

## Проблеми формування механізму правового регулювання, організаційної структури та фінансового забезпечення системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні

**Плыса Володимир Йосипович**

кандидат економічних наук, професор,  
професор кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту  
Львівського національного університету імені Івана Франка

**Плыса Зоряна Петрівна**

кандидат економічних наук, доцент,  
професор кафедри обліку і аудиту  
Львівського національного університету імені Івана Франка

**Plysa Volodymyr, Plysa Zoriana**  
Ivan Franko National University of L'viv

У статті розглянуто проблеми формування механізму правового регулювання, організаційної структури й фінансового забезпечення системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні. Проаналізовано норми Закону України № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» у частині вирішення низки проблем формування механізму правового регулювання, організаційної структури та фінансового забезпечення системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні. Зазначено, що реалізація Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» дасть змогу гармонізувати національне законодавство у сфері аудиту фінансової звітності й аудиторської діяльності із законодавством Європейського Союзу у відповідній сфері, сприятиме розвитку аудиторської діяльності в Україні, а також забезпечить покращення інвестиційної привабливості національної економіки. Зосереджено увагу на особливостях створення Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, який насамперед буде здійснювати контроль за якістю аудиторських послуг.

**Ключові слова:** аудит, суспільний нагляд, правове регулювання, організаційна структура, фінансове забезпечення.

Плыса В.И., Плыса З.П. ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ МЕХАНИЗМА ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ, ОРГАНИЗАЦИОННОЙ СТРУКТУРЫ И ФИНАНСОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СИСТЕМЫ ОБЩЕСТВЕННОГО НАДЗОРА ЗА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ В УКРАИНЕ

В статье рассмотрены проблемы формирования механизма правового регулирования, организационной структуры и финансового обеспечения системы общественного надзора за аудиторской деятельностью в Украине. Проанализированы нормы Закона Украины № 2258-VIII «О аудите финансовой отчетности и аудиторской деятельности» в части решения ряда проблем формирования механизма правового регулирования, организационной структуры и финансового обеспечения системы общественного надзора за аудиторской деятельностью в Украине. Отмечено, что реализация Закона Украины «О аудите финансовой отчетности и аудиторской деятельности» позволит гармонизировать национальное законодательство в сфере аудита финансовой отчетности и аудиторской деятельности с законодательством Европейского Союза в соответствующей сфере, способствовать развитию аудиторской деятельности в Украине, а также обеспечит улучшение инвестиционной привлекательности национальной экономики. Сосредоточено внимание на особенностях создания органа общественного надзора за аудиторской деятельностью, который в первую очередь будет осуществлять контроль за качеством аудиторских услуг.

**Ключевые слова:** аудит, общественный надзор, правовое регулирование, организационная структура, финансовое обеспечение.

Plysa Volodymyr, Plysa Zoriana. PROBLEMS OF FORMING THE MECHANISM OF LEGAL REGULATION, ORGANIZATIONAL STRUCTURE AND FINANCIAL PROVISION OF THE SYSTEM OF PUBLIC SUPERVISION OF AUDIT ACTIVITY IN UKRAINE

The problems of formation of legal regulation, organizational structure and financial support of the system of public supervision of audit activity in Ukraine are considered. It is proved that the content and character, functions and addressing, and, consequently, the role of audit changed, depending on the general level of social and cultural development, features of a certain stage of the economic process. It is noted that the implementation of the Law of

Ukraine "On Audit of Financial Reporting and Auditing" will harmonize the national legislation in the area of audit of financial reporting and audit activity with the legislation of the European Union in the relevant field, will promote the development of audit activity in Ukraine, and will improve the investment attractiveness of the national economy. It has been established that the Public Audit Office will ensure supervision and will be responsible for overseeing: the registration of auditors and audit entities; introduction of international auditing standards; control over the certification of auditors and continuous training of auditors who carry out a mandatory audit of financial statements; control of the quality of audit services of the auditors involved in the statutory audit of financial statements; disciplinary proceedings against auditors and auditors who carry out a mandatory audit of financial statements; application of penalties. He will consider cases concerning administrative violations (including the use of financial statements by users) related to violation of the legislation in the part of failure to provide information to the Public Audit Office for audit activities in cases stipulated by the Law of Ukraine "On Audit of Financial Reporting and Audit Activity" and the non-disclosure of financial statements together with the audit report, as well as in accordance with the procedure established by the Law of Ukraine "On Audit of Financial Statements and Audit Activities", carries out review for the implementation of the Audit Chamber of Ukraine delegated its authority.

**Key words:** audit, public supervision, legal regulation, organizational structure, financial support.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Суть, функції й призначення аудиту формувалися історично, відтворюючи рух, тенденції загального історичного розвитку й особливості іманентного саморозвитку. Враховуючи обидва чинники, синтезуючи історичні й теоретичні аспекти дослідження, «можна визначити потребу і функції аудиту як різновидності людської діяльності, з'ясувати суспільно-політичні, історико-культурні передумови появи аудиту, основні тенденції, загальні закономірності; національну специфіку та етапи розвитку» [3, с. 504].

Зміст і характер, функції й адресації, а отже, й роль аудиту змінювалися залежно від загального рівня суспільного й культурного розвитку, особливостей певного етапу господарського процесу.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Питання організації та методології аудиту в своїх працях розглядали М. Бондар, М. Виноградова, М. Огійчук, В. Рядська, В. Савченко, Б. Усач та інші. Водночас залишилися поза увагою науковців проблеми формування механізму правового регулювання, організаційної структури та фінансового забезпечення системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою дослідження є обґрунтування підходів до вивчення і вирішення проблем формування механізму правового регулювання, організаційної структури та фінансового забезпечення системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Як відомо, за своїм змістом аудит як одна з ключових форм фінансового контролю – це «експертна оцінка фінансово-господарської діяльності підприємства за даними бухгалтерського фінансового обліку, фінансо-

вої звітності, а також надання аудиторських послуг і пов'язаних із ними експертиз, консультацій з питань бухгалтерського фінансового й управлінського обліку, фінансової звітності, оподаткування, аналізу господарської діяльності, фінансів, управління трудовими ресурсами та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності юридичних і фізичних осіб» [3, с. 506].

Аудит спрямований на регулювання процесу відтворення суспільно необхідного продукту. Він вивчає продуктивні сили та виробничі відносини на всіх стадіях розширеного відтворення (виробництво, розподіл, облік і споживання) суспільно необхідного продукту з метою виявлення суперечностей та своєчасне регулювання ними з боку суспільства.

На стадії виробництва аудит досліджує рівень ефективності використання праці, її предметів і засобів, відповідність їх чинному законодавству та нормативно-правовим актам. Вивчають організацію виробництва, прогнозування, ефективність праці, витрачання коштів на її оплату, а також дотримання технологічної і трудової дисципліни, раціональність використання робочого часу, експлуатації машин і механізмів та предметів праці в окремій галузі та в економіці України загалом.

Розвиток аудиту в Україні пройшов три етапи. Перший – 1987–1992 рр. – створення перших аудиторських структур [4, с. 15]. Другий – 1993–1998 рр. – формування нормативно-правової бази аудиту в Україні [4, с. 15]. Третій – 1999–2017 рр. – діяльність аудиту на сформованій нормативно-правовій базі. Четвертий – з 2018 р. і дотепер – діяльність аудиту на новій нормативно-правовій базі.

Інформація щодо кількості аудиторів у 2012–2016 роках наведена в таблиці 1.

Кількість суб'єктів аудиторської діяльності у 2012–2016 роках наведена в таблиці 2.

Таблиця 1

## Інформація щодо кількості аудиторів у 2012–2016 роках [5]

Рік	Кількість аудиторів станом на 31 грудня, осіб
2012	3139
2013	2993
2014	2787
2015	2675
2016	2646

Таблиця 2

## Кількість суб`єктів аудиторської діяльності у 2012–2016 роках [5]

Рік	Кількість суб`єктів аудиторської діяльності, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів станом на 31 грудня	Подано звітів до Аудиторської палати України		Кількість суб`єктів аудиторської діяльності, що не подали звітність
		Кількість	% (*)	
2012	1672	1609	96,2	63
2013	1488	1452	97,6	36
2014	1326	1272	95,9	54
2015	1107	1071	96,8	36
2016	1008	1002	99,4	6

\* Суб`єкти аудиторської діяльності, які не подають звіти, як правило – це суб`єкти, які фактично припинили свою діяльність, тому відсутність інформації від таких суб`єктів фактично не має суттєвого впливу на аналіз загальних показників ринку аудиторських послуг.

Таблиця 3

## Обсяг наданих послуг суб`єктами аудиторської діяльності у 2012–2016 роках [5]

Рік	Обсяг наданих послуг, тис. грн	Надано звітів	Середній дохід на одного суб`єкта аудиторської діяльності без ПДВ, тис. грн
2012	1266826,5	1609	787,3
2013	1314596,3	1452	905,4
2014	1291811,8	1272	1015,6
2015	1761202,6	1071	1644,5
2016	1973102,3	1002	1969,2

Таблиця 4

## Розподіл обсягу за видами послуг у 2016 році порівняно з 2015 роком [5]

Показник	тис. грн		%	
	2015	2016	2015	2016
<b>Всього по Україні надано послуг</b>	<b>1761202,6</b>	<b>1973102,3</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>
Завдання з надання впевненості – всього	771840,1	847171,1	43,8	42,9
Супутні послуги – всього	125215,1	125031,9	7,1	6,4
Інші професійні послуги – всього	861244,7	998564,4	48,9	50,6
Організаційне та методичне забезпечення аудиту – всього	2902,7	2334,9	0,2	0,1

Обсяги наданих послуг суб`єктами аудиторської діяльності у 2012–2016 роках наведено в таблиці 3.

Розподіл обсягу за видами послуг у 2016 році порівняно з 2015 роком наведено в таблиці 4.

Структуру аудиторського ринку за обсягом наданих послуг у 2016 році (згідно з отриманими звітами) наведено в таблиці 5.

2 лютого 2018 року Президент України підписав Закон України № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Цей Закон визначає правові засади аудиту фінансової звітності, здійснення аудиторської діяльності в Україні, врегулює відносини, що виникають під час її здійснення, та приводить норми національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу.

Реалізація Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» дозволить гармонізувати національне

законодавство у сфері аудиту фінансової звітності й аудиторської діяльності із законодавством Європейського Союзу у відповідній сфері, сприятиме розвитку аудиторської діяльності в Україні, а також забезпечить покращення інвестиційної привабливості національної економіки.

Згідно з документом, пропонується, зокрема, створити Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНАД) (складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю (РНАД) та Інспекції із забезпечення якості (ІЗЯ)), який насамперед буде здійснювати контроль за якістю аудиторських послуг. Крім того, будуть підвищені вимоги до аудиторів, що надаватимуть послуги підприємствам, які становлять суспільний інтерес, з метою позабюджетного

Таблиця 5

**Структура аудиторського ринку за обсягом наданих послуг у 2016 році  
(згідно з отриманими звітами) [5]**

Обсяг наданих послуг (тис. грн) за нижченаведеними діапазонами	Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, одиниць			Частка в загальній кількості суб'єктів аудиторської діяльності, %		
	АФ*	ФОП**	2016	АФ	ФОП	2016
Обсяг не вказаний	73	19	92	7,3	1,9	9,2
Від 0,1 до 1,0	1	0	1	0,1	0,0	0,1
Від 1,1 до 10,0	22	4	26	2,2	0,4	2,6
Від 10,1 до 100,0	140	14	154	14,0	1,4	15,4
Від 100,1 до 200,0	118	8	126	11,8	0,8	12,6
Від 200,1 до 300,0	95	3	98	9,5	0,3	9,8
Від 300,1 до 400,0	75	5	80	7,5	0,5	8,0
Від 400,1 до 500,0	68	2	70	6,8	0,2	7,0
Від 500,1 до 1000,0	144	8	152	14,4	0,8	15,2
Від 1000,1 до 10000,0	187	1	188	18,7	0,1	18,8
більше як 10000,0	15	0	15	1,5	0,0	1,5
<b>Разом по Україні</b>	<b>938</b>	<b>64</b>	<b>1002</b>	<b>93,6</b>	<b>8,7</b>	<b>100,0</b>
Обсяг наданих послуг (тис. грн) за нижченаведеними діапазонами	Загальний обсяг наданих послуг, тис. грн			Частка на ринку за обсягом, %		
	АФ	ФОП	2016	АФ	ФОП	2016
Обсяг не вказаний	0,0	0,0	0,0	0,00	0,00	0,00
Від 0,1 до 1,0	0,5	0,0	0,5	0,00	0,00	0,00
Від 1,1 до 10,0	124,7	34,0	158,7	0,01	0,00	0,01
Від 10,1 до 100,0	7268,2	851,9	8120,1	0,37	0,04	0,41
Від 100,1 до 200,0	17133,1	1162,5	18295,6	0,87	0,06	0,93
Від 200,1 до 300,0	23826,0	766,4	24592,4	1,21	0,04	1,25
Від 300,1 до 400,0	25531,9	1808,9	27340,8	1,29	0,09	1,39
Від 400,1 до 500,0	30249,7	836,2	31085,9	1,53	0,04	1,58
Від 500,1 до 1000,0	102759,1	5549,8	108308,9	5,21	0,28	5,49
Від 1000,1 до 10000,0	443546,0	1214,2	444760,2	22,48	0,06	22,54
більше як 10000,0	1310439,2	0,0	1310439,2	66,42	0,00	66,42
<b>Разом по Україні</b>	<b>1960878,4</b>	<b>12223,9</b>	<b>1973102,3</b>	<b>99,38</b>	<b>0,62</b>	<b>100</b>

\*АФ – аудиторська фірма. \*\*ФОП – фізична особа – підприємець.

фінансування діяльності із забезпечення якості аудиторських послуг запроваджуватиметься механізм фінансування діяльності ОСНАД та Аудиторської палати України (АПУ), який передбачає сплату фіксованого внеску та змінного складника за договорами обов'язкового аудиту.

ОСНАД забезпечуватиме здійснення нагляду і нестиме відповідальність за нагляд за: «реєстрацією аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; впровадженням міжнародних стандартів аудиту; контролем за атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності; контролем якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності; дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності; застосуванням стягнень» [2]. Він розглядатиме справи про адміністративні правопорушення (у тому числі

за зверненням користувачів фінансової звітності), пов'язані з порушенням законодавства в частині ненадання інформації до ОСНАД у випадках, передбачених Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», та неоприлюднення фінансової звітності разом з аудиторським звітом, а також у порядку, визначеному Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», здійснює нагляд за виконанням АПУ делегованих їй повноважень.

ОСНАД, здійснюючи нагляд, матиме низку прав (див. рис. 1)

Для забезпечення фінансування діяльності ОСНАД суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані за кожним договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес, сплачувати такі внески на користь ОСНАД: «фіксований внесок, розмір якого становить три мінімальні заробітні плати, встановленої законом станом на 1 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту, підго-

<b>ПРАВА ОРГАНУ СУСПІЛЬНОГО НАГЛЯДУ ЗА АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ В УКРАЇНІ</b>	Отримувати інформацію про аудитора (суб'єкта аудиторської діяльності), яка стосується виконання таким аудитором (суб'єктом аудиторської діяльності) своїх професійних обов'язків
	Отримувати від юридичних та фізичних осіб інформацію стосовно аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, пов'язану з виконанням аудитором (суб'єктом аудиторської діяльності) професійних обов'язків, оприлюдненням фінансової звітності разом з аудиторським звітом, а також щодо виконання Аудиторською палатою України делегованих повноважень
	Проводити виїзні перевірки аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності в частині виконання ними професійних обов'язків
	Направляти матеріали про виявлені правопорушення до правоохоронних органів
	Залучати інспекторів та експертів до проведення перевірок та здійснення дисциплінарного провадження; накладати стягнення на аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності
	Отримувати звіти від Аудиторської палати України та проводити перевірки Аудиторської палати України з метою забезпечення виконання нею відповідно до вимог Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю делегованих повноважень
	Розглядати та переглядати рішення, прийняті Аудиторською палатою України, в межах виконання нею делегованих повноважень
	Надавати обґрунтовані рекомендації щодо дій, які необхідно здійснити Аудиторській палаті України для належного виконання нею делегованих повноважень

Рис. 1. Права ОСНАД в Україні

товленого суб'єктом аудиторської діяльності за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємству, що становить суспільний інтерес; внесок у відсотках суми винагороди (без урахування податку на додану вартість) за договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес, розмір якого визначається Кабінетом Міністрів України на підставі кошторису ОСНАД, але не може бути більшим 2 відсотків суми такої винагороди» [2].

ОСНАД самостійно володітиме, користуватиметься і розпоряджатиметься належним йому на праві власності майном. Джерела формування майна та коштів ОСНАД зображено на рис. 2.

Рада нагляду за аудиторською діяльністю складатиметься із семи осіб, по одному представнику від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, і трьох осіб із числа непрактикуючих осіб.

Три особи з числа непрактикуючих осіб обиратимуться за відкритим конкурсом із прозорою процедурою номінаційним комітетом, що формуватиметься шляхом делегування по одному представнику від центрального органу виконавчої влади, що забезпечуватиме формування та реалізацію державної політики у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового

ринку, національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, АПУ та трьох представників професійних організацій аудиторів та бухгалтерів, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів.

Кандидатури для обрання членами РНАД із числа непрактикуючих осіб пропонуватимуться АПУ, професійними організаціями аудиторів та бухгалтерів, а також шляхом самовисування.

Повноваження РНАД зображено на рис. 3.

Повноваження ІЗЯ зображено на рис. 4.

Діяльність ІЗЯ провадитиметься відповідно до чинного національного законодавства та Статуту ОСНАД. Повноваження ІЗЯ визначаються Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Статутом ОСНАД у межах повноважень, визначених законом. На посадових осіб ІЗЯ поширюється законодавство у сфері запобігання і протидії корупції.

Законом також встановлено новий порядок атестації аудиторів для забезпечення гарантій високого рівня їхніх знань; запроваджено механізм страхування професійної відповідальності аудиторів перед третіми особами.

Аудитором може бути визнана фізична особа, яка: має вищу освіту; підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складення відповідних іспитів; пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності.

Теоретичні знання аудитора підтверджуватимуться за напрямками, наведеними на рис. 5.

Професійна компетентність підтверджуватиметься шляхом складання кваліфікаційного

<b>ДЖЕРЕЛА ФОРМУВАННЯ МАЙНА ТА КОШТІВ ОРГАНУ СУСПІЛЬНОГО НАГЛЯДУ ЗА АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ</b>	Грошові внески до статутного капіталу
	Внески суб'єктів аудиторської діяльності відповідно до Закону України „Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”
	Кошти, залучені на безповоротній основі (крім коштів від суб'єктів аудиторської діяльності), у тому числі кошти, отримані від урядів іноземних держав, їх агентств та установ, а також міжнародних фінансових організацій
	Майно, придбане в установленому законодавством порядку
	Інші джерела, не заборонені законодавством

Рис. 2. Джерела формування майна та коштів ОСНАД в Україні

<b>ПОВНОВАЖЕННЯ РАДИ НАГЛЯДУ ЗА АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ</b>	Затвердження публічного звіту діяльності Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю
	Схвалення Статуту Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та проєктів нормативно-правових актів з регулювання аудиторської діяльності
	Нагляд за діяльністю Аудиторської палати України в частині виконання нею делегованих повноважень
	Прийняття рішень про призначення перевірки виконання Аудиторською палатою України делегованих повноважень
	Затвердження та надання Аудиторській палаті України рекомендацій щодо усунення виявлених порушень у діяльності Аудиторської палати України при виконанні нею делегованих повноважень
	Перегляд рішень Аудиторської палати України, прийнятих нею в межах виконання делегованих повноважень, внесення до них змін та у разі обґрунтування недоцільності їх скасування
	Нагляд за діяльністю Інспекції із забезпечення якості
	Проведення конкурсу та за його результатами призначення Виконавчого директора Інспекції із забезпечення якості
	Прийняття рішення про порушення дисциплінарної справи щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності
	Прийняття рішень про застосування стягнень до аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності
	Прийняття рішень про накладення адміністративних стягнень у разі порушення законодавства в частині ненадання інформації до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю у випадках, передбачених Законом України „Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, та неоприлюднення фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності разом з аудиторським звітом
	Участь членів Ради нагляду за аудиторською діяльністю у роботі органів Аудиторської палати України в межах нагляду за виконанням делегованих повноважень
	Отримання інформації від Інспекції із забезпечення якості, Аудиторської палати України з питань, віднесених до компетенції Ради нагляду за аудиторською діяльністю
	Затвердження графіка перевірок з контролю якості, що плануються до проведення Інспекцією разом з Аудиторською палатою України
	Залучення експертів
	Передача матеріалів до правоохоронних органів
	Схвалення кошторису Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та звіту про його виконання
	Затвердження кошторису Аудиторської палати України в частині фінансування виконання нею делегованих повноважень
Перегляд рішень комісії з атестації та їх скасування у разі обґрунтування їх недоцільності	

Рис. 3. Повноваження РНАД

іспиту, який має засвідчити здатність особи застосовувати теоретичні знання на практиці. Особам, які під час навчання у вищих навчальних закладах вивчали предмети за напрямками, зазначеними у частині другій цієї статті, протягом мінімальної кількості годин, визначе-

ної комісією з атестації згідно із затвердженим Порядком, та успішно склали іспит, за рішенням комісії з атестації можуть бути зараховані теоретичні знання з відповідних предметів.

Аудитори, допущені до проведення обов'язкового аудиту в будь-якій державі Європей-

<b>ПОВНОВАЖЕННЯ ІНСПЕКЦІЇ З ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ</b>	Проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності
	Підготовка проекту публічного звіту за результатами здійснення суспільного нагляду та проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та оприлюднення звіту, затвердженого Радою нагляду за аудиторською діяльністю
	Здійснення перевірки, підготовка та надання Раді нагляду за аудиторською діяльністю проектів рекомендацій для удосконалення реалізації Аудиторською палатою України
	Проведення перевірок та реалізація стягнень за дорученням Ради нагляду за аудиторською діяльністю
	Методологічне забезпечення професійної кваліфікації

Рис. 4. Повноваження ІЗЯ

<b>НАПРЯМИ ЗА ЯКИМИ ПІДТВЕРДЖУЮТЬ ТЕОРЕТИЧНІ ЗНАННЯ ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ – АУДИТОРА</b>	Стандарти професійної етики та професійна незалежність
	Міжнародні стандарти аудиту
	Законодавчі засади аудиторської діяльності та методика проведення аудиту (професійні навички)
	Управління ризиками та внутрішній контроль
	Фінансовий аналіз
	Управлінський облік
	Міжнародні стандарти фінансової звітності
	Теорія бухгалтерського обліку та законодавчі засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності
	Податкове законодавство та законодавство про єдиний соціальний внесок
	Господарське, цивільне та трудове законодавство
	Корпоративне законодавство та законодавство про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом
	Інформаційні технології та комп'ютерні системи
	Фінанси підприємств
	Економіка підприємства та статистика

Рис. 5. Напрями, за якими підтверджують теоретичні знання фізичної особи – аудитора

ського Союзу, які мають намір працювати в Україні, повинні будуть скласти іспити з підтвердження теоретичних знань із питань законодавства України за напрямками: «аудиторської діяльності і бухгалтерського обліку, податкового законодавства та законодавства про єдиний соціальний внесок, трудового, цивільного, господарського законодавства, у тому числі корпоративного, та законодавства про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» [2].

Особа, яка 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 пройшла стажування у порядку, визначеному Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», може бути атестована за результатами кваліфікаційного іспиту.

Кваліфікаційний іспит та іспити з теоретичних знань проводяться незалежними центрами оцінювання знань, акредитованими комісією з атестації.

Підготовку до складання іспитів відповідно до програм, затверджених комісією з атестації, зможуть проводити вищі навчальні



заклади та інші установи, професійні організації аудиторів та бухгалтерів. Кандидат в аудитори зможе самостійно підготуватися до складання іспитів.

При цьому підготовка кандидатів до складання іспитів та розроблення екзаменаційних завдань за одним і тим же напрямом одним і тим же суб'єктом не допускається.

Атестацію аудиторів здійснюватиме комісія з атестації, яка складатиметься з дев'яти осіб та буде формуватися шляхом делегування до її складу: 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 АПУ; 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.

Кожна професійна організація аудиторів та бухгалтерів, яка є членом Міжнародної федерації бухгалтерів, може делегувати не більше одного представника. У разі якщо загальна кількість делегованих представників більше двох, то вибір представників до комісії з атестації проводиться шляхом рейтингового голосування у порядку, визначеному органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

У разі якщо професійні організації аудиторів та бухгалтерів, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів, делегували менше двох представників, то професійні організації аудиторів та бухгалтерів, які не є членами Міжнародної федерації бухгалтерів і мають у своєму складі повноправними членами не менше 20 відсотків загальної кількості аудиторів, включених до Реєстру станом на 1 січня поточного року, можуть делегувати не більше одного представника від кожної професійної організації. При цьому членство аудитора може бути враховано лише в одній професійній організації, за вибором аудитора, що має бути ним письмово засвідчено.

Професійні організації аудиторів та бухгалтерів обирають представників до комісії з атестації шляхом рейтингового голосування у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Голову комісії з атестації обирають із 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 – три роки. Положення про комісію з атестації погоджуватиме ОСНАД та затверджуватиме наказом центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Матеріально-технічне та методичне забезпечення діяльності комісії з атестації здійснюватиме ОСНАД.

До компетенції комісії з атестації належать: «організація розробки та подання на схвалення до ОСНАД проектів Порядку складання іспитів, Порядку проходження стажування, Порядку безперервного професійного навчання аудиторів, Порядку зарахування теоретичних знань, інших нормативно-правових актів з питань атестації та професійного навчання аудиторів; затвердження програм іспитів для кандидатів в аудитори в обсязі, не меншому ніж обсяги навчальних програм вищих навчальних закладів IV рівня акредитації; організація проведення іспитів; затвердження результатів іспитів; прийняття рішень про зарахування іспиту у випадках, передбачених Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»; розгляд апеляцій на результати іспитів; акредитація незалежних центрів оцінювання, центрів з підготовки екзаменаційних завдань та призначення осіб із перевірки екзаменаційних робіт; формування вимог до юридичних осіб, що можуть проводити безперервне професійне навчання аудиторів; прийняття рішення про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності» [2].

Неправомірні рішення комісії з атестації аудиторів, її дії або бездіяльність, що обмежують чи порушують права юридичних або фізичних осіб, можуть бути оскаржені до ОСНАД або до суду.

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.

Іспити проводять у письмовій або електронній формі з дотриманням анонімності та конфіденційності. За складання іспиту справляється плата у розмірі однієї мінімальної заробітної плати, встановленому на початок відповідного року. Ці кошти розподіляють між суб'єктами, які готують екзаменаційні завдання, незалежними центрами оцінювання знань та особами з перевірки екзаменаційних робіт відповідно до затвердженого порядку. У разі зарахування іспиту плата не справляється. Свідоцтво про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту видають на підставі рішення комісії з атестації центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Воно є чинним протягом п'яти років з дня складення кваліфікаційного іспиту. Відмову у видачі свідоцтва може бути оскаржено до суду.

Особа, яка має намір бути аудитором, повинна набути практичного досвіду аудиторської діяльності шляхом працевлаштування/стажування у суб'єкта аудиторської діяльності не менше трьох років у будь-який період незалежно від дати отримання свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту.

У разі наявності чинного свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту і позитивної характеристики за результатами набуття практичного досвіду у суб'єкта аудиторської діяльності комісія з атестації приймає рішення про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності.

Аудитор повинен дотримуватися вимог щодо безперервного професійного навчання. Порядок безперервного професійного навчання аудиторів затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Безперервне професійне навчання аудиторів можуть проводити: «юридичні особи, які відповідають вимогам, встановленим комісією з атестації; аудиторські фірми, що розробили

власні програми безперервного професійного навчання, які визнані професійними організаціями – членами Міжнародної федерації бухгалтерів; професійні організації аудиторів та/або бухгалтерів» [2].

Відповідно до норм Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» запропоновано створити АПУ як професійну самоврядну організацію, яка забезпечуватиме реалізацію значної частки функцій з регулювання професійної діяльності аудиторів. Також буде скорочено кількість реєстрів з п'яти до одного та створено єдиний реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, у зв'язку з чим буде зменшено витрати аудиторських компаній на навчання та сертифікацію в різних регуляторних органах.

Аудиторській палаті України, за умови, що її організаційна структура унеможливує виникнення конфлікту інтересів, делеговано такі повноваження: «реєстрація аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; контроль за безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес; контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес; здійснення дисциплінарних проваджень щодо суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, які здійснюють аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес» [2].

Для забезпечення фінансування діяльності АПУ суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані за кожним договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту іншим юридичним особам, які не є підприємствами, що становлять суспільний інтерес, сплачувати такі внески на користь АПУ: «фіксований внесок, що становить 0,3 мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту, підготовленого суб'єктом аудиторської діяльності за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту; внесок у відсотках суми винагороди (без урахування податку на додану вартість) за договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту, розмір якого визначається АПУ, але не може бути більшим за розмір внеску, що сплачується на користь ОСНАД суб'єктами

аудиторської діяльності, які надають послуги з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес» [2].

Закон набрав чинності 1 січня 2018 року та введений в дію 1 жовтня 2018 року, крім положення, що стосується змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення, яке набрало чинності через 12 місяців з дня набрання чинності Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

**Висновки з цього дослідження.** Таким чином, створення ефективної системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні дасть змогу: підвищити вимоги до аудиторів, що надаватимуть послуги підприємствам, які становлять суспільний інтерес; запровадити ефективний механізм фінансування діяльності ОСНАД та АПУ, який передбачатиме сплату фіксованого внеску та змінного складника за договорами обов'язкового аудиту.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. N 996-XIV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 01.02.2019).
2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 01.02.2019).
3. Плиса В.Й., Плиса З.П. Облік і аудит: навч. посібник. Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2017. 684 с.
4. Рядська В.В. Аудит : навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 416 с.
5. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2016 році. Київ: Аудиторська палата України, 2017.

#### REFERENCES:

1. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16 lypnia 1999 r. N 996-XIV [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine dated July 16, 1999 No. 996-XIV] / Verkhovna Rada Ukrainy. [Verkhovna Rada of Ukraine]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (data zvernennia: 01.02.2019 [application date: 01.02.2019]).
2. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21 hrudnia 2017 r. N 2258-VIII [On the Audit of Financial Statements and Auditing: The Law of Ukraine of December 21, 2017 No. 2258-VIII] / Verkhovna Rada Ukrainy. [Verkhovna Rada of Ukraine]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (data zvernennia: 01.02.2019 [application date: 01.02.2019]).
3. Plysa V.Y., Plysa Z.P. (2017) Oblik i audyt [Account and Audit]. Lviv: LNU imeni Ivana Franka. (in Ukrainian)
4. Riadska V.V. (2008) Audyt [Audit]. Kyiv: Tsentri uchbovoyi literatury. (in Ukrainian)
5. Uzahalnena informatsiia pro stan audytorskoii diialnosti v Ukraini u 2016 rotsi [Generalized information on the state of audit activity in Ukraine in 2016]. Kyiv: Audytorska palata Ukrainy, 2017. (in Ukrainian)