, пропонує Палата аудиторів і бухгалтерів в Україні [3; 4]. Дослідження концентрації ринку аудиторських послуг у Німеччині представлено у працях Н. Трентманн (*N. Trentmann*) [2] та Н. Халлас (*N. Hallas*) [5], де проаналізовано діяльність найбільших аудиторських фірм, частку ринку кожної, кількість клієнтів та динаміку щодо попередніх періодів. Останні зміни, пов'язані з прийняттям Закону про зміцнення цілісності фінансових ринків (*FISG*), торкнулися підвищення відповідальності аудиторів у Німеччині, запровадження більш суворих правил їх ротації, запобігання конфлікту інтересів аудиторів, що детально проаналізовано у праці М. Оем та Л. Шрік [6].

Особливості обліку та аудиту в Німеччині, порівняння з українською практикою, можливості гармонізації бухгалтерського обліку і звітності, аудиту й оподаткування на підприємствах України в контексті нормативів ЄС висвітлюють О. Малишкін, К. Безверхий, І. Ковова, С. Шуляренко, В. Карєв [7]. Підходи до облікової політики в питаннях аудиту в Німеччині проаналізовано в праці [8], конвергенція обліку і звітності, врахування досвіду цієї країни розглянуто в дослідженні В. Костюченко, Н. Тарабан [9]. Питанням регулювання аудиту в країнах ЄС, зокрема в Німеччині, та перспективам його розвитку присвячено праці В. Пантелеєва [10; 11], І. Сисоєвої [12], О. Гавриловського, Л. Гавриловської [13], С. Голова [14]. Розвиток консалтингових послуг в Європі та можливості імплементації позитивного досвіду для України розглядають М. Лазурко, А. Завербний [15], Н. Дорош [16].

Огляд наукових джерел, проведений Дж. Коруана (*J. Caruana*) [17] та Ф. Лопес-Арсейз (*F. Lopez-Arceiz*) [18], вказує на важливу роль, яку відіграють професійні організації в Європі у популяризації та вдосконаленні міжнародних стандартів, розширенні й інтеграції функцій бухгалтерів, аудиторів, податкових та юридичних консультантів, їхнього співробітництва, зростання попиту на інтегровані послуги у сфері консалтингу, комплексної підтримки клієнтів у наданні широкого спектра послуг.

Для аудиторських компаній у Німеччині важливим є членство у професійних організаціях з обліку і аудиту. У дослідженнях М. Камерон, Д. Кампа (*M. Cameron, D. Campa*) [19], Н. Нургалієва (*N. Nurgaliyeva*) [20] звертають увагу на зростання вимог до аудиторів щодо їхнього вступу до професійних організацій, зокрема не тільки необхідності мати відповідну освіту, а й проводити постійне підвищення кваліфікації, розширення компетентностей, підтверджувати етичну прихильність, реалізовувати концепцію безперервної освіти та професійного зростання.

Роль професійних організацій у розвитку обліку і аудиту в Європі висвітлено у праці С. Семенової та А. Шаповалової [21]. Результати дослідження Д. Сімона [22], попри давність публікації, і дотепер мають вагоме значення, оскільки розкривають основоположні характеристики та відмінності побудови системи обліку і аудиту, історії професії бухгалтера та аудитора, фактори формування ринку аудиторських послуг у Німеччині. Поряд з цим ринок аудиторських послуг в Україні детально проаналізовано у праці К. Назарової, В. Негоденко та В. Міняйло [23].

Отже, попри наявні напрацювання закордонних авторів, які висвітлюють окремі аспекти функціонування ринку аудиторських послуг, досить узагальненими є результати досліджень вітчизняних

науковців, тому обрана тема публікації є актуальною та потребує подальшого поглибленого й системного розгляду.

Мета статті – вивчення умов та особливостей функціонування ринку аудиторських послуг, основних факторів та обмежень, вимог регуляторів, професійних організацій до аудиторів та їхньої відповідальності у Німеччині для впровадження найкращого європейського досвіду в Україні.

Методи. Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи, зокрема: аналіз, синтез, порівняння під час характеристики професійних організацій бухгалтерів і аудиторів у Німеччині; дедукції та узагальнення при визначенні вимог, які висуваються до аудиторів; діалектичний підхід до опрацювання історії розвитку професії аудитора на ринку аудиторських послуг; систематизації, абстрагування та конкретизації під час аналізу ринку аудиторських послуг та його основних гравців; графічні методи та групування при відображенні результатів дослідження; системний і евристичний підхід при формуванні висновків та узагальненні отриманих результатів.

Результати дослідження. Фахівці з обліку представляють інформацію про фінансовий стан і результати діяльності компаній, а аудитори підтверджують її вірогідність, надають впевненість і довіру до фінансової інформації та інших даних для підтримки тих, хто приймає рішення. Професії з обліку, аудиту, консультування тісно пов'язані між собою, вони забезпечують прозорість, довіру та цілісність, допомагаючи ринкам стабільно функціонувати [24].

Асоціація професійних організацій європейських аудиторів, яка має назву Європейська бухгалтерія [25] (англ. *Accountancy Europe* або нім. *Die Accountancy Europe*), на сьогодні об'єднує 50 професійних організацій з 35 країн, що представляють близько мільйона кваліфікованих бухгалтерів, аудиторів та радників-консультантів. Організацію створено 1 січня 1987 р. за ініціативи профспілки Європейського Союзу бухгалтерів з економічних та фінансових питань (*Union Européenne des Experts-comptables Economique et Financiers – UEC*) та Навчальної групи бухгалтерів (*der Groupe d'Etudes des Experts-comptables – CEE*), і до 2016 р. вона мала назву Федерація європейських бухгалтерів (*Fédération des Experts Comptables Européens – FEE*). Європейська бухгалтерія відіграє важливу роль у накопиченні й обміні досвідом у сфері обліку і аудиту, звітності та оподаткування, своєчасного виявлення й обговорення проблем, спільного пошуку шляхів їх вирішення та дискусії щодо європейської політики [21]. Європейська бухгалтерія входить до Реєстру прозорості ЄС (*the EU Transparency Register – № 4713568401-18*), захищає та розширює професійні інтереси бухгалтерів і аудиторів, учасників фінансових ринків на європейському рівні, сприяючи гармонізації професійної практики в Європі.

Для сприяння інвестиціям, сталому розвитку та економічній стабільності, поширенню передової практики у сфері прозорості фінансової і нефінансової корпоративної звітності, бухгалтерського обліку та аудиту у 1982 р. Економічною та соціальною радою ООН (*United Nations Economic and Social Council – ECOSOC*) створено Міжурядову робочу групу експертів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності (*Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting – ISAR*). Експерти *ISAR* розробляють дослідницькі, методичні та керівні документи, навчальні програми, організовують тренінги, семінари тощо для сприяння обміну і поширення знань [26]. Міжурядова робоча група *ISAR* щороку проводить конференції ООН з питань торгівлі та розвитку (*United Nations Conference on Trade and Development – UNCTAD*). Щорічні сесії та семінари-практикуми проходять в офісі ООН у Женеві (Швейцарія) за участю політиків, науковців, громадських діячів, представників бізнесу, регуляторних органів, професійних спілок, національних, регіональних та міжнародних бухгалтерських організацій [21].

Аудитори відіграють важливу роль у формуванні довіри до представленої фінансової звітності, висловлюючи свою думку щодо вірогідності облікової інформації. Саме з аудиторського звіту (висновку, думки аудитора) починається пакет оприлюдненої фінансової звітності компаній, тому думка аудитора важлива для зацікавлених сторін, особливо у випадках обов'язкового проведення аудиту згідно з вимогами законодавства для середніх і великих підприємств, а також компаній, що представляють суспільний інтерес. Аудитор за підсумками перевірки допомагає виявити можливі помилки та відхилення, зловживання й перекручування інформації. Це допомагає надалі усунути недоліки, поліпшити цілісність облікової системи, а найголовніше – надає впевненості користувачам щодо вірогідності фінансової звітності та її відповідності вимогам в усіх суттєвих аспектах.

Сучасний ринок демонструє попит на консультативні можливості аудиту в питаннях корпоративної звітності, соціальної й екологічної відповідальності, оподаткування, управління фінансами та персоналом, управлінського консалтингу й економічних розслідувань [3], захисту даних, протидії ризикам та кібербезпеці [27].

Міжнародна федерація бухгалтерів (*The International Federation of Accountants – IFAC*) [28], Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (*The International Accounting Standards Board – IASB*) [29], Рада з міжнародних стандартів аудиту та впевненості (*The International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB*) [30] тісно співпрацюють для удосконалення та гармонізації стандартів, розвитку професії бухгалтера й аудитора, розширення переліку їхніх компетентностей та відповідності сучасним викликам і завданням. Важливе значення мають також професійні організації та регуляторні

органи країн ЄС. Зокрема Європейська бухгалтерія, яка об'єднує 50 членів професійних організацій з обліку і аудиту з 35 країн, що графічно показано на *рис. 1* [25].



Рис. 1. Географічне представлення учасників професійної організації Європейська бухгалтерія

Джерело: <https://www.accountancyeurope.eu/members>.

У Німеччині у складі Європейської бухгалтерії представлено дві організації (*рис. 2*) [25]: Палата бухгалтерів (аудиторів) (*Chamber of Public Accountants*, нім. *der Wirtschaftsprüferkammer – WPK*) та Інститут аудиторів у Німеччині (*Institute of Public Auditors in Germany*, нім. *Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. – IDW*).



Рис. 2. Довідка про учасників організації Європейська бухгалтерія в окремій країні на прикладі Німеччини*

* Для виклику довідки потрібно вибрати країну зі списку на мапі професійних організацій і навести курсор на неї.

Джерело: <https://www.accountancyeurope.eu/members>.

Institutum auditoriorum in Deutschland e.V. – *IDW*) є зареєстрованою асоціацією, що просуває та підтримує спеціалізовані галузі аудиторів і подальший розвиток їхнього професійного профілю. З цією метою *IDW* пропонує базове навчання та підвищення кваліфікації й представляє інтереси професії. Основними темами роботи є аудит та бухгалтерський облік, консультації з питань бізнесу і податків та професійне право. *IDW* заснована у 1932 р., організована з 12 регіональних груп із сімома регіональними відділеннями та головним офісом у Дюссельдорфі. У штаті *IDW* працює понад 120 працівників, з яких більше ніж 30 є аудиторами, податковими радниками або юристами.

Аудитори можуть добровільно стати членами *IDW*. Станом на 31 грудня 2020 р. в *IDW* входило 13 055 повноправних членів, зокрема 1 103 аудиторських фірм та 11 952 аудиторів. Це відповідає приблизно 81 % усіх робочих місць у Німеччині. Членство включає обов'язок дотримуватися вимог, які іноді виходять за рамки мінімальних законодавчих [31].

Членство зобов'язує аудиторів стежити за заявами *IDW* щодо аудиту, бухгалтерського обліку та інших аспектів професійної діяльності в межах особистої відповідальності, дотримуватися принципів забезпечення якості, розроблених *IDW*, та пройти структуроване навчання протягом щонайменше 40 годин на рік.

IDW пропонує своїм членам широкий спектр послуг. На додаток до професійного представництва, серед послуг, якими користуються члени *IDW*, є технічна підтримка та складна програма навчання. Журнал про членство *IDW Life* щомісяця підіймає одну з основних тем, тут також публікуються нові заяви *IDW*, стандарти аудиту *IDW*, заяви про бухгалтерський облік та інші положення.

Вищим органом *IDW* є загальні збори Інституту (нім. *Wirtschaftsprüfertag*), які проводяться щонайменше раз на два роки і, окрім регіональних груп, відповідають за вибір членів Ради директорів. Зараз Рада директорів налічує 51 особу, збирається не рідше ніж двічі на рік та обирає Раду директорів з її складу.

Далі наведено структуру функціонування Інституту аудиторів у Німеччині.

Технічна робота покладається на тих, хто бере участь у діяльності технічних комітетів і делегується з-поміж членів. Існують довгострокові спеціалізовані комітети та робочі групи, а конкретні завдання проєкту вирішуються в тимчасових робочих групах. Понад 600 представників цієї професії беруть активну участь у комітетах *IPC*, вони працюють на громадських засадах і виконують значну частину роботи спеціаліста.

Представництво інтересів: Інститут представляє позиції професії на національному, європейському та міжнародному рівнях. Наприклад, у Брюсселі *IDW* об'єднує позиції Німеччини та вносить їх

у європейській дискусії. З моменту заснування завданням *IDW* є підтримування єдності професії. *IDW* в один голос висловлюється про професію загалом, її розмірний та широкий спектр діяльності.

Освіта та навчання: виклики сучасності змінюються, як і аудитори: пізнання нового – абсолютна передумова аудиторів. Члени *IDW* зобов'язуються брати участь у навчальних заходах, які виходять за рамки професійних вимог, з метою подальшого розвитку їхнього досвіду та забезпечення найкращої можливої підтримки для клієнтів.

Палата бухгалтерів (аудиторів) (нім. *Wirtschaftsprüferkammer – WPK*) [32] є корпорацією публічного права, членами якої є всі аудитори, присяжні аудитори, аудиторські компанії в Німеччині. Щоб забезпечити задоволення вимог і очікувань громадськості та стану професії, *WPK* підпадає під юридичний нагляд Федерального міністерства економіки та енергетики Німеччини. Міністерство перевіряє, чи дотримується Палата державних бухгалтерських законів та статутів під час виконання своїх завдань. Громадський нагляд за суб'єктами, який не залежить від професії, здійснює Служба нагляду за аудиторами (*APAS*) при Федеральному відомстві економіки та експортного контролю (*BAFA*). Професійний нагляд та перевірки аудиторських повноважень компаній, що становлять суспільний інтерес, є виключною відповідальністю контролюючого органу аудитора.

Палата державних бухгалтерів відповідальна й активна в масштабах всієї країни. Шість регіональних офісів у Берліні, Дюссельдорфі, Франкфурті-на-Майні, Гамбурзі, Мюнхені та Штутгарті, які не є юридично незалежними, підтримують роботу головного офісу в Берліні.

Основними завданнями, покладеними на *WPK*, є [32]:

- представництво інтересів та позицій професії щодо громадськості та політики;
- функція контактної особи для своїх членів;
- призначення аудиторів та присяжних аудиторів, а також визнання і скасування аудиторських компаній;
- реєстрація повідомлення про діяльність як законного аудитора, реєстрація аудиторів третіх країн та аудиторських компаній ЄС/ЄЗ;
- професійний нагляд, за винятком нагляду за аудиторськими мандатами в компаніях, що становлять суспільний інтерес;
- впровадження процедури контролю якості в аудиторських кабінетах, якщо це не порушує мандати аудиту, що становлять суспільний інтерес;
- здійснення національної аудиторської експертизи;
- прийняття положень про професійну практику у формі статутів.

Громадськість надає великого значення роботі аудиторів та присяжних аудиторів, особливо аудиту, який вони проводять у компаніях. Надійно виконуючи це завдання, фахівці роблять важливий внесок

у нормальне функціонування економіки. Ось чому вимоги до професії аудиторів та присяжних аудиторів стосовно загальних професійних принципів незалежності, сумлінності, конфіденційності й особистої відповідальності є особливо високими в Німеччині та в усьому Європейському Союзі.

Порівняння діяльності професійних організацій бухгалтерів й аудиторів *WPK* та *IDW* в Німеччині станом на 2020 р. (більш пізня інформація у відкритому доступі поки відсутня) представлено в табл. 1.

Таблиця 1

Порівняння діяльності Палати бухгалтерів (аудиторів) (*WPK*) та Інституту аудиторів (*IDW*) в Німеччині станом на 2020 р.

Критерії	Професійні організації бухгалтерів	
	<i>IDW</i>	<i>WPK</i>
Членство	Добровільне	Обов'язкове
Чисельність учасників	13 107	21 237
Кількість співробітників (штат)	120	120
Рік заснування	1932	1961
Регіональні відділення	12	6
Громадський або професійний нагляд	Ні	Так (Федеральне міністерство з питань економіки та енергетики, Наглядова рада аудиторів (<i>AOB</i>))
Кваліфікація та доступ до ринку:		
• початкова освіта	Так	Ні
• іспити	Ні	Так
• схвалення та реєстрація	Ні	Так
• продовження професійного розвитку	Ні	Так
Встановлення стандартів	Так (стандарти аудиту)	Так (етичні стандарти)
Забезпечення якості	Ні	Так
Дисциплінарні заходи	Ні	Так

Джерело: складено авторами за [25; 33].

Німеччина має низку особливостей у професійній діяльності аудиторів, бухгалтерів та податкових консультантів. Для аудиторів (нім. *Wirtschaftsprüfer*) професійними організаціями є *IDW* та *WPK*. Для податкових консультантів (нім. *Steuerberater*) передбачені професійні спілки:

- Німецька асоціація податкових консультантів (нім. *Deutscher Steuerberaterverband*);
- Федеральна асоціація податкових консультантів (нім. *Bundesverband der Steuerberater*);
- Регіональні палати та федеральна палата податкових консультантів (нім. *Regional chambers and federal chamber of tax consultants*).

Сфера діяльності для аудиторів охоплює обов'язковий аудит та податкові консультації, для податкових консультантів – обмежується консультаціями. Серед переліку дозволів для аудиторів передбачено дозвіл на сплату податків, щоб діяти як експерти в галузі управління

бізнесом, консультування з питань бізнесу та захисту сторонніх інтересів, виконання функцій довірених осіб. Податкові консультанти можуть мати дозволи, які стосуються всіх бухгалтерських послуг, крім аудиту.

Іншими професіями, що надають бухгалтерські послуги, в Німеччині є, наприклад, *присяжні аудиторів* (нім. *Veredidigter Buchprüfer*), проте вони більше не можуть бути зареєстровані як нові члени, оскільки професія закрита, але чинні зареєстровані фахівці підпадають під ті самі правила, що й аудиторів (нім. *Wirtschaftsprüfer*). Також існують сертифіковані бухгалтери (нім. *Bilanzbuchhalter*), сертифіковані контролери (нім. *Controller*), бухгалтери (нім. *Buchhalter*). У Німеччині для обіймання вказаних посад потрібний відповідний рівень вищої освіти: ступінь бакалавра або магістра. Водночас для аудитора необхідна аудиторська практика тривалістю 4 роки для ступеня бакалавра і 3 роки для ступеня магістра, а також складання аудиторського іспиту. Для податкового консультанта, крім ступеня бакалавра і магістра, допускається закінчена комерційна освіта, але практика податкових консультацій має становити 10 або 7 років залежно від закінченої комерційної освіти, 3 роки зі ступенем бакалавра, 2 роки зі ступенем магістра, іспит з податкового консультування.

Для аудиторів громадський нагляд здійснюють: Палата бухгалтерів – *WPK (non-PIE auditors)*, Комісія з нагляду за аудиторів (*Auditor Oversight Commission (AOB, PIE auditors)*). Діяльність податкових консультантів перевіряється Регіональною палатою для податкових консультантів (*Regional chambers of tax consultants*) та Федеральною палатою для податкових консультантів (*Federal chamber of tax consultants*) [33].

У Німеччині за 2020 р. кількість кваліфікованих професіоналів у галузі аудиту становила 16.9 тис. осіб, у сфері податкового консалтингу – 87.5 тис. Зокрема в податковому консультуванні зареєстровано 5.2 тис. осіб нових стажистів. Професійний іспит склало 796 аудиторів і 4.7 тис. податкових консультантів. Для виходу на ринок кваліфікованих спеціалістів у Німеччині вимагається обов'язкова реєстрація, вартість якої для аудиторів становить 230 євро, яку проводить *WPK*, для податкових консультантів – 200 євро, яку здійснює Регіональна палата для податкових консультантів [33]. Також вимагаються присяга, страховка і присвоєння професійної адреси: заклад у ЄС для аудиторів, а в разі реєстрації закладу в третіх країнах передбачені додаткові вимоги. Для податкових консультантів у Німеччині правила дещо послаблено – професійну адресу можна зареєструвати за закладом у будь-якій країні з авторизованим представництвом або постійним місцем проживання в Німеччині.

Дослідженням Н. Халлас (*N. Hallas*) [5] встановлено, що у 2020 р. десятима найбільшими аудиторськими фірмами, які ділили ринок аудиту в Німеччині, були: *KPMG*, що є лідером з часткою у 30 % ринку (або 47 компаній клієнтів), на другому місці – *PwC* з 27 % ринку (та 43 компаніями клієнтів), *EY* – відповідно 23 % і 37 компаній, та

Deloitte – 11 % та 17 компаній. Отже, компанії Великої четвірки охоплюють 91.1 % ринку аудиторських послуг у Німеччині. Серед інших учасників ринку аудиторських послуг у цій країні виокремлено: *BDO* (4 % ринку), *Nexia* (3 % ринку) і по 1 % ринку у *Grant Thornton*, *Lohr + Company*, *Mazars* та *Rodl & Partner* [5].

Прийняття Закону про зміцнення цілісності фінансових ринків (*FISG*) [1] в Німеччині мало найбільший вплив на ринок аудиторських послуг в аспектах:

- підвищення відповідальності аудиторів у країні – попередня редакція Німецького комерційного кодексу (*HGB*), зокрема Розділ 323, який раніше обмежував відповідальність аудиторів у розмірі 1 млн євро за аудит звичайних підприємств та 4 млн євро за проведення аудиту компаній, підзвітних громадськості, після змін *FISG*, які вступили в дію 1 липня 2021 р., відповідальність за аудит публічно відомих компаній збільшено до 16 млн євро, аудит кредитних установ, не орієнтованих на ринок капіталу, і страхових компаній – до 4 млн євро, а для всіх інших компаній – до 1.5 млн євро [6];
- більш суворі правила ротації аудиторів, за якими компанія зобов'язана змінювати аудиторську фірму не рідше ніж один раз на десять років (тобто не дозволяється мати одну фірму понад десять років поспіль), з 7 років до 5 скорочено термін, протягом якого встановлюється відповідальний аудитор, який визнається основним відповідальним аудитором і є наділеним правом підпису аудиторського звіту, щодо компаній, які представляють суспільний інтерес (тобто публічно відомі або банки, або страхові компанії);
- запобігання конфлікту інтересів аудиторів для зміцнення цілісності фінансових ринків у Німеччині через введення заборони на одночасне надання клієнтам, які становлять суспільний інтерес, крім аудиторських, консалтингових послуг, податкових консультацій, послуг з оцінки тощо.

У Німеччині передбачені санкції та штрафи за порушення вимог законодавства щодо надання аудиторських послуг, які сягають до 500 тис. євро для аудиторів та до 5 млн євро для аудиторських фірм [6].

Розглядаючи ринок аудиторських послуг, важливо зазначити, що розмір винагороди за надання аудиторських послуг у Німеччині залежить від обсягу аудиторської перевірки, рівня аудиторського ризику та складності аудиту. Крім того, на практиці можливе отримання так званої преміальної комісії за бренд або репутацію за надання високоякісних аудиторських послуг [22]. Це пояснюється значно вищим рівнем цін на послуги фірм Великої четвірки. Цілком логічно, що аудиторські фірми, які здійснили значні інвестиції у свій бренд та репутаційний капітал через тренінги і навчання для співробітників, потужну рекламу, просування і популяризацію бренду, розраховують отримати прибуток на власні внутрішні інвестиції через підвищення

цін на свої послуги. На розмір винагороди під час проведення аудиту в Німеччині у бік збільшення впливають також:

- розмір клієнта для проведення аудиту (чим більше підприємство, тим більший обсяг операцій та інформації, яку необхідно перевірити, що своєю чергою потребує залучення більшої кількості фахівців та більше часу й зусиль при проведенні аудиту);
- наявність дочірніх підприємств (це збільшує аудиторський ризик і відповідно підвищує складність аудиторської перевірки);
- значні суми дебіторської заборгованості та запасів (такі об'єкти потребують більше часу і зусиль, тому підвищують вартість аудиторських послуг, проте тут потрібно зауважити галузеву належність об'єкта перевірки та інші фактори, які нерівномірно впливають на зростання вартості аудиту).

Існують певні відмінності в акцентах, на які звертають увагу при проведенні аудиту в Німеччині. Наприклад, значна кількість процедур спрямована на деталі перевірки фактично статей фінансової звітності, водночас в інших країнах домінує тенденція покладатися на результати тестування системи внутрішнього контролю клієнтів [22]. Проте важливим показником є те, що рівень розкриття інформації та прозорості звітності в Німеччині є одним з найвищих у світі.

В Україні ринок аудиторських послуг має значний потенціал. Позитивним є повний перехід на міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості й етики, зростання досвіду та сфери впливу вітчизняних професійних організацій. І хоча на сьогодні Україна не належить до складу організації Європейська бухгалтерія, проте наближення національної системи обліку і звітності до норм та вимог міжнародних стандартів й директив ЄС сприятимуть подальшій інтеграції нашої держави в авторитетні міжнародні об'єднання професійних бухгалтерів та аудиторів. Регуляторні органи в Україні, як-от Міністерство фінансів України [34], Методологічна рада з бухгалтерського обліку, комітети спільно з професійними організаціями, зокрема Федерацією професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) [35], Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА) [36], Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ) [37], мають докласти всіх зусиль для гармонізації національної системи обліку і звітності з міжнародними стандартами та європейськими директивами, синхронізації вимог до професії бухгалтера і аудитора, приведення ринку аудиторських послуг до європейського зразка, і досвід Німеччини в цьому процесі є надзвичайно корисним.

Висновки. Сучасний ринок аудиторських послуг у Німеччині демонструє попит на аудит та супутні консультативні послуги в питаннях бухгалтерського супроводження, оподаткування, управління фінансами та персоналом, корпоративної звітності, соціальної й екологічної відповідальності, захисту даних та кібербезпеки, управлінського кон-

салтингу та економічних розслідувань. Аудитори відіграють важливу роль у підтвердженні фінансової звітності та формуванні довіри до представленої інформації й підтримки тих, хто приймає рішення на її основі, а рівень розкриття інформації та прозорості звітності в Німеччині є загальновизнаним як один з найвищих у світі.

На розвиток ринку аудиторських послуг у Німеччині значною мірою вплинула діяльність професійних організацій у сфері аудиту, обліку і податкового консалтингу, які входять до складу Європейської бухгалтерії: Палата бухгалтерів (аудиторів) (*WPK*) та Інститут аудиторів у Німеччині (*IDW*). Для аудиторів громадський нагляд здійснює Палата бухгалтерів та Комісія з нагляду за аудиторами.

В Німеччині налічується 16.9 тис. кваліфікованих професіоналів у галузі аудиту станом на 2020 р. Ринок аудиторських послуг на 91.1 % займають аудиторські фірми Великої четвірки: *KPMG*, *PwC*, *EY* і *Deloitte*.

З прийняттям Закону про зміцнення цілісності фінансових ринків (*FISG*) в Німеччині відбулося значне підвищення відповідальності аудиторів, запровадження більш суворих правил ротації та запобігання конфлікту інтересів аудиторів. Суттєво збільшилися штрафні санкції за порушення вимог законодавства щодо надання аудиторських послуг. Очікується, що це приведе до подальшого зростання концентрації на ринку аудиторських послуг та збільшення впливу Великої четвірки.

Для України надзвичайно цінним є досвід Німеччини у нормативно-правовому регулюванні аудиторської діяльності, організації громадського та професійного нагляду за якістю аудиту, впливом та авторитетом професійних організацій, увага до розвитку бренду та репутаційного капіталу аудиторів.

Поглиблення досліджень зазначених аспектів та практична адаптація для України можуть бути перспективою подальших наукових пошуків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Accounting, Bookkeeping & Auditing in Germany – Market Research Report. IBISWorld. August 31, 2021. URL: <https://www.ibisworld.com/germany/industry/accounting-bookkeeping-auditing/952>.
2. Trentmann N. German Auditors Fear New Law Would Bolster Big Four Firms. *The Wall Street Journal*. May 26, 2021. URL: <https://www.wsj.com/articles/german-auditors-fear-new-law-would-bolster-big-four-firms-11622030400>.
3. Які послуги надають аудиторські фірми в Німеччині. Професійні новини. Палата аудиторів і бухгалтерів України. (ПАБУ). Дата публікації 08.02.2021. URL: <https://www.pabu.com.ua/ua/mediacentr-3/profesiini-novyny/2010-yaki-posluhy-nadaiut-audytorski-firmy-v-nimechchyni>.
4. Аудиторська палата Німеччини – зустріч із Аудиторською палатою України 27 лютого 2019 року. Презентація: Петра Гунія (Petra Gunia), Мануела Швой (Manuela Schwoy), Д-р Йенс Енгельхардт (Dr. Jens Engelhardt). URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/03/Presentation-Ukraine-Audit-Chamber-WPK-конвертирован.pdf>.
5. Hallas N. Who Audits Public Companies – Germany 2020. Audit Analytics. October 21, 2021. URL: <https://blog.auditanalytics.com/who-audits-public-companies-germany-2020>.

6. Oehm M., Schrick L. The impact of the FISG for auditors in Germany. *Global Litigation News. Auditors' Liability*. September 6, 2021. URL: <https://globallitigationnews.bakermckenzie.com/2021/09/06/the-impact-of-the-fisg-for-auditors-in-germany>.
7. Малишкін О. І., Безверхий К. В., Ковова І. С., Семенова С. М., Шуляренко С. М., Карєв В. П. Гармонізація бухгалтерського обліку та оподаткування на підприємствах України в контексті нормативів ЄС: монографія; за наук. ред. О. І. Малишкіна. Київ: ВД «АртЕк», ДУІТ, 2018. 418 с.
8. Семенова С. М., Шпирко О. М. Облікова політика малих підприємств в Україні та Німеччині. *Зб. наук. праць Держ. ун-ту інфраструктури та технологій. Серія «Економіка і управління»*. 2019. Вип. 46. С. 95-108. URL: <https://doi.org/10.32703/2664-2964-2019-46-95-108>.
9. Костюченко В. М., Тарабан Н. Г. Конвергенція бухгалтерського обліку і фінансової звітності Німеччини відповідно до МСФЗ. *Економіка і суспільство*. 2018. Вип. 19. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/19_ukr/192.pdf.
10. Пантелеєв В. П. Узагальнення інформації з регулювання, організації та методики аудиту в країнах ЄС. *Наук. вісн. Нац. акад. статистики, обліку та аудиту*. 2019. № 4. С. 39-65.
11. Пантелеєв В. П. Консолідація інформації з регулювання аудиту, організації і методики аудиту в країнах ЄС. *Економіка: реалії часу*. 2020. № 1 (47). С. 91-113. URL: <https://economics.opu.ua/files/archive/2020/No1/85.pdf>. DOI: 10.15276/ETR.01.2020.11.
12. Сисоева І. М. Особливості аудиту у країнах Європейського Союзу. *Економічна наука. Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 3. С. 26-31.
13. Гавриловський О. С., Гавриловська Л. М. Регулювання аудиту в країнах ЄС та перспективи його розвитку. *Наук. вісн. Ужгород. нац. ун-ту*. 2017. Вип. 15. Ч. 1. С. 68-71.
14. Голов С. Ф. Регулювання бухгалтерського обліку і аудиту в ЄС та виклики для України. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2014_10_2.
15. Лазурко М. І., Завербний А. С. Розвиток консалтингової діяльності в Європі: проблеми, перспективи та досвід для України. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку*. 2021. № 2 (6). С. 204-212.
16. Дорош Н. Формування органів суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в країнах ЄС. Трансформаційні перетворення обліково-аналітичного забезпечення управління в умовах євроінтеграційних процесів: IV Міжнар. наук.-практ. конф. (25 листоп. 2016 р.). Київ: КНЕУ, 2016. С. 370-373.
17. Caruana J., Dabbicco G., Jorge S., Jesus M. The Development of EPSAS: Contributions from the Literature. *Accounting in Europe*. 2019. Vol. 16. Issue 2. Published Online: 01 Jul. 2019. URL: <https://doi.org/10.1080/17449480.2019.1624924>.
18. Lopez-Arceiz F., Bellostas A., Moneva J. Accounting Standards for European Non-profits. Reasons and Barriers for a Harmonisation Process. *Accounting in Europe*. 2021. 18:1; 43-74. URL: <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1795215>.
19. Cameran M., Campa D. Comments by the European Accounting Association on the International Accounting Education Standards Board Consultation Paper 'Meeting Future Expectations of Professional Competence: A Consultation on the IAESB's Future Strategy and Priorities'. *Accounting in Europe*. 2016. 13:2, 295-303. URL: <https://doi.org/10.1080/17449480.2016.1201578>.
20. Nurgaliyeva N. Professional organizations of accountants and their role. *Bulletin of KEU: Economy, Philosophy, Pedagogics, Jurisprudence*. 2019. URL: <https://articlekz.com/en/article/27629>.
21. Семенова С. М., Шаповалова А. П. Професійні організації з обліку і аудиту в Європі. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2021. № 5. С. 77-89. URL: [https://doi.org/10.31617/zt.knute.2021\(118\)06](https://doi.org/10.31617/zt.knute.2021(118)06).

22. Simon D. T. The Market For Audit Services In Germany. *The Journal of Applied Business Research*. 2005. Vol. 21. No 3. URL: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:6j3EZDxajEcJ:https://clutejournals.com/index.php/JABR/article/download/1464/1444+&cd=10&hl=uk&ct=clnk&gl=ua&client=opera>.
23. Назарова К., Негоденко В., Міняйло В. Ринок аудиторських послуг в Україні. *Міжнар. наук.-практ. журн. «Товари і ринки»*. 2021. № 4 (40). С. 4-15. URL: http://tr.knute.edu.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=2019&catid=179&lang=uk.
24. Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development. URL: <https://sdgs.un.org/2030agenda>.
25. Accountancy Europe. Огляд сфери діяльності. URL: <https://www.accountancyeurope.eu/about-us>.
26. Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting – ISAR. Огляд діяльності. URL: <https://isar.unctad.org/about>.
27. Семенова С. М. Ключові тенденції в управлінні ризиками провідних компаній ЄС за оцінками внутрішніх аудиторів. *Ефективна економіка*. 2020. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8710>.
28. Міжнародна федерація бухгалтерів: International Federation of Accountants (IFAC). URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway>.
29. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. The International Accounting Standards Board (IASB). URL: <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are>.
30. Рада з міжнародних стандартів аудиту та впевненості. The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). URL: <https://www.iaasb.org/about-iaasb>.
31. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. – IDW. URL: <https://www.idw.de/idw/ueber-uns/Kurzportrait>.
32. Wirtschaftsprüferkammer – WPK. URL: <https://www.wpk.de/wpk/organisation>.
33. Structure and organisation of the profession – key features – Germany, 2020 update. URL: <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Overview-of-the-profession-in-Germany.pdf>.
34. Міністерство фінансів України. Органи в компетенції Міністерства. Офіційний вебпортал. URL: <https://mof.gov.ua/uk/accountable-agencies>.
35. Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. Членство в міжнародних організаціях. URL: <https://www.ufpaa.org/about/international>.
36. Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів. Опис діяльності. URL: <https://www.uasaa.org/pro-uasba/opis-asotsiatsiji>.
37. Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України. Мета і завдання діяльності. URL: <https://federation.faaf.org.ua/pro-federatsiyu/meta-i-zavdannya-diyalnosti-fabf.html>.

REFERENCES

1. Accounting, Bookkeeping & Auditing in Germany – Market Research Report. (2021). IBISWorld. <https://www.ibisworld.com/germany/industry/accounting-bookkeeping-auditing/952> [in English].
2. Trentmann, N. (2021). German Auditors Fear New Law Would Bolster Big Four Firms. *The Wall Street Journal*. <https://www.wsj.com/articles/german-auditors-fear-new-law-would-bolster-big-four-firms-11622030400> [in English].
3. *Jaki poslugy nadajut' audytors'ki firmy v Nimechchyni*. (2021). Profesijni novyny. Palata audytoriv i buhgalteriv Ukrai'ny. (PABU). Data publikacii' 08.02.2021. *What services are provided by audit firms in Germany. Professional news. The Chamber of Auditors and Accountants of Ukraine. (CAAU). Publication date*. <https://www.pabu.com.ua/ua/mediacentr-3/profesiini-novyny/2010-yaki-posluhy-nadaiut-audytorski-firmy-v-nimechchyni> [in Ukrainian].

4. Audytors'ka palata Nimechchyny – zustrich iz Audytors'koju palatoju Ukrai'ny 27 ljutogo 2019 roku. Prezentacija: Petra Gunia (Petra Gunia), Manuela Shvoj (Manuela Schwoy), D-r Jens Engel'hardt (Dr. Jens Engelhardt). [The Audit Chamber of Germany - a meeting with the Audit Chamber of Ukraine on February 27, 2019]. Presentation by Petra Gunia, Manuela Schwoy, Dr. Jens Engelhardt. <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/03/Presentation-Ukraine-Audit-Chamber-WPK-конвертирован.pdf> [in Ukrainian].
5. Hallas, N. (2021). Who Audits Public Companies – Germany 2020. *Audit Analytics*. <https://blog.auditanalytics.com/who-audits-public-companies-germany-2020> [in English].
6. Oehm, M., & Schrick, L. (2021). The impact of the FISG for auditors in Germany. *Global Litigation News. Auditors' Liability*. <https://globallitigationnews.bakermckenzie.com/2021/09/06/the-impact-of-the-fisg-for-auditors-in-germany> [in English].
7. Malyskin, O. I., Bezverkhyy, K. V., Kovova, I. S., Semenova, S. M., Shulyarenko, S. M., & Karyev, V. P. (2018). Garmonizacija buhgalters'kogo obliku ta opodatku-vannja na pidpry-jemstvah Ukrai'ny v konteksti normatyviv JeS [Harmonization of accounting and taxation at Ukrainian enterprises in the context of EU regulations]. Kyiv: ArtEk, Derzhavnyy universytet infrastruktury ta tekhnolohiy [in Ukrainian].
8. Semenova, S. M., & Shpyrko O. M. (2019). Oblikova polityka malyh pidpryjemstv v Ukrai'ni ta Nimechchyni. *Zb. nauk. prac' Derzh. un-tu infrastruktury ta tekhnologij. Serija «Ekonomika i upravlinnja»* [Accounting policy of small enterprises in Ukraine and Germany. Collection of scientific works of the State University of Infrastructure and Technologies. Series «Economics and Management»], (Issue 46), (pp. 95-108). <https://doi.org/10.32703/2664-2964-2019-46-95-108> [in Ukrainian].
9. Kostyuchenko, V. M. & Taraban, N. G. (2018). Konvergencija buhgalters'kogo obliku i finan-sovoi' zvitnosti Nimechchyny vidpovidno do MSFZ. [Convergence of German accounting and financial reporting in accordance with IFRS]. *Ekonomika i suspil'stvo – Economy and society*. (Issue 19). https://economyandsociety.in.ua/journals/19_ukr/192.pdf [in Ukrainian].
10. Panteleiev, V. P. (2019). Uzagal'nennja informacii' z reguljuvannja, organizacii' ta metodyky audytu v krai'nah JeS. [Generalization of information on regulation, organization and audit methodology in EU countries]. *Nauk. visn. Nac. akad. statystyky, obliku ta audytu – Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Auditing*, (Vol. 4), (pp. 39-65). <https://doi.org/10.31767/nasoa.4.2019.5> [in Ukrainian].
11. Panteleyev, V. P. (2020). Konsolidatsiya informatsiyi z rehulyuvannya audytu, orhanizatsiyi i metodyky audytu v krayinakh YES [Consolidation of information on audit regulation, organization and audit methodology in EU countries]. *Ekonomika: realii' chasu.: praktyka ta dosvid – Economics: realities of time.: practice and experience* (Vol. 1 (47), (pp. 91-113). <https://economics.opu.ua/files/archive/2020/No1/85.pdf>. DOI: 10.15276/ETR.01.2020.11 [in Ukrainian].
12. Sysoieva, I. (2021). Osoblyvosti audytu u krai'nah Jevropejs'kogo Sojuzu. [Peculiarities of audit in the countries of the European Union]. *Ekonomichna nauka. Investycii': praktyka ta dosvid – Economics. Investments: practice and experience*, 3, 26-31. <https://doi.org/10.32702/23066814.2021.3.26> [in Ukrainian].
13. Havrylovskyy, O. S., & Havrylovska, L. M. (2017). Reguljuvannja audytu v krai'nah JeS ta perspektyvy jogo rozvytku [Audit regulation in EU countries and prospects for its development] *Nauk. visn. Uzhgorod. nac. un-tu – Scientific Herald of Uzhhorod National University*. (Issue 15). (Part 1), (pp. 68-71) [in Ukrainian].
14. Holov, S. F. (2014). Reguljuvannja buhgalters'kogo obliku i audytu v JeS ta vyklyky dlja Ukrai'ny [Regulation of accounting and auditing in the EU and challenges for Ukraine.] *Buhgalters'kyj oblik i audyt – Accounting and auditing*, (Vol. 10). http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2014_10_2 [in Ukrainian].

15. Lazurko, M. I., & Zaverbnyj, A. S. (2021). Rozvytok konsaltingovoi' dijal'nosti v Jevropi: problemy, perspektyvy ta dosvid dlja Ukrai'ny [Development of consulting activities in Europe: problems, prospects and experience for Ukraine]. *Menedzhment ta pidpryjemnyctvo v Ukrai'ni: etapy stanovlennja ta problemy rozvytku – Management and entrepreneurship in Ukraine: stages of formation and problems of development*, (Vol. 2 (6), (pp. 204-212) [in Ukrainian].
16. Dorosh, N. (2016). Formuvannya orhaniv suspil'noho nahlyadu za audytors'koyu diyal'nistyu v krayinakh YES. Transformacijni peretvorennja oblikovo-anali-tych-nogo zabezpechennja upravlinnja v umovah jevrintegracijnyh procesiv: IV Mizhnar. nauk.-prakt. konf. [Formation of bodies of public supervision over auditing activities in the EU countries. Transformational transformations of accounting and analytical support of management in the conditions of European integration processes: IV International scient. and practic. conf.]. (pp. 370-373). Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
17. Caruana, J., Dabbicco, G., Jorge, S., & Jesus, M. (2019). The Development of EPSAS: Contributions from the Literature. *Accounting in Europe*. (Vol. 16). (Issue 2). Published Online: 01 Jul. 2019. <https://doi.org/10.1080/17449480.2019.1624924> [in English].
18. Lopez-Arceiz, F., Bellostas, A., & Moneva, J. (2021). Accounting Standards for European Non-profits. Reasons and Barriers for a Harmonisation Process. *Accounting in Europe*, 18:1; 43-74. <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1795215> [in English].
19. Cameran, M., & Campa, D. (2016). Comments by the European Accounting Association on the International Accounting Education Standards Board Consultation Paper 'Meeting Future Expectations of Professional Competence: A Consultation on the IAESB's Future Strategy and Priorities'. *Accounting in Europe*, 13:2, 295-303. DOI: 10.1080/17449480.2016.1201578 [in English].
20. Nurgaliyeva, N. (2019). Professional organizations of accountants and their role. *Bulletin of KEU: Economy, Philosophy, Pedagogics, Jurisprudence*. <https://articlekz.com/en/article/27629> [in English].
21. Semenova, S., & Shapovalova, A. (2021). Profesijni organizacii' z obliku i audytu v Jevropi. [Professional accounting and auditing organizations in Europe]. *Zovnishnja torgivlja: ekonomika, finansy, pravo – Foreign trade: economy, finance, law*, (Vol. 5), (pp. 93-107). [https://doi.org/10.31617/zt.knute.2021\(118\)06](https://doi.org/10.31617/zt.knute.2021(118)06) [in Ukrainian].
22. Simon, D. T. (2005). The Market For Audit Services In Germany. *The Journal of Applied Business Research*. Vol. 21, 3. URL: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:6j3EZDxajEcJ:https://clutejournals.com/index.php/JABR/article/download/1464/1444+&cd=10&hl=uk&ct=clnk&gl=ua&client=opera> [in English].
23. Nazarova, K., Negodenko, V., & Minyailo, V. (2021). Rynok audytors'kyh poslug v Ukrai'ni. [The market of audit services in Ukraine]. *Mizhnar. nauk.-prakt. zhurn. «Tovary i rynky» – International scient. and pract. journal «Commodities and Markets»*, 4, 4-15. http://tr.knute.edu.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=2019&catid=179&lang=uk [in Ukrainian].
24. Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development. <https://sdgs.un.org/2030agenda> [in English].
25. Accountancy Europe. <https://www.accountancyeurope.eu/about-us> [in English].
26. Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting – ISAR. <https://isar.unctad.org/about> [in English].
27. Semenova, S. (2020). Klyuchovi tendentsiyi v upravlinni ryzykamy providnykh kompaniy YES za otsinkamy vnutrishnikh audytoriv [Key trends in risk management of leading EU companies as assessed by internal auditors]. *Efektivna ekonomika – Efficient economy*. (Vol. 9). DOI: 10.32702/2307-2105-2020.9.68; <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8710> [in Ukrainian].
28. Mizhnarodna federacija buhgalteriv [International Federation of Accountants] (IFAC). <https://www.ifac.org/knowledge-gateway> [in English].

29. Rada z mizhnarodnyh standartiv buhgalters'kogo obliku [The International Accounting Standards Board (IASB)]. <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are> [in English].
30. Rada z mizhnarodnyh standartiv audytu ta vpevnenosti [The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)]. <https://www.iaasb.org/about-iaasb> [in English].
31. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. – IDW. <https://www.idw.de/idw/ueber-uns/Kurzportrait> [in English].
32. Wirtschaftsprüferkammer – WPK. <https://www.wpk.de/wpk/organisation> [in German].
33. Structure and organisation of the profession – key features – Germany, 2020 update. <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Overview-of-the-profession-in-Germany.pdf> [in English].
34. Ministerstvo finansiv Ukrainy. Organy v kompetencii Ministerstva. [Ministry of Finance of Ukraine. Bodies within the competence of the Ministry]. <https://mof.gov.ua/uk/accountable-agencies> [in Ukrainian].
35. Federacija profesijnyh buhgalteriv i audytoriv Ukrainy. Chlenstvo v mizhna-rodnyh organizacijah [Federation of Professional Accountants and Auditors of Ukraine. Membership in international organizations]. <https://www.ufpaa.org/about/international> [in Ukrainian].
36. Ukrain's'ka asociacija sertyfikovanyh buhgalteriv i audytoriv. Opys dijal'nosti [Ukrainian Association of Certified Accountants and Auditors. Description of activity]. <https://www.uacaa.org/pro-uasba/opis-asotsiatsiji> [in Ukrainian].
37. Federacija audytoriv, buhgalteriv i finansystiv APK Ukrainy. Meta i zavdannja dijal'nosti [Federation of Auditors, Accountants and Financiers of the Agricultural Industry of Ukraine. The purpose and tasks of the activity]. <https://federation.faaf.org.ua/pro-federatsiyu/meta-i-zavdannja-diyalnosti-fabf.html> [in Ukrainian].

Надійшла до редакції 08.08.2022.

Прийнято до друку 14.09.2022.

Публікація онлайн 23.02.2023.