

УДК 346.7

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.88.3.11>

ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ: ОСВІТНІЙ АСПЕКТ

Циганок Ю.В.,
*доктор філософії з права,
доцент кафедри аудиту
Київського національного економічного університету ім. В. Гетьмана
ORCID: 0000-0002-2308-8848
e-mail: tsyhanok_yurii@kneu.edu.ua*

Циганок Ю.В. Проблеми і перспективи правового регулювання аудиторської діяльності в Україні: освітній аспект.

Статтю присвячено аналізу законодавчих ініціатив Міністерства фінансів України щодо правового регулювання аудиторської діяльності, зокрема, в частині кваліфікаційних вимог до фізичних осіб, що мають намір здійснювати аудиторську діяльність. Наразі, у чинній редакції Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» чітко закріплено, що такі особи повинні мати вищу освіту. І це також узгоджується із нормами чинного Закону України «Про освіту».

Разом із тим, законодавство Європейського Союзу, і зокрема Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради 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, встановлюють менш жорстку вимоги до освітнього рівня фізичних осіб, що мають намір здійснювати аудиторську діяльність. Так, в ній зазначено, що фізична особа може бути допущена до проведення обов'язкового аудиту лише після досягнення рівня освіти, передбаченого для вступу в університети, або еквівалентного йому рівня, проходження курсу теоретичного навчання, проходження практичного навчання та складання іспиту на професійну компетентність на рівні випускних іспитів університетів або на еквівалентному йому рівні, що організовується або визнається відповідною державою-членом.

Серед низки змін, направлених на гармонізацію законодавства України та Європейського Союзу, Міністерством фінансів України запропоновано внести до чинного законодавства норму про те, що аудитором або внутрішнім аудитором може бути визнано особу, яка має освіту, що дає їй право на вступ до закладів вищої освіти. Тобто пропонується знизити рівень вимог до освіти фізичної особи, що може бути аудитором, порівняно з нинішніми вимогами законодавства.

На підставі системного аналізу норм законів України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», «Про освіту», а також Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів та Директиви 2006/43/ЄС, автор доводить те, що чинні норми законодавства України не лише не протирічать законодавству Європейського Союзу в частині вимог до професійних аудиторів, а й більшою мірою сприяють досягненню мети правового регулювання – підвищенню якості аудиторських послуг.

Ключові слова: аудит, вища освіта, кваліфікаційні вимоги, незалежний аудитор, правове регулювання, професійна освіта .

Tsyhanok Y.V. Problems and perspectives of legal regulation of audit activity in Ukraine: educational aspect.

The article is devoted to the analysis of legislative initiatives of the Ministry of Finance of Ukraine on legal regulation of audit activities, in particular, in terms of qualification requirements for individuals who intend to carry out audit activities. Currently, the current version of the Law of Ukraine 'On the Audit of Financial Statements and Auditing Activities' clearly states that such persons must have a university degree. This is also consistent with the provisions of the current Law of Ukraine 'On Education'.

At the same time, European Union legislation, in particular Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council on the statutory audit of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC, sets less stringent requirements for the educational level of individuals intending to carry out audit activities. Thus, it states that an individual may be admitted to conducting a statutory audit only after reaching the level of education required for admission to universities or an equivalent level, completing a course of theoretical training, practical training and passing a professional competence exam at the level of university graduation examinations or at an equivalent level organised or recognised by the relevant Member State.

Among a number of amendments aimed at harmonising the legislation of Ukraine and the European Union, the Ministry of Finance of Ukraine has proposed to amend the current legislation to provide that a person who has an education entitling him/her to enter higher education institutions may be recognised as an auditor or internal auditor. In other words, it is proposed to reduce the level of educational requirements for an individual who may be an auditor compared to the current legal requirements.

Based on a systematic analysis of the provisions of the Laws of Ukraine 'On the Audit of Financial Statements and Auditing Activities' and 'On Education', as well as the International Code of Ethics for Professional Accountants and Directive 2006/43/EC, the author proves that the current provisions of Ukrainian legislation not only do not contradict the legislation of the European Union in terms of requirements for professional auditors, but also contribute to a greater extent to achieving the goal of legal regulation - improving the quality of audit services.

Key words: audit, higher education, qualification requirements, independent auditor, legal regulation, professional education.

Постановка проблеми. Незалежний фінансовий аудит, як особливий інститут фінансового права, відіграє важливу роль у фінансово-правових та господарсько-правових відносинах в Україні, так само, як і в будь-якій країні з розвинутою ринковою економікою. Причому його роль очікувано зросте під час повоєнного відродження України, фінансування якого буде здійснюватися в тому числі за рахунок коштів міжнародних фінансових організацій, а також приватних інвесторів.

Реформа інституту фінансового аудиту в Україні, що характеризується інституціональною перебудовою, почалася ще 2017-2018 роках, і триває дотепер. Міністерство фінансів України, як регулятор аудиторської діяльності, та Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, у лютому 2025 року ініціювали низку законодавчих змін, які стосуються, зокрема, і вимог до рівня освіти та кваліфікації аудиторів в Україні. Ці зміни направлені на гармонізацію законодавства України з законодавством Європейського Союзу. Однак при більш детальному аналізі з'ясовується, що чинні норми законодавства України є навіть більш суворими, ніж вимоги законодавства ЄС. Отже, наразі є сенс дослідити, а чи всі норми спеціального законодавства ЄС в частині вимог до рівня кваліфікації професійних аудиторів доцільно імплементувати в Україні з огляду на декларовану регулятором ціль – підвищення якості аудиторських послуг.

Стан опрацювання. Із початку 90-х років XX століття, коли почав створюватися інститут незалежного аудиту, так склалося, що регулювання аудиторської діяльності є предметом дослідження переважно вчених-економістів, серед яких Бондар В.П., Бутинець Ф.Ф., Давидов Г.М., Дорош Н.І., Завгородній С.Я., Кузьмінський А.М., Петрик О.А., Редько О.Ю., Рудницький В.С., Савченко В.Я., Сопко В.В., Усач Б.Ф., Шалімова Н.С. та інші.

Вчені-юристи набагато менше долучаються до наукових досліджень щодо правового регулювання аудиторської діяльності в Україні, хоча їх участь у дослідженні цієї теми дуже важлива. Адже без урахування ролі юридичної техніки і якісної побудови юридичних конструкцій в нормотворчій діяльності і виникають законодавчі прогалини і колізії. Зокрема, питання правового регулювання аудиторської діяльності в частині вимог до рівня освіти та кваліфікації аудиторів досі залишаються поза увагою вчених-юристів, можливо унаслідок досить вузької специфіки цієї теми.

Мета статті. Оскільки на початку 2025 року Міністерство фінансів України, як регулятор аудиторської діяльності, та Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, ініціювали низку законодавчих змін, що стосуються, зокрема, вимог до рівня освіти та кваліфікації аудиторів в Україні, є нагальна необхідність проаналізувати ці зміни з точки зору їх відповідності чинному законодавству України в галузі освіти та ефективності з точки зору досягнення задекларованій цілі – підвищенню якості аудиторських послуг в Україні.

Викладення основного матеріалу. Діяльність аудиторів в Україні підпорядковується не тільки національному законодавству, а й Міжнародному кодексу етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) (далі – Кодекс етики) [1].

В термінології цього документа аудитор – це професійний бухгалтер в публічній практиці. Отже, в межах цієї статті будемо використовувати термін «професійний бухгалтер» нарівні з терміном «аудитор».

Одним із п'яти основоположних принципів етики професійних бухгалтерів, встановлених Кодексом етики, є принцип професійної компетентності та належної ретельності.

Він полягає, зокрема, в тому, що професійний бухгалтер повинен досягати та підтримувати такий рівень професійних знань та навичок, який необхідний для забезпечення отримання клієнтом або організацією-працедавцем, компетентної професійної послуги на основі сучасних технічних та професійних стандартів та відповідного законодавства (параграф R113.1 (а) Кодексу етики).

Принцип професійної компетентності та належної ретельності знайшов своє відображення у Законі України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (далі – Закон про аудит) [2], відповідно до статті 8 якого аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані при наданні аудиторських послуг забезпечити етичну професійну поведінку із дотриманням пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, принципів незалежності та об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці.

Для реалізації цих принципів законодавець встановив, зокрема, певні кваліфікаційні вимоги до фізичної особи, яка може бути визнана аудитором (ч. 1 ст. 19 Закону про аудит), а також її безперервного професійного навчання (ч. 16 ст. 19 Закону про аудит).

Так, відповідно до частини першої статті 19 Закону про аудит, аудитором може бути визнана фізична особа, яка:

- 1) має вищу освіту;
- 2) підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складення відповідних іспитів;
- 3) пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності.

Відповідно до частини першої статті 17 Закону України від 5 вересня 2017 року № 2145-VIII «Про освіту» [3], метою вищої освіти є здобуття особою високого рівня наукових та/або творчих мистецьких, професійних і загальних компетентностей, необхідних для діяльності за певною спеціальністю чи в певній галузі знань.

Аудиторська діяльність вимагає від аудитора високого рівня професійних і загальних компетентностей в галузі економіки і права, передбачає глибокі знання Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), Міжнародних стандартів аудиту (МСА), а також вимог законодавства, що регулює діяльність підприємств, звітність яких підлягає аудиторській перевірці. З огляду на це, як нам вбачається, вимоги частини першої статті 19 Закону про аудит в частині вимоги щодо наявності вищої освіти цілком узгоджуються з нормою частини першої статті 17 Закону про освіту.

Однак 7 березня 2025 року на офіційному сайті Міністерства фінансів України було розміщено для громадського обговорення Проект Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та деяких законів України щодо удосконалення законодавства у сфері аудиторської діяльності» [4].

Ним запропоновано доповнити Закон про аудит, зокрема, новою статтею 19-1, відповідно до частини першої якої аудитором або внутрішнім аудитором може бути визнано особу, яка:

- 1) має освіту, що дає їй право на вступ до закладів вищої освіти;
- 2) підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складення відповідних іспитів;
- 3) набула відповідного практичного досвіду у сфері аудиторської діяльності або внутрішнього аудиту відповідно.

Тобто фактично запропоновано знизити кваліфікаційні вимоги до особи, яка може бути визнана аудитором: замість вищої освіти – «освіта, що дає право на вступ до закладів вищої освіти».

З одного боку, запропонована редакція законодавчої норми начебто узгоджується із Директивою 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради 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 (далі – Директива 2006/43/ЄС) [5].

Нагадаємо, що відповідно до статті 6 «Вимоги до освіти» Директиви 2006/43/ЄС, без обмеження статті 11 фізична особа може бути допущена до проведення обов'язкового аудиту лише після досягнення рівня освіти, передбаченого для вступу в університети, або еквівалентного йому рівня, проходження курсу теоретичного навчання, проходження практичного навчання та складання іспиту на професійну компетентність на рівні випускних іспитів університетів або на еквівалентному йому рівні, що організовується або визнається відповідною державою-членом.

Тобто ця норма встановлює мінімальні вимоги до рівня освіти, після досягнення якого особа може бути допущена до проведення обов'язкового аудиту.

Більше того, стаття 11 Директиви 2006/43/ЄС ще більше знижує вимоги до рівня освіти фізичної особи, що претендує на статус аудитора, за умови наявності у цієї особи тривалого практичного досвіду. У ній зазначено про те, що держава-член може допустити особу, що не відповідає умовам, викладеним у статті 6, до роботи аудитора, якщо вона може продемонструвати або:

а) що вона протягом п'ятнадцяти років проводила професійну діяльність, котра дозволила їй набути достатнього досвіду в царині фінансів, права та бухгалтерського обліку, й склала іспит на професійну компетентність, передбачений статтею 7 цієї Директиви, або

б) що вона протягом семи років проводила професійну діяльність за зазначеними напрямками й додатково пройшла практичне навчання, передбачене статтею 10, і склала іспит на професійну компетентність, передбачений статтею 7 цієї Директиви.

Тобто, за наявності певного встановленого професійного досвіду та складання іспиту на професійну компетентність, Директива 2006/43/ЄС не вимагає від фізичної особи, що претендує на статус аудитора, навіть досягнення рівня освіти, передбаченого для вступу в університети, або еквівалентного йому рівня.

Однак при цьому необхідно прийняти до уваги також і параграф 5 преамбули Директиви 2006/43/ЄС, відповідно до якого ця Директива має на меті загальну, хоч і не повну, гармонізацію вимог до обов'язкового аудиту у країнах-членах Європейського Союзу. При цьому держава-член, що вимагає проведення обов'язкового аудиту, може встановлювати суворіші вимоги, якщо ця Директива не містить інших положень.

У цьому сенсі, дійсно, стаття 19 Закону про аудит встановлює суворіші норми порівняно зі статтею 6 Директиви 2006/43/ЄС. Але, як вже було зазначено вище, це цілком узгоджується із статтею 17 Закону про освіту, а також фактичними вимогами ринку праці України до рівня кваліфікації особи, що залучається до проведення обов'язкового аудиту.

Більше того, пункт 6 розділу II Професійного стандарту «Аудитор», затвердженого рішенням Ради нагляду за аудиторською діяльністю Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю від 13 грудня 2024 року № 2.2/11/76 (далі – Професійний стандарт «Аудитор») [6] передбачає, що професійна кваліфікація аудитора згідно з Національною рамкою кваліфікацій [7] (далі – НРК) відповідає 7-му рівню НРК, який, в свою чергу, відповідає освітньо-кваліфікаційному рівню «Магістр». Так само і в пункті 2 розділу III «Здобуття професійної кваліфікації (назва професійної та/або часткової професійної кваліфікації; суб'єкти, уповноважені законодавством на присвоєння/підтвердження та визнання професійних кваліфікацій)» міститься вимога про наявність в аудитора вищої освіти.

Отже, і Професійний стандарт «Аудитор» передбачає більш суворий рівень вимог до аудитора, ніж мінімальний, встановлений Директивою 2006/43/ЄС рівень освіти, що лише дає право на вступ до вищого навчального закладу.

При цьому, якщо Директива 2006/43/ЄС передбачає можливість встановлення державою-членом більш суворих вимог, то немає підстав стверджувати, що чинний Закон про аудит суперечить Директиві 2006/43/ЄС, метою якої є загальна, хоч і неповна, гармонізація вимог щодо обов'язкового аудиту.

Висновки та рекомендації. Грунтуючись на наведеному вище аналізі, доходимо висновку, що чинні норми статті 19 Закону про аудит в частині вимог щодо наявності вищої освіти не суперечать вимогам Директиви 2006/43/ЄС.

При цьому норми чинного Закону про аудит узгоджуються із законодавством України в галузі освіти, зокрема, Законом про освіту та Національною рамкою кваліфікацій, формуючи таким образом цілісну систему норм, що регулює аудиторську діяльність в частині вимог до рівня освіти претендентів на статус аудитора.

А тому доцільність внесення змін до Закону про аудит, запропонованих Міністерством фінансів України, зокрема в частині зниження вимог до базової освіти аудитора, вимагає більш

грунтового дослідження і обґрунтування щодо їх доцільності. Особливо з огляду на те, чи узгоджуються вони із декларованою метою - підвищенням якості аудиторських послуг.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності), видання 2023 року, Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/Міжнародний%20кодекс%20етики%202023.pdf> (дата доступу – 28.03.2025).
2. Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата доступу – 28.03.2025).
3. Закон України від 5 вересня 2017 року № 2145-VIII «Про освіту». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19#Text> (дата доступу – 28.03.2025).
4. Проект Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та деяких законів України щодо удосконалення законодавства у сфері аудиторської діяльності» (розміщений на сайті Міністерства фінансів України для публічного обговорення 07.03.2025). URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Текст_законопроекту.docx (дата доступу – 28.03.2025).
5. Директива від 17 травня 2006 року № 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради 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. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844#Text (дата доступу – 28.03.2025).
6. Професійний стандарт «Аудитор», затверджений рішенням Ради нагляду за аудиторською діяльністю Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю від 13 грудня 2024 року № 2.2/11/76. URL: https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2024/12/Професійний-стандарт_Аудитор.pdf (дата доступу – 28.03.2025).
7. Національна рамка кваліфікацій, затверджена постановою КМУ від 23 листопада 2011 р. № 1341. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1341-2011-п#Text> (дата доступу – 28.03.2025).