

## ПРОФЕСІЙНА СЕРТИФІКАЦІЯ АУДИТОРІВ ШОТЛАНДІЇ: ДОСВІД ДЛЯ УКРАЇНИ

*В Україні станом на 2019 рік немає національної працездатної системи підготовки та сертифікації фахівців з аудиту. У таких умовах регуляторам (насамперед Аудиторській палаті України) доцільно використовувати досвід міжнародно визнаних професійних організацій бухгалтерів та аудиторів. Системи сертифікації таких організацій побудовані на таких принципах: запровадження системи взаємопов'язаних і взаємозалежних навчальних курсів та відповідних іспитів, організованих у рівні за ступенем складності та спрямуванням (теоретичне або практичне); вимога наявності необхідного практичного досвіду в професії. При цьому система сертифікації вибудовується громадськими професійними організаціями, які або є також і уповноваженими регуляторами, або ж такими, сертифікація яких визнається відповідними державними органами. В Україні доцільно розробити власну національну систему сертифікації професійних бухгалтерів та аудиторів, використовуючи досвід таких організацій, як ICAS, ACCA, AICPA тощо. Система сертифікації має відповідати потребам українського ринку і надавати можливість фахівцям за декілька років отримати необхідний сертифікат. Тимчасовим рішенням може бути організація в Україні системи підготовки фахівців за програмами і з використанням оригінальних матеріалів міжнародних професійних організацій з подальшим визнанням цих сертифікатів згідно з українським законодавством. Зокрема, це може бути сертифікація Інституту присяжних бухгалтерів Шотландії (ICAS – The Institute of Chartered Accountants of Scotland) завдяки своєму високому авторитету й оптимальному співвідношенню тривалості та якості навчання.*

**Ключові слова:** аудит, фахові професійні організації, професійна сертифікація бухгалтерів та аудиторів.

**JEL classification:** M420

**Вступ та постановка проблеми.** Загальноприйнятою світовою практикою при аудиті фінансової звітності є вимога до аудитора, який підписує звіт, що містить його думку щодо фінансової звітності, мати визнану в конкретній юрисдикції професійну сертифікацію. Новий Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 р. також вимагає від українських аудиторів пройти процедуру обов'язкової сертифікації [2]. Це відповідає як світовій правовій практиці, так і загальноприйнятому усвідомленню того, що однією з обов'язкових умов визнання високої кваліфікації фахівця з обліку та аудиту є наявність сертифіката визнаної професійної організації, зазвичай члена Міжнародної федерації бухгалтерів (International Federation of Accountants – IFAC). Однак загалом позитивні зміни в цьому Законі, які стосуються сертифікації аудиторів, парадоксальним чином призупинили процес підготовки та сертифікації аудиторів в Україні.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Українські науковці в галузі обліку та аудиту загалом приділяють достатню увагу питанням запровадження сертифікації бухгалтерів. Зокрема, досвід міжнародних і вітчизняних професійних організацій у підготовці бухгалтерів і аудиторів проаналізовано в публікаціях О. Ю. Редька [4], С. Ф. Голова [1], С. Я. Зубілевич [3]. Проте зазначені автори, розглядаючи питання сертифікації бухгалтерів, не зосереджуються на професійній сертифікації власне аудиторів.

**Невирішені частини проблеми.** У світовій практиці саме професійні організації забезпечують розроблення змісту освітніх програм з підготовки фахівців, здійснюють контроль за процесом отримання здобувачами сертифікатів практичного досвіду з метою набуття ними належного рівня компетентності, проводять атестацію й визначають необхідні програми підвищення кваліфікації бухгалтерів та аудиторів. Досвід якої професійної сертифікації є найкращим для України?

**Мета та завдання статті.** Метою цієї статті є розгляд ситуації з сертифікацією аудиторів в Україні та розроблення шляхів розв'язання проблеми сертифікації фахівців з урахуванням світового досвіду першої визнаної професійної організації бухгалтерів та аудиторів – Інституту присяжних бухгалтерів Шотландії (The Institute of Chartered Accountants of Scotland – ICAS).

**Основні результати дослідження.** Починаючи з 2017 р., професія незалежного аудитора в Україні перебуває в стані чергової докорінної трансформації. Якщо вважати роком народження українського аудиту 1993-й – рік ухвалення першого Закону України «Про аудиторську діяльність», то це вже третій етап реформи українського аудиту.

На першому етапі, у 1993 р., почалося формування нормативно-правової бази аудиту в Україні, а також відповідних структур (Аудиторської палати, Спілки аудиторів), було запроваджено обов'язкову сертифікацію незалежних аудиторів, сформульовано вимоги до їхнього професійного досвіду. Було складено і затверджено українські національні стандарти аудиту. Вимога проведення обов'язкового аудиту при поданні фінансової звітності для більшості підприємств у цей період обумовила значний попит на цей вид діяльності [4]. Однак скасування обов'язкового проведення аудиту, а також фінансова криза 1998 року призвели до суттєвого зменшення попиту на аудиторські послуги.

На другому етапі, 18 квітня 2003 р., Аудиторська палата України прийняла як національні Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. Було запроваджено систему професійних іспитів для осіб, що мали намір отримати сертифікат аудитора (на відміну від одного іспиту – співбесіди).

Наступним етапом стало ухвалення 21 грудня 2017 р. нового Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [2]. Цей Закон запроваджує нові вимоги до професійної сертифікації аудиторів згідно з Міжнародними стандартами освіти Міжнародної федерації бухгалтерів. Згідно зі ст. 19 цього Закону, аудитором може бути визнана фізична особа, яка має вищу освіту, підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складання відповідних іспитів та пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності.

Теоретичні знання потрібно підтвердити за такими напрямками:

1) стандарти професійної етики та професійна незалежність;

2) міжнародні стандарти аудиту;

3) законодавчі засади аудиторської діяльності та методика проведення аудиту (професійні навички);

4) управління ризиками та внутрішній контроль;

5) фінансовий аналіз;

6) управлінський облік;

7) міжнародні стандарти фінансової звітності;

8) теорія бухгалтерського обліку та законодавчі засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

9) податкове законодавство та законодавство про єдиний соціальний внесок;

10) господарське, цивільне та трудове законодавство;

11) корпоративне законодавство та законодавство про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом;

12) інформаційні технології та комп'ютерні системи;

13) фінанси підприємств;

14) економіка підприємства та статистика.

Наразі (квітень 2019 р.) навчання з наведених напрямів та складання іспитів не здійснюються, система сертифікації не працює.

У Законі України [2] немає вимоги складати теоретичні іспити за всіма зазначеними напрямками. Однак можна з високою ймовірністю передбачити, що саме в такий спосіб (запровадити окремі іспити з кожного із зазначених напрямів) цей Закон і буде потрактований відповідальними організаціями.

Втім, у тексті Закону передбачено два випадки, коли за певних обставин особа, що бажає отримати сертифікат аудитора в Україні, може значно скоротити перелік іспитів з теоретичних питань.

Одним із таких винятків є ситуація, коли претендент на сертифікат аудитора під час навчання у вищих навчальних закладах опанував зазначені предмети протягом мінімальної кількості годин, визначеної комісією з атестації згідно із затвердженим порядком, та успішно склав іспити. За рішенням комісії з атестації такій особі можуть бути зараховані теоретичні знання з відповідних предметів.

Іншим шляхом є складання відповідних теоретичних іспитів за цими напрямками в професійних організаціях, що є дійсними членами Міжнародної федерації бухгалтерів, і до того ж ці особи є членами таких організацій або перебувають у процесі набуття членства. Таким особам за рішенням комісії з атестації зараховуються теоретичні знання.

Закон [2] (параграф 3 ст. 19) також передбачає, що професійна компетентність підтверджується шляхом складання кваліфікаційного іспиту, який має засвідчити здатність особи застосовувати теоретичні знання на практиці.

Ще простіше може виглядати процес сертифікації для тих осіб, які вже допущені до проведення обов'язкового аудиту в будь-якій державі Європейського Союзу і мають намір працювати в Україні. Згідно із Законом, такі особи повинні скласти іспити з підтвердження теоретичних знань з питань законодавства України за напрямками:

- аудиторської діяльності і бухгалтерського обліку;
  - податкового законодавства та законодавства про єдиний соціальний внесок;
  - трудового, цивільного, господарського законодавства, у тому числі корпоративного;
  - законодавства про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом.
- Жодні інші іспити для таких осіб не передбачені.

Оскільки в Україні станом на 2019 рік ще немає національної працездатної системи підготовки та сертифікації фахівців з аудиту, видається доречним для особи, що бажає бути українським аудитором, отримати визнану міжнародну сертифікацію і вже потім подаватися на українську сертифікацію. Але яку міжнародну сертифікацію обрати?

Серед найвідоміших у світі сертифікацій професійних організацій бухгалтерів та аудиторів, які в повному обсязі відповідають вимогам Міжнародної федерації бухгалтерів, можна виділити такі:

- ICAS (The Institute of Chartered Accountants of Scotland) – Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії (Велика Британія);
- ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants) – Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (Велика Британія);
- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) – Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів (США);
- ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales) – Інститут присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу (Велика Британія);
- CPA Canada (Chartered Professional Accountants of Canada) – Присяжні професійні бухгалтери Канади;
- CIMA (The Chartered Institute of Management Accountants) – Інститут присяжних бухгалтерів з управлінського обліку (Велика Британія);
- CIPFA (The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy) – Присяжний інститут

громадських фінансів і бухгалтерської справи (Велика Британія);

– IFA (Institute of Financial Accountants) – Інститут фінансових бухгалтерів (Велика Британія).

Наведений перелік бухгалтерських і супутніх сертифікацій не є вичерпним.

Інститут АССА є, мабуть, найвідомішою в Україні глобальною професійною організацією, що нараховує, за різними оцінками, до 190 тис. членів по всьому світу. Від початку роботи в Україні аудиторських фірм «Великої четвірки» – PwC, EY, KPMG, Deloitte (у 1991 р. – «Великої п'ятірки», Arthur Andersen збанкрутіла у 2002 р.) – обов'язковою умовою роботи в київських філіях цих компаній було опанування аудиторями-початківцями повного курсу АССА та складання всіх відповідних іспитів. Однак система сертифікації АССА є достатньо тривалою і складною. Перелік іспитів охоплює дев'ять базових дисциплін (деякі з них можуть бути перезараховані), шість дисциплін професійного блоку, модуль професійної етики. Є вимога обов'язкової наявності задокументованого професійного досвіду не менше трьох років.

За кількістю членів найбільшими професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів у світі є американський інститут АІСРА (понад 400 тис. членів) та CPA Canada, який після об'єднання трьох найбільших професійних організацій бухгалтерів та аудиторів Канади налічує понад 210 тис. членів.

Для України цікавим може виявитися досвід найпершої в історії бухгалтерського обліку та аудиту професійної організації бухгалтерів. Такою організацією вважається Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії (Institute of Chartered Accountants of Scotland – ICAS).

Започаткування та розвиток професії обліковця в Шотландії тісно пов'язані зі створенням громадських об'єднань бухгалтерів. Перше з них – Товариство бухгалтерів Единбурга (The Society of Accountants in Edinburgh – SAE) було зареєстровано Королівським указом (Royal Charter), датованим 23 жовтня 1854 р. П'ять місяців по тому іншим указом було затверджено Інститут бухгалтерів і актуаріїв Глазго (The Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow – IAAG). Далі за їхнім прикладом указом від 18 березня 1867 р. було затверджено Товариство бухгалтерів в Абердині (The Society of Accountants in Aberdeen – SAA). Всі учасники цих трьох товариств офіційно стали присяжними бухгалтерами Шотландії. Пізніше ці три організації були об'єднані в одну – власне Інститут

присяжних бухгалтерів Шотландії (Institute of Chartered Accountants of Scotland – ICAS).

Присвячені шотландським професійним товариствам бухгалтерів королівські укази (або ж грамоти) надали право членам цих товариств використовувати особливий титул «присяжний бухгалтер», що позначається англійською аббревіатурою CA (Chartered Accountant, від англійської назви королівського указу – Royal Charter). Вони ж наділяли професійні організації бухгалтерів правом проводити вступні та інші іспити для охочих стати членами професійного об'єднання, а також формувати комітет екзаменаторів. З того часу жодна британська організація не отримала аналогічного звання і тільки члени ICAS мають такий привілей.

Слід розуміти, що у XIX ст. в Шотландії, як втім, і в Англії та в інших країнах, не було вищих навчальних закладів з бізнес-освіти. Бухгалтерський облік не викладали в університетах або технічних школах. Претенденти на звання присяжного бухгалтера проходили навчання в офісах досвідчених членів Інституту на платній основі. Розмір плати залежав від розміру та репутації бухгалтерської фірми, де стажувався учень. На іспитах потрібно було показати знання принципів Закону про банкрутство, бухгалтерського обліку, практики довірчого управління майном, знання рішень судових органів і елементарних навичок з математики. Екзаменаторами були члени ради Інституту.

Коли учень отримував сертифікат і ставав членом Інституту, його обов'язком була фінансова підтримка професії. Прийняті до Інституту присяжні бухгалтери сплачували вступні внески та щорічні платежі. Інститут, своєю чергою, захищав інтереси професійних бухгалтерів. Члени Інституту були зобов'язані не допускати сторонніх осіб прямо або побічно до участі в професійній діяльності присяжних бухгалтерів. Порушення корпоративних правил загрожувало втратою статусу і прав члена Інституту.

Станом на 2019 р. ICAS має понад 21 тис. слухачів та сертифікованих членів у всьому світі, які працюють у бізнесі, державному та фінансовому секторах. ICAS сам розробляє навчальну програму, забезпечує її викладання та організацію іспитів. Адміністрування навчального процесу охоплює всі питання, починаючи з розроблення та узгодження на щорічній основі навчальної програми для підготовки, матеріалів курсів, лекцій та екзаменаційних завдань.

Після шотландських інститутів у другій половині XIX ст. були створені інститути присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу. У 1870-х роках

у містах Англії одне за одним були засновані п'ять регіональних бухгалтерських товариств: об'єднане товариство бухгалтерів Ліверпуля, Інститут бухгалтерів у Лондоні (1870), Манчестерський інститут бухгалтерів (1871), Товариство бухгалтерів Англії (1872) і Шеффілдський інститут бухгалтерів (1877). У 1879 р. керівники цих об'єднань дійшли згоди про створення національної бухгалтерської асоціації. Об'єднане товариство отримало назву Інститут присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW). Нині це одне з найбільших професійних об'єднань бухгалтерів Великої Британії (понад 150 тис. членів), які мають право пропонувати публічно свої послуги в галузі обліку та аудиту. Інститут, створений у 1880 р., має зареєстровані права на аббревіатуру FCA (Fellow of the Institute of Chartered Accountant in England and Wales), дослівно: «Член Інституту присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу». Це професійне звання присвоюється особам, які пройшли навчання в ICAEW, склали кваліфікаційний іспит, підписали кодекс професійної етики, є членами ICAEW і задовольняють його вимоги щодо підтримки високого рівня кваліфікації шляхом безперервної перепідготовки та навчання.

З середини 1880-х років процес створення професійних об'єднань бухгалтерів у Великій Британії набирає сили, і їхня кількість неухильно зростає. До 1930 р. кількість бухгалтерських товариств досягла 17. Вони об'єднали бухгалтерів корпорацій, органів соціального забезпечення, муніципальних скарбників і бухгалтерів та ін. Між професіоналами точилася боротьба за право стати власниками реєстру ліцензованих громадських бухгалтерів і представляти професію в органах влади. Компроміс був знайдений лише у 1974 р., коли шість провідних громадських об'єднань бухгалтерів Великої Британії заснували Консультативний комітет бухгалтерських товариств (Consultative Committee of Accountancy Bodies – CCAB):

- 1) ICAS – Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії;
- 2) ACCA – Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів;
- 3) CIMA – Присяжний інститут бухгалтерів з управлінського обліку (вийшов з Комітету у 2011 р.);
- 4) CIPFA – Присяжний інститут бухгалтерів державних фінансів;
- 5) ICAEW – Інститут присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу;
- 6) CAI – Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії (Chartered Accountants Ireland).

Організації – члени Консультативного комітету, які об'єднують громадських бухгалтерів (ACCA, ICAEW, CAI і ICAS), уповноважені регулювати й аудиторську діяльність. За британським Законом про компанії 1989 року вони можуть надавати своїм членам кваліфікацію аудиторів. Нині Консультативний комітет убачає головну мету своєї діяльності в тому, щоб просувати і підтримувати престиж кваліфікованого бухгалтера. Комітет співпрацює з Радою з фінансової звітності Великої Британії (Financial Reporting Council – FRC), незалежним від професії і держави інститутом, що формує політику в галузі підтримки і вдосконалення методів фінансового звітування.

У Північній Америці подібні інститути були створені пізніше – в Канаді у 1880 р., у США у 1887 р. Роль цих інститутів дуже велика: по суті, на них покладено регулювання бухгалтерського обліку у відповідних країнах.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) – професійне об'єднання бухгалтерів-практиків, що є найбільш авторитетною неурядовою професійною організацією, яка представляє бухгалтерське (зокрема й аудиторське) співтовариство в США. Інститут формально був створений у 1916 р., хоча вважається, що він веде свій початок від Американської асоціації публічних бухгалтерів (American Association of Public Accountants, AARA), зареєстрованої у 1887 р. У 1959 р. він змінив свою назву на AICPA. Інститут займається розробленням стандартів аудиту, загальноприйнятих для фірм, що працюють у США, проводить підготовку та сертифікацію бухгалтерів та аудиторів.

Професійна сертифікація CPA має свої особливості. З одного боку, наявна обов'язкова вимога мати вищу освіту принаймні на бакалаврському рівні, а вимоги щодо професійного досвіду тощо можуть відрізнятися залежно від того, у якому з 55 штатів США відбувається процес сертифікації. З іншого боку, для того щоб стати громадським бухгалтером, треба пройти лише один іспит (він складається з частин: аудит та послуги з надання впевненості; бізнесове середовище та його компоненти; фінансовий облік і звітування; законодавче регулювання), який триває шістнадцять годин і побудований у формі комп'ютеризованих тестів. Найбільшим недоліком для української практики є те, що ця сертифікація, природно, базується на американській практиці та законодавстві (зокрема облікових стандартах).

Варто детальніше зупинитися на питанні професійної сертифікації бухгалтерів в Інституті присяжних бухгалтерів Шотландії (ICAS).

Сертифікат ICAS є міжнародно визнаним дипломом, що підтверджує високий рівень знань та практичного досвіду фахівця з аудиту. Процедура сертифікації ICAS має низку переваг порівняно з сертифікаційними системами інших подібних професійних організацій. Сертифікація ґрунтується на тісній взаємодії слухачів (студентів ICAS), власне Інституту та працедавців. Працедавці не лише коригують навчальні плани, але й несуть відповідальність за відстеження розвитку практичних навичок у своїх працівників – слухачів навчальних курсів ICAS у рамках підготовки до професійної сертифікації. Це дає змогу скоротити набір навчальних дисциплін та загальний термін навчання (який у ICAS становить три роки), не погіршуючи якості навчання. Кваліфікація CA складається з 11 технічних дисциплін та іспитів, а також іспиту з бізнес-етики, потребує укладеного контракту про навчання та наявного досвіду роботи.

Навчальна програма сертифікації ICAS складається з трьох рівнів, на кожному з яких слухачі вивчають різну кількість курсів, що відрізняються як своїм спрямуванням, так і складністю (див. рисунок).

На першому рівні – «Перевірка компетенції (Test of Competence – TC)» – майбутні професіонали мають скласти іспити з шести курсів, які охоплюють базові знання з бухгалтерського обліку (Financial Accounting), фінансів (Finance), бізнесу (Business Management), господарського права (Business Law), оподаткування (Principles of Taxation) та основ аудиту (Principles of Auditing and Reporting). Мета курсів цього рівня полягає в тому, щоб дати слухачам базові поняття та знання з основних розділів бухгалтерського обліку, фінансів, права, аудиту та оподаткування, щоб забезпечити можливість подальшого навчання на наступних, складніших рівнях. Іспити відбуваються у формі комп'ютеризованих тестів. (З курсу фінансового обліку треба також виконати завдання зі складання фінансової звітності).

На другому рівні – «Перевірка професійних навичок (Tests of Professional Skills – TPS)», який відповідає за обсягом і складністю магістерським програмам університетів, слухачі опановують складні фінансові розрахунки (Advanced Finance), надання впевненості (зокрема аудит) та управління бізнесом (Assurance & Business Systems), оподаткування (Taxation) та фінансове звітування (Financial Reporting). Мета навчальних курсів на цьому рівні полягає в наданні слухачам практичних навичок в основних галузях, необхідних для професійного бухгалтера. Це вимагає розвитку розуміння відповідних



Рисунок. Структура навчальної програми сертифікації ICAS

концепцій, принципів і методів, здатності застосовувати їх у реальних умовах та застосовувати судження під час вибору найбільш відповідної допомоги клієнтові та консультування щодо неї. Іспити перевіряють як розуміння, так і застосування цих навичок та методів.

Третій рівень підсумовує навчання через виконання комплексного кейсового завдання (розбитого на дві частини) та іспиту з бізнес-етики (Business Ethics – BE). Цей рівень має назву «Перевірка професійних експертних навичок (Test of Professional Expertise – TPE)». Курси цього рівня об'єднують знання, навички та методики, здобуті на рівнях «Перевірка компетенції» та «Перевірка професійних навичок», разом із новими темами, представленими на цьому рівні для надання професійних консультацій діловим людям у реальних господарських ситуаціях. Професійний бухгалтер повинен мати можливість використовувати свої знання для аналізу певної проблеми та на підставі цього аналізу формувати та пояснювати прийнятне професійне судження в певній ситуації. Він також повинен опанувати вміння надавати інформацію в чіткому та логічному форматі та визначати пріоритети спілкування таким чином, щоб було можливо розв'язати основні проблеми як з об'єктивного професійного погляду, так і з погляду сприйняття та досвіду конкретного клієнта. І кейсові завдання перевіряють як розуміння, так і застосування цих навичок та методів.

Неодмінною умовою навчання та одержання сертифіката є наявність відповідного професійного досвіду (Relevant Professional Experience – RPE), який має в сумі дорівнювати трьом рокам. До того ж набуття такого досвіду вимагає нагляду ментора, який зазвичай є досвідченим присяжним бухгалтером. Починати вивчення предметів та складати іспити на третьому рівні можна, лише маючи два повних роки практичного досвіду.

**Висновки.** Оскільки в Україні станом на 2019 рік ще немає національної працездатної системи підготовки та сертифікації фахівців з аудиту, регуляторам (насамперед Аудиторській палаті України) доцільно використовувати досвід міжнародно визнаних професійних організацій бухгалтерів та аудиторів.

Системи сертифікації таких організацій побудовані на таких принципах:

- запровадження системи взаємопов'язаних і взаємозалежних навчальних курсів та відповідних іспитів, організованих у рівні за ступенем складності та спрямуванням (теоретичне або практичне);

- вимога наявності необхідного практичного досвіду в професії.

Система сертифікації вибудовується громадськими професійними організаціями, які або є також і уповноваженими регуляторами (як у Великій Британії), або ж такими, сертифікація яких визнається відповідними державними органами (комісіями з цінних паперів тощо, як у США).

В Україні доцільно розробити власну національну систему сертифікації професійних бухгалтерів та аудиторів, використовуючи досвід таких організацій, як ICAS, ACCA, AICPA тощо. Система сертифікації має відповідати потребам українського ринку і надавати можливість фахівцям за декілька років отримати необхідний сертифікат.

Тимчасовим рішенням може бути організація в Україні системи підготовки фахівців за

програмами і з використанням оригінальних матеріалів міжнародних професійних організацій з наступним визнанням цих сертифікатів згідно з українським законодавством. Однією з таких сертифікацій може бути сертифікація Інституту присяжних бухгалтерів Шотландії (The Institute of Chartered Accountants of Scotland – ICAS) завдяки своєму високому авторитету й оптимальному співвідношенню тривалості та якості навчання.

#### Список літератури

1. Голов С. Ф. Сертифікація бухгалтерів: аргументи і факти / С. Ф. Голов // Дебет-Кредит. – 2002. – № 49 – С. 11–16.
2. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>. – Назва з екрана.
3. Зубілевич С. Я. Роль професійних організацій у підготовці бухгалтерів в Україні / С. Зубілевич // Нова педагогічна думка. – 2013. – № 12. – С. 177–179.
4. Редько О. Ю. Генезис аудиту в Україні – між вчора та сьогодні / О. Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 4. – С. 7–14.

#### References

1. Golov, S. F. (2002). Certification of Accountants: Arguments and Facts. *Debet-Kredyt*, 49, 11–16.
2. The Law of Ukraine “On Audits of Financial Statements and Auditing”. (2017). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
3. Zubilevych, S. Ya. (2013). The role of professional organizations in educating accountants in Ukraine. *Nova Pedagogichna Dumka*, 12, 177–179.
4. Redko, O. Yu. (2002). Genesis of auditing in Ukraine – between yesterday and today. *Bukhhalterskyi Oblik i Audyt*, 4, 7–14.

S. Ivakhnenkov

## PROFESSIONAL CERTIFICATION OF AUDITORS IN SCOTLAND: LESSONS FOR UKRAINE

In Ukraine, as of 2019, there is no nationally functioning system of training and certification of audit specialists. In such circumstances, it is expedient for regulators (especially the Audit Chamber of Ukraine) to use the experience of internationally recognized professional organizations of accountants and auditors.

The systems of certification of such organizations are based on the following principles: 1) introduction of a system of interrelated and interdependent training courses and corresponding examinations organized in levels by complexity and direction (theoretical or practical); 2) the requirement for the necessary practical experience in the profession. In this case, the certification system is built up by public professional organizations which also are either authorized regulators or those whose certification is recognized by the relevant government bodies. In Ukraine it is advisable to develop its own national certification system for professional accountants and auditors, using the experience of such organizations as the Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), Association of Certified Chartered Accountants (ACCA), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), etc. In this case, the certification system should meet the needs of the Ukrainian market for independent auditors and provide the opportunity for professionals to obtain the necessary certificate in a timeframe of 2-3 years.

An interim solution may be to organize a system of professional training of specialists in Ukraine according to the programs, syllabuses, and using original materials of international professional organizations with the subsequent recognition of these certificates following the Ukrainian legislation. One of these certifications can be the certification of the Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) due to its high authority, reputation, and the optimal ratio of duration and quality of training.

The ICAS CA qualification consists of 11 technical disciplines and exams as well as a business ethics exam; it requires a training contract and relevant work experience.

**Keywords:** audit, professional, professional organizations, professional certification of accountants and auditors.

Матеріал надійшов 25.04.2019