УДК 657.6
JEL: M42; M49

УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОФЕСІЙНИХ ВИМОГ ДО АУДИТОРІВ ЗА УМОВ РЕФОРМУВАННЯ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

©2020 **ФАБІЯНСЬКА В. Ю.**

УДК 657.6
JEL: M42; M49

Фабіянська В. Ю. Удосконалення професійних вимог до аудиторів за умов реформування незалежного аудиту в Україні

Метою статті є вдосконалення професійних вимог до аудиторів у контексті реформування незалежного аудиту в Україні. Методологія дослідження ґрунтується на теоретичних узагальненнях і використанні наукових інструментів, включаючи порівняльний аналіз та аналіз положень чинного законодавства України у сфері регулювання незалежного аудиту. Наведено результати дослідження та рекомендації щодо перспектив підвищення професійних якостей аудиторів завдяки сукупності заходів, запропонованих автором. Проведено дослідження особливостей нової системи атестації аудиторів, що запроваджується Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» і деталізована в проєктах наказів Міністерства фінансів України, спрямованих на виконання вимог статті 19 Закону. У результаті проведених досліджень виділено шляхи вдосконалення професійних якостей аудиторів, що стосуються, зокрема: практичної направленості завдань кваліфікаційного іспиту; набуття практичного досвіду кандидатів в аудитори; удосконалення професійних навичок аудиторів; наявності в обов'язковому порядку сертифікатів (дипломів) професійних організацій, що підтверджують високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності для аудиторів, які проводять обов'язковий аудит фінансової звітності та обов'язковий аудит фінансової звітності суб'єктів, які становлять суспільний інтерес. Зазначено, що необов'язково, щоб всі вимоги були реалізовані одночасно, можливий варіант послідовного їх впровадження. Практичне значення розроблених рекомендацій полягає в тому, що їх урахування під час набуття та підтримання професійних якостей аудиторів дасть змогу забезпечити якісно новий рівень вітчизняного аудиту, здатного конкурувати із міжнародними аудиторськими фірмами.
Ключові слова: *атестація аудиторів, теоретичний іспит, кваліфікаційний іспит, професійні якості.*
DOI: *https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-7-189-199*
Рис.: *2.* ***Табл.:*** *1.* ***Бібл.:*** *15.*

Фабіянська Вікторія Юхимівна *– кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри аудиту та державного контролю, Вінницький національний аграрний університет (вул. Сонячна, 3, Вінниця, 21008, Україна)*
E-mail: *Viktoriafab@ukr.net*
ORCID: *http://orcid.org/0000-0002-2753-1894*
Researcher ID: *http://www.researcherid.com/I-4063-2018*
Scopus Author ID: *57194159261*

UDC 657.6
JEL: M42; M49

Fabiianska V. Yu. Improving the Professional Requirements for Auditors in the Context of Independent Audit Reform in Ukraine

The article is aimed at improving the professional requirements for auditors in the context of independent audit reform in Ukraine. The research methodology is based on theoretical generalizations and use of scientific instruments, including comparative analysis and analysis of the provisions of current legislation of Ukraine in the area of independent audit regulation. The research findings and recommendations on the prospects for improving the professional qualities of auditors are presented according to the aggregate measures proposed by the author. The peculiarities of the new auditor certification system, introduced by the law of Ukraine «On audit of financial statements and auditing activity» and detailed in the project of orders of the Ministry of Finance of Ukraine, aimed at fulfilling the requirements of the article 19 of the the law of Ukraine, are studied. As a result of the research, the ways to improve the professional qualities of auditors have been allocated, in particular: practical focus of tasks at the qualification exam; gaining practical experience of candidates in auditors; improving the auditors' professional skills; obligatory availability of certificates (diplomas) of professional organizations confirming the high level of knowledge on the international standards of financial reporting for auditors, which carry out the obligatory audits of financial statements and mandatory audit of financial statements of the subjects of public interest. It is specified that it is not necessary that all the requirements are implemented simultaneously, the variant of consecutive implementation thereof is possible. The practical significance of the recommendations developed is that their consideration in the gaining and maintenance of professional qualities of auditors will allow to ensure a qualitatively new level of the national audit that is able to compete with international auditing firms.
Keywords: *certification of auditors, theoretical exam, qualification exam, professional qualities.*
Fig.: *2.* ***Tabl.:*** *1.* ***Bibl.:*** *15.*

Fabiianska Victoria Yu. *– PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Audit and State Control, Vinnytsia National Agrarian University (3 Soniachna Str., Vinnytsia, 21008, Ukraine)*
E-mail: *Viktoriafab@ukr.net*
ORCID: *http://orcid.org/0000-0002-2753-1894*
Researcher ID: *http://www.researcherid.com/I-4063-2018*
Scopus Author ID: *57194159261*

Вітчизняний аудит розвивається відповідно до нової концепції регулювання аудиторської діяльності, яка сформована в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII [1] (далі – Закон). Це суттєво нова система регулювання незалежного аудиту, розроблена у відповідь на необхідність проведення комплексної реформи інституту аудиту

в Україні з урахуванням положень актів європейського законодавства у сфері аудиту, яка передбачає: суспільний нагляд за аудиторською діяльністю; принципово нову систему зовнішнього контролю якості аудиторських послуг; чотири розділи Реєстру замість попередніх двох із виділенням у третьому та четвертому розділах суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право надавати послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності та обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, котрі становлять суспільний інтерес; запровадження особливих вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, які проводять обов'язковий аудит фінансової звітності суб'єктів, котрі становлять суспільний інтерес.

Аналіз нових вимог до атестації аудиторів, які унормовані в статті 19 Закону [1], дає підстави стверджувати, що такі вимоги розроблені з урахуванням міжнародного досвіду, зокрема щодо освіти, складання теоретичних і кваліфікаційних іспитів, здобуття практичного досвіду в суб'єктів аудиторської діяльності, безперервного навчання в процесі зайняття аудитом. Проте вважаємо, що в умовах вітчизняної практики аудиту, особливості якої за будь-яких обставин вносять свої корективи в сучасну систему регулювання аудиторської діяльності та функціонування аудиторських фірм (підвищені ризики бізнесу; певний рівень недовіри з боку суспільства до аудиторів; високий рівень недовіри громадян до державних органів влади; національний менталітет, що впливає на бажання уникнути деяких необхідних процедур під час здобуття аудитором своєї професійної компетенції, наприклад проходження стажування), виникає потреба в удосконаленні деяких аспектів нормативних вимог щодо формування професійних якостей аудитора.

Проблемам якості аудиторських послуг і формування професійних вимог до аудиторів присвятили свої праці Белова І. М. [2], Бондар В. П. [3], Завитій О. П. [2], Казакова Н. А. [4], Кашперська А. І. [5], Красильникова І. В. [4], Лиско Н. А. [6], Мельник М. В. [4], Назарова К. О. [7], Томчук В. В. [2], Фабіянська В. Ю. [2], Федоренко О. П. [7], Хорунжак Н. М. [2], Хуторний Д. В. [6], Шульга С. В. [8] та інші вітчизняні й зарубіжні вчені.

В. П. Бондар зазначив, що «…у зв'язку з тим, що аудит є тим видом професійної діяльності, що забезпечує фінансово-економічну стабільність та створює підґрунтя для ухвалення управлінських рішень у непередбачуваному економічному середовищі, розв'язання проблем недотримання принципів професійної етики аудитором набуває вирішального соціально-економічного значення для розвитку економіко-інвестиційного потенціалу нашої держави» [3, с. 4].

А. І. Кашперська, досліджуючи сучасний стан і перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні, дійшла висновку, що «підвищенню якості аудиту та надання аудиторських послуг в Україні сприятиме лише система комплексних заходів, спрямованих на розвиток нормативно-законодавчої бази аудиту, запровадження якісної системи комп'ютеризації аудиту, здійснення контролю над рівнем компетентності аудиторів та якості наданих послуг, забезпечення реальної незалежності аудитора» [5, с. 1273].

К. О. Назарова та О. П. Федоренко зазначають, що «…необхідно зважувати на той факт, що відповідно до світової практики господарювання найбільшу довіру користувачі інформації висловлюють саме незалежним (зовнішнім) аудиторам, які для непрофесійних користувачів інформації є експертами з усіх економічних питань» [7, с. 287].

Н. А. Лиско та Д. В. Хуторний вважають, що: «усвідомлення поточних проблем, з якими зіткнулася аудиторська спільнота в Україні, призвело до необхідності підвищення професійних вимог до суб'єктів аудиторської діяльності в особі аудиторів і аудиторських фірм, посилення нагляду за аудиторською діяльністю та їх статусу в умовах надання якісно нового та незалежного аудиту» [6, с. 44].

С. В. Шульга за результатами проведеного дослідження запропонувала «напрями удосконалення регулювання аудиторської діяльності шляхом створення Координаційної ради з питань взаємодії та співробітництва професійних організацій аудиторів України, функціонування якої забезпечить компетентнісно-етичне регулювання аудиторської діяльності в Україні» [8, с. 74].

І. В. Красильникова, М. В. Мельник, Н. О. Казакова, дослідивши розвиток методичного забезпечення кваліфікаційного іспиту в Російській Федерації, зробили висновок, що він направлений на «…поступовий перехід проведення іспиту на отримання кваліфікаційного атестата аудитора від моделі перевірки знань до моделі перевірки компетенцій. Нова система професійної атестації аудиторів забезпечить подальше зближення та гармонізацію міжнародних професійних атестацій, а з іншого боку, буде орієнтована на національні особливості регулювання діяльності господарюючих суб'єктів в різних сферах, сформований досвід, практику російської освіти і аудиторської діяльності» [4, с. 28].

Н. М. Хорунжак зі співавторами пропонують «…формувати соціальні (громадські) контрольні органи (організації) з метою підвищення ефективності контролю якості аудиторських послуг а також забезпечення його правдивості» [2, с. 722].

Однак, незважаючи на вагомість проведених досліджень та з огляду на реформування незалежного аудиту в Україні, виникає необхідність подальшого критичного розгляду наявних законодавчих вимог і висловлення власних суджень щодо їх подальшого вдосконалення стосовно формування професійних якостей аудитора.

Метою статті є вдосконалення професійних вимог до аудиторів у контексті реформування незалежного аудиту в Україні.

Відповідно до визначеної мети визначено *завдання*, вирішення яких сприяє її досягненню:

- проаналізувати вимоги до кваліфікації аудитора в контексті нового Закону про аудит;
- розкрити особливості процедур підтвердження теоретичних і практичних знань кандидата в аудитори відповідно до проєктів нормативних документів;
- висвітлити процедури для набуття практичного досвіду аудитора;
- розкрити нові вимоги щодо безперервного навчання аудиторів;
- на основі здійсненого аналізу запропонувати шляхи вдосконалення нормативних вимог до формування професійних якостей аудиторів у контексті реформування аудиторської діяльності.

Відповідно до положень Закону, встановлені нові вимоги до атестації аудиторів, яка буде проводитися комісією з атестації Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі – ОСНАД).

Міністерством фінансів України у 2019 р. оприлюднено проєкти наказів «Про затвердження Порядку складання іспитів при атестації аудиторів» [9], «Про затвердження Порядку проходження стажування» [10], «Про затвердження Порядку безперервного професійного навчання аудиторів» [11] та «Про затвердження Порядку зарахування теоретичних знань» [12], що спрямовані на виконання вимог статті 19 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». У процесі обговорення проєктів було отримано значну кількість зауважень і пропозицій з боку аудиторської спільноти. Відповідно, зауваження були доопрацьовані Комісією з атестації, проекти затверджені ОСНАД і передані до Державної регуляторної служби, після чого документи будуть переведені до Міністерства юстиції.

Відповідно до законодавства суб'єктами аудиторської діяльності можуть бути: аудитор, який зареєстрований як суб'єкт підприємницької діяльності та надає аудиторські послуги одноосібно або аудиторська фірма, керівником якої є аудитор. Вимоги до аудитора та аудиторської фірми відповідно до положень Закону відображено в *табл. 1*.

Аналізуючи табл. 1, варто зазначити, що аудитор набуває права на провадження аудиторської діяльності після підтвердження кваліфікаційної придатності та набуття практичного досвіду в порядку, визначеному Законом. Аудитор, який набув права на провадження аудиторської діяльності, включається до Реєстру. Отже, для того, щоб аудитор мав право займатися аудиторською діяльністю, законодавство встановлює кваліфікаційні вимоги, відповідність яким свідчить про те, що кандидат в аудитори має відповідні професійні навички та досвід, здатні забезпечити високу якість наданих ним послуг.

Атестація аудиторів – визнання кваліфікаційної придатності кандидата в аудитори на зайняття аудиторської діяльності шляхом підтвердження ним теоретичних знань, засвідчення здатності застосовувати теоретичні знання на практиці та отримання практичного досвіду [9].

Атестація аудиторів здійснюється Комісією з атестації, яка складається з дев'яти осіб. Комісія з атестації формується шляхом делегування до її складу дев'яти осіб:

- однієї особи від вищих навчальних закладів за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері вищої освіти;
- двох осіб – представників професійних організацій аудиторів та бухгалтерів, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів;
- однієї особи від Аудиторської палати України;
- по одній особі від Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного розвитку [1].

Кожна професійна організація аудиторів та бухгалтерів, яка є членом Міжнародної федерації бухгалтерів, може делегувати не більше одного представника [1].

Професійні організації аудиторів та бухгалтерів обирають представників до комісії з атестації шляхом рейтингового голосування у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України. Голова комісії з атестації обирається з числа її членів простою більшістю голосів від загальної кількості членів комісії з атестації. Персональний склад комісії з атестації затверджує керівник центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Строк повноважень членів комісії з атестації становить три роки [1].

Повноваження, які належать до компетенції Комісії з атестації, відображено на *рис. 1*.

Неправомірні рішення Комісії з атестації аудиторів, її дії або бездіяльність, що обмежують чи порушують права юридичних або фізичних осіб, можуть бути оскаржені до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або до суду [1].

Таблиця 1

Вимоги до аудитора та аудиторської фірми відповідно до положень Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

Аудитор (ст. 4)	Аудиторська фірма (ст. 5)
1. Аудитор набуває права на провадження аудиторської діяльності після підтвердження кваліфікаційної придатності та набуття практичного досвіду в порядку, визначеному цим Законом. Аудитор, який набув права на провадження аудиторської діяльності, включається до Реєстру. Аудитор має право провадити аудиторську діяльність одноосібно лише після включення його до Реєстру як суб'єкта аудиторської діяльності	1. Аудиторська фірма набуває права на провадження аудиторської діяльності за умови відповідності вимогам цієї статті та в порядку, визначеному цим Законом
2. Аудитор провадить аудиторську діяльність у складі аудиторської фірми та/або як фізична особа – підприємець чи провадить незалежну професійну діяльність, за умови, що така особа не є працівником аудиторської фірми	2. Загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами та/або аудиторськими фірмами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків
3. Аудиторам забороняється безпосередньо займатися іншими, не сумісними з аудиторською діяльністю, видами підприємницької діяльності, що не виключає їхнього права отримувати дивіденди, доходи від інших корпоративних прав, доходи від оренди та відчуження рухомого та нерухомого майна, пасивні доходи. Аудитори можуть займатися громадською, освітньою, викладацькою та науковою діяльністю, підготовкою публікацій з отриманням відповідної винагороди	3. Посадовою особою, яка, відповідно до установчих документів, здійснює керівництво аудиторською фірмою, може бути лише аудитор
4. Не може бути аудитором особа, яка має не погашену або не зняту в установленому порядку судимість або на яку протягом останнього року накладалося адміністративне стягнення за вчинення корупційних правопорушень, а також особа, до якої було застосовано протягом останнього року стягнення у вигляді виключення з Реєстру за подання до Реєстру недостовірної інформації	4. Керівник аудиторської фірми не може бути керівником іншої юридичної особи, що здійснює підприємницьку діяльність за видами, не сумісними з аудиторською діяльністю
5. Аудитору забороняється використовувати свої повноваження з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття обіцянки чи пропозиції щодо такої вигоди для себе чи інших осіб	5. Аудиторська фірма іноземної держави може провадити аудиторську діяльність на території України за умови її допуску до провадження аудиторської діяльності згідно з національним законодавством країни походження такої аудиторської фірми, якщо ключовий партнер цієї фірми, який проводитиме аудит юридичних осіб, представництва іноземного суб'єкта господарювання або іншого суб'єкта, зареєстрованого в Україні, відповідає вимогам цього Закону до аудитора, вимогам аудиторської фірми, визначеним цим Законом, а також після включення її до Реєстру
6. Аудитор іноземної держави може набути право на провадження аудиторської діяльності на території України в порядку, визначеному цим Законом, та за умови його відповідності вимогам, встановленим цим Законом	6. Аудиторська фірма повинна мати добру репутацію. Аудиторська фірма не може вважатися такою, що має добру репутацію, якщо протягом двох років поспіль до аудиторської фірми застосовувалося більше трьох разів стягнення у вигляді попередження або зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Аудиторська фірма, яка втратила добру репутацію, виключається з Реєстру за рішенням Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю

Джерело: складено на основі [1].

Вимоги до кваліфікації аудиторів відповідно до ст. 19 Закону полягають у наявності в кандидата в аудитори:

1) вищої освіти;

2) високого рівня теоретичних знань і професійної компетентності, що підтверджується шляхом успішного складання відповідних іспитів;

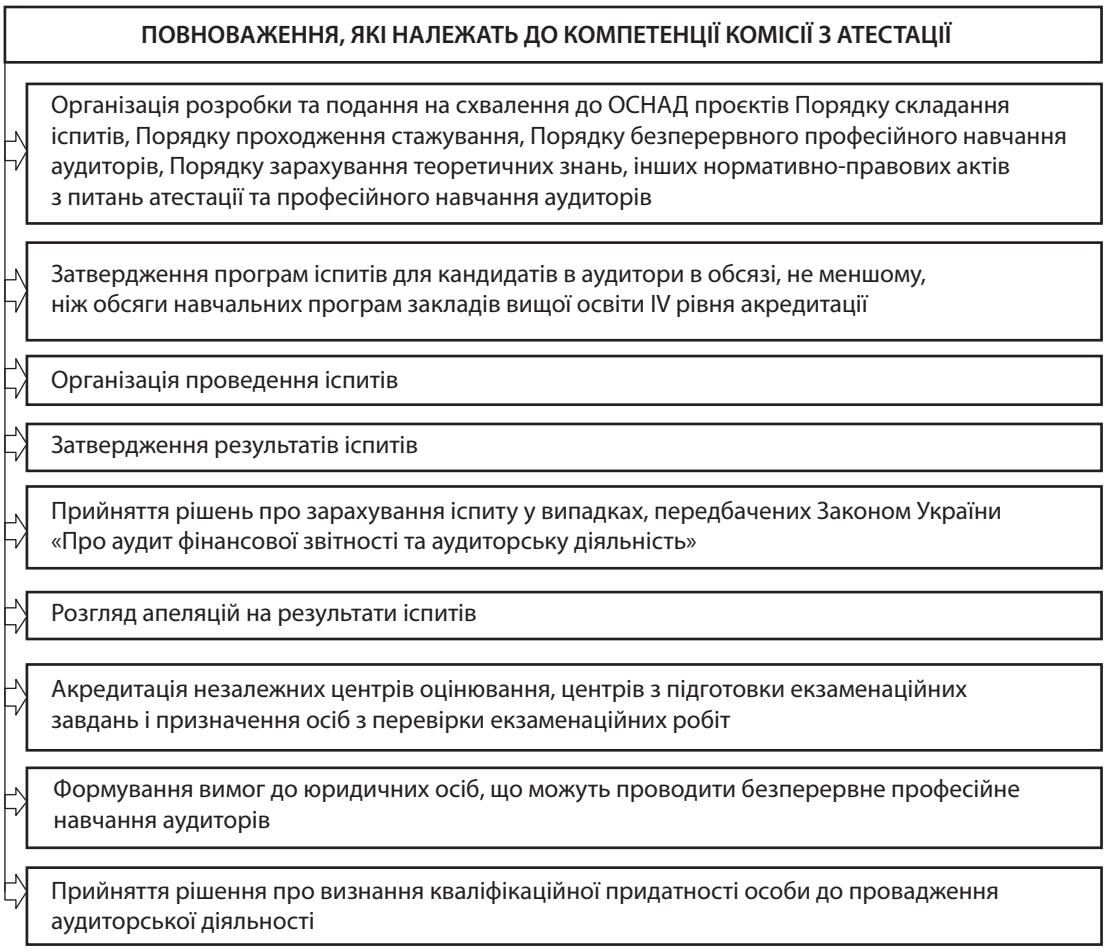

Рис. 1. Повноваження, які належать до компетенції Комісії з атестації

Джерело: складено на основі [1].

3) практичної підготовки із провадження аудиторської діяльності [1].

Високий рівень теоретичних знань і професійна компетентність кандидата в аудитори підтверджується шляхом складання двох іспитів:

1. *Теоретичний* – це іспит, який має підтвердити теоретичні знання кандидата в аудитори за одним або декількома напрямами, визначеними Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Екзаменаційне завдання з теоретичного іспиту включає: тести у вигляді питань; ситуаційні завдання, які мають розкривати здатність застосування теоретичних знань на практиці. Структура екзаменаційного завдання з теоретичного іспиту визначається у програмі іспиту [9].

2. *Кваліфікаційний* – це іспит, який має засвідчити здатність кандидата в аудитори застосовувати теоретичні знання на практиці. Екзаменаційне завдання з кваліфікаційного іспиту має забезпечити визначення рівня вміння застосовувати на практиці теоретичні знання шляхом розв'язання ситуаційного завдання (ситуаційних завдань) [9].

Підготовка програми іспиту, екзаменаційних завдань, рішення цих завдань та критеріїв їх оцінювання здійснюються з урахуванням вимог міжнародно визнаних професійних організацій аудиторів та бухгалтерів, які є дійсними членами Міжнародної федерації бухгалтерів, що прийняли рішення про визнання рівня професійної компетентності, підтвердженої теоретичними іспитами, підготовленими центрами з підготовки іспитів [9].

Кваліфікаційний іспит та іспити з теоретичних знань проводяться незалежними центрами оцінювання знань, акредитованими Комісією з атестації [9].

Теоретичні знання претендентів на зайняття аудиторською діяльністю підтверджуються за 14 напрямами: 1) стандарти професійної етики та професійна незалежність; 2) міжнародні стандарти аудиту; 3) законодавчі засади аудиторської діяльності та методика проведення аудиту (професійні навички); 4) управління ризиками та внутрішній контроль; 5) фінансовий аналіз; 6) управлінський облік; 7) міжнародні стандарти фінансової звітності; 8) теорія бухгалтерського обліку та законодавчі засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; 9) податкове законодавство та законодавство про єдиний соціальний внесок; 10) господарське, цивільне та трудове законодавство; 11) корпоративне законодавство та законодавство

про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом; 12) інформаційні технології та комп'ютерні системи; 13) фінанси підприємств; 14) економіка підприємства та статистика [1].

Теоретичні знання з відповідних предметів можуть бути зараховані кандидату в аудитори, якщо він під час навчання на денній формі у закладі вищої освіти вивчав предмети за відповідними напрямами протягом мінімальної кількості годин, визначеної Комісією з атестації та успішно склав іспити (з оцінкою добре та відмінно). При цьому варто зазначити, що заяву щодо зарахування теоретичних знань претендентом слід подати протягом п'яти років після закінчення закладу вищої освіти.

Особам, які склали відповідні теоретичні іспити за напрямами, зазначеними у ст. 19 Закону, в професійних організаціях, що є дійсними членами Міжнародної федерації бухгалтерів, за рішенням Комісії з атестації зараховуються теоретичні знання відповідно до Порядку зарахування теоретичних знань (проєкт) [12].

Аудитори, допущені до проведення обов'язкового аудиту в будь-якій державі Європейського Союзу, які мають намір працювати в Україні, повинні скласти іспити з підтвердження теоретичних знань з питань законодавства України за такими напрямами: аудиторська діяльність і бухгалтерський облік, податкове законодавство та законодавство про єдиний соціальний внесок, трудове, цивільне, господарське законодавство, у тому числі корпоративне, та законодавство про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом [1].

Отже, аудитор, який працює в ЄС і має намір займатися аудиторською діяльністю в Україні, зобов'язаний вивчити та підтвердити знання особливостей вітчизняного законодавства у сфері бухгалтерського обліку, аудиту та суміжних галузей, щоб забезпечити якість наданих аудиторських послуг.

Кандидат в аудитори, який має вищу освіту та досвід роботи на посадах бухгалтера, ревізора, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора не менше 15 років, або має досвід роботи на зазначених посадах не менше семи років та пройшов стажування в порядку, визначеному Законом, може бути атестований за результатами кваліфікаційного іспиту, тобто така особа звільняється від складання теоретичних іспитів [1].

Професійні знання та компетентності за напрямами теоретичних знань підтверджуються шляхом складання обов'язкових теоретичних іспитів: основи бухгалтерського обліку та економіки підприємства; управлінський облік; фінансовий облік; господарське, цивільне та корпоративне право; оподаткування; управління ефективністю діяльності; міжнародні стандарти фінансової звітності; аудит; фінансовий менеджмент [9].

Підготовку до складання іспитів відповідно до програм, затверджених Комісією з атестації, можуть проводити заклади вищої освіти та інші установи, професійні організації аудиторів та бухгалтерів. Кандидат в аудитори може самостійно підготуватися до складання іспитів [9].

Порядок складання іспитів (у тому числі методика оцінювання кваліфікаційних іспитів, порядок розподілу коштів, отриманих у вигляді плати за складання іспиту) та порядок проходження стажування розробляються комісією з атестації та подаються на схвалення до ОСНАД, який після схвалення передає їх для затвердження центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту [9].

Свідоцтво про складання іспитів з теоретичних знань і кваліфікаційного іспиту видається на підставі рішення комісії з атестації Міністерством фінансів України. Свідоцтво є чинним протягом п'яти років з дня складення кваліфікаційного іспиту. Відмову у видачі свідоцтва може бути оскаржено до суду [9].

Кандидат в аудитори зобов'язаний набути практичного досвіду аудиторської діяльності не менше трьох років, пройшовши стажування в суб'єкта аудиторської діяльності (1095 календарних днів, при цьому сумарна кількість часу на виконання індивідуальної програми стажування має становити щонайменше 1200 годин) або працевлаштувавшись у суб'єкта аудиторської діяльності.

Відповідно до п. 16 ст. 19 Закону [1] аудитор повинен дотримуватися вимог щодо безперервного професійного навчання. Безперервне професійне навчання аудиторів – це участь аудиторів у заходах з метою забезпечення професійного розвитку, підтримання на високому рівні та вдосконалення практичних навичок з аудиту та набуття нових теоретичних знань за напрямами, визначеними частиною 2 ст. 19 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [11].

Формами безперервного навчання, які можуть поєднуватись, є: очна, заочна, дистанційна. Видами безперервного навчання аудиторів є: освітні заходи; короткострокові заходи; інші заходи.

Безперервне професійне навчання аудитора може здійснюватися шляхом участі в таких короткострокових заходах:

1) у конференціях, семінарах та інших заходах, організованих Міністерством фінансів України, ОСНАД, Аудиторською палатою України, професійними організаціями аудиторів та бухгалтерів;
2) у заходах, організованих Національним банком України, Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку, Національною комісією з регулювання ринків фінансових послуг, Державною службою фінансового мо-

ніторингу України, контролюючими органами з питань бухгалтерського обліку, оподаткування, аудиту та фінансового моніторингу;
3) у науково-практичних конференціях з питань бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту з публікацією тез;
4) у міжнародних заходах з питань бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту;
5) у семінарах, практикумах, вебінарах, тренінг-програмах з питань бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту [11].

Обсяг і тривалість проходження безперервного професійного навчання аудиторів шляхом участі в короткострокових заходах визначаються відповідно до фактичної тривалості навчання в годинах, але не більше ніж 20 годин на рік, на підставі підтверджуючих документів [11].

Також заходами з безперервного професійного навчання визнаються:
1) публікації у вигляді підручників чи навчальних посібників, а також посібників з питань аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування (у рік їх видання);
2) публікації в національних і міжнародних фахових виданнях з питань аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування, обсягом не менше 0,5 умовного авторського аркуша (у рік їх видання);
3) безпосередня участь у підготовці проєктів нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та аудиту, які розробляються Міністерством фінансів України, Національним банком України, ОСНАД, Аудиторською палатою України;
4) викладання у закладах вищої освіти, у юридичних особах, які відповідають вимогам, встановленим Комісією з атестації, професійних організаціях аудиторів та/або бухгалтерів предметів з бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту [11].

Проходження безперервного професійного навчання аудиторів у зазначених випадках визнається в обсязі не більше 20 годин на рік.

Крім цього, заходами з безперервного професійного навчання визнаються:
1) успішне складання аудитором будь-якого окремого іспиту під час отримання кваліфікації або диплома (сертифіката), що підтверджується відповідним документом професійних організацій, сертифікат (диплом) яких свідчить про високий рівень відповідних знань, перелік яких затверджує Рада нагляду за аудиторською діяльністю ОСНАД відповідно до Закону;
2) виконання аудитором, що є одночасно членом Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів (*Association of Chartered Certified Accountants – ACCA*), програми постійного професійного розвитку (*Continuing Professional Development – CPD*);
3) отримання аудитором вченого ступеня доктора філософії або доктора наук за напрямами, визначеними частиною 2 ст. 19 Закону (у рік отримання) [11].

Проходження безперервного професійного навчання аудиторів у зазначених випадках визнається в обсязі 40 годин на рік.

Безперервне професійне навчання аудиторів можуть проводити:
1) юридичні особи, які відповідають вимогам, установленим Комісією з атестації;
2) аудиторські фірми, що розробили власні програми безперервного професійного навчання, які визнані професійними організаціями – членами Міжнародної федерації бухгалтерів;
3) професійні організації аудиторів та/або бухгалтерів [1].

Відповідно до ст. 8. Закону аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані при наданні аудиторських послуг забезпечити етичну професійну поведінку із дотриманням пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, принципів незалежності та об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці [1].

Тому в контексті реформування вітчизняного аудиту вважаємо за необхідне запропонувати шляхи підвищення професійних якостей аудиторів, що дасть змогу збільшити довіру до незалежного аудитора в системі суспільних відносин і підняти на вищий рівень статус професії аудитора в Україні. Для реалізації поставленої мети необхідно виконати завдання, шляхи вирішення яких наведено на *рис. 2.*

Охарактеризуємо детальніше шляхи вирішення поставлених завдань.

1. Практична спрямованість завдань кваліфікаційного іспиту (кваліфікаційний іспит повинен включати лише ситуаційні завдання (без тестів), виконання яких дасть змогу визначити рівень вміння кандидата в аудитори застосовувати на практиці теоретичні знання з обов'язкових теоретичних іспитів). Вважаємо, що майбутня атестація аудиторів має бути направлена більшою мірою на практичні навички, ніж на теоретичні, оскільки занадто великий розрив між академічними знаннями кандидатів в аудитори та реальною практикою не дозволяє майбутнім аудиторам надати якісні аудиторські послуги та в повному обсязі взяти на себе відповідальність за результати аудиторської перевірки.

2. Набуття практичного досвіду (шляхом виключно працевлаштування в суб'єкта аудиторської діяльності, оскільки проходження стажування не може виключати умов формальності, за яких кан-

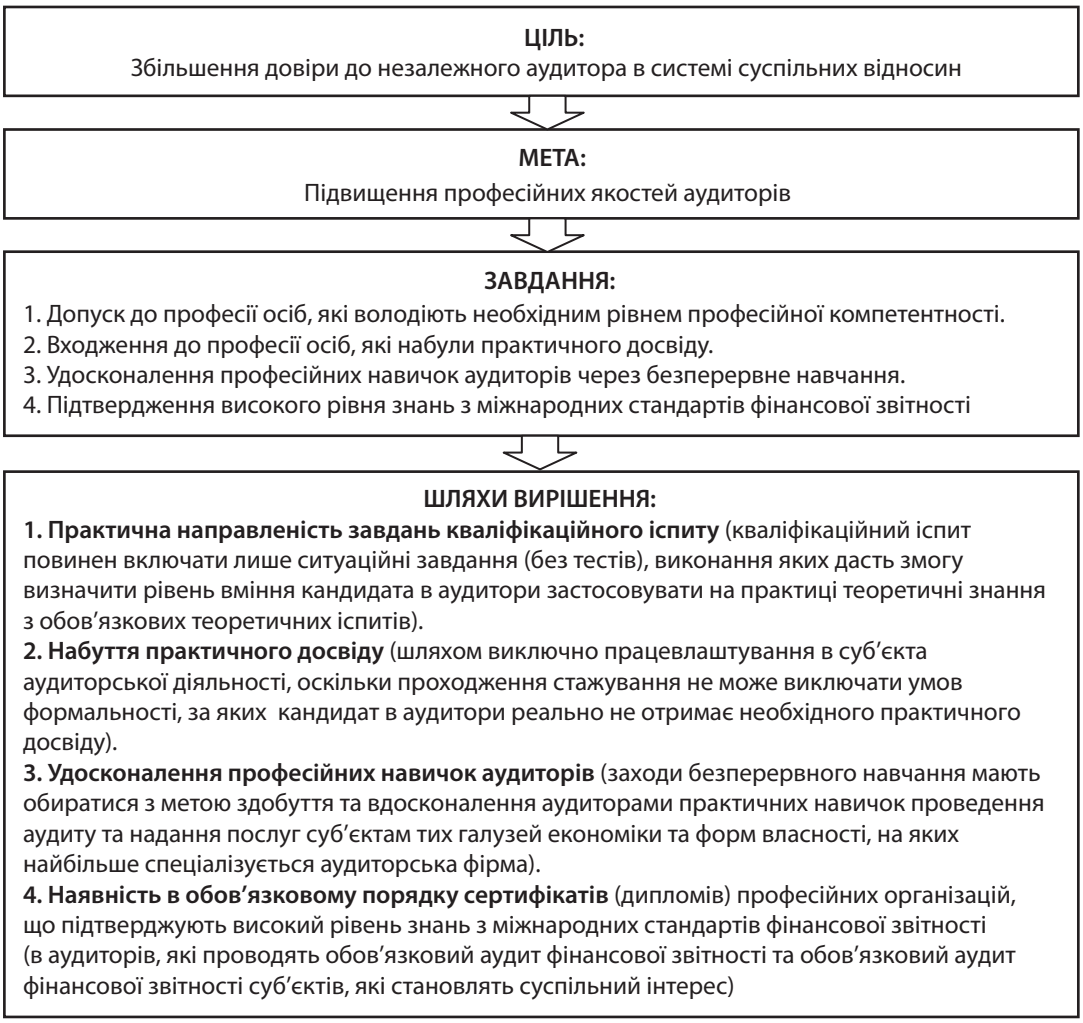

Рис. 2. Шляхи вдосконалення професійних вимог до аудиторів в умовах реформування незалежного аудиту

Джерело: авторська розробка.

дидат в аудитори не отримає необхідного практичного досвіду). Існують побоювання щодо реальності проходження кандидатом в аудитори стажування в суб'єктів аудиторської діяльності, що може бути спричинене зловживаннями як з боку таких суб'єктів, так і з боку претендентів на зайняття аудиторською діяльністю. Тому найбільш дієвим і надійним шляхом вирішення означеної проблеми вважаємо працевлаштування кандидата, під час якого він набуває практичного досвіду виконання аудиторських завдань.

Так, колектив науковців вважають, що «…наявність корупційної складової в Україні вимагає оптимального поєднання та співпраці професійних, громадських та урядових організацій, які контролюють якість аудиторської діяльності» [2, с. 724].

3. **Удосконалення професійних навичок аудиторів** (заходи безперервного навчання мають обиратися з метою здобуття та вдосконалення аудиторами практичних навичок проведення аудиту та надання послуг суб'єктам тих галузей економіки та форм власності, на яких найбільше спеціалізується аудиторська фірма).

«Гармонійний розвиток законодавчого регулювання та практичного здійснення аудиторської діяльності можна забезпечити при чіткому визначенні місця, ролі та функцій професійних організацій аудиторів і бухгалтерів у структурі взаємовідносин щодо забезпечення атестації аудиторів, безперервного професійного навчання та здійснення суспільного нагляду за станом і розвитком аудиторської діяльності. У світлі законодавчих новацій та євроінтеграції професійні організації аудиторів та бухгалтерів України виступають невід'ємним елементом саморегулювання та професійного розвитку представників аудиторської професії» [8, с. 70].

Професійні організації аудиторів та/або бухгалтерів відповідно до норм Закону отримали значно ширші повноваження, що стосуються участі в атестації аудиторів, зокрема вони мають можливість:

- проводити підготовку до складання іспитів аудиторів (відповідно до програм, затверджених комісією з атестації);
- мати членство в комісії з атестації (двох осіб – представників професійних організацій ауди-

торів та бухгалтерів, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів);
- проводити безперервне професійне навчання аудиторів [1].

В Україні функціонують професійні громадські організації аудиторів та бухгалтерів, зокрема: ВПГО «Спілка аудиторів України», ГО «Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України», ВГО «Спілка податкових консультантів України», ГС «Палата аудиторів і бухгалтерів України», ГО «Всеукраїнський бухгалтерський клуб», ГС «Інститут сертифікованих професіоналів обліку й аудиту», ВГО «Спілка екологічних аудиторів України», ГС «Федерація аудиторів України», МГО «Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів», Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (далі – ФАБФ АПКУ).

Виходячи із особливостей бухгалтерського обліку, які мають місце в кожній галузі економіки та впливають на організаційно-методичні аспекти аудиту, виникає необхідність покращення професійних навичок під час безперервного навчання аудиторів, яке дало б змогу отримати й удосконалити знання щодо специфічних питань, які виникають під час аудиту таких суб'єктів господарювання.

Варто зазначити, що головною метою ФАБФ АПКУ є об'єднання зусиль членів Федерації для сприяння розвитку та підвищення статусу професій бухгалтера та фінансиста, сприяння розробці нових і вдосконаленню діючих механізмів організації та методології фінансів, бухгалтерського обліку, контролю та аудиту в агропромисловому виробництві [13].

Основні завдання ФАБФ АПКУ:
- методичне забезпечення обліку, фінансів, оцінки, звітності та аудиту в галузях АПК;
- координація наукових досліджень з проблем бухгалтерського обліку, оцінки, фінансів, звітності та аудиту, комп'ютеризації облікових робіт, сприяння впровадження в практику результатів наукових досліджень;
- методичне забезпечення підготовки та перепідготовки кадрів, створення системи професійного навчання, сертифікація своїх членів за міжнародними стандартами обліку та звітності;
- створення в аграрних регіонах інформаційно-довідкової мережі з питань обліку, фінансів, звітності, податків і права;
- організація співпраці з вітчизняними та закордонними об'єднаннями фінансистів, бухгалтерів і аудиторів, міжнародними проектами [13].

Оскільки одним із завдань ФАБФ АПКУ є методичне забезпечення підготовки та перепідготовки кадрів, створення системи професійного навчання, сертифікація своїх членів за міжнародними стандартами обліку та звітності, Федерація може організовувати безперервне професійне навчання аудиторів за розробленими програмами, що враховуватимуть галузеву специфіку в бухгалтерському обліку та аудиті суб'єктів аграрного бізнесу.

4. Наявність в обов'язковому порядку сертифікатів (дипломів) професійних організацій, що підтверджують високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності (в аудиторів, які проводять обов'язковий аудит фінансової звітності та обов'язковий аудит фінансової звітності суб'єктів, які становлять суспільний інтерес).

Таку вимогу обґрунтовано тим, що практика застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS/IAS, МСФЗ) сьогодні набуває все більшої популярності. Багато підприємств на законодавчому рівні вже зобов'язані перейти на Міжнародні стандарти та подальше ведення бухгалтерського обліку за МСФЗ. Необхідність складання звітності за МСФЗ викликано вимогами іноземних засновників. Крім цього, складання фінансової звітності за МСФЗ популярно ще і з тієї причини, що це дозволяє виходити на міжнародні ринки, залучати інвесторів та партнерів по бізнесу, отримувати кредитні ресурси [14].

Таким чином, аудитори зобов'язані володіти високим рівнем знань МСФЗ та відповідними професійними компетентностями щодо застосування таких знань у практиці аудиту фінансової звітності.

А. І. Кашперська наголошує, що «…сучасні аудитори та аудиторські фірми мають бути компетентними в питаннях методології складання фінансової звітності на основі МСФЗ, бо від розуміння її принципів господарюючими суб'єктами залежить якість аудиторської перевірки. На жаль, сьогодні в Україні немає необхідного числа аудиторів, що мають достатню кваліфікацію для перевірки фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Саме тому підприємства повинні з повною відповідальністю підходити до вибору аудиторської фірми» [5, с. 1276].

Радою нагляду ОСНАД затверджено перелік професійних організацій, сертифікат (диплом) яких свідчить про високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності для цілей виконання ст. 23 Закону України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»:
- Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA). При цьому *Diploma in International Financial reporting* (*DipIFR Russian*) визнається у випадку, якщо він виданий не раніше 01.01.2016 р.;
- Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA);
- Інститут присяжних бухгалтерів у сфері управлінського обліку (CIMA);

- Організація акредитованих професійних бухгалтерів Канади (*Canadian Chartered Professional Accountant – CPA*);
- Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу (ICAEW);
- Інститут фінансових бухгалтерів (IFA) [15].

Сертифікат (диплом) міжнародних професійних організацій свідчить про високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності, тому наявність такого документа у вітчизняних аудиторів є гарантією відповідних професійних якостей та дає визнання і можливість суб'єктам аудиторської діяльності конкурувати на міжнародному ринку аудиторських послуг. Така вимога може бути втілена в практичну діяльність лише поступово, оскільки для отримання сертифіката (диплома) міжнародних професійних організацій аудиторам потрібен час для підготовки.

ВИСНОВКИ

Отже, в процесі розвитку аудиту в Україні відбулося підвищення професійних вимог до аудиторів, що пов'язане із потребою збільшення довіри до професії аудитора, яка може бути забезпечена лише в разі зростання якості аудиторських послуг. Таким чином, варто зазначити, що концепція регулювання аудиторської діяльності, сформована в Законі «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», реалізовує євроінтеграційні прагнення України до впровадження європейських нормативних вимог у галузі незалежного аудиту до вітчизняного законодавства.

Нове бачення щодо атестації аудиторів, наведене в Законі, сформоване з урахуванням міжнародного досвіду, зокрема щодо освіти, складання теоретичних і кваліфікаційних іспитів, здобуття практичного досвіду в суб'єктів аудиторської діяльності, безперервного навчання в процесі зайняття аудитом. Проте в результаті проведеного аналізу проєктів нормативних документів щодо врегулювання порядку складання іспитів та набуття практичних навичок кандидатів в аудитори виділено шляхи вдосконалення професійних якостей аудиторів, що стосуються, зокрема:

- практичної спрямованості завдань кваліфікаційного іспиту;
- набуття практичного досвіду кандидатів в аудитори;
- удосконалення професійних навичок аудиторів;
- наявності в обов'язковому порядку сертифікатів (дипломів) професійних організацій, що підтверджують високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності для аудиторів, які проводять обов'язковий аудит фінансової звітності та обов'язковий аудит фінансової звітності суб'єктів, які становлять суспільний інтерес.

Практичне значення розроблених рекомендацій полягає в тому, що їх урахування під час набуття та підтримання професійних якостей аудиторів дасть змогу забезпечити якісно новий рівень вітчизняного аудиту, здатного конкурувати із міжнародними аудиторськими фірмами. Запропоновані рекомендації можуть мати позитивний вплив на загальну якість аудиторської діяльності за умови їх комплексного втілення в життя, однак необов'язково, щоб усі вони були реалізовані одночасно – можливий варіант послідовного впровадження (особливо в частині отримання сертифікатів (дипломів) професійних організацій, що підтверджують високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності).

Перспективою подальших наукових розвідок вбачаємо дослідження сутності професійного скептицизму та особливості його застосування в аудиторській практиці. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text
2. Khorunzhak N., Belova I., Zavytii O., Tomchuk V., Fabiaianska V. Quality Control of Auditing: Ukrainian Prospects. *Independent Journal of Management & Production*. 2020. Vol. 11. No. 8. P. 712–726. DOI: dx.doi.org/10.14807/ijmp.v11i8.1229
3. Бондар В. П. Проблеми застосування норм професійної етики у діяльності аудиторів України. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2017. № 1. С. 3–10. DOI: https://doi.org/10.26642/jen-2017-1(79)-3-10
4. Красильникова И. В., Мельник М. В., Казакова Н. А. Развитие системы квалификационной аттестации аудиторов в Российской Федерации: проблемы и решения. *Учет. Анализ. Аудит*. 2017. № 5. С. 18–29. URL: https://accounting.fa.ru/jour/article/view/181/182
5. Кашперська А. І. Сучасний стан та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні. *Економіка і суспільство*. 2018. Вип. 19. С. 1272–1281. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-19-190
6. Лиско Н. А., Хуторний Д. В. Науковий підхід до видозміни аудиту в умовах його реформування в Україні. *Економіка, фінанси, право*. 2015. № 10/1. С. 44–53.
7. Назарова К. О., Федоренко О. П. Аудит діяльності мережевих ритейлерів в умовах економіки з відкритим доступом. *Бізнес Інформ*. 2020. №1. С. 284–290. DOI: https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-1-284-290
8. Шульга С. В. Напрями удосконалення регулювання аудиторської діяльності в контексті глобальних змін. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2019. № 3. С. 67–75. DOI: 10.31767/nasoa.3.2019.06.
9. Проєкт наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку складання іспитів при атестації аудиторів» від 18.03.2020 р. URL: https://mof.gov.ua/uk/regulatory_acts_draft_for_discussion_2020-408

10. Проєкт наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку проходження стажування» від 21.11.2019 р. URL: https://mof.gov.ua/uk/draft-laws-and-regulations-in-2019
11. Проєкт наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку безперервного професійного навчання аудиторів» від 18.03.2020 р. URL: https://mof.gov.ua/uk/regulatory_acts_draft_for_discussion_2020-408
12. Проєкт наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку зарахування теоретичних знань» від 21.11.2019 р. URL: https://mof.gov.ua/uk/draft-laws-and-regulations-in-2019
13. Мета і завдання діяльності Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України. URL: http://federation.faaf.org.ua/pro-federatsiyu/meta-i-zavdannya-diyalnosti-fabf.html
14. Аудит фінансової звітності МСФЗ (IFRS, GAAP). URL: http://www.credo-audit.com.ua/ua/content/index/830
15. Перелік професійних організацій, сертифікат (диплом) яких свідчить про високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності для цілей виконання статті 23 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»: рішення Ради нагляду ОСНАД від 07.11.2018 р. № 4. URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2013/12/07.11.2018-Рішення-ОСНАД-Перелік-профорганізацій-converted.pdf

REFERENCES

"Audyt finansovoi zvitnosti MSFZ (IFRS, GAAP)" [Audit of IFRS Financial Statements (IFRS, GAAP)]. http://www.credo-audit.com.ua/ua/content/index/830

Bondar, V. P. "Problemy zastosuvannia norm profesiinoi etyky u diialnosti audytoriv Ukrainy" [Problems of Application of Norms of Professional Ethics in Activity of Auditors of Ukraine]. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Seriia «Ekonomichni nauky»,* no. 1 (2017): 3-10. DOI: https://doi.org/10.26642/jen-2017-1(79)-3-10

Kashperska, A. I. "Suchasnyi stan ta perspektyvy rozvytku audytorskoi diialnosti v Ukraini" [The Modern State and Prospects of Development of Audit Activity in Ukraine]. *Ekonomika i suspilstvo*, no. 19 (2018): 1272-1281. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-19-190

Khorunzhak, N. et al. "Quality Control of Auditing: Ukrainian Prospects". *Independent Journal of Management & Production*, vol. 11, no. 8 (2020): 712-726. DOI: dx.doi.org/10.14807/ijmp.v11i8.1229

Krasilnikova, I. V., Melnik, M. V., and Kazakova, N. A. "Razvitiye sistemy kvalifikatsionnoy attestatsii auditorov v Rossiyskoy Federatsii: problemy i resheniya" [Development of a System of Qualification Certification of Auditors in the Russian Federation: Problems and Solutions]. Uchet. Analiz. Audit. 2017. https://accounting.fa.ru/jour/article/view/181/182

[Legal Act of Ukraine] (2017). http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text

[Legal Act of Ukraine] (2018). https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2013/12/07.11.2018-Рішення-ОСНАД-Перелік-профорганізацій-converted.pdf

[Legal Act of Ukraine] (2019). https://mof.gov.ua/uk/draft-laws-and-regulations-in-2019

[Legal Act of Ukraine] (2019). https://mof.gov.ua/uk/draft-laws-and-regulations-in-2019

[Legal Act of Ukraine] (2020). https://mof.gov.ua/uk/regulatory_acts_draft_for_discussion_2020-408

[Legal Act of Ukraine] (2020). https://mof.gov.ua/uk/regulatory_acts_draft_for_discussion_2020-408

Lysko, N. A., and Khutornyi, D. V. "Naukovyi pidkhid do vydozminy audytu v umovakh yoho reformuvannia v Ukraini" [Scientific Approach to Modifying Audit under its Reformation in Ukraine]. *Ekonomika, finansy, pravo*, no. 10/1 (2015): 44-53.

"Meta i zavdannia diialnosti Federatsii audytoriv, bukhhalteriv i finansystiv APK Ukrainy" [The Purpose and Objectives of the Federation of Auditors, Accountants and Financiers of the AIC of Ukraine]. http://federation.faaf.org.ua/pro-federatsiyu/meta-i-zavdannya-diyalnosti-fabf.html

Nazarova, K. O., and Fedorenko, O. P. "Audyt diialnosti merezhevykh ryteileriv v umovakh ekonomiky z vidkrytym dostupom" [Audit of the Activities of Network Retailers in the Open Access Economy]. *Biznes Inform*, no. 1 (2020): 284-290. DOI: https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-1-284-290

Shulha, S. V. "Napriamy udoskonalennia rehuliuvannia audytorskoi diialnosti v konteksti hlobalnykh zmin" [Ways to Improve Regulation of Audit Activities in the Context of Global Change]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu*, no. 3 (2019): 67-75. DOI: 10.31767/nasoa.3.2019.06