

# ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО, ГОСПОДАРСЬКО-ПРОЦЕСУАЛЬНЕ ПРАВО

УДК 346.2:657.6

**О. С. Горяєва**

адвокат, кандидат юридичних наук,  
асистент кафедри господарського права юридичного факультету  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

## ПРАВОВИЙ СТАТУС АУДИТОРСЬКОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ

*У статті розглянуто порядок створення, діяльності та компетенцію Аудиторської палати України, її роль і місце в системі регулювання аудиторської діяльності в Україні. Визначено подвійний правовий статус Аудиторської палати України як незалежного самоврядного органу та неприбуткової організації. Розглянуто основні зміни в правовому статусі Аудиторської палати України, передбачені законопроектами «Про аудиторську діяльність» від 3 квітня 2015 р. № 2534 та «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 3 лютого 2017 р. № 6016.*

**Ключові слова:** аудит, аудиторська діяльність, Аудиторська палата України, саморегулювання аудиторської діяльності.

**Постановка проблеми.** Відповідно до Концептуальних основ контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджених Рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 р. № 182/3 [1], забезпечення якості аудиторських послуг і задоволення потреб суспільства потребує вдосконалення процесу саморегулювання та здійснення контролю аудиторської діяльності, покладеного відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. [2] на Аудиторську палату України.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Серед останніх публікацій вітчизняних учених варто виділити праці В.П. Бондар та О.Г. Михайленко, присвячені дослідженню моделей регулювання аудиторської діяльності в Україні та окремих зарубіжних країнах; роботи І.В. Ботьотенка та Н.І. Дорош, які визначають необхідність створення ефективної системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю; розвідки Т.В. Курези, О.Л. Макеєвої та В.В. Рядської, які дослідили інституційні умови розвитку аудиторської діяльності тощо.

Європейським Парламентом та Радою Європейського Союзу (далі – ЄС) прийнято Директиву про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності від 17 травня 2006 р. № 2006/43/ЄС [3], Регламент (ЄС) № 537/2014

від 16 квітня 2014 р. про особливі вимоги стосовно аудиту суспільно значущих суб'єктів господарювання [4] та Директиву 2014/56/ЄС від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС, про обов'язковий аудит річних звітів і консолідованих звітів [5], які базуються на принципах об'єктивності, незалежності, відповідальності, сумлінності й надійності зовнішніх аудиторів та аудиторських фірм, що здійснюють обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу. На виконання Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементації деяких актів законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту» від 8 квітня 2015 р. № 345 [6] схвалено План імплементації Директиви 2006/43/ЄС та розроблено два альтернативні законопроекти – «Про аудиторську діяльність» від 3 квітня 2015 р. № 2534 [7] та «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 3 лютого 2017 р. № 6016 [8], які за результатами голосування у Верховній Раді України 22 квітня 2017 р. направлені на повторне перше читання.

**Мета статті** – дослідити правовий статус Аудиторської палати України та перспективи змін, пов'язаних із реформуванням системи регулювання аудиторської діяльності в Україні.

**Виклад основного матеріалу.** Визначення Аудиторської палати України (далі – АПУ) надає лише Господарський кодекс України [9] (далі – ГКУ), який визначає її як самоврядний орган, що здійснює сертифікацію суб'єктів, які мають намір займатись аудиторською діяльністю, затверджує програми підготовки аудиторів, норми й стандарти аудиту, веде облік аудиторських організацій та аудиторів (ч. 1 ст. 365). Аналіз ст. 13 Закону України «Про аудиторську діяльність» та Статуту АПУ, затвердженого Рішенням АПУ від 21 червня 2007 р. № 180 [10], свідчить про те, що АПУ має подвійний правовий статус:

1) *є незалежним самоврядним органом*, який формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів і представників державних органів, які впливають на порядок здійснення аудиторської діяльності. Відповідно до п. 1.1 Статуту АПУ вона є незалежним органом, створеним згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» для забезпечення регулювання та вдосконалення аудиторської діяльності в Україні як системи незалежного фінансового контролю;

2) *є неприбутковою організацією*, яка набуває прав юридичної особи з дня її державної реєстрації в порядку, визначеному Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» від 15 травня 2003 р. [29]. Відповідно до п. п. 1.3, 1.5 Статуту АПУ є юридичною особою, неприбутковою організацією.

Стосовно першого аспекту правового статусу АПУ варто зауважити, що АПУ має унікальний порядок формування її складу, що зумовлює складність визначення правового статусу вказаного органу. Персональний склад АПУ формується в кількості 20 осіб. При цьому від державних органів делегують по одному представнику центральні органи виконавчої влади, що забезпечують формування та реалізують державну фінансову політику, державну політику економічного розвитку, Міністерство юстиції України, центральні органи виконавчої влади, які реалізують державну політику у сфері державної реєстрації (легалізації) об'єднань громадян, інших громадських формувань, державну податкову політику, державну політику у сфері статистики, державну політику у сфері державного фінансового контролю, Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Національна комісія, що здійснює державне ре-

гулювання у сфері ринків фінансових послуг, та Рахункова палата. Від аудиторів делегуються в кількості 10 осіб висококваліфіковані аудитори з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше 5 років, представники фахових навчальних закладів і наукових організацій. Право аудиторів обирати представників до складу АПУ та бути обраними реалізується через рішення, які приймаються на з'їзді аудиторів України в порядку, визначеному Порядком скликання та проведення з'їзду аудиторів України, затвердженим АПУ 18 грудня 2008 р. № 197/4 (зі змінами від 11 січня 2017 р.) [11].

При цьому члени АПУ, за винятком Голови АПУ, унаслідок делегування до складу АПУ не припиняють трудові відносини з органом державної влади або суб'єктом господарювання, а виконують свої обов'язки в АПУ на громадських засадах. Це дає змогу певним чином асоціювати такий орган за порядком формування з Консультаційно-експертною радою та Експертною радою з питань корпоративного управління при Національній комісії з цінних паперів та фондового ринку, наглядовою радою в акціонерних товариствах та державних підприємствах, а отже, згодом провести паралель у питанні притягнення до відповідальності членів АПУ за ухвалені АПУ рішення.

Конституція України визначає два види органів, через які народом реалізується державна влада в Україні, – органи державної влади та органи місцевого самоврядування (ст. ст. 5, 6, 17, 19 тощо).

У теорії держави органом держави вважається особа чи структурована група осіб, які виступають від імені держави та наділені владно-державними повноваженнями, у тому числі правом застосовувати засоби державного примусу та здійснювати державно-організаторські, розпорядчі, судові й інші функції відповідно до свого призначення [12, с. 105]. До спеціальних ознак, які відрізняють державні органи від недержавних органів та організацій, належать такі: 1) формування їх за волею держави; 2) виконання чітко визначених законодавством видів і форм діяльності; 3) наявність юридично закріпленої організаційної структури, територіального масштабу діяльності, а також порядку взаємодії з іншими державними органами; 4) наділення повноваженнями державно-владного характеру [13, с. 245].

Від органів державної влади та місцевого самоврядування варто відрізнити консультацій-

но-дорадчі, допоміжні й координаційні органи, органи політичних партій, підприємств, громадських організацій, суддівського самоврядування (ст. ст. 78, 106, 107, 120, 131 Конституції України), органи самоорганізації населення (ст. 1 Закону України «Про місцеве самоврядування»), які не відповідають зазначеним ознакам, тобто не мають власної правосуб'єктності – діють від імені та в інтересах органу, що їх створив, не мають владних повноважень, діють на засадах самоорганізації й самофінансування.

Вважаємо, що наведені ознаки державного органу притаманні також АПУ, зокрема: 1) створення за волею держави, вираженою в нормах Закону України «Про аудиторську діяльність»; 2) визначеність організаційної структури (Комісія із сертифікації та освіти аудиторів, Комісія зі стандартів та практики аудиту, Комісія з моніторингу та законодавчого регулювання аудиту, Комісія з контролю якості та професійної етики, Комісія із зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиту, Дисциплінарна комісія [14]) та формування складу АПУ за принципами делегування (20 осіб, з яких по 10 осіб від центральних органів виконавчої влади та від аудиторів); 3) наявність регуляторних повноважень державно-владного характеру (наприклад, здійснення сертифікації аудиторів, ведення реєстру аудиторів та аудиторських фірм, здійснення регуляторної діяльності).

ГКУ характеризує АПУ через термін «самоврядний орган». Цікаво, що поняття «незалежний орган», «самоврядний орган» не розкриваються ні в ГКУ, ні в Законі України «Про аудиторську діяльність». Незалежним конституційним органом державної влади та суддівського врядування визначено Вищу раду правосуддя (ст. 1 Закону України «Про Вищу раду правосуддя» від 21 грудня 2016 р.). Незалежним державним колегіальним органом є Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг (ст. 1 Закону України «Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг» від 22 вересня 2016 р.).

Незалежним громадським органом самоврядування у сфері медіа є Незалежна медійна рада, заснована 15 грудня 2015 р. з метою утвердження високих професійних стандартів журналістики, вирішення спорів щодо недотримання медійного законодавства, міжнародних стандартів висвітлення інформації в медіа,

порушень норм журналістської етики. До неї увійшли 14 досвідчених та авторитетних представників медіаспільноти й фахових громадських організацій. Незалежна медійна рада, на відміну від АПУ, не має в складі представників органів державної влади, не має регуляторних повноважень на медіаринку, а її рішення й висновки мають рекомендаційний характер.

У розрізі цього питання цікавим є звернення до першої редакції Закону України «Про аудиторську діяльність», у ч. 1 ст. 15 якого визначався статус АПУ до 18 січня 2007 р. як незалежного, самостійного органу, що функціонує на засадах самоврядування. Україні відомі випадки здійснення професійних видів діяльності, зокрема й адвокатської, у якій самоврядування здійснюється через діяльність конференцій адвокатів регіону, рад адвокатів регіону, кваліфікаційно-дисциплінарних комісій адвокатури, Вищої кваліфікаційно-дисциплінарної комісії адвокатури, ревізійних комісій адвокатів регіонів, Вищої ревізійної комісії адвокатури, Ради адвокатів України, з'їзду адвокатів України [16]. Однак з огляду на те, що за ч. 6 ст. 13 Закону України «Про аудиторську діяльність» до складу АПУ не можуть входити аудиторські фірми (лише сертифіковані аудитори), а крім них, присутні ще 10 державних службовців, необґрунтовано говорити про регулювання аудиторської діяльності на засадах самоврядування.

У ГКУ вживається термін «самоврядний» також щодо окремих господарських організацій. Зокрема, у ст. 21 «Об'єднання підприємців» ГКУ мова йде про самоврядні статутні організації – торгово-промислові палати та організації роботодавців, а в ст. 111 ГКУ – про споживче товариство.

Загалом під самоврядуванням розуміють внутрішню самоорганізацію певної системи (трудового колективу, громадської організації, регіональної влади тощо), спрямовану на самодостатній розвиток.

Самоврядні організації є суб'єктами господарювання (і про це прямо наголошується у відповідних нормах законів України «Про торгово-промислові палати в Україні» [17] та «Про організації роботодавців, їх об'єднання, права і гарантії їх діяльності» [18]). Їх самоврядність передбачає можливість самостійного вирішення організаційних і методичних питань своєї діяльності, відсутність підпорядкування будь-яким державним органам (мається на увазі спеціально створеним для контролю за їх діяльністю).

Таким чином, у тексті ГКУ законодавець розрізняє самоврядні організації, під якими визначає торгово-промислові палати, організації роботодавців і споживчі товариства, та самоврядний орган, під яким визначає лише АПУ. Різниця у визначеннях у цьому контексті понять «орган» та «організація» має полягати в тому, що організаціями визнаються лише суб'єкти господарювання, а органом повинен бути суб'єкт права, який виконує організаційно-господарські повноваження. Водночас, як би парадоксально це не звучало, принципи їх діяльності є спільними, оскільки і самоврядні організації, і самоврядні органи є статутними утвореннями, через функціонування яких виражається воля більшості суб'єктів господарювання, які належать до якогось єдиного сектора національної економіки України.

Водночас, на наше переконання, термін «орган» коректніше вживати для позначення структурного елемента однієї системи, що наділений повноваженнями (а точніше повинен виконувати (реалізовувати) частину повноважень) цієї системи, зокрема: «державна влада» – «орган влади (законодавчий, виконавчий, судовий)»; «місцеве самоврядування» – «органи місцевого самоврядування»; «суб'єкт господарювання» – «виконавчий орган» чи «вищий орган» тощо.

З огляду на зміст повноважень АПУ саме через її діяльність проявляється вся система регулювання аудиторською діяльністю, вона є єдиним суб'єктом, наділений правом сертифікації аудиторів, виключення їх із реєстру, а також встановлення порядку та умов здійснення аудиторської діяльності в Україні.

Саме тому, на нашу думку, з урахуванням того місця АПУ, яке їй відведено законом про аудит, вживання терміна «орган» для позначення її правового статусу є некоректним.

У світовій та у вітчизняній практиці господарювання існують спеціальні суб'єкти регулювання підприємницької професійної діяльності – саморегульвні організації (далі – СРО). Зокрема, статус СРО з 1 жовтня 2009 р. має Аудиторська палата Росії відповідно до Федерального закону Російської Федерації «Про аудиторську діяльність» від 30 грудня 2008 р. № 307-ФЗ [19].

Чинне законодавство України передбачає можливість надання окремим видам громадських організацій статусу саморегульвних у певних сферах здійснення професійної господарської діяльності. Так, громадські організації

в Україні можуть набути статус СРО за рішенням таких органів: Фонду державного майна України – для всеукраїнських громадських організацій фізичних осіб, які визнані оцінювачами [20]; Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку – для об'єднань професійних учасників фондового ринку; Державного агентства земельних ресурсів – для всеукраїнських громадських організацій фізичних осіб-оцінювачів, що проводять експертну грошову оцінку земельних ділянок [21]; Міністерства аграрної політики та продовольства України – для всеукраїнських громадських професійних організацій, що об'єднують суб'єктів дорадчої діяльності [22], для асоціації оптових ринків сільськогосподарської продукції [23]; Міністерства юстиції України – для всеукраїнських громадських організацій, що об'єднують арбітражних керуючих [24] тощо.

Відповідно до ст. 117 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» [25] повноваження з громадського регулювання діяльності арбітражних керуючих здійснює саморегульвна організація арбітражних керуючих, яка є всеукраїнською громадською організацією, що об'єднує арбітражних керуючих, має статус юридичної особи, діє на засадах самоврядування та не має на меті отримання прибутку. Громадське регулювання оціночної діяльності, відповідно до ст. 26 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [26], здійснюють саморегульвні організації оцінювачів, які є всеукраїнськими некомерційними громадськими організаціями зі статусом юридичної особи, що об'єднують фізичних осіб, які визнані оцінювачами, отримали свій статус відповідно до вимог закону.

Тобто доходимо попереднього висновку про те, що статус АПУ фактично відповідає статусу саморегульвної організації, а не органу, хоч і самоврядного чи такого, що діє на засадах самоврядування.

Аналізуючи норми законодавства, що визначають порядок створення й діяльності СРО, можна виділити такі спільні загальні вимоги (правила):

– кожен професійний учасник відповідного ринку повинен бути членом громадської організації, що визнається на відповідному ринку як саморегульвна;

– встановлюється мінімальна кількість членів організації для надання статусу СРО; як пра-

вило, вона повинна бути всеукраїнською або мати кількість членів не менше 25% (для деяких, а саме професійних учасників фондового ринку, – 75%) загальної кількості професійних суб'єктів господарювання;

- наявність розроблених правил ведення відповідного виду професійної діяльності, що є обов'язковими для виконання членами СРО;

- наявність делегованих державно-владних повноважень і власних повноважень щодо регулювання певного виду професійної діяльності;

- наявність спеціально-уповноваженого державного органу, який визначає загальні засади здійснення відповідного виду професійної діяльності, веде реєстр відповідних СРО та здійснює контроль за їх діяльністю;

- наявність встановленої процедури внутрішньої сертифікації членів СРО та фахівців, які здійснюють відповідний вид професійної діяльності;

- участь у здійсненні державної регуляторної політики.

З огляду на те, що аудиторські фірми як суб'єкти професійної господарської діяльності, як уже зазначалося, не можуть входити до АПУ (до її складу можуть входити лише сертифіковані аудитори), остання за ознакою членства не відповідає ознакам СРО, а отже, і не є такою за своїм правовим статусом.

Таким чином, за правовим статусом АПУ є *колегіальною громадською організацією аудиторського самоврядування зі спеціальним статусом, що здійснює делеговані законом організаційно-господарські повноваження у сфері регулювання аудиторської діяльності*. Терміни «незалежний орган», «самоврядний орган», які застосовуються для визначення її статусу, означають, що у своїй діяльності АПУ не підзвітна та не підконтрольна будь-яким іншим органам державної влади.

У літературі можна зустріти різні думки щодо правового статусу АПУ. Зокрема, О.Ю. Редько вважає: «АПУ не є регулятором аудиторської діяльності <...> вона функціонально ближча до органу суспільного нагляду за ринком аудиторських послуг» [27, с. 44]. Висловлюється також позиція, що за правовою природою АПУ є «компетентним органом» у розумінні Директиви ЄС 2006 р. (яка, власне, визначає необхідність створення Вищої аудиторської установи, тобто громадської установи).

У Стратегії діяльності Аудиторської палати України на 2012–2017 роки [28] визначено, що

для поліпшення регуляторної діяльності у сфері аудиту необхідно визначити АПУ як головний координаційний орган у системі суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Проект Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» передбачає впровадження суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, що забезпечуватиметься органом суспільного нагляду – неприбутковою юридичною особою публічного права, статут якої затверджується центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку й аудиту. Цей орган включатиме раду нагляду та інспекцію із забезпечення якості (ст. 15).

На наше переконання, АПУ повинна бути єдиним суб'єктом регулювання аудиторської діяльності, який приймає рішення, перевіряє їх дотримання, а головне – несе за відповідальність за прийняті рішення. Термін «координаційний орган» дає можливість перекладати як юридичну, так і професійно-моральну відповідальність на професійних учасників аудиторської діяльності.

Проектом Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 3 лютого 2017 р. № 6016 змінюється порядок формування складу АПУ – статус членства в АПУ набувають усі включені до реєстру аудитори та аудиторські фірми. Отже, у разі його прийняття Верховною Радою України невідповідність ознаці членства в СРО зникає. Однак, на жаль, і зазначений проект закону не визнає реформовану АПУ саморегулювальною організацією та не передбачає правову підставу набуття АПУ або іншою організацією статусу СРО у сфері громадського регулювання аудиторської діяльності. Цей недолік пропонується усунути в процесі доопрацювання першої редакції проекту Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Проект Закону України «Про аудиторську діяльність» у ст. ст. 52, 53 тощо передбачає створення СРО у сфері аудиторської діяльності – Національної організації аудиторів України, яка функціонує на засадах професійної самоврядності й відповідно до наданих повноважень та має самоврядні органи, які здійснюють окремі повноваження щодо регулювання й управління аудиторською діяльністю, зокрема: АПУ, Комітет із сертифікації та навчання аудиторів, Комітет з етики та контролю якості аудиторських послуг, а також навчально-методичний

центр із наукового й методичного забезпечення аудиту. Аудитори набувають членство в Національній організації аудиторів України з дня отримання сертифікату аудитора, що відповідає світовим і вітчизняним традиціям професійного самоврядування.

Стосовно складника правового статусу АПУ як неприбуткової організації варто зазначити, що, на думку Т.В. Курези, АПУ є особливим суб'єктом господарювання особливої організаційної форми некомерційної господарської діяльності [32, с. 43]. В обґрунтування такого твердження учений посилається на положення Закону України «Про аудиторську діяльність», що визначає АПУ юридичною особою, неприбутковою організацією, та робить висновок, що вона є суб'єктом господарювання [30, с. 44]. Водночас вважаємо таку позицію помилковою. Адже, зокрема, у Законі України «Про Кабінет Міністрів України» від 27 лютого 2014 р. [31] визначено, що секретаріат Кабінету Міністрів України є юридичною особою (п. 10 ст. 47), однак це не дає змогу визначати його суб'єктом господарювання.

Відповідно до ст. 55 ГКУ суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно та несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством. Отже, для визнання господарської організації суб'єктом господарювання вона повинна мати господарську компетенцію та безпосередньо здійснювати господарську діяльність.

Аналізуючи правовий статус АПУ як неприбуткової організації, варто зазначити, що поняття «неприбуткова організація» не тотожне поняттю «господарська організація». Відповідно до п. 133.4.1 Податкового кодексу України [32] ознаки неприбуткової організації є такими: утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність неприбуткових організацій; установчі документи містять заборону розподілу доходів (прибутків) серед засновників (учасників), членів, працівників, членів органів управління, пов'язаних із ними осіб та передбачають передачу активів одній чи декільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету в разі припинення юридичної особи; внесена

контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій. Невичерпний перелік неприбуткових організацій визначено в п. 133.4.6 Податкового кодексу України.

Тобто наявність статусу неприбуткової юридичної особи (організації) не тягне за собою автоматичне набуття статусу суб'єкта господарювання та вимагає поглибленого дослідження правового статусу такої юридичної особи, що розкривається через порядок її створення й діяльності, правовий режим майна та порядок фінансування її діяльності, правосуб'єктність.

Повноваження АПУ визначаються ст. ст. 12, 14 Закону України «Про аудиторську діяльність»:

1) сертифікація аудиторів, тобто визначення їх кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю. На виконання Плану організаційних заходів із впровадження плану дій Кабінету Міністрів України щодо вдосконалення системи фінансового контролю України [33] АПУ з 2002 р. започаткувала щорічне вдосконалення професійних знань аудиторів і міжнародний досвід у процесі сертифікації аудиторів;

2) затвердження стандартів аудиту (виключна компетенція). АПУ за погодженням із Міжнародною федерацією бухгалтерів щорічно здійснює переклад та видання державною мовою Міжнародних стандартів аудиту. Рішенням АПУ «Про порядок застосування в Україні Міжнародних стандартів аудиту» від 18 квітня 2003 р. № 122 [34] Міжнародні стандарти аудиту прийняті в Україні як Національні стандарти аудиту;

3) затвердження програми підготовки аудиторів та за погодженням із Національним банком України – програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;

4) ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів [35];

5) здійснення контролю за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог закону, стандартів аудиту, норм професійної етики;

6) забезпечення незалежності аудиторів під час проведення ними аудиторських перевірок, контроль за якістю аудиторських послуг;

7) регулювання взаємовідносин між аудиторами (аудиторськими фірмами) у процесі здійснення аудиторської діяльності та застосування до них у разі необхідності стягнень;

8) подання щорічно до Кабінету Міністрів України узагальненої інформації про стан

аудиторської діяльності в Україні на підставі аналізу звітів аудиторських фірм та аудиторів про виконані роботи;

9) здійснення регуляторної діяльності з урахуванням вимог Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» від 11 вересня 2003 р. № 1160-IV [15] тощо.

Перелік повноважень АПУ деталізовано п. 2.3 Статуту АПУ.

Отже, з огляду на мету створення й діяльності, склад і повноваження АПУ, зокрема, відсутність права безпосередньо здійснювати господарську діяльність, а натомість здійснення АПУ регуляторної політики у сфері аудиторської діяльності свідчить про те, що *АПУ не є суб'єктом господарювання*.

Відповідно до проекту Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 3 лютого 2017 р. № 6016 правовий статус АПУ зазнає змін. Зокрема, АПУ визначається як неприбуткова юридична особа, яка здійснює професійне самоврядування аудиторської діяльності (ч. 1 ст. 47). Змінюється порядок формування складу АПУ – статус членства в АПУ набувають усі включені до реєстру аудитори та аудиторські фірми. Тобто існуючий принцип змішаного представництва (10 членів – представників від уповноважених державних органів та 10 сертифікованих аудиторів, делегованих з'їздом аудиторів) замінюється принципом пропорційного представництва всіх суб'єктів аудиторської діяльності – аудиторів та аудиторських фірм. Аналогічний порядок формування складу поширений у Німеччині, де після отримання документа, який засвідчує професійний статус, аудитори стають членами Аудиторської палати, яка веде реєстр аудиторів, аудиторських товариств, які прийняли присягу [36, с. 108].

Статус органів управління АПУ, згідно з проектом Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», набувають з'їзд аудиторів України та Рада АПУ. У складі АПУ створюється Комітет із контролю якості аудиторських послуг, Секретаріат, комісії із числа членів Ради АПУ. Це відповідає європейському принципу побудови органу професійного самоврядування з виокремленням функцій із контролю якості та сертифікації аудиторів [37]. Аналогічні комітети з контролю якості створені в складі професійних регуляторів країн ЄС. Наприклад, Комітет із контролю якості в складі

7 осіб створений і діє при Палаті аудиторів Угорщини [38].

Аналіз компетенції АПУ, визначеної ч. 4 ст. 40 та ч. 4 ст. 47 проекту Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», свідчить про виключення повноважень АПУ щодо здійснення державної регуляторної політики у сфері аудиторської діяльності та водночас про наявність делегованих організаційно-господарських повноважень, зокрема, щодо здійснення реєстрації аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності, ведення Реєстру аудиторів та аудиторських фірм, здійснення контролю якості аудиторських послуг тощо.

**Висновки і пропозиції.** Таким чином, у процесі доопрацювання до повторного першого читання законопроектів «Про аудиторську діяльність» та «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» варто уточнити правовий статус АПУ та закріпити в законі визначення Аудиторської палати України як *господарської організації об'єднання аудиторів та аудиторських фірм зі статусом юридичної особи, що здійснює професійне самоврядування у сфері аудиторської діяльності, створюється та діє без мети одержання прибутку на засадах самоорганізації й самофінансування суб'єктами аудиторської діяльності та має спеціальну виключну компетенцію у сфері організації й контролю за здійсненням аудиторської діяльності суб'єктами аудиторської діяльності, визначену законом і Статутом АПУ*.

#### Список використаної літератури:

1. Про затвердження Концептуальних основ контролю аудиторської діяльності в Україні : Рішення Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 р. № 182/3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.apu.com.ua>files2>cq\\_konc\\_osp](http://www.apu.com.ua>files2>cq_konc_osp).
2. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квітня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 23. – Ст. 243.
3. 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](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844).
4. 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>.
5. Директива 2014/56/ЄС Європейського парламенту та Ради від 16 квітня 2014 року, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/attachments/article/762/Direktiva%202014-56-EU.pdf>.
  6. Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементації деяких актів законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 8 квітня 2015 р. № 345-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/345-2015-%D1%80>.
  7. Про аудиторську діяльність : проект Закону України від 3 квітня 2015 р. № 2534 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=54644](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54644).
  8. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : проект Закону України від 3 лютого 2017 р. № 6016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=61045](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=61045).
  9. Господарський кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18. – Ст. 144.
  10. Статут Аудиторської палати України, затверджений рішенням Аудиторської палати України від 21 червня 2007 р. № 180 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>.
  11. Про затвердження порядку скликання та проведення з'їзду аудиторів України : Рішення Аудиторської палати України від 18 грудня 2008 р. № 197/4 (зі змінами від 11 січня 2017 р. № 337/1) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>.
  12. Теорія держави і права : [навч. посібник] / [А.М. Колодій, В.В. Копейчиков, С.Л. Лисенков та ін.] ; за заг. ред. С.Л. Лисенкова, В.В. Копейчикова. – К. : Юрінком Інтер, 2002. – 368 с.
  13. Теория государства и права : [учебник] / под ред. М.Н. Марченко. – М. : Зерцало, 2009. – 848 с.
  14. Про Аудиторську палату України // Офіційний сайт Аудиторської палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/pro-apu>.
  15. Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності : Закон України від 11 вересня 2003 р. № 1160-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 9. – Ст. 79.
  16. Про адвокатуру та адвокатську діяльність : Закон України від 5 липня 2012 р. № 5076-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5076-17>.
  17. Про торгово-промислові палати в Україні : Закон України від 2 грудня 1997 р. № 671/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 13. – Ст. 52.
  18. Про організації роботодавців, їх об'єднання, права і гарантії їх діяльності : Закон України від 22 червня 2012 р. № 5026-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 22. – Ст. 216.
  19. Об аудиторской деятельности : Федеральный закон Российской Федерации от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83311/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/).
  20. Про затвердження Порядку визнання Фондом державного майна статусу саморегульвної організації оцінювачів : Постанова Кабінету Міністрів України від 13 грудня 2001 р. № 1668 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1668-2001-p>.
  21. Про затвердження Порядку визнання Державною службою з питань геодезії, картографії та кадастру статусу саморегульвної організації оцінювачів, що проводять експертну грошову оцінку земельних ділянок : Постанова Кабінету Міністрів України від 5 жовтня 2004 р. № 1303 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 40. – Ст. 2629.
  22. Про затвердження Порядку надання всеукраїнській громадській професійній організації статусу саморегульвної організації : Постанова Кабінету Міністрів України від 18 листопада 2009 р. № 1221 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1221-2009-p>.
  23. Про затвердження Порядку надання та позбавлення статусу саморегульвної організації оптового ринку сільськогосподарської продукції : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 листопада 2009 р. № 830 // Офіційний вісник України. – 2009. – № 101. – Ст. 3552.
  24. Про затвердження Порядку здійснення контролю (нагляду) за діяльністю саморегульвних організацій арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів) : Наказ Міністерства юстиції України від 9 січня 2013 р. № 64/5 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 4. – Ст. 142.
  25. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом : Закон України від 14 травня 1992 р. № 2343-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 31. – Ст. 440.
  26. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність : Закон України від 12 липня 2001 р. № 2658-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 47. – Ст. 251.



27. Редько О.Ю. Концепція моделі регулювання аудиту в Україні / О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 1. – С. 42–48.
28. Про стратегію діяльності Аудиторської палати України на 2012–2017 роки : Рішення Аудиторської палати України від 5 липня 2012 р. № 252/2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/files>ris>.
29. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань : Закон України від 15 травня 2003 р. № 755-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 31–32. – Ст. 263.
30. 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.
31. Про Кабінет Міністрів України : Закон України від 27 лютого 2014 р. № 794-VII // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 13. – Ст. 222.
32. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
33. Про План організаційних заходів щодо впровадження Плану дій Кабінету Міністрів України щодо вдосконалення системи фінансового контролю України : Лист Міністерства фінансів України від 13 листопада 2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua>.
34. Про порядок застосування в Україні Міжнародних стандартів аудиту : Рішення Аудиторської Палати України від 18 квітня 2003 р. № 122 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>.
35. Про затвердження порядку ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів : Рішення Аудиторської палати України від 26 квітня 2007 р. № 176/7 (у редакції рішення Аудиторської палати України від 26 травня 2011 р. № 231/9 з наступними змінами й доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>.
36. Сурніна К.С. Аудит у зарубіжних країнах : [навч. посібник] / К.С. Сурніна, І.М. Пожарицька. – Сімферополь : ВД «АРАЛ», 2009. – 308 с.
37. Концепція змін до законодавства України про аудиторську діяльність, спрямованих на підвищення якості аудиторських послуг, покращення бізнес-клімату та адаптацію до законодавства Європейського Союзу: прес-реліз (квітень 2012 р.) / Міністерство фінансів України. – Слайд 14.
38. The proposed concept of the Hungarian public. WorldBankGroup [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://siteresources.worldbank.org/.../Fekete-presentation-UKR.doc>.

### **Горяева А. С. Правовой статус Аудиторской палаты Украины**

*В статье рассмотрен порядок создания, деятельности и компетенция Аудиторской палаты Украины, ее роль и место в системе регулирования аудиторской деятельности в Украине. Определен двойной правовой статус Аудиторской палаты Украины как независимого самоуправляемого органа и неприбыльной организации. Рассмотрены основные изменения в правовом статусе Аудиторской палаты Украины, предусмотренные законопроектами «Об аудиторской деятельности» от 3 апреля 2015 г. № 2534 и «Об аудите финансовой отчетности и аудиторской деятельности» от 3 февраля 2017 г. № 6016.*

**Ключевые слова:** аудит, аудиторская деятельность, Аудиторская палата Украины, саморегулирование аудиторской деятельности.

### **Goriaieva O. S. The legal status of the Audit Chamber of Ukraine**

*The article deals with the procedure for the creation, operation and competence of the Audit Chamber of Ukraine, its role and place in the system of regulation of audit activity in Ukraine. The double legal status of the Audit Chamber of Ukraine as an independent self-governing body and a non-profit organization is determined. The main changes in the legal status of the Audit Chamber of Ukraine stipulated in the draft laws “On Audit Activity” dated April 3, 2015, № 2534, and “On the Audit of Financial Statements and Audit Activities” dated February 3, 2017, № 6016.*

**Key words:** audit, audit activity, Audit Chamber of Ukraine, non-governmental regulation.