

УДК 657.471

Г.М. Давидов, проф., д-р екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

О.А. Петрик, проф., д-р екон. наук

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені В. Гетьмана»

Шляхи реформування системи аудиту в Україні

В статті викладені пропозиції щодо розвитку національної системи аудиту в Україні з урахуванням вимог Директив Європарламенту. Запропоновані складові системи управління аудиторською діяльністю, інфраструктури аудиту, варіанти організації системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

аудиторська діяльність, аудит, інфраструктура аудиту, система управління аудитом, система суспільного нагляду

Аудиторська діяльність довела свою ефективність, як в зарубіжних країнах, так і в Україні, але сьогодні в аудиті України виникла напружена ситуація, яку науковці і практики характеризують по різному: від звичайної, робочої до кризової. В основі цих думок лежать більш суб'єктивні фактори, ніж об'єктивний, логічний аналіз реальної ситуації, що і визначило цільову спрямованість даного дослідження - провести об'єктивний, логічний аналіз реальної ситуації і визначити шляхи подальшого розвитку аудиту в Україні.

Фактори суб'єктивного характеру в цілому мають обмежений вплив на розвиток аудиту в Україні у зв'язку з тим, що вони пов'язані з боротьбою окремих групувань за владу в сфері аудиторської діяльності. Що стосується об'єктивного стану речей, слід відмітити, що в цілому в аудиті України існує невідповідна сучасному стану розвитку Європейського співтовариства інституціональна ситуація, яка полягає в браку гармонізованого підходу до обов'язкового аудиту. Ситуація одночасно проста, оскільки орієнтири розвитку визначені, і одночасно складна, адже можна піти шляхом удосконалення того, що удосконалити неможливо.

Наведемо визначення термінів, які використовуватимуться в дослідженні.

«Інституціональна ситуація» – ситуація, яка пов'язана із закріпленням норм і звичаїв у вигляді законів, принципів, організацій, установ. В аудиті України необхідно визначити принципи, створити нові відповідні закони, визначити цілі, функції, методи, процеси, механізми, структури, установи, які б відповідали сучасним вимогам розвитку світового співтовариства. Якщо це не зробити, то визнання національної системи аудиту України на теренах світового економічного простору буде відкладене на невизначений строк і, відповідно, перспективи подальшого розвитку національної системи аудиту України залишаться невизначеними.

«Гармонізований підхід до обов'язкового аудиту» - підхід, який базується на впевненості в тому, що системи аудиту у державах, які входять до Європейського співтовариства, базуються на єдиній концепції.

«Концепція» - сукупність ідей для позначення головного задуму. Підтвердження істинності концепції означає перехід до завершальної ланки процесу наукового розвитку - нового положення, принципу.

«Принцип» - основне вихідне положення будь якої теорії, навчання, науки,

світогляду, основоположна істина усього задуму, закон.

«Принцип субсидіарності» («Subsidiárnost'» - від латинського «subsidiarius» - допоміжного) - організаційно-правовий принцип, згідно з яким завдання мають бути вирішені на найнижчому, малому, або віддаленому від центру рівні, на якому вирішення цих завдань є можливим і ефективним. Ідея субсидіарності близька до ідеї децентралізації.

«Принцип пропорційності» - принцип, який обмежує та регулює дії органів влади Євросоюзу. Згідно з принципом пропорційності заходи, які приймають органи регулювання і ЄС не повинні виходити за рамки дій, які необхідні для реалізації цілей договорів. Іншими словами, дієвість ужитих заходів, повинна бути пропорційна. Це означає, якщо Євросоюз має можливість обирати між різними способами дії, при однаковій їх ефективності він повинен надавати перевагу таким діям, що залишає державам-членам і їх громадянам максимальну свободу дій. Принцип пропорційності закладено в основний закон - договір про створення європейської спільноти (параграф 3 стаття 5) [2, 3]. Протокол про застосування принципів субсидіарності та пропорційності додається до цього договору.

Сьогодні система аудиту в Європейському економічному просторі базується на засадах, визначених 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 від 17 травня 2006 року, (далі - Директива 2006/43 ЄС) [1]. В Україні аудит побудований на базі Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 року №3125-ХІІ (зі змінами та доповненнями) (далі - Закон) [4]. Ці два документи суттєво в концептуальному плані відрізняються один від одного.

Головна ціль Директиви - висунення вимог щодо застосування єдиного набору міжнародних стандартів аудиту, оновлення вимог до освіти, визначення професійної етики та технічна реалізація співпраці між компетентними органами держав-членів, а також між такими органами й органами третіх країн для подальшого підвищення якості та гармонізації обов'язкового аудиту у Співтоваристві, для посилення співпраці між державами-членами та з третіми країнами з метою зміцнення довіри до обов'язкового аудиту. Але вона не може бути досягнута окремими державами-членами повною мірою, і з огляду на масштаб та наслідки цієї Директиви - лише на рівні Співтовариства. Тому Співтовариство може запровадити заходи згідно з принципом субсидіарності, викладеним у статті 5 Договору. Згідно з принципом пропорційності, викладеним у зазначеній статті, ця Директива не виходить за межі того, що є необхідним для досягнення зазначених цілей. Звідциля витікає обов'язковість застосування концепції, покладеної в основу Директиви, в національному законодавстві держав Європейського економічного простору.

Визначимо основний задум, концепцію, принцип Директиви 2006/43 ЄС. Ця Концепція складається з сукупності ідей.

Ідея перша - розподіл повноважень по управлінню аудиторським рухом на незалежні одна від одної гілки, які б могли контролювати одна одну при необхідності.

Директива визначає два основних елемента національної системи аудиту, які формують держави – члени європейського економічного простору:

- комплексний набір правил, спрямованих на формування належної інфраструктури аудиту, що включає в себе суспільний нагляд, дисциплінарні системи й системи забезпечення якості;
- компетентні органи - це органи, визначені законодавством як такі, що відповідають за регулювання діяльності аудиторів та аудиторських фірм та/або нагляд

над ними, або над конкретними аспектами цієї діяльності; при згадуванні «компетентного органу» у певній статті йдеться про орган (органи), відповідальні за виконання функцій, зазначених у такій статті.

Схема управління національною системою аудиту представлена на рис. 1.

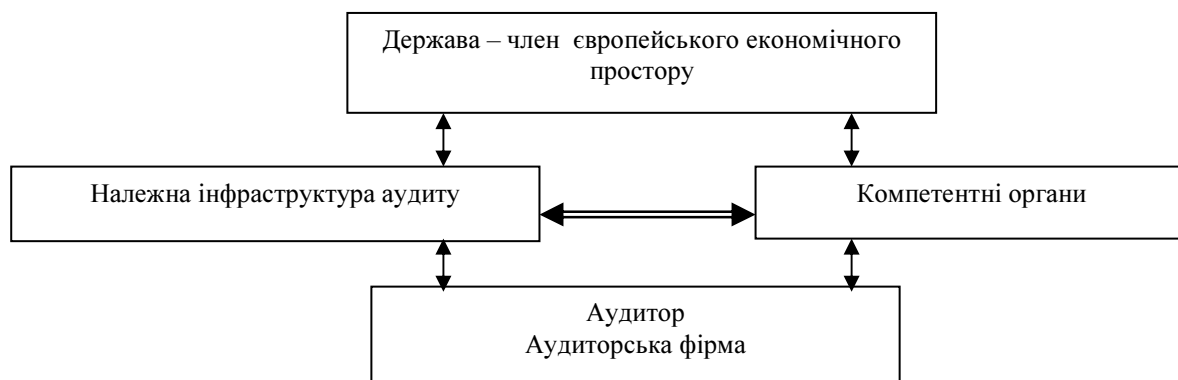


Рисунок 1 - Схема управління національною системою аудиту

Система управління – це форма реалізації взаємодії і розвитку відносин управління, які знаходять відображення в законах і принципах, а також в цілях, функціях, структурі, методах, процесі та механізмі.

Держава – член європейського економічного простору повинна спрямувати свої зусилля на формування національної системи аудиту, система управління якої складається з незалежних гілок управління - належної інфраструктури аудиту і компетентних органів, які впливають, наперед визначеним чином, на аудиторів і аудиторські фірми. В системі управління передбачається взаємний, при необхідності, контроль окремих гілок управління аудиторським рухом.

Розглянемо окремо кожну із гілок управління національною системою аудиту.

За визначенням Директиви 2006/43 ЄС, «належна інфраструктура аудиту» включає в себе систему суспільного нагляду, дисциплінарну систему і систему забезпечення якості (рис.2).

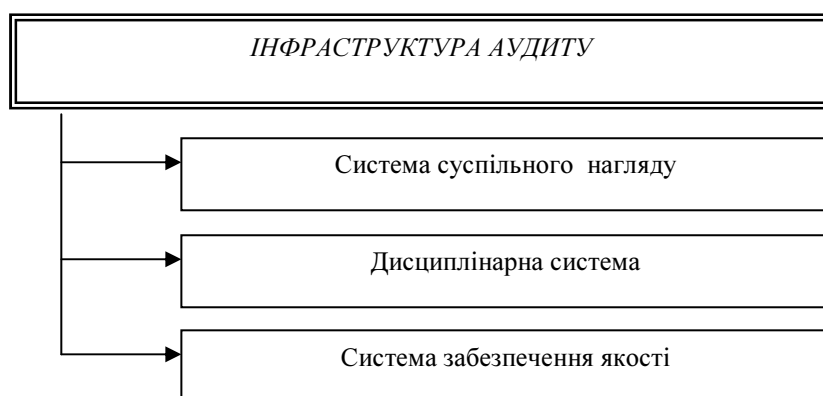


Рисунок 2 - Належна інфраструктура аудиту

Розглянемо окремі елементи належної інфраструктури аудиту з точки зору інституційного підходу.

Директива ЄС не дає чіткого визначення, що таке система суспільного нагляду в аудиті. Директива визначає, що «системи суспільного нагляду держав-членів мають заохочуватися до формування узгодженого підходу до виконання перевірок для

забезпечення якості й для того, щоб уникнути нав'язування непотрібного тягаря зацікавленим сторонам».

Директива встановлює основні (мінімальні) параметри цієї системи: принципи та функції. Принципи охоплюють такі положення:

1. Держави-члени мають організувати ефективну систему суспільного нагляду за аудитором та аудиторськими фірмами на основі принципу контролю з боку країни походження .

2. Усі аудитори та аудиторські фірми підлягають суспільному нагляду.

3. Системою суспільного нагляду керують непрактикуючі особи, які мають знання у сферах, що стосуються обов'язкового аудиту. Водночас держави-члени можуть дозволити меншості фахівців-практиків брати участь у керуванні системою суспільного нагляду. Особи, залучені до керування системою суспільного нагляду, добираються згідно з незалежною та прозорою процедурою висування.

4. Система суспільного нагляду повинна мати право проводити, за потреби, розслідування діяльності аудиторів та аудиторських фірм, а також право вживати відповідних заходів.

5. Система суспільного нагляду має бути прозорою. Ця вимога передбачає оприлюднення річних програм робіт та звітів про проведену діяльність.

6. Система суспільного нагляду має адекватно фінансуватися. Фінансування системи суспільного нагляду має бути гарантованим і вільним від будь-якого неналежного впливу з боку аудиторів чи аудиторських фірм.

Функції системи суспільного нагляду представлені таким чином. Система суспільного нагляду несе основну відповідальність за нагляд над:

- допуском та реєстрацією аудиторів та аудиторських фірм;
- системами безперервного навчання, забезпечення якості, розслідувань і санкцій.

Директива встановлює вимоги до керівного складу системи суспільного нагляду. Системами суспільного нагляду мають керувати непрактикуючі особи, які мають знання у сферах, що стосуються обов'язкового аудиту. Такі непрактикуючі особи можуть бути фахівцями, що ніколи не були пов'язані з аудиторською професією, або колишніми аудитором-практиками, які залишили професію. Разом з тим держави-члени можуть дозволити меншості фахівців-практиків брати участь у керуванні системою суспільного нагляду.

Проте питання інституціонального будівництва системи суспільного нагляду в аудиті Директивою не розглядаються. Існують різні підходи до побудови системи суспільного нагляду.

1. Світовій практиці відомі випадки, коли системи саморегулювання формувалися раніше, ніж втручалася держава, і в цьому випадку держава відмовлялася від втручання в цю сферу, оскільки саморегулювання доводило свою велику ефективність. Саме в такий спосіб створювалася система саморегулювання бізнесу США. В більшості країн такі системи створювалися шляхом еволюційних перетворень в суспільстві і економіці. Серед міжнародних організацій, які на даний час фактично здійснюють суспільний нагляд за роботою аудиторів, можна виділити такі:

РІОВ (*Public Interest Oversight Board*, офіційний сайт – <http://www.ipiob.org>) – Рада з нагляду за дотриманням суспільних інтересів. Створена в лютому 2005 року з метою нагляду за розробками ІФАС (*International Federation of Accounting* - Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ)) в сфері аудиту, надання впевненості, етики і освітніх програм. Основна ціль функціонування РІОВ – підвищення впевненості у інвесторів та інших осіб, що діяльність ІФАС відповідає, в першу чергу, суспільним інтересам.

ЕГАОВ (*European Group of Auditors Oversight Bodies*, офіційний сайт – http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/gaob/index_en.htm) – Європейська група органів нагляду за аудиторами. Створена 14 грудня 2005 року з метою надання рекомендацій Європейській Комісії з питань аудиту, а також координації дій нової системи суспільного нагляду за роботою аудиторів та аудиторських фірм в межах Європейського Співтовариства.

РСАОВ (*Public Company Accounting Oversight Board*, офіційний сайт – <http://www.pcaobus.org>) - Рада з нагляду за діяльністю публічних бухгалтерів (аудиторів). Створена в США в 2003 році у відповідності з вимогам Закону Сарбейнса-Оксли (2002 рік) з метою захисту інвесторів та суспільних інтересів шляхом забезпечення інформативності, достовірності та незалежності аудиторських звітів.

За своєю організаційно правовою формою - це громадські організації, які відділені від держави і створені з метою здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

2. В деяких країнах створюються так звані «системи нагляду в аудиті» в складі державних органів. Так в Російській Федерації з 1 січня 2009 року у зв'язку з прийняттям нового Федерального Закону «Про аудиторську діяльність» [8]. Функції державного регулювання аудиторської діяльності здійснює вповноважений федеральний орган (Міністерство фінансів). З метою забезпечення суспільних інтересів в ході здійснення аудиторської діяльності при вповноваженому федеральному органі створюється Рада з аудиторської діяльності, яка повинна виконувати функції, необхідні для підтримки високого професійного рівня аудиторської діяльності в суспільних інтересах (розгляд питань державної політики в сфері аудиторської діяльності, проектів федеральних стандартів аудиторської діяльності та інших нормативно-правових актів, зокрема, в сфері зовнішнього контролю якості роботи аудиторських організацій, оцінка діяльності саморегульованих організацій аудиторів та розгляд їх звернень тощо).

З метою забезпечення високої якості аудиту в Україні, підвищення рівня впевненості користувачів фінансової звітності в її достовірності та відповідності загальноприйнятим принципам, а також посилення довіри до діяльності аудиторів та захисту інтересів громадськості (суспільства) наказом Державного Комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва від 16 травня 2009 року №92 [6] створено Раду суспільного нагляду в аудиті в складі 40 осіб (34 особи від державних, наукових, громадських установ, навчальних закладів, і по три представника від АПУ і Державного Комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва). Враховуючи склад і повноваження Ради суспільного нагляду в аудиті, фактично суспільство отримало ще одну Аудиторську Палату України, тільки на державному рівні.

3. Існує також варіант організації суспільного нагляду, при якому державне регулювання ринку аудиту має органічно поєднуватися із механізмами саморегулювання.

Таку форму регулювання ринку зазвичай називають інституційно-правовою, вона є допоміжною щодо державно-правового регулювання і здійснюється на підставі спеціальних норм, встановлених законом, на базі саморегулюючих (самоврядних) організацій. За цією формою регулювання аудиторської діяльності здійснює держава та саморегулюючі (самоврядні, саморегулювні) організації.

Слід відмітити, що в Україні є значний позитивний досвід використання саморегулюючих (самоврядних) організацій. Під саморегулюванням розуміється самостійна і ініціативна діяльність, яка здійснюється суб'єктами підприємницької або професійної діяльності, і метою якої є розробка і встановлення правил і стандартів вказаної діяльності, а також контроль за їх дотриманням. На сьогоднішній день загальні засади

створення та діяльності саморегулюючих організацій як засобу самоорганізації господарюючих суб'єктів з метою захисту їх інтересів, у першу чергу перед державою, спеціальним законом не врегульовані, є лише проекти законів. Так, у Верховній Раді України зареєстровані кілька законопроектів, які зачіпають питання саморегулювання: проект Закону «Про саморегулюючі організації» (автори: Кінах А.К., Чечетов М.В., Янукович В.В., Гурєєв В.М., Комар М.С.), проект Закону «Про саморегулювні організації» (автор: Королевська Н.Ю.); проект Закону «Про фахові саморегулювні і самоврядні об'єднання» (автори: Ляпіна К.М., Карпук В.Г., Мойсик В.Р., Шевченко А.В.).

На даний час на сайті Міністерства економічного розвитку і торгівлі України розміщено проект Закону України «Про саморегулювні організації» [7]. Цей документ визначає основи саморегулювання як засоби самоорганізації господарюючих суб'єктів, загальні правові, економічні і фінансові норми регулювання процедур створення і функціонування саморегулюючих організацій, найважливішими з яких є норми, що визначають вміст регулятивних повноважень цих організацій, межі втручання держави в їх діяльність, державні гарантії її здійснення.

Положення щодо самоврядних організацій, які об'єднують у своєму складі суб'єктів господарювання, включені до Законів України «Про цінні папери та фондовий ринок», «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», «Про недержавні пенсійні фонди», «Про оптові ринки сільськогосподарської продукції» тощо. Крім цього, в Україні прийнято ряд законів про окремі види таких об'єднань. Зокрема, це Закони України «Про об'єднання роботодавців» та «Про торгово-промислові палати в Україні». Слід також відмітити, що Україна була серед тих, хто підписав Модельний закон про саморегулювані організації, прийнятий на двадцять дев'ятому пленарному засіданні Міжпарламентської Асамблеї держав-членів СНД (Постанова № 29-7 від 31 жовтня 2007 року) [5].

Таким чином у найближчій перспективі можна створити інституційно-правову форму, в якій регулювання ринку аудиту буде здійснювати держава та саморегулюючі (самоврядні) організації. І в цьому випадку організацію суспільного нагляду можна буде розглядати як систему по взаємному контролю учасників аудиту за виконанням кожним з них (учасників) формально встановлених та/або добровільно взятих на себе обов'язків, правил поведження.

Аналізуючи можливі варіанти до побудови системи суспільного нагляду можна зробити наступні висновки.

Перший варіант, коли системи саморегулювання формувалася раніше, ніж втручалася держава, і в цьому випадку держава відмовлялася від втручання в цю сферу, оскільки саморегулювання доводило свою велику ефективність, не влаштовує у зв'язку з історичним змістом і характером цього варіанту, хоча повністю відмовлятися від позитивного досвіду не варто.

Другий варіант, який передбачає створення так званих «систем нагляду в аудиті» в складі державних органів неприйнятний, так як він суперечить головній концептуальній ідеї принципу побудови національної системи аудиту, при якій здійснюється розподіл повноважень по управлінню аудиторським рухом на незалежні одна від одної, які при необхідності могли б контролювати одна одну, гілки – державну і недержавну.

Форма третього варіанту регулювання ринку аудиту, при якому державне регулювання має органічно поєднуватися із механізмами саморегулювання, відповідає головній концептуальній ідеї принципу побудови національної системи аудиту і є інституційно-правовою. Цей варіант відповідає принципам субсидіарності і пропорційності, що не можна сказати за перші два варіанти. Саме третій варіант побудови

системи суспільного нагляду в аудиті на Україні може бути прийняти за основу.

В представленому дослідженні окреслені основні концептуальні питання побудови (принципи) однієї складової незалежної інфраструктури національної системи аудиту - системи суспільного нагляду. До кола подальших перспектив дослідження слід віднести питання цілей, функцій, структур, методів, процесів та механізмів системи суспільного нагляду. При цьому по аналогічній схемі слід розглянути інші складові належної інфраструктури аудиту: дисциплінарну систему та систему забезпечення якості, а після цього - усю систему належної інфраструктури аудиту в цілому. Наступний крок дослідження - розробка системи «компетентні органи» і в цілому національної системи аудиту. Загальна конфігурація національної системи аудиту, її ефективність, визнання національної системи аудиту України на теренах світового економічного простору, перш за все, залежить від вибору системи суспільного нагляду, яка повинна бути адекватною Директиві 2006/43/ЄС.

Список літератури:

1. 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
2. Договір про заснування Європейської Спільноти [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_017
3. Договір о Європейском Союзе [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/994_029
4. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>
5. Модельный закон о саморегулируемых организациях, принятый на двадцать девятом пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств-участников СНГ (Постановление №29-7 от 31 октября 2007 года) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sro.org.ua/indez.php?option=com_content&task=view&id=296
6. Наказ Державного комітету з питань регуляторної політики та підприємництва від 16 травня 2009 року №92 «Про створення Ради суспільного нагляду в аудиті» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://seach.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/DR2495.html
7. Проект Закону України «Про саморегулівні організації» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.me.gov.ua/cuontrol/uk/publish/article?art_id=187865&cat_id=32862
8. Федеральний Закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/01/fz307fzot301208.doc>

Г. Давыдов, О. Петрик

Пути реформирования системы аудита в Украине

В статье раскрыты предложения по развитию национальной системы аудита в Украине с учетом требований Директив Европарламента. Предложены составляющие системы управления аудиторской деятельности, инфраструктуры аудита, варианты организации системы общественного надзора за аудиторской деятельностью.

G. Davydov, O. Petryk

The ways of reforming the audit system in Ukraine

The proposals for a development of the national audit system in Ukraine with due regard for a demands of European parliament's Directives have been disclosed in the article. The components of management system of auditing, audit's infrastructure, variants of organization the public oversight system have been proposed.

Одержано 20.10.12