

УДК 346.1 : 336.027.2

Кінашук Л. Л., доктор юридичних наук, доцент

Особливості сертифікації аудиторів і ліцензування аудиторської діяльності в Україні

У статті на основі аналізу наукової літератури, чинного законодавства запропонована авторська позиція з ліцензування аудиторської діяльності та сертифікації аудиторів. Розроблено пропозиції щодо розширення вимог до кандидатів, які мають намір займатися аудиторською діяльністю. Обґрунтовано необхідність внесення змін та доповнень до чинного законодавства України, зокрема Закону України „Про аудиторську діяльність” та інших нормативно-правових актів, що суттєво вплинуть на розвиток аудиторської діяльності.

Ключові слова: ліцензія, сертифікат, аудитор, аудиторська фірма, аудиторська діяльність, аудит, регулювання аудиторської діяльності.

В статье на основе анализа научной литературы, действующего законодательства предложена авторская позиция по лицензированию аудиторской деятельности и сертификации аудиторов. Разработаны предложения относительно расширения требований к кандидатам, которые имеют намерение заниматься аудиторской деятельностью. Обосновано необходимость внесения изменений и дополнений в нормативно-правовые акты, в частности Закон Украины „Об аудиторской деятельности”, что существенно повлияет на развитие аудиторской деятельности.

Ключевые слова: лицензия, сертификат, аудитор, аудиторская фирма, аудиторская деятельность, аудит, регулирование аудиторской деятельности.

On the basis of analysis of scientific literature, the current legislation proposed author's position on licensing and certification audit activities of auditors. Developed the suggestions to expansion the requirements to the candidates, which intend to carry on auditing activity. Grounded necessity of making alteration and adding to the current legislation of Ukraine, in particular, to the Law of Ukraine „On auditing activity” and normatively – legal acts which substantially will influence on development of auditing activity.

Keywords: license, auditor, certificate, audit firm, auditing activity, audit, adjusting of auditing activity.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями. Особлива природа аудиту, який здійснюється незалежними аудиторами та аудиторськими фірмами, має передбачати його широке використання як безпосередньо суб'єктами господарювання так і інвесторами, кредиторами, акціонерами, правоохоронними органами, яких цікавить об'єктивна інформація про фінансовий стан підконтрольного суб'єкта, підтвердження достовірності його фінансової звітності. Але наявність комплексу проблем серед яких: незрозуміння функцій аудиторів, відсутність якісної сертифікації аудиторів, наявність недоліків у ліцензуванні аудиторської діяльності уповільнюють його застосування. Зазначене вказує на необхідність удосконалення чинного законодавства. Крім того, напрям дослідження обраний з урахуванням положень Програми економічних реформ на 2010-2014 роки „Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” (розроблена і схвалена Комітетом економічних реформ при Президентіві України від 17.10.2007 р. № 888-р.), Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року (затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05. 2005 р. № 158-р.).

Огляд наукових джерел у даному напрямку вказує на те, що серед науковців ведуться дискусії щодо потреби вдосконалення ліцензування аудиторської діяльності та підвищення якості сертифікації аудиторів. Дійсно аудиторська діяльність змінювалася під впливом наукової думки, розвитку економіки та суспільних відносин, з

формуванням відповідних державних інститутів. Не розуміючи її історичну сутність і не володіючи напрацюваннями минулих поколінь неможливо предметно орієнтуватися у фінансово-господарських проблемах, визначити напрями подальшого розвитку та вдосконалення аудиту.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Теоретичною базою статті стали наукові праці представників юридичної й економічної науки різних періодів, які зверталися до проблем аудиту та аудиторської діяльності. Беззаперечний вплив на формування авторської позиції мали праці Н.І. Дорош [1], Ф.Ф. Бутинця [2], С.Б. Ільїної [3] тощо. Враховуючи комплексний характер аудиторської діяльності, у межах статті вивчалися наукові доробки О.Ф. Андрійко, Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка та інших.

Мета дослідження це вивчення проблем і перспективних напрямів вдосконалення діючого механізму ліцензування аудиторської діяльності та внесення пропозицій щодо підвищення якості сертифікації аудиторів в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.

Сертифікат аудитора – це офіційний документ, що засвідчує рівень професійних знань, необхідних для здійснення аудиту підприємств і господарських товариств (серія „А”) з терміном чинності п’ять років, а також банків (серія „Б”) – три роки. Положення про сертифікацію аудиторів розроблено відповідно до Закону України „Про аудиторську діяльність” [4], Господарського кодексу України [5] Стандартів аудиту, Статуту Аудиторської палати України (далі АПУ) [6]. У Положенні АПУ встановлені єдині умови та порядок сертифікації аудиторів України.

Для отримання сертифікату претендент подає до АПУ в одному примірнику або до Регіонального відділення в двох примірниках перелік таких документів: клопотання за встановленою формою; копію диплома, завірену у встановленому порядку; витяг із трудової книжки, завірених у встановленому порядку; документ про оплату. На нашу думку, той хто бажає отримати сертифікат аудитора, повинен надати три рекомендації від членів Всеукраїнської професійної громадської організації „Спілка аудиторів України” (далі САУ) (для забезпечення якісного відбору претендентів на отримання сертифікату) та мати підтверджений досвід роботи в аудиторській фірмі не менше трьох років.

Розгляд документів, поданих кандидатами для підтвердження освіти та досвіду практичної роботи та отримання дозволу на участь у кваліфікаційних іспитах, здійснюють Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ та комісії з сертифікації аудиторів регіональних відділень АПУ. Наявність необхідного обсягу знань для отримання сертифіката визначається шляхом проведення письмового кваліфікаційного іспиту за програмою, затвердженою АПУ. Для отримання сертифікату кандидати повинні успішно скласти кваліфікаційний іспит з аудиту і суміжних з аудитом галузей знань.

На жаль, результати прийому кваліфікаційних екзаменів свідчать про те, що претенденти недостатньо знають методи і способи вирішення проблем, з якими їм прийдеться зустрічатися в процесі аудиторської перевірки. Для вирішення цієї проблеми діють курси підготовки претендентів на одержання сертифіката. Вони проводяться за п’яти розділами затвердженої програми кваліфікаційних екзаменів: бухгалтерський облік і звітність, аудит, оподаткування юридичних і фізичних осіб, фінанси підприємства і правове регулювання господарської діяльності. Проте, як

правильно зазначає Н.І. Дорош, у стислі строки викласти слухачам великий за обсягом матеріал детально і на високому якісному рівні неможливо. Лекційна практика показує, що тільки питання теорії аудиту вимагають висвітлення не менше ніж за 22-24 години. Якщо додати до них детальний розгляд питань перевірки конкретних реєстрів бухгалтерського обліку, то виявиться, що в цілому питання програми за розділом аудиту вимагають для викладення якісного лекційного матеріалу 36-40 годин. Враховуючи, що постійні зміни нормативних і методичних документів відбуваються і в базових для аудиту галузях знань, то для підготовки претендентів для складання кваліфікаційних екзаменів необхідно 180-200 годин [1, с. 78]. Дану пропозицію автора ми підтримуємо.

Аудитори, строк дії сертифікату яких закінчується, не раніше ніж за три й не пізніше від одного місяця до закінчення цього терміну повинні подати до Секретаріату АПУ в одному примірнику чи до його регіонального відділення у двох примірниках наступні документи: заяву про продовження дії сертифіката встановленого зразка; копію трудової книжки, завірену у встановленому порядку; сертифікат, термін дії якого закінчується; витяг зі Свідоцтва про щорічне удосконалення професійних знань за період чинності сертифікату; документ про внесення плати за продовження сертифікату. Зазначений перелік документів, на нашу думку, доречно доповнити позитивними відгуками від замовників аудиту.

Проте порядок сертифікації аудиторів потребує вдосконалення, у нас існують питання про доречність повторної сертифікації зі складанням ідентичних іспитів. У Росії, наприклад, розроблено спрощений порядок складання кваліфікаційного іспиту на отримання кваліфікаційного атестата аудитора (далі – спрощений іспит). Спрощений іспит проводиться для аудиторів, які мають дійсні кваліфікаційні атестати аудитора, видані до 1 січня 2011 року. Спрощений іспит проводиться єдиною атестаційною комісією, яка забезпечує: підготовку питань, які пропонуються аудиторам; реєстрацію претендентів; необхідними технічними засобами; допуск претендентів; контроль за дотриманням порядку проведення спрощеного іспиту; визначення результатів спрощеного іспиту та інше. Ми вважаємо, було б краще проводити підвищення кваліфікації аудиторів зі складанням іспиту, який відрізняється від першого іспиту з урахування змін в чинному законодавстві. Крім того, з викладеного вище видно, що пріоритет при підготовці аудиторів надається економічному профілю. Отже, юридична освіта і стаж правової спеціальності не мають вирішального значення при відборі бажаючих отримати сертифікат. Хоча перевірка відповідності фінансових і господарських операцій законодавству розглядається в якості суттєвої риси аудиту. Більше того, перелік дисциплін, про які йшлося вище, що виносяться на кваліфікаційний іспит, має економічний ухил, а це призводить до того, що серед атестованих аудиторів спеціалістів із права фактично немає. Тому консультації з господарського та фінансового законодавства аудиторськими фірмами, у більшості не проводяться, а атестовані аудитори, які є економістами за освітою, не володіють нормами права, пов'язаними з аудитом.

Згідно із Законом України „Про аудиторську діяльність” [4] з метою здійснення організації контролю за якістю аудиторських послуг, Аудиторська палата України затвердила Порядок проведення перевірок матеріалів скарг, які надходять до АПУ. Порядок проведення перевірок матеріалів скарг, які надходять до АПУ щодо

недотримання аудиторськими фірмами та аудиторами законодавства України, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів, рішень АПУ при наданні ними аудиторських послуг розроблено відповідно до Закону України „Про аудиторську діяльність” (рішення АПУ від 27 листопада 2008 року № 1196/7 [7]).

Крім того, розроблено Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, відповідно до вимог Закону України „Про аудиторську діяльність”, згідно з яким АПУ надано право застосовувати до аудиторів (аудиторських фірм) стягнення за неналежне виконання професійних обов'язків [8]. Цим Порядком АПУ встановлює умови та порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень. До аудитора АПУ можуть бути застосовані стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату на строк до одного року або анулювання сертифікату за неналежне виконання своїх професійних обов'язків, а саме: порушення чинного законодавства України, нормативів і стандартів аудиту. Попередження оформляють рішенням АПУ з письмовим повідомленням аудитора. Повторне порушення є підставою для зупинення дії сертифікату або його анулювання. Анулювання сертифікату передбачається також у випадках порушення незалежності аудитора чи аудиторської фірми. Анулювання сертифікату здійснюється шляхом відкликання сертифікату та заборони на проведення аудиторської діяльності на території України на підставі рішення Аудиторської палати України у випадках: з ініціативи аудитора; інших підстав, передбачених чинним законодавством України. Анулювання сертифікату здійснюють шляхом відкликання сертифікату та заборони на проведення аудиторської діяльності на території України протягом п'яти років. Анульований сертифікат аудитор зобов'язаний повернути до Секретаріату АПУ протягом десяти днів з моменту отримання витягу з рішення АПУ та публікації в пресі. Рішення АПУ про накладання стягнення або анулювання сертифікату може бути оскаржено в суді. Аудиторський висновок, підготовлений аудитором за цих обставин, вважається недійсним. Крім того, господарюючому суб'єкту необхідно провести повторну перевірку. На наш погляд, доцільно внести доповнення до статті 22 Закону України „Про аудиторську діяльність”, передбачивши в ній відшкодування витрат суб'єкту аудитором або аудиторською фірмою на проведення повторної аудиторської перевірки та штраф, що накладатиметься на аудитора або аудиторську фірму та надходитиме до державного бюджету. Крім того, дану норму доречно буде включити до проекту Закону України „Про аудиторський фінансовий контроль”.

У випадках, передбачених законодавством, на підставі рішення АПУ можливе припинення та призупинення чинності сертифікату на аудиторську діяльність. Призупинення чинності сертифікату означає заборону на проведення аудиту та надання аудиторських послуг на визначений рішенням АПУ термін. Порядок припинення чинності сертифікату на аудиторську діяльність визначається АПУ та приймається у випадках встановлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок; систематичного чи грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм та стандартів аудиту. Рішення АПУ щодо припинення чинності сертифікату можуть бути оскаржені до суду.

Доцільно погодитися з Н.І. Дорош, яка пропонує встановити штраф у державний бюджет, аналогічний штрафу за здійснення аудиторської діяльності без одержання в установленому порядку свідоцтва. Так, у Російській Федерації за здійснення

аудиторської діяльності без ліцензії встановлений штраф у сумі від 500-до 1000-кратного розміру мінімальної оплати праці (залежно від рішення суду) [1, с. 88-89].

Законодавством передбачено, що фізичні особи, які пройшли атестацію, мають право займатися аудиторською діяльністю самостійно або ж у складі аудиторської фірми. Тобто аудитор може здійснювати аудиторську діяльність індивідуально, створити аудиторську фірму, об'єднатися з іншими аудиторами в спілку з дотриманням вимог Закону України „Про аудиторську діяльність” та інших законів України.

Ліцензія (дозвіл) на проведення аудиту — це документ, що підтверджує право її власника (юридичної або фізичної особи) займатися аудитом в Україні з дотриманням вимог Закону України „Про аудиторську діяльність”. Ліцензія надається АПУ на п'ять років після отримання державної реєстрації фірми або окремого аудитора як суб'єкта підприємницької діяльності.

Для отримання ліцензії аудиторська фірма після державної реєстрації фірми як суб'єкта підприємницької діяльності подає до АПУ відповідний перелік документів. На наш погляд, з метою підвищення якості наданих аудиторськими фірмами послуг потрібно вводити більш жорсткі вимоги, а саме даний перелік документів слід доповнити рекомендацією від членів Спілки аудиторів України.

Аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи — підприємці, мають право на здійснення аудиторської діяльності лише після включення їх до Реєстру. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, — це офіційний загальнодержавний реєстр аудиторських фірм і аудиторів — суб'єктів підприємницької діяльності, які зареєстрували свою аудиторську діяльність згідно з Законом України „Про аудиторську діяльність”. На нашу думку, слід безпосередньо передбачити відповідальність аудиторів, доповнивши відповідною статтею Закону України „Про аудиторську діяльність”, виклавши її в редакції: аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи — підприємці, мають право на здійснення аудиторської діяльності лише після включення їх до Реєстру. Здійснення аудиторської діяльності без державної реєстрації, що містить ознаки підприємницької діяльності та яка підлягає ліцензуванню, або здійснення без одержання ліцензії чи з порушенням умов ліцензування тягне за собою накладання штрафу від ста до двохсот п'ятдесяти неоподаткованих мінімумів доходів громадян. Таку норму пропонуємо закріпити в Законі України „Про аудиторську діяльність”.

Отримання ліцензії на здійснення аудиторської діяльності не слугує достатньою умовою для визначення професіоналізму аудиторської фірми, якщо в ній більшість працівників не мають кваліфікаційних атестатів або ліцензій. Адже, згідно із Законом України „Про аудиторську діяльність”, при наявності хоча б одного аудитора аудиторська фірма в Україні може здійснювати аудиторську діяльність. Проте він повинен бути її керівником. Крім того, у новій редакції Закону взагалі відсутня вимога щодо якісного складу аудиторської фірми. На нашу думку, в Законі України „Про аудиторську діяльність” необхідно включити статтю, у якій би зазначалося, що в аудиторській фірмі має бути кількість атестованих аудиторів не менше шістдесяти відсотків та викласти в редакції: „Аудиторській фірмі дозволяється здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, якщо в ній працює не менше шістдесяти відсотків атестованих аудиторів”. Крім того, запропоновані зміни слід внести до Положення про ліцензування аудиту, затверджене Аудиторською палатою України. Лише за даної умови є можливість кваліфіковано впливати на вирішення основних питань професійної діяльності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. монографія / Н.І. Дорош. — К.: Знання, 2001. — 402 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник [для студентів спеціальності „Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. — [3-тє вид., доп. і перероб.]. — Житомир: ПП „Рута”, 2006. — 512 с.
3. Ільїна С.Б. Основи аудиту: навчально-практичний посібник [для студентів вищих навчальних закладів] / С. Ільїна. — К.: Кондор, 2006. — 377 с.
4. Про аудиторську діяльність: закон України від 22.04. 1993 р. № 3125-XII // Відомості Верховної Ради України. — 1993. — №23. — Ст. 243. (зі змінами).
5. Господарський кодекс України // Відомості Верховної Ради УРСР. — 1991. — № 14. — Ст. 168.
6. Про затвердження змін до Положення про сертифікацію аудиторів: рішення Аудиторської палати України від 21.05. 2012 р. 250/8. Режим доступу: <http://www.apu@rql.net.ua>. (зі змінами).
7. Про затвердження Порядку проведення перевірок матеріалів скарг, які надходять до Аудиторської палати України: рішення Аудиторської палати України від 27.11. 2008 р. № 196/7. Режим доступу: <http://www.apu@rql.net.ua>
8. Про внесення змін до Порядку застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків: рішення Аудиторської палати України від 31.01. 2013 р. № 264/12. Режим доступу: <http://apu.com.ua/rishennya-apu/505-2013>. (зі змінами).

УДК 347.68

Пилипенко В. В., здобувач кафедри
цивільного права і процесу НАВС

Особливості спадкування автотранспортних засобів

У статті розглядаються особливості спадкування автотранспортних засобів. Звертається увага на спірні питання, які виникають при реєстрації автотранспортних засобів спадкоємцями. Доводиться необхідність запровадження спеціального механізму захисту інтересів спадкоємців, у випадках, коли об'єктом спадщини виступають автотранспортні засоби, отримані спадкодавцями від органів соціального захисту.

Ключові слова: спадщина, автотранспортний засіб, спадкодавець, спадкоємці, свідоцтво про право на спадщину.

В статье рассматриваются особенности наследования автотранспортных средств. Обращается внимание на спорные вопросы, которые возникают при регистрации автотранспортных средств наследниками. Обосновывается необходимость внедрения специального механизма защиты интересов наследников, в случаях, когда объектом наследства выступают автотранспортные средства, предоставленные наследодателем органами социальной защиты.

Ключевые слова: наследство, автотранспортное средство, наследодатель, наследник, свидетельство о праве на наследство.

In article features of inheritance of vehicles are considered. The attention to controversial questions which arise at registration of vehicles by successors is paid. Need of introduction of the special mechanism of protection of interests of successors, locates in cases when as object of inheritance the vehicles provided to testators by social security authorities act.

Keywords: inheritance, vehicle, testator, successor, certificate on the right for inheritance.

Постановка проблеми. За загальним правилом спадщина складається із сукупності майнових прав та обов'язків померлої фізичної особи (спадкоємця), які, відповідно до чинного законодавства, можуть переходити у порядку спадкування до