

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2022. № 12.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2022.12.34>

УДК 657.6

*В. Ю. Фабіянська,
к. е. н., доцент, завідувач навчально-методичної лабораторії,
Вінницький технічний фаховий коледж, м. Вінниця
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2753-1894>*

АТЕСТАЦІЯ АУДИТОРІВ: ВИКЛИКИ У КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

*V. Fabiianska,
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Vinnytsia Technical Vocational College, Vinnytsia*

CERTIFICATION OF AUDITORS: CHALLENGES IN THE CONTEXT OF AUDITING REFORM IN UKRAINE

У статті досліджено виклики до атестації аудиторів та їх безперервного професійного навчання у контексті реформування аудиторської діяльності в Україні. Проаналізовано документи Міністерства фінансів України: Порядок складання іспитів при атестації аудиторів, Порядок проходження стажування, Порядок безперервного професійного навчання аудиторів, Порядок зарахування теоретичних знань, що спрямовані на виконання вимог частини дев'ятої статті 19 Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”. На підставі аналізу

документів встановлено, що вимоги до кандидатів в аудитори суттєво ускладнилися, а отже вхід до професії незалежного аудитора є значно важчим, ніж в умовах, коли діяв Закон України “Про аудиторську діяльність”.

Автором досліджено вимоги до кандидатів в аудитори, порядок складання іспитів для підтвердження теоретичних знань та професійної компетентності аудиторів.

Встановлено, що кандидат в аудитори набуває практичного досвіду аудиторської діяльності не менше трьох років шляхом: стажування у суб'єкта аудиторської діяльності та/або працевлаштування у суб'єкта аудиторської діяльності. Автором виділено та охарактеризовано етапи стажування кандидата в аудитори: початковий (організаційний), основний, завершальний.

Досліджено вимоги до безперервного професійного навчання аудиторів, зокрема виділені основні принципи, мінімальний обсяг, тривалість, форми та види навчання.

Встановлено, що дотримання аудиторами у своїй діяльності вимог Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” щодо атестації та безперервного навчання аудиторів сприятиме наступним аспектам розвитку вітчизняного аудиту у майбутньому: підвищенню якості кадрового забезпечення суб'єктів аудиторської діяльності; зростанню рівня самосвідомості аудитора щодо необхідності збереження високого рівня незалежності під час надання аудиторських послуг; взяття аудитором на себе відповідальності перед третіми особами, які є користувачами фінансової звітності у випадку неякісно проведеного аудиту.

The article examines the challenges to the certification of auditors and their continuous professional training in the context of reforming auditing activities in Ukraine. The documents of the Ministry of Finance of Ukraine were analysed: the procedure for passing exams for the certification of auditors, the procedure for completing internships, the procedure for continuous professional training of auditors, the procedure for enrolling theoretical knowledge aimed at fulfilling the requirements of part nine of article 19 of the Law of Ukraine "On the Audit of

Financial Statements and Auditor Activities" . Based on the analysis of draft documents, it was established that the requirements for auditor candidates have become significantly more complicated, and therefore entry into the profession of an independent auditor is much more difficult than in the conditions when the Law of Ukraine "On Auditing Activity" was in effect.

The author researched the requirements for auditor candidates, the procedure for passing exams to confirm the theoretical knowledge and professional competence of auditors.

It is established that a candidate for auditors acquires practical experience in auditing activity for at least three years through: internship at the subject of auditing activity and/or employment at the subject of auditing activity. The author has highlighted and characterized the stages of the auditor candidate's internship: initial (organizational), main, final.

The requirements for continuous professional training of auditors were studied, in particular, the main principles, minimum volume, duration, forms and types of training were highlighted.

It has been established that compliance by auditors in their activities with the requirements of the Law of Ukraine "On the Audit of Financial Statements and Auditing Activities" regarding certification and continuous training of auditors will contribute to the following aspects of the development of domestic audit in the future: improving the quality of personnel support of audit activity subjects; the growth of the auditor's level of self-awareness regarding the need to maintain a high level of independence during the provision of audit services; the auditor's assumption of responsibility to third parties who are users of financial statements in the event of a poorly conducted audit.

Ключові слова: *аудиторська діяльність, атестація аудиторів, стажування, зарахування теоретичних знань, безперервне професійне навчання.*

Key words: *auditing activity, certification of auditors, internship, crediting of theoretical knowledge, continuous professional training.*

Постановка проблеми. Реформування аудиторської діяльності в Україні, яке відбулося у зв'язку із прийняттям Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” від 21.12.2017 року [1] (далі - Закон) є відповіддю на виклики щодо тенденцій міжнародної економічної інтеграції та необхідності імплементації норм Європейського Союзу у вітчизняне законодавство в галузі незалежного аудиту. Так, норми Закону розроблені та враховують вимоги документів, затверджених Радою Європейського Союзу та Європейським парламентом: Директиви про обов'язковий аудит річної звітності і консолідованої звітності від 17.05.2006 р. № 2006/43/ЄС [2], Директиви № 2014/56/ЄС від 16.04.2014 р. про внесення змін до Директиви 2006/43/ЄС [3], Регламенту (ЄС) № 537/2014 від 16.04.2014 року про особливі вимоги стосовно аудиту суспільно значущих суб'єктів господарювання [4].

Із прийняттям Закону, який вступив у дію 01.10.2018 року, суттєво змінилися вимоги щодо регулювання та організації аудиторської діяльності. Одними із найвідчутніших нововведень є запровадження суспільного нагляду за аудиторською діяльністю; встановлення нових вимог для аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит; запровадження окремої процедури щодо добору суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес; нові вимоги до звітування аудитора за результатами аудиту фінансової звітності суб'єкта, що становить суспільний інтерес; страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами; нові вимоги щодо атестації аудиторів та реєстрації аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності у Реєстрі.

Це є далеко не повний список змін, які введені у зв'язку із реформуванням аудиторської діяльності та наближенням вітчизняного законодавства до європейських вимог у сфері незалежного аудиту. Однак, суттєві нововведення, впроваджені Законом про аудит щодо атестації аудиторів, вплинули на зміну підходів до порядку атестації аудиторів та їх безперервного професійного навчання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій свідчить про те, що серед науковців ведуться дискусії щодо потреби вдосконалення процедури сертифікації аудиторів та підвищення їх кваліфікаційної придатності. Так, значний вклад у дослідження проблемних питань професійної сертифікації аудиторів здійснили такі науковці: Бондар Ю.В. [5], Венгерук Н.П. [6], Гаргола Ю.Г. [7], Івахненко С.В. [8], Кашперська А.І. [9], Кінащук Л.Л. [10], Лиско Н.А. [11], Редько О.Ю. [12], Хуторний Д.В. [13], Ятчук А.В. [6].

Бондар Ю.В. здійснила критичну оцінку чинного порядку підтвердження кваліфікації аудиторів як однієї з основних гарантій якості їхньої роботи. Науковцем встановлено неможливість визначення галузевої професійної спеціалізації аудиторів під час виконання формальних офіційних вимог Аудиторської палати України, запропоновано вирішення цієї проблеми через розробку програм атестації аудиторів сільськогосподарського бізнесу [5].

Наявність атестатів аудиторів сільськогосподарського бізнесу, вважає Бондар Ю.В., стане підтвердженням кваліфікації аудитора та гарантією якості виконання ним аудиторських завдань саме в сільськогосподарських підприємствах. Ціль атестації – підтвердження наявності в аудиторів спеціальних професійно-практичних знань щодо особливостей функціонування сільськогосподарських підприємств та деталей обліку в них [5].

Венгерук Н.П., Ятчук А.В. зазначили, що з метою підвищення професійного рівня аудиторів України доцільно внести зміни до переліку дисциплін при складанні сертифікаційного іспиту та розробити власну програму до підготовки сертифікації у тісному поєднанні національних особливостей ринку аудиту та міжнародних вимог [6].

Гаргола Ю.Г. вважає, що одним із шляхів вирішення проблем підвищення кваліфікації аудиторів є введення багаторівневої системи сертифікації аудиторів, яка передбачає надання сертифікатів таких серій: “А-1” для осіб, які вперше здали кваліфікаційні іспити, має обмеження у здійсненні аудиту на середніх та великих підприємствах; “А-2” для аудиторів, які безперервно практикували та щорічно підвищували рівень кваліфікації, має обмеження у

здійсненні аудиту на великих підприємствах; “А-3” для надання всього переліку аудиторських послуг підприємствам будь-якого розміру та виду діяльності; “А-4” для аудиторів, які мають науковий ступінь економічного чи юридичного напрямку [7].

Івахненко С.В. вважає доречним для особи, що бажає бути аудитором, отримати визнану міжнародну сертифікацію і вже потім подавати документи на українську сертифікацію [8].

Кашперська А.І. для вирішення проблемних питань розвитку аудиторської діяльності виділяє основні шляхи їх подолання та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні за умов все більшого впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності, зокрема, серед інших: мінімізація ризиків можливої некомпетентності нових персоналій в системі регулювання, що відповідає вимогам європейського законодавства у сфері аудиторської діяльності [9].

Кінащук Л.Л. вважає, що наявність комплексу проблем серед яких: незрозуміння функцій аудиторів, відсутність їх якісної сертифікації, наявність недоліків у ліцензуванні аудиторської діяльності уповільнюють застосування аудиту [10].

Хуторний Д.В. та Лиско Н.А. зазначають, що євроінтеграційні прагнення України до реформаційних перетворень аудиторської діяльності безумовно заслуговують на увагу з боку представників органів державної влади, наукових експертів, а також професійної аудиторської спільноти з метою вироблення єдиного ефективного і результативного суспільного нагляду за аудиторською діяльністю а також встановлення нових професійних вимог до аудиторів на підставі обґрунтованих законодавчих перетворень [11].

Редько О.Ю., аналізуючи новели законодавчого регулювання аудиту в Україні, зазначив, що у зв'язку із прийняттям Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” від 21.12.2017 р., незважаючи на те, подобається українським аудиторам або ні, але в найближчі часи вони

будуть жити за правилами, максимально наближеними до європейських, в тому числі це стосується і сертифікації аудиторів [12, с. 94].

Віддаючи належне напрацюванням науковців щодо проблемних питань підтвердження кваліфікаційної придатності аудиторів на зайняття аудиторською діяльністю, у зв'язку із законодавчими перетвореннями, які відбуваються у вітчизняному аудиті, виникає потреба дослідження особливостей професійних вимог до незалежних аудиторів.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження вимог до атестації аудиторів та їх безперервного професійного навчання у контексті реформування аудиторської діяльності в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аудиторська діяльність у сфері незалежного аудиту є особливим видом підприємницької діяльності, яка направлена на забезпечення довіри до суб'єкта господарювання з боку користувачів фінансової звітності завдяки перевірці стану бухгалтерського обліку та фінансової звітності на предмет її достовірності, що здійснюється аудиторами та суб'єктами аудиторської діяльності (аудиторськими фірмами) і оприлюднюється у вигляді аудиторського звіту.

Відповідно до ст. 1 Закону, аудиторська діяльність - незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг [1].

У глосарії термінів Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг дається наступне визначення аудиторській фірмі - (Firm) – практикуючий фахівець – підприємець, партнерство, корпорація або інший суб'єкт господарювання професійних бухгалтерів. Щодо державного сектору термін “фірма” слід розуміти як посилання на його еквівалент, де це є доречним [13].

Суб'єктами аудиторської діяльності можуть бути: аудитор, який зареєстрований як суб'єкт підприємницької діяльності і надає аудиторські послуги одноосібно або аудиторська фірма, керівником якої є аудитор. 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. Відповідно до ст. 19 Закону, рівень кваліфікаційної придатності кандидата в аудитори на право займатися аудиторською діяльністю проводиться за допомогою процедури, яка носить назву «атестація».

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 [14].

Міністерством фінансів України у 2019 році було оприлюднено проекти наказів Міністерства фінансів України “Про затвердження Порядку складання іспитів при атестації аудиторів”, “Про затвердження Порядку проходження стажування”, “Про затвердження Порядку безперервного професійного навчання аудиторів” та “Про затвердження Порядку зарахування теоретичних знань”, що спрямовані на виконання вимог статті 19 Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”. В процесі обговорення проектів було отримано значну кількість зауважень та пропозицій з боку аудиторської спільноти. Відповідно, зауваження були доопрацьовані Комісією з атестації, проекти затверджені Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі - ОСНАД) і передані до Державної регуляторної служби, після чого документи були зареєстровані Міністерством юстиції України.

Атестація аудиторів здійснюється Комісією з атестації, яка складається з дев'яти осіб. Порядок формування Комісії з атестації відповідно до Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” відображено на рис. 1.

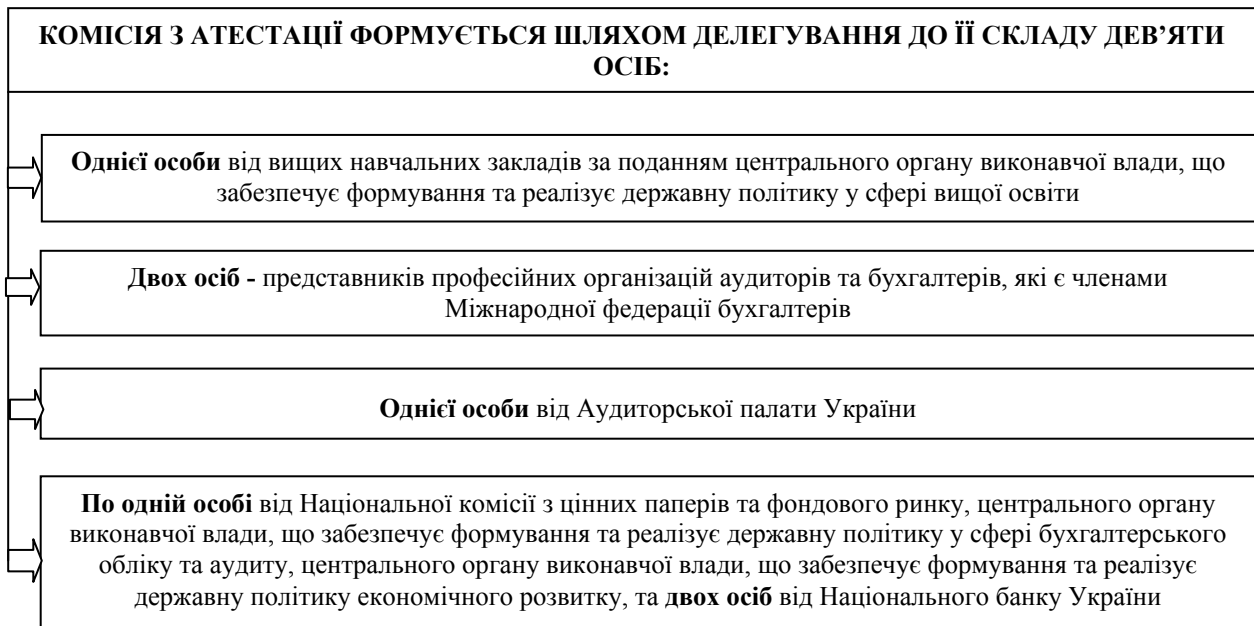


Рис. 1. Порядок формування Комісії з атестації відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

Джерело: сформовано автором на основі [1]

Розглянемо вимоги до атестації аудиторів відповідно до ст. 19 Закону та основні положення прийнятих Порядків, що направлені на врегулювання та нормативне забезпечення процедури визначення кваліфікаційної придатності кандидата в аудитори на зайняття аудиторської діяльності.

Відповідно до ст. 19 Закону, аудитором може бути особа, яка відповідає таким вимогам (рис. 2).

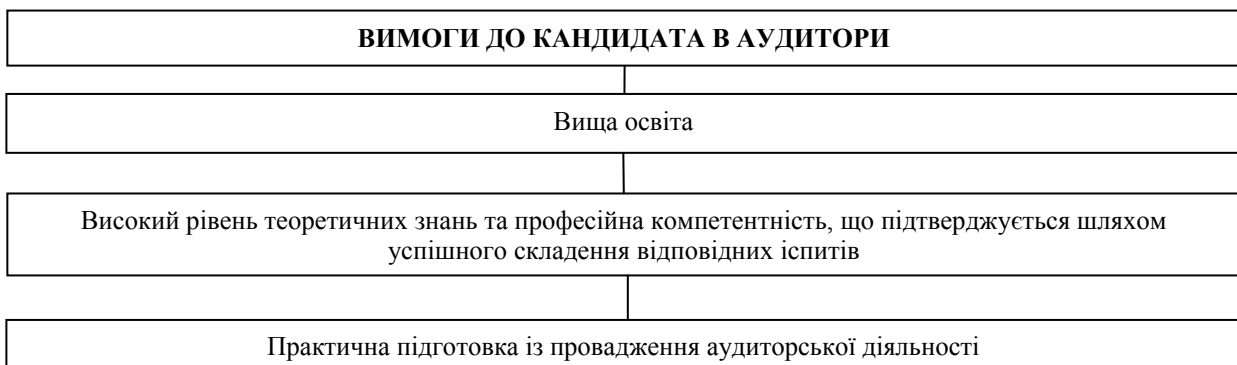


Рис. 2. Вимоги до кандидата в аудитори відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

Джерело: сформовано автором на основі [1]

Високий рівень теоретичних знань та професійна компетентність кандидата в аудитори підтверджується шляхом складання двох іспитів: теоретичного кваліфікаційного (рис. 3).

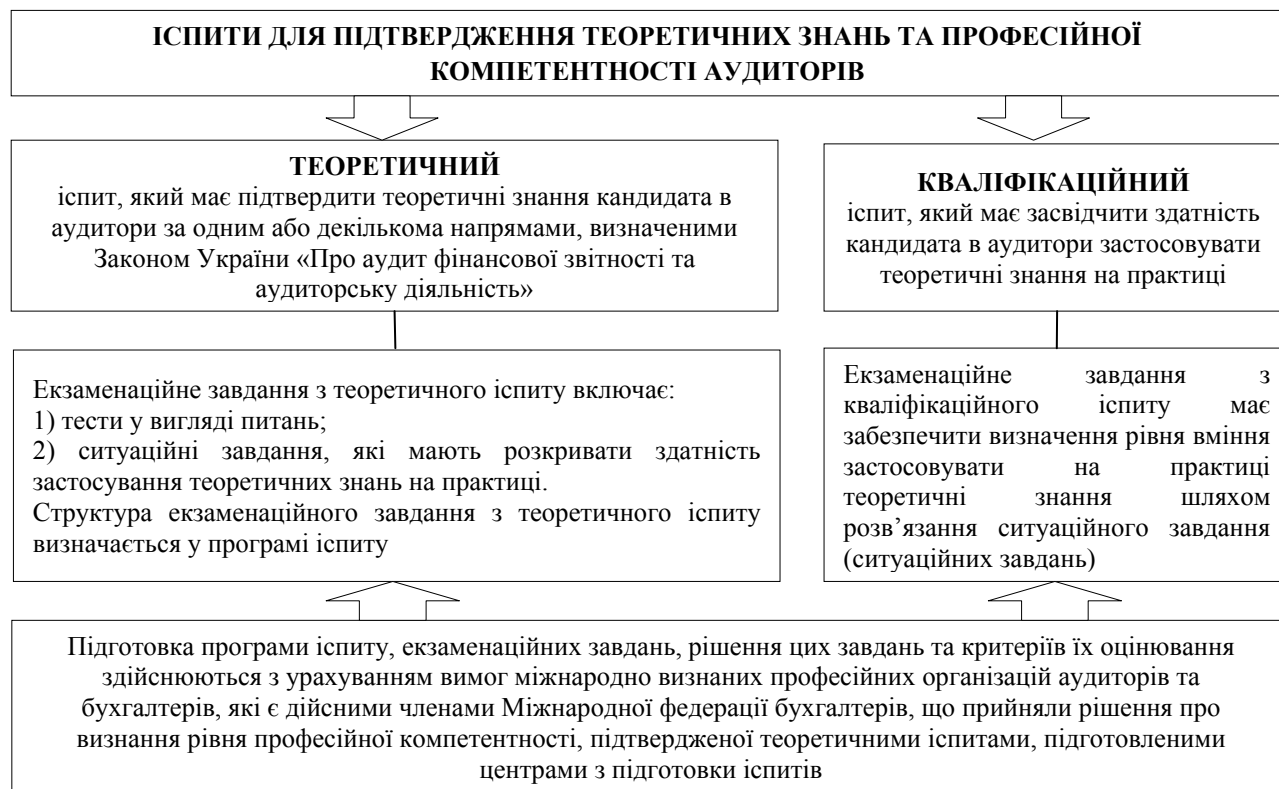


Рис. 3. Іспити для підтвердження теоретичних знань та професійної компетентності аудиторів

Джерело: сформовано автором на основі [14]

Теоретичні знання претендентів на зайняття аудиторською діяльністю підтверджуються за такими напрямками: 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 [1].

Якщо кандидат в аудитори під час навчання на денній формі у закладі вищої освіти вивчав предмети за відповідними напрямками протягом мінімальної кількості годин, визначеної Комісією з атестації та успішно склав іспити (з оцінкою добре та відмінно), за рішенням Комісії з атестації йому можуть бути зараховані теоретичні знання з відповідних предметів. При цьому варто зазначити, що заяву щодо зарахування теоретичних знань претенденту необхідно подати протягом семи років після закінчення закладу вищої освіти.

Особам, які склали відповідні теоретичні іспити за напрямками, зазначеними у статті 19 Закону, в професійних організаціях, що є дійсними членами Міжнародної федерації бухгалтерів та кваліфікація яких визнається органом, уповноваженим на здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, як професійна кваліфікація аудитора, за рішенням Комісії з атестації зараховуються теоретичні знання відповідно до Порядку зарахування теоретичних знань [17].

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 у порядку, визначеному Законом, може бути атестований за результатами кваліфікаційного іспиту, тобто така особа звільняється від складання теоретичних іспитів [1].

Професійна компетентність кандидата в аудитори підтверджується шляхом складання кваліфікаційного іспиту, який має засвідчити здатність особи застосовувати теоретичні знання на практиці. Кваліфікаційний іспит та іспити з теоретичних знань проводяться незалежними центрами оцінювання знань, акредитованими Комісією з атестації [14].

Професійні знання та компетентності за напрямми теоретичних знань підтверджуються шляхом складання обов'язкових теоретичних іспитів. Кожен іспит враховує відповідні напрями теоретичних знань, що відображено у табл.1.

Таблиця 1. Обов'язкові теоретичні іспити для підтвердження теоретичних знань кандидата в аудитори

| № з/п | Теоретичний іспит | Напрями теоретичних знань |
|-------|---|--|
| 1 | Основи бухгалтерського обліку та економіки підприємства | Теорія бухгалтерського обліку та законодавчі засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (в частині теорії бухгалтерського обліку); економіка підприємства та статистика |
| 2 | Управлінський облік | Управлінський облік |
| 3 | Фінансовий облік | Теорія бухгалтерського обліку та законодавчі засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (в частині законодавчих засад ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності) |
| 4 | Господарське, цивільне та корпоративне право | Корпоративне законодавство та законодавство про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом; господарське, цивільне та трудове законодавство |
| 5 | Оподаткування | Податкове законодавство та законодавство про єдиний соціальний внесок |
| 6 | Управління ефективністю діяльності | Управлінський облік; інформаційні технології та комп'ютерні системи; фінансовий аналіз |
| 7 | Міжнародні стандарти фінансової звітності | Міжнародні стандарти фінансової звітності; стандарти професійної етики та професійна незалежність |
| 8 | Аудит | Міжнародні стандарти аудиту; законодавчі засади аудиторської діяльності та методика проведення аудиту (професійні навички); стандарти професійної етики та професійна незалежність |
| 9 | Фінансовий менеджмент | Фінанси підприємств; фінансовий аналіз; інформаційні технології та комп'ютерні системи; управління ризиками та внутрішній контроль |

Джерело: сформовано автором на основі [14]

Зміст програм іспитів має забезпечувати диференціацію професійних знань та компетентностей за напрямми теоретичних знань, які підлягають підтвердженню декількома теоретичними іспитами, з метою уникнення дублювання та забезпечення підвищення складності компетентностей від попередніх до наступних теоретичних іспитів. Теоретичні іспити кандидатами в аудитори складаються послідовно від першого до дев'ятого (з урахуванням зарахування теоретичних знань) [14].

Крім того, кандидатам в аудитори за результатами успішного складання:

- перших п'яти теоретичних іспитів може бути видано документ про підтвердження теоретичних знань з бухгалтерського обліку за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

- перших семи теоретичних іспитів може бути видано документ про підтвердження теоретичних знань бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Іспити проводяться 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. У разі зарахування іспиту плата не справляється [14].

Свідоцтво про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту видається на підставі рішення комісії з атестації Міністерством фінансів України. Свідоцтво є чинним протягом п'яти років з дня складання кваліфікаційного іспиту. Відмову у видачі свідоцтва може бути оскаржено до суду [14].

Відповідно до Закону кандидат в аудитори набуває практичного досвіду аудиторської діяльності не менше трьох років шляхом:

1) стажування у суб'єкта аудиторської діяльності – практична підготовка із провадження аудиторської діяльності, що не передбачає трудових відносин із суб'єктом аудиторської діяльності;

2) працевлаштування у суб'єкта аудиторської діяльності на посаді помічника аудитора, або на іншій посаді, пов'язаній з проведенням аудиту, не менше трьох років [15].

Набуття практичного досвіду аудиторської діяльності кандидат в аудитори може здійснити у будь-який період незалежно від дати отримання свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту. Загальний період стажування кандидата в аудитори в суб'єкті аудиторської діяльності (декількох суб'єктах аудиторської діяльності) має становити 1095 календарних днів, при цьому сумарна кількість часу на виконання індивідуальної програми стажування має становити щонайменше 1000 годин [15].

Стажування кандидата в аудитори є безкоштовним. Відповідно до Порядку проходження стажування [15], можна виділити такі етапи стажування кандидата в аудитори (табл. 2).

Таблиця 2. Етапи стажування кандидата в аудитори

| Етап | Зміст |
|------------------------------------|---|
| Початковий (організаційний) | 1) обрання суб'єкта аудиторської діяльності, на базі якого відбуватиметься стажування; 2) укладення договору про стажування, невід'ємним додатком до якої є індивідуальна програма стажування кандидата в аудитори; 3) інформування Інспекції із забезпечення якості ОСНАД про укладення договору про стажування; 4) призначення керівника стажування з числа досвідчених аудиторів |
| Основний | У процесі стажування кандидат в аудитори вивчає відповідно до затвердженої індивідуальної програми практичні аспекти організації роботи з надання аудиторських послуг, застосування міжнародних стандартів аудиту, набуває нових та вдосконалює здобуті професійні навички та уміння, на практиці застосовує професійні знання, розвиває професійні та етичні якості, необхідні для провадження аудиторської діяльності |
| Завершальний | 1) закінчення стажування в суб'єкті аудиторської діяльності кандидат в аудитори складає звіт про виконання індивідуальної програми, з урахуванням якого керівник стажування готує характеристику за результатами набуття практичного досвіду. У характеристиці наводяться період стажування, оцінка набутих кандидатом в аудитори практичних навичок, результати виконання завдань індивідуальної програми та висновок про рівень практичної підготовки кандидата в аудитори для провадження аудиторської діяльності; 2) кандидат в аудитори подає до Інспекції із забезпечення якості ОСНАД затверджену суб'єктом аудиторської діяльності індивідуальну програму та характеристику за результатами набуття практичного досвіду з позитивним висновком про рівень практичної підготовки кандидата в аудитори для провадження аудиторської діяльності |

Джерело: сформовано автором на основі [15]

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 [15].

Вважаємо, що встановлення норм щодо наявності обов'язкового практичного досвіду в кандидата в аудитори шляхом працевлаштування та/або стажування в суб'єкта аудиторської діяльності протягом трьох років є важливим і необхідним нововведенням, здатним забезпечити наявність практичних навичок роботи майбутнього аудитора та вміння застосовувати ним власне професійне судження, що є необхідним у професії аудитора.

Професійне судження аудитора – це застосування професійних компетентнісних характеристик під час планування, отримання та оцінки

достатніх і прийнятних аудиторських доказів, а також під час обґрунтування незалежної аудиторської думки, що є кінцевою метою аудиту. Предметом аудиторського судження є прийняття рішень протягом усього процесу аудиторської перевірки, тобто починаючи з вибору об'єкта аудиту до складання підсумкового аудиторського звіту, але найважливішим його предметом є вибір типу аудиторської думки, оскільки це і є головною метою незалежного аудиту. [18].

Незалежний аудит є особливою формою контролю, оскільки його метою є висловлення думки аудитора щодо достовірності фінансової звітності, при цьому аудитор повинен дотримуватися Міжнародних стандартів аудиту та ґрунтуватися на достатніх і прийнятних аудиторських доказах, отриманих під час проведення перевірки. Однак рішення аудитора щодо оцінки аудиторського ризику, встановлення рівня суттєвості аудиторської перевірки, визначення аудиторських процедур на кожному етапі аудиту, формування проміжних аудиторських висновків та висловлення аудиторської думки в аудиторському звіті має базуватися на професійному судженні аудитора, і знання усіх зазначених аспектів аудиту напрацьовується практикою аудиту. Тому вважаємо, що попереднє набуття практичного досвіду майбутнього аудитора у сфері незалежного аудиту є цілком виправданою законодавчою вимогою та кроком вперед до підвищення якості аудиту і підвищення престижу аудиторської професії.

Відповідно до п. 16 ст. 19 Закону [1] аудитор повинен дотримуватися вимог щодо безперервного професійного навчання. У Порядкові безперервного професійного навчання аудиторів сформовані принципи, мінімальний обсяг, тривалість, форми та види навчання, що відображено на рис. 4.

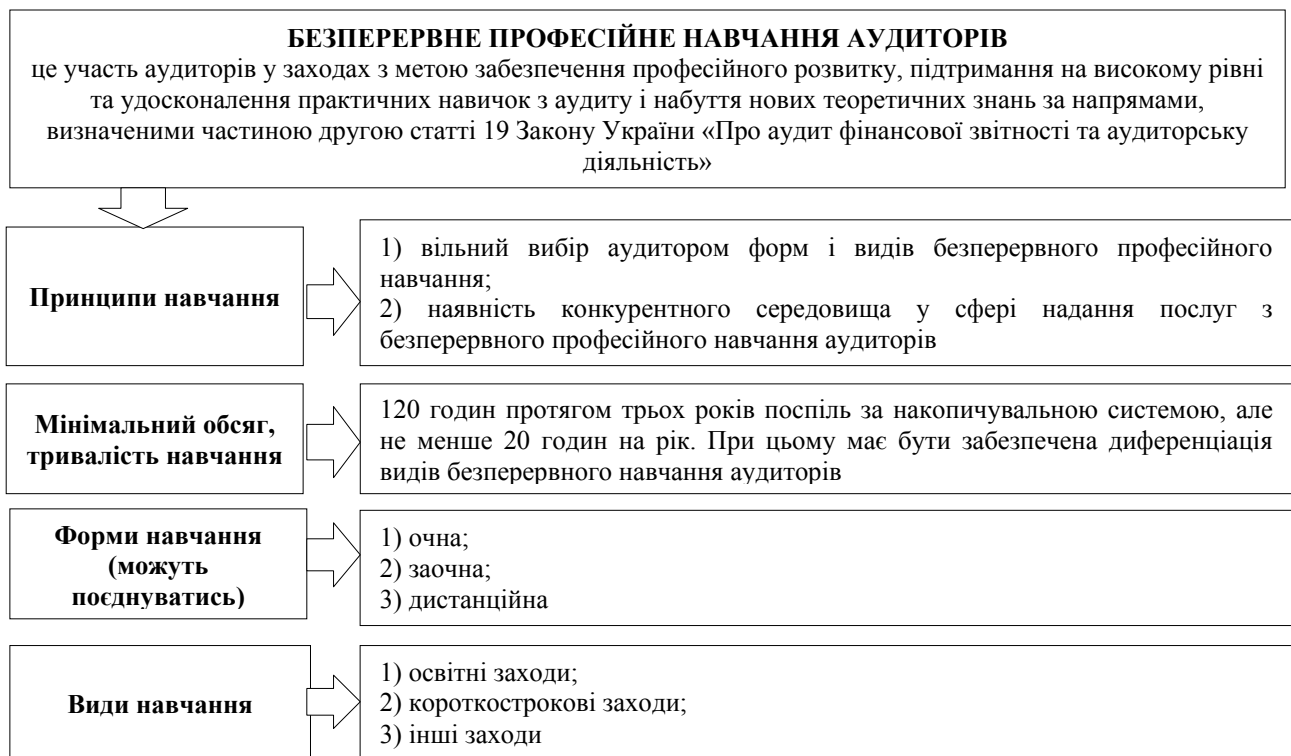


Рис. 4. Вимоги щодо безперервного професійного навчання аудиторів

Джерело: [16]

Безперервне професійне навчання аудиторів можуть проводити:

- 1) юридичні особи, які відповідають вимогам, встановленим 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].

Отже, аудиторська діяльність є складним видом розумової діяльності фахівців, що передбачає наявність високого рівня професійних знань та вміння застосовувати аудиторами власне професійне судження в умовах мінливості законодавчих вимог щодо діяльності суб'єктів господарювання, які підлягають аудиторській перевірці. Тому удосконалення вимог щодо безперервного професійного навчання аудиторів є необхідністю, яка викликана особливостями професії аудитора та процесом реформування аудиторської діяльності.

Висновки. В процесі розвитку аудиту в Україні відбулося підвищення професійних вимог до аудиторів, що пов'язане із потребою збільшення довіри до професії аудитора та необхідністю підвищення якості аудиторських послуг.

Дотримання аудиторами у своїй діяльності вимог Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” щодо атестації та безперервного навчання аудиторів сприятиме наступним аспектам розвитку вітчизняного аудиту у майбутньому: по-перше, підвищенню якості кадрового забезпечення суб'єктів аудиторської діяльності; по-друге, зростанню рівня самосвідомості аудитора щодо необхідності збереження високого рівня незалежності під час надання аудиторських послуг; по-третє, взяття аудитором на себе відповідальності перед третіми особами, які є користувачами фінансової звітності у випадку неякісно проведеного аудиту.

Вважаємо, що атестація аудиторів має бути направлена у більшій мірі на практичні навички, ніж на теоретичні, оскільки занадто великий розрив між академічними знаннями кандидатів в аудитори і реальною практикою не дозволяє майбутнім аудиторам надати якісні аудиторські послуги та в повному обсязі взяти на себе відповідальність за результати аудиторської перевірки. Це пов'язано із особливостями незалежного аудиту як виду діяльності, який передбачає, що аудиторська думка має ґрунтуватися на достатніх і прийнятних аудиторських доказах, зібраних аудитором. При цьому аудиторські процедури для збору доказів, які застосовуватиме аудитор під час виконання завдання, оцінка якості та кількості аудиторських доказів, визначення проміжних висновків та висловлення кінцевої аудиторської думки за результатами аудиту в аудиторському звіті – все це є предметом професійного судження аудитора, яке має базуватися на професійних знаннях, досвіді та знаннях аудитора.

Перспективи подальших досліджень вбачаємо у розкритті сутності, еволюції поняття професійного скептицизму та його застосування в аудиторській практиці.

Література

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення – 08.12.2022).
2. Директива про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності від 17.05.2006 р. № 2006/43/ЄС/ URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844#Text (дата звернення – 08.12.2022).
3. Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=EN> (дата звернення – 08.12.2022).
4. Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC. URL : <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=EN> (дата звернення – 08.12.2022).
5. Бондар Ю. В. Внутрішньофірмова атестація аудиторів сільськогосподарського бізнесу як фактор контролю якості аудиторських послуг. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2016. Вип. 21. С. 149-152. URL: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2016/21-2016/33.pdf> (дата звернення – 20.06.2020).
6. Венгерук Н. П., Ятчук А.В. Проблемні аспекти сертифікації аудиторів України в контексті міжнародних вимог. *Агросвіт*. 2013. № 23. С. 60-63. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/23_2013/13.pdf (дата звернення – 08.12.2022).
7. Гаргола Ю.Г. Аудиторські послуги в системі економіко-правового забезпечення господарської діяльності: автореферат дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Житомирський державний технологічний університет. Житомир, 2010. 23 с.

8. Івахненко С. В. Професійна сертифікація аудиторів Шотландії: досвід для України. *Наукові записки НаУКМА. Економічні науки*. 2019. Т. 4, вип. 1. С. 34-40. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/NaUKMAe_2019_4_1_8 (дата звернення – 20.06.2020).

9. Кашперська А.І. Сучасний стан та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні. *Економіка і суспільство*. Випуск №19. 2018. С. 1272-1281. URL: http://economyandsociety.in.ua/journals/19_ukr/190.pdf (дата звернення – 08.12.2022).

10. Кінащук Л.Л. Особливості сертифікації аудиторів і ліцензування аудиторської діяльності в Україні. *Митна справа*. 2014. № 1(2.2). С. 108-113. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ms_2014_1%282.2%29_21 (дата звернення – 08.12.2022).

11. Лиско Н.А., Хуторний Д.В. Науковий підхід до видозміни аудиту в умовах його реформування в Україні. *Економіка, фінанси, право*. № 10/1. 2015. С. 44-53.

12. Редько О.Ю. Як жити далі вітчизняним аудиторам (новели законодавчого регулювання аудиту в Україні). *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*, 2018, № 1-2. С. 77-95.

13. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 рр. частина 1. Пер. з англ. К.: Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2017, 978 с.

14. Порядок складання іспитів при атестації аудиторів: затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 06 липня 2020 року № 399. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1100-20#n16> (дата звернення – 08.12.2022).

15. Порядок проходження стажування: затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 06 липня 2020 року № 398. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0689-20#Text> (дата звернення – 08.12.2022).

16. Порядок безперервного професійного навчання аудиторів: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 06 липня 2020 року № 400 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0999-20#Text> (дата звернення – 08.12.2022).

17. Порядок зарахування теоретичних знань: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 01 червня 2020 року № 256. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0547-20#Text> (дата звернення – 08.12.2022).

18. Томчук О.В., Фабіянська В.Ю. Застосування професійного судження аудитора в контексті розвитку міжнародних стандартів аудиту. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 1. С. 68-81. URL: <http://efm.vsau.org/storage/articles/February2020/aRapidGeDkFktPYcqBX89.pdf> (дата звернення – 08.12.2022).

References

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine “About the audit of financial reporting and audit activity”, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>, (Accessed 08 December 2022).

2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2006), Directive of the European Parliament and of the Council “On statutory audits of annual accounts and consolidated accounts”, available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_844, (Accessed 08 December 2022).

3. European Parliament and of the Council (2014), “Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts”, available at: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=EN>, (Accessed 08 December 2022).

4. European Parliament and of the Council (2014), “Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC”, available at: <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=EN>, (Accessed 08 December 2022).

5. Bondar, Yu.V. (2016), “Internal certification of auditors of agricultural business as a factor of quality control of audit services”, *Naukovyi visnyk*

Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Seriiia : Ekonomika i menezhment, vol. 21, pp. 149-152, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2016_21_33, (Accessed 08 December 2022).

6. Venheruk, N.P. and Yatchuk, A.V. (2013), “Problematic aspects of certification of auditors of Ukraine in the context of international requirements”, *Ahrosvit*, vol 23, pp. 60-63, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2013_23_13, (Accessed 08 December 2022).

7. Harhola, Yu.H. (2010), “Audit services in the system of economic and legal support of economic activity”, Abstract of Ph.D. dissertation: Accounting, analysis and audit (by type of economic activity), Zhytomyr State Technological University, Zhytomyr, Ukraine.

8. Ivakhnenkov, S.V. (2019), “Professional certification of Scottish auditors: experience for Ukraine”, *Naukovi zapysky NaUKMA. Ekonomichni nauky*, vol. 4, no. 1, pp. 34-40, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/NaUKMAe_2019_4_1_8, (Accessed 08 December 2022).

9. Kashperska, A.I. (2018), “Current state and prospects of audit activity development in Ukraine”, *Ekonomika i suspilstvo*, vol 19, pp. 1272-1281, available at: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/19_ukr/190.pdf, (Accessed 08 December 2022).

10. Kinashchuk, L.L. (2014), “Features of certification of auditors and licensing of auditing activities in Ukraine”, *Mytna sprava*, vol. 1(2.2), pp. 108-113, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ms_2014_1\(2\)](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ms_2014_1(2)), (Accessed 08 December 2022).

11. Lysko, N.A. and Khutoryni, D.V. “Scientific approach to the modification of audit in terms of its reform in Ukraine”, *Ekonomika, finansy, pravo*, vol. 10/1, pp. 44-53.

12. Redko, O.Iu. (2018), “How to live further for domestic auditors (novelties of legislative regulation of audit in Ukraine)”, *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu*, vol. 1-2, pp. 77-95.

13. Audit Chamber of Ukraine (2016), “International Standards on Quality Control, Audit, Review, Other Assurance and Related Services, Edition 2016-2017”, available at: <https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>, (Accessed 08 December 2022).

14. Ministry of finance of Ukraine (2020), “The Order of passing of examinations at certification of auditors”, available at: https://mof.gov.ua/uk/regulatory_acts_draft_for_discussion_2020-408, (Accessed 08 December 2022).

15. Ministry of finance of Ukraine (2020), “The Order of passing of training”, available at: <https://mof.gov.ua/uk/draft-laws-and-regulations-in-2019>, (Accessed 08 December 2022).

16. Ministry of finance of Ukraine (2020), “The Order of continuous professional training of auditors”, available at: https://mof.gov.ua/uk/regulatory_acts_draft_for_discussion_2020-408, (Accessed 08 December 2022).

17. Ministry of finance of Ukraine (2020), “The Order of enrollment of theoretical knowledge”, available at: <https://mof.gov.ua/uk/draft-laws-and-regulations-in-2019>, (Accessed 08 December 2022).

18. Tomchuk, O.V. and Fabiianska, V.Iu. (2018), “Application of the auditors professional judgment in the context of the development of international auditing standards”, *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky*, vol. 1, pp. 68-81, available at: <http://efm.vsau.org/storage/articles/February2020/aRapdGeDkFktPYcqBX89.pdf>, (Accessed 08 December 2022).

Стаття надійшла до редакції 20.12.2022 р.