

ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО ТА ПРОЦЕС

УДК 346.2:657.6

Горяєва О. С.,
кандидат юридичних наук,
асистент кафедри господарського права юридичного факультету
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

СИСТЕМА ОРГАНІВ РЕГУЛЮВАННЯ, ПРОФЕСІЙНОГО САМОВРЯДУВАННЯ ТА СУСПІЛЬНОГО НАГЛЯДУ ЗА АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ

SYSTEM OF THE AUDIT ACTIVITY REGULATORY BODIES, PROFESSIONAL SELF-GOVERNMENT AND PUBLIC CONTROL

У статті розглянуто роль та функції державних органів, саморегульованих організацій, об'єднань аудиторів, Аудиторської Палати України у системі регулювання аудиторської діяльності в Україні. Розглянуто основні зміни у системах регулювання аудиторської діяльності окремих країн ЄС, пов'язані з прийняттям Директиви 2006/43/ЄС, Директиви 2013/34/ЄС та Регламенту № 537/2014. Особливу увагу присвячено питанням створення в Україні органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, саморегулювання аудиторської діяльності.

Рассмотрены роль и функции государственных органов, саморегулируемых организаций, объединений аудиторов, Аудиторской Палаты Украины в системе регулирования аудиторской деятельности в Украине. Рассмотрены основные изменения в системах регулирования аудиторской деятельности отдельных стран ЕС, связанные с принятием Директивы 2006/43/ЕС, Директивы 2013/34/ЕС и Регламента № 537/2014. Особенное внимание уделено вопросам создания в Украине органа общественного надзора за аудиторской деятельностью.

Ключевые слова: аудит, аудиторская деятельность, орган общественного надзора в сфере аудита, саморегулирование аудиторской деятельности.

The article is devoted to the description of the role and functions of state bodies, self-regulatory organizations, associations of auditors, and the Audit Chamber of Ukraine in the system of audit regulation in Ukraine. The main changes in the audit regulatory systems of several EU countries related to the adoption of Directive 2006/43 / EC, Directive 2013/34 / EC and Regulation № 537/2014 are considered. Particular attention was devoted to the issues of creating a public oversight body for audit activity in Ukraine.

Key words: audit, governmental and non-governmental regulation; professional audit associations, self-regulatory auditing organizations.

Постановка проблеми. Визначення моделі регулювання аудиторської діяльності в Україні передбачає пошук оптимальної системи регуляторів. Детальний аналіз правового статусу суб'єктів, що фактично приймають управлінські рішення у сфері аудиторської діяльності, сприятиме пошуку прийнятних для України форм, методів регулювання аудиторської діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед останніх публікацій щодо правового регулювання аудиторської діяльності варто виділити дослідження В. П. Бондар [1; 2], О. Г. Михайленко [3], присвячені дослідженню моделей регулювання аудиторської діяльності, І. В. Більботенка, Н. І. Дорош [4] та Н. С. Шалімової [5], які визначають необхідність створення ефективної системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, Т. В. Курези [6], О. Л. Макеєвої [7] та В. В. Рядської [8], які дослідили інституційні умови розвитку аудиторської діяльності, О. Ю. Редько [9], та ін. Попри обговорення широкого спектра проблем розвитку аудиту, зокрема, підвищення якості надання послуг, впровадження міжнародних стандартів аудиту, залишається неви-

значеною концепція розвитку ринку аудиторських послуг Україні у частині системи суб'єктів, що здійснюють регулюючий вплив на суб'єктів аудиторської діяльності. Потребують дослідження перспективи створення в Україні органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та системи контролю якості аудиторських послуг.

Метою статті є визначення особливостей вітчизняної моделі регулювання аудиторської діяльності та окреслити перспективи її розвитку.

Викладення основного матеріалу. Суб'єктів, які впливають на порядок здійснення аудиторської діяльності, можна умовно поділити на три групи:

- 1) органи державної влади;
- 2) органи професійного аудиторського самоврядування;
- 3) органи суспільного (громадського) нагляду.

До органів державної влади, що мають повноваження у сфері державного регулювання аудиторської діяльності можна віднести:

- а) органи загальнодержавної компетенції: Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, який відповідно Конституції України (ст. 116) [10]

та Закону України від 27 лютого 2014 року «Про Кабінет Міністрів України» (ст. 20) [11] забезпечує проведення державної політики у всіх сферах суспільного життя (у тому числі і у сфері аудиту), Антимонополий комітет України;

б) спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиторської діяльності. Наразі такий орган відсутній, а відповідні повноваження регуляторного органу у сфері бухгалтерського обліку і аудиту здійснює Міністерство фінансів України [12] (у частині бухгалтерського обліку, внутрішнього аудиту та у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом щодо аудиторів, аудиторських фірм, фізичних осіб-підприємців, які надають послуги з бухгалтерського обліку) та Аудиторська Палата України (далі – АПУ). Відповідно до ст. 71 проекту Закону України від 03.04.2015 року № 2534 «Про аудиторську діяльність» [13] до повноважень вказаного центрального органу виконавчої влади щодо здійснення державного контролю у сфері аудиторської діяльності належить: забезпечення формування та реалізація державної політики у сфері бухгалтерського обліку; внесення на розгляд АПУ проектів нормативно-правових актів з питань аудиторської діяльності; координація державних органів з питань реалізації їх повноважень у сфері аудиторської діяльності; контроль дотримання порядку скликання та проведення з'їзду аудиторів України; застосування вето на рішення АПУ; здійснення представницьких функцій з питань аудиторської діяльності перед суб'єктами владних повноважень інших держав тощо.

в) органи, що мають окремі спеціальні повноваження у сфері державного регулювання аудиторської діяльності в Україні:

– Національний банк України (у частині регулювання аудиту банків та ведення відповідного Реєстру [14] через Комітет з питань аудиту банків [15]);

– Національна комісія з регулювання ринків фінансових послуг (у частині регулювання аудиту небанківських фінансових установ, а саме: а) ведення Реєстру аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, та визначення порядку його ведення [16]; б) встановлення вимог до аудиторів, які здійснюють аудит суб'єктів недержавного пенсійного забезпечення, а за погодженням з НКЦПФР і Мінфіном – до аудиторів, які проводять аудиторську перевірку суб'єктів накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування. Однак на відміну від НКЦПФР Нацкомфінпослуг з листопада 2012 року припинила практику затвердження окремих вимог до аудиторських висновків, які проводились суб'єктами господарювання на ринку фінансових послуг, встановивши загальне правило про необхідність дотримання МСА 2010 [17];

– Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (у частині: а) погодження рішення Нацкомфінпослуг щодо встановлення вимог до ауди-

торів, які проводять аудиторську перевірку суб'єктів накопичувальної системи пенсійного страхування, б) встановлення порядку виплати за рахунок активів інституту спільного інвестування винагороди аудиторів (аудиторській фірмі) такого інституту; в) визначення порядку ведення реєстру аудиторів і аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, що здійснюють діяльність на ринках цінних паперів та похідних (деривативів) [18], г) затвердження вимог до аудиторських висновків, що подаються при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів [19]);

– Фонд державного майна України, який затвердив Методичні роз'яснення стосовно здійснення аудиторських перевірок фінансового стану підприємств, що приватизуються [20] та Державна служба кінематографії затвердила Вимоги до аудиторського висновку, які подаються до тендерного комітету Державної служби кінематографії [21]. Водночас вказані нормативно-правові акти мають епізодичний характер, встановлення вимог у вказаних сферах не відноситься до компетенції цих органів, а їх формальна чинність свідчить про недосконалість законодавчої техніки.

Я послідовно обстоюю у своїх роботах позицію, що аудит є формою фінансово-господарського контролю, який здійснюється незалежними спеціалізованими аудиторськими фірмами і не включає державний аудит. Тому органи державного фінансового контролю: Рахункову Палату України, що здійснює державний фінансовий аудит (ст. 363 Господарського кодексу України [22]), підрозділи внутрішнього аудиту бюджетних установ, що здійснюють внутрішній аудит (ч. 3 ст. 26 Бюджетного кодексу України [23]), Державну аудиторську службу України, що здійснюють незалежний державний фінансовий контроль, Державну авіаційну службу України не включено у систему органів державної влади, що мають повноваження у сфері державного регулювання аудиторської діяльності.

До органів професійного аудиторського самоврядування слід віднести:

а) Аудиторську палату України як спеціально уповноважений незалежний самоврядний орган регулювання аудиторської діяльності в Україні, правовий статус якого є предметом окремого дослідження авторки;

б) професійні організації аудиторів – це громадські організації за професійною ознакою, які створюються з метою об'єднання на професійній основі власних зусиль аудиторів для сприяння розвитку та поширенню професії незалежних аудиторів, підвищення значення професії аудитора в Україні, для задоволення економічних інтересів суспільства, вдосконалення аудиторської діяльності, представництва в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, захисту професійних інтересів та соціальних прав своїх членів, міжнародного визнання професійної кваліфікації аудиторів України.

Такими професійними громадськими організаціями аудиторів в Україні є Спілка аудиторів України, Громадська організація «Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України», Всеукраїнська професійна громадська організація «Спілка аудиторів України», Громадська спілка «Палата аудиторів і бухгалтерів України», Міжнародна громадська організація «Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів», Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, які об'єднують сертифікованих аудиторів України, асистентів (помічників аудитора) на основі єдності інтересів для підвищення значення професії аудитора в Україні та захисту своїх законних професійних прав та інтересів. Ці організації здійснюють розробку і впровадження національних стандартів і практики бухгалтерського обліку і аудиту, що базуються на міжнародних стандартах; розробляють Кодекси професійної етики та здійснення контролю за його дотриманням; розробляють та реалізують програми підготовки та сертифікації бухгалтерів та аудиторів, підвищення рівня професійної освіти бухгалтерів та аудиторів, беруть участь у громадських обговореннях законопроектів у сфері аудиту, зокрема, розміщених на офіційній веб-сторінці Міністерства фінансів України (www.minfin.gov.ua) [24].

Аналогічні організації створені на міжнародному та європейському рівнях, зокрема Євразійська рада сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (ЄРСБА), La Federation Internationale Des Experts-Comptables Francophones (FIDEF), членами окремих з яких є вітчизняні професійні організації аудиторів.

Як зазначає І. В. Більботенко, наразі залучення професійних організацій до регулювання аудиторської діяльності має характер перманентної участі в обговоренні дискусійних положень нормативно-правових актів. Вагомого впливу на зміст прийнятих нормативних положень такі дискусії не мають, оскільки в Україні не запроваджена загальноєвропейська практика громадського обговорення законопроектів [25, с. 208]. З такою позицією погодитись важко, адже відповідно проект зазначено, що зі змісту супровідних документів неясно, чи законопроект проходив обговорення через професійні громадські інституції, підлягав професійній експертизі. Натомість відповідно до Закону України від 11.09.2003 р. «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» (ст. 5, 9, 13) [26] передбачено оприлюднення проектів регуляторних актів з метою одержання зауважень і пропозицій від фізичних, юридичних осіб та їх об'єднань шляхом опублікування у друкованих засобах регуляторного органу або розміщення на офіційній сторінці відповідного регуляторного органу у мережі Інтернет. Зокрема, проекти Законів 6016 від 03.02.2017 р. «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [27] та від 03 квітня 2015 р. № 2534 «Про аудиторську діяльність» [13] розміщено на офіційній веб-сторінці Міністерства фінансів України (www.minfin.gov.ua) у рубриці «Законодавство/Проекти документів/Проекти регуляторних актів для обговорення»; зауваження і пропозиції щодо

них надавались професійними об'єднаннями ВПГО «Спілка аудиторів України», ГО «Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України» членами Аудиторської палати України [24].

Правовий статус професійних організацій аудиторів врегульовано ст. 52 проекту Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 6016 від 03.02.2017 р. та ст. 66 проекту Закону від 03 квітня 2015 р. № 2534 «Про аудиторську діяльність», відповідно до яких вони мають право: здійснювати підготовку фізичних осіб до складання кваліфікаційного іспиту та іспитів з теоретичних знань з метою атестації аудиторів; створювати незалежні центри оцінювання знань для проведення кваліфікаційних іспитів та іспитів з теоретичних знань з метою атестації аудиторів; проводити безперервне професійне навчання аудиторів; пропонувати кандидатури для обрання членами Ради нагляду, членами Ради АПУ; брати участь у розробці проектів нормативно-правових актів та методичних рекомендацій з питань аудиторської діяльності.

Органи суспільного (громадського) нагляду. У зарубіжних країнах існують різні підходи до побудови системи суспільного нагляду [28, с. 7]. У світовій практиці відомі випадки, коли системи саморегулювання формувалися раніше, ніж втручалася держава, і у цьому випадку держава відмовлялася від втручання у цю сферу, оскільки саморегулювання вносило свою ефективність. У деяких країнах створюються так звані «системи нагляду в аудиті» у складі державних органів. Існує також варіант організації суспільного нагляду, при якому державне регулювання ринку аудиту має органічно поєднуватися із механізмами саморегулювання. За цією формою регулювання аудиторської діяльності здійснює держава та саморегулюючі (самоврядні, саморегулюючі) організації [29, с. 260].

Міжнародними організаціями, які здійснюють нагляд за роботою аудиторів, є:

– ПІОВ (Public Interest Oversight Board) – Рада з нагляду за дотриманням суспільних інтересів, створена у лютому 2005 року з метою нагляду за розробками IFAC (International Federation of Accounting – Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ)) у сфері аудиту, надання впевненості, етики і освітніх програм;

– ЕГАОВ (European Group of Auditors Oversight Bodies) – Європейська група органів нагляду за аудитором створена 14 грудня 2005 року з метою надання рекомендацій Європейській Комісії з питань аудиту, а також координації дій нової системи суспільного нагляду за роботою аудиторів та аудиторських фірм у межах Європейського Співтовариства;

– ПСАОВ (Public Company Accounting Oversight Board) – Рада з нагляду за звітністю відкритих акціонерних компаній (Public Company Accounting Oversight Board (ПСАОВ) створена у США у 2003 році у відповідності з вимогами Закону Сарбейнса-Окслі (Act Sarbanes – Oxley of 2002, SOx) з метою захисту інвесторів та суспільних інтересів шляхом забезпечення інформативності, достовірності та незалеж-

ності аудиторських звітів [5, с. 174]. Це незалежний орган, який визначає стандарти зовнішнього аудиту у США та супутніх послуг, регулює сферу суспільного бухгалтерського обліку, контролює якість, незалежності та етики для зареєстрованих аудиторських фірм та здійснює моніторинг процесів контролю якості зовнішнього аудиту суб'єктів суспільного інтересу [30, с. 53]. Управління РСАОВ здійснюється радою з п'яти членів, призначуваних Комісією з цінних паперів США (SEC – Securities and Exchange Commission), обов'язково з трьома членами, які мають бути публічними, не членами CPA (Certified Public Accountant), її голова повинен бути непрактикуючим CPA, принаймні за останні п'ять років. РСАОВ здійснює інспекції аудиторських фірм для оцінки дотримання правил SOx і професійних стандартів [4, с. 20]. РСАОВ є недержавною та некомерційною організацією, вона несе відповідальність та здійснює контроль і регулювання всіх аудиторських фірм, які проводять аудит суб'єктів, які працюють з SEC (Securities and Exchange Commission). До прийняття закону Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів (AICPA) мав загальну відповідальність за професію, за діяльність аудиторів та аудиторських фірм. Він здійснював тестування CPA і встановлення членства в AICPA за допомогою CPA. Радою стандартів аудиту (PCAOB) при AICPA були розроблені зовнішні стандарти аудиту. AICPA продовжує адмініструвати екзаменаційний процес на отримання сертифікатів CPA, які видаються на державній основі, і встановлює стандарти аудиту для приватних та не-SEC (Securities and Exchange Commission) організацій США.

З прийняттям закону Сарбейнса-Окслі на міжнародному рівні затвердилася єдина думка про те, що аудитори не можуть бути саморегульованими через відсутність достатніх стимулів для цього: конфлікт інтересів, присутній у відносинах «аудитор-клієнт»; якість аудиту не завжди визнається і не завжди заохочується відповідним чином учасниками ринку; в основі нерегульованої конкуренції може лежати ціна або готовність до компромісів, а не якість аудиту [4, с. 21]. Це вимагає розвитку професійного самоврядування аудиторів (на рівні СРО) та створення органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Системи державного регулювання, професійного самоврядування і суспільного нагляду відповідно до Директиви про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності від 17.05.2006 р. № 2006/43/ЄС [31] та Регламенту (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради від 16.04.2014 р. про особливі вимоги стосовно аудиту суспільно значущих суб'єктів господарювання [32] створено у ряді Європейських країн (Вища рада комісаріату аудиту у Франції, Комісія з нагляду за аудиторами у Німеччині, Наглядова комісія фінансового сектору у Люксембурзі, Комітет суспільного нагляду в аудиті у Хорватії, Комісія з нагляду за аудитом у Польщі, Консультативний комітет з аудиту Інституту бухгалтерського обліку і аудиту Іспанії, Наглядова рада з

аудиту Швеції. Вони є державними органами (або їх складовою), формується на засадах делегування представників державних органів, аудиторських фірм, науковців та експертів з питань аудиту та бухгалтерського обліку [33, с. 11], підпорядковується уряду та знаходиться під його контролем та наглядом [25, с. 207].

Зокрема, у республіці Польща, регулювання та контроль аудиторської діяльності здійснюють Національна рада аудиторів і Міністерство фінансів Польщі, до функцій яких входить законодавче регулювання аудиту, видача дозволів на ведення діяльності у сфері аудиту, контроль функціонування суб'єктів аудиту. Головною функцією Надзвичайного національного з'їзду професійних аудиторів, який об'єднує на професійних засадах аудиторів Польщі, є розгляд і затвердження Кодексу професійної етики аудиторів. Національна палата аудиторів захищає професійні інтереси суб'єктів аудиту, здійснює контроль професійної діяльності, розвиває принципи професійної етики, підтримує престиж професії аудитора у країні. Суспільний нагляд за практичною діяльністю аудиторських фірм і діяльністю Національної палати аудиторів здійснює Комісія з нагляду за аудитом, члени якої призначаються міністром фінансів Польщі [25, с. 207].

Аудиторська палата України (далі – АПУ) не відповідає статусу органу суспільного нагляду оскільки:

- 1) в її складі не забезпечено більшості не практикуючих осіб;
- 2) наявний конфлікт інтересів (одночасно здійснюються наглядові функції – сертифікація і контроль якості, які є предметом нагляду);
- 3) відсутня ефективна система нагляду за діяльністю АПУ з боку професійної спільноти, суспільства;
- 4) нормативно-правові акти АПУ не проходять державної реєстрації, процедури попереднього громадського обговорення, визначених для регуляторних актів, хоча зачіпають права та інтереси громадян та суб'єктів господарювання;
- 5) не всі представники в АПУ є штатними працівниками органів, які їх делегували;
- 6) наявний значний вплив практикуючих осіб на діяльність АПУ [34].

Тому створення ефективної системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю із залученням до неї не практикуючих осіб та системи контролю якості аудиторських послуг з відповідною системою санкцій, є нагальною потребою для України. Проекти Законів України від 03.02.2017 р. № 6016 «Про аудиторську діяльність» (ст. 67) та від 03.04.2015 р. № 2534 «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (ст. 15) передбачають впровадження суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, що забезпечуватиметься органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Відповідно до проекту Закону від 03.04.2015 р. № 2534 «Про аудиторську діяльність» (ч. 7 ст. 67) Комітет суспільного нагляду має статус юридичної особи і функціонує як незалежна неприбуткова орга-

нізація. Його фінансування здійснюється за кошти платежів суб'єктів суспільного інтересу та Аудиторської палати України. Отримувати кошти безпосередньо від аудиторів та аудиторських фірм Комітет не має права. Такий підхід, на думку І. В. Більботенка, дозволяє дотриматися європейських стандартів суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Включення до складу Комітету представників державних органів дає змогу, з одного боку, забезпечити їх участь у регулюванні аудиторської діяльності, з іншого – нівелює існуючу практику безпосереднього втручання у функціонування ринку аудиторських послуг через механізм видачі дозволів на проведення обов'язкового аудиту суб'єктів, що функціонують на ринку цінних паперів та фінансових послуг, шляхом ведення відповідних реєстрів аудиторських фірм [25, с. 208].

Відповідно до п. 14 ст. 15 проекту Закону від 03.02.2017 р. № 6016 «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю визначено як неприбуткову юридичну особу публічного права, а його статут затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, що викликає ряд неузгодженостей у правовому статусі органу з нормами чинного законодавства України. По-перше, відповідно до ст. 81 Цивільного кодексу України [35] юридична особа публічного права створюється розпорядчим актом органу державної влади, тоді як орган нагляду за своєю природою є громадським органом.

По-друге, відповідно до п. 13 ст. 15 проекту Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю фінансується за рахунок суб'єктів аудиторської діяльності, які зобов'язані із суми винагороди за кожним договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес, сплачувати внесок на користь Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю у розмірі, визначеному КМУ на підставі кошторису цього Органу, але не більше п'яти відсотків.

Однак, міжнародним принципом формування і функціонування органу суспільного нагляду є незалежність від аудиторів та аудиторських фірм. Плата за проведення обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу не повинна бути умовною платою, тобто не може залежати від результату виконання угоди та звіту незалежного аудитора. Виключенням є Греція, де Рада з нагляду за бухгалтерським обліком та аудитом (Accounting & Auditing Standards Oversight Board) фінансується за рахунок внесків аудиторських фірм.

Законопроект «Про аудиторську діяльність» (ст. 67) пропонується формувати склад Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю з-поміж непрактикуючих осіб у співвідношенні 2:1 (10 представників делегують: Мінфін України, НКЦПФР, Нацкомфінпослуг, НБУ, професійні громадські орга-

нізації користувачів фінансової звітності, наукові та навчальні заклади; 5 – професійні організації аудиторів). Комітет суспільного нагляду за аудиторською діяльністю очолює Голова, який призначається Президентом України за поданням керівника центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, з-поміж осіб, делегованих в установленому порядку до складу Комітету.

Принципи делегованого представництва, постійний характер виконуваної трудової функції в Комітеті, заборона суміщення роботи у Комітеті суспільного нагляду з іншою роботою, крім наукової та викладацької, та заборона брати участь у контрольних заходах стосовно аудиторських фірм, в яких вони мали корпоративні чи інші інтереси (ст. 69 проекту Закону «Про аудиторську діяльність»), на мою думку, гарантуватимуть незалежність, об'єктивність та неупередженість членів Комітету суспільного нагляду при здійсненні ними своїх повноважень.

Відповідно до проекту Закону України від 03.02.2017 р. № 6016 «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю діє у складі Ради нагляду та інспекції. Рада нагляду складається із семи осіб, по одному представнику від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, НБУ, НКЦПФР, Нацкомфінпослуг, і трьох осіб з-поміж непрактикуючих осіб, які мають знання та/або досвід роботи у сфері бухгалтерського обліку, аудиту, права та обираються за конкурсом із прозорою процедурою номінаційним комітетом з кандидатур, запропонованих АПУ, професійними організаціями аудиторів та бухгалтерів, а також самовисуванців.

На орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю покладено забезпечення здійснення нагляду і одночасно несення відповідальності за нагляд за здійсненням самоврядними органами Національної організації аудиторів України, зокрема АПУ, делегованих їй (за умови відсутності конфлікту інтересів) повноважень щодо:

- 1) реєстрації та ведення реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) затвердження та впровадження міжнародних стандартів аудиту;
- 3) контролю за атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 4) контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності;
- 5) дисциплінарних проваджень щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 6) застосування стягнень до аудиторів та аудиторських фірм.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, напрямами реформування вітчизняної моделі регулювання аудиторської діяльності є розвиток професійного самоврядування аудиторів через

Аудиторську палату України та громадські організації аудиторів і бухгалтерів; впровадження суспільного контролю за аудиторською діяльністю та якістю аудиторських послуг через орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю; підвищення

відповідальності аудиторів за фінансову звітність об'єктів суспільного інтересу; реформування АПУ із залученням до неї не практикуючих осіб. Дослідженню цих питань планується присвятити наступні статті.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бондар В. П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : [монографія] / В. П. Бондар. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 456 с.
2. Бондар В. П. Системи організації та регулювання аудиторської діяльності країн світу / В. П. Бондар // Міжнародний збірник наукових праць. – Випуск 2 (11). – С. 5-20.
3. Михайленко О. Г. Зарубіжний досвід формування системи контролю якості аудиторських послуг / О. Г. Михайленко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2011, вип. 20, ч. II. – С. 182-184.
4. Дорош Н. І. Розвиток аудиторської діяльності в Україні в умовах Євроінтеграційних процесів / Н. І. Дорош // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2015. – № 10(175)/2015. – С. 17-23.
5. Шалімова Н. С. Системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю: світовий досвід та шляхи його використання в Україні / Н. С. Шалімова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 2. – Т. 2. – С. 173-177.
6. Куреза Т. В. Правовий статус Аудиторської палати України та її роль у регулюванні аудиторської діяльності в Україні / Т. В. Куреза // Підприємництво, господарство і право. – 2010. – № 9. – С. 43-46.
7. Макеєва О. Л. Інституційні чинники становлення професії аудитора в Україні / О. Л. Макеєва // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2011. – Вип. 8(29). – Ч. 3. – С. 45-51.
8. Рядська В. В. Інституціональна парадигма аудиту в Україні: сучасний стан та напрямки розвитку / В. В. Рядська // Проблеми економіки. – 2014. – № 2. – С. 138-143.
9. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту : [підручник] / За ред. проф. В. В. Немченко, О. Ю. Редько. – К. : Центр навчальної літератури, 2012. – 540 с.
10. Конституція України від 28 червня 1996 р. // ВВР. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
11. Про Кабінет Міністрів України : Закон України від 27 лютого 2014 р. № 794-VII // ВВР. – 2014. – № 13. – Ст. 222.
12. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : Постанова КМУ від 20 серпня 2014 р. № 375 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 69. – Ст. 1936.
13. Про аудиторську діяльність : проект Закону України від 03.04.2015 р. № 2534. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54644.
14. Про затвердження Положення про порядок ведення Реєстру аудиторських фірм, які мають право на проведення аудиторських перевірок банків : Постанова Правління НБУ від 17.11.2011 р. № 41 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 98. – Ст. 3579.
15. Про затвердження Положення про Комітет з питань аудиту банків України : Постанова НБУ від 06.04.2015 р. № 387 // Офіційний вісник України. – 2015. – № 36. – Ст. 1094.
16. Про затвердження Порядку ведення реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, та визнання такими, що втратили чинність, деяких розпоряджень Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України : Розпорядження Нацкомфінпослуг від 26.02.2013 р. № 640 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 25. – Ст. 842.
17. Про визнання такими, що втратили чинність, деяких розпоряджень Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України та оприлюднення інформаційного повідомлення щодо запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності та складання аудиторських висновків (звітів), які подаються до Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, при розкритті інформації фінансовими установами : Розпорядження Нацкомфінпослуг від 20.11.2012 р. № 2316 // Ліга: Закон.
18. Про затвердження Порядку ведення реєстру аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів : рішення НКЦПФР від 25.10.2012 р. № 1519 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 1 – Ст. 23.
19. Про затвердження Вимог до аудиторського висновку, що подається до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів : Рішення НКЦПФР № 160 від 12.02.2013 р. // Офіційний вісник України. – 2013. – № 26 – Ст. 891.
20. Методичні роз'яснення стосовно здійснення аудиторських перевірок фінансового стану підприємств, що приватизуються, затверджені наказом Фонду державного майна України від 3 серпня 1995 р. № 998 // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 2006. – № 4.
21. Вимоги до аудиторського висновку, які подаються до тендерного комітету Державної служби кінематографії, затверджені наказом Державної служби кінематографії від 12 квітня 2007 р. № 30 // Ліга: Закон.
22. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV // ВВР. – 2003. – № 18. – Ст. 144.
23. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI // ВВР. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
24. Офіційний сайт Спілки Аудиторів України. Проекти документів для обговорення. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.spilka-audit.org.ua>.
25. Більботенко І. В. Напрями реформування макроекономічних рамок умов аудиторської діяльності в Україні / І. В. Більботенко // Вісник ОНУ ім. І. І. Мечникова. – 2016. – Т. 21. – Вип.1. – С. 205-209.
26. Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності : Закон України від 11.09.2003 р. № 1160-IV // Відомості Верховної Ради України. 2004. – № 9. – Ст. 79.
27. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Проект Закону № 6016 від 03.02.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=61045.

28. Давидов Г. М. Шляхи реформування системи аудиту в Україні / Г. М. Давидов, О. А. Петрик // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2012. – Вип. 22(2). – С. 3-9.
29. Буслаева Г. В. Система суспільного нагляду за аудиторською діяльністю: зарубіжний досвід / Г. В. Буслаева. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liber.onu.edu.ua>.
30. Moeller, Robert R. Brink's modern internal auditing: a common body of knowledge / Robert Moeller. – 7th ed. – John Wiley & Sons, Inc. – 2009. – 794 p.
31. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844.
32. Regulation (EU) № 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. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=EN>.
33. Рябокучка Л. Опыт построения системы общественного надзора за аудиторской деятельностью в странах ЕС / Л. Рябокучка // Незалежний аудитор. – 2012/1. – № 4. – С. 10-15.
34. Концепція змін до законодавства України про аудиторську діяльність, спрямованих на підвищення якості аудиторських послуг, покращення бізнес клімату та адаптацію до законодавства Європейського Союзу. – Міністерство фінансів України. Прес-реліз (квітень 2012 р.) – Слайд 11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kbs.org.ua>.
35. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV // ВВР. – 2003. – № 40-44. – Ст. 356.