

ЛИСКО

Надія Анатоліївна
nlysko@yandex.ua

УДК 657.451

НАУКОВИЙ ПІДХІД ДО ВИДОЗМІНИ
АУДИТУ В УМОВАХ ЙОГО
РЕФОРМУВАННЯ В УКРАЇНІ

ХУТОРНИЙ

Дмитро Володимирович
khutornoy@iag.com.uaSCIENTIFIC APPROACH TO MODIFYING
AUDIT UNDER ITS REFORMATION IN
UKRAINE

здобувач кафедри обліку та аудиту Київського національного університету імені Тараса Шевченка, асистент аудитора, асистент аудитора, ТОВ "Міжнародна аудиторська група"

Директор департаменту аудиту, ТОВ "Міжнародна аудиторська група"

Стаття присвячена визначенню економічної суті та змісту аудиту в умовах його реформування в Україні за умов застосування наукового підходу. Автором обґрунтована потреба в узгодженні видозмінених основоположних засад аудиторської діяльності з вимогами чинного законодавства України, сучасними реаліями та рекомендаціями громадськості.

Статья нацелена на отображение экономической сущности и содержания аудита в условиях его реформирования в Украине при использовании научного подхода. Автором обосновано необходимость в согласовании измененных основ аудиторской деятельности с требованиями действующего законодательства Украины, современными реалиями и рекомендациями общественности.

The article is devoted to definition of the content and economic essence of audit under its reformation in Ukraine in the conditions of use of the scientific approach. The need for coordination of fundamental principles of modified audit activities of the current legislation of Ukraine, modern realities and recommendations public were substantiated by the author.

Ключові слова: аудит, науковий підхід, реформування

Ключевые слова: аудит, научный подход, реформирование

Key words: audit, scientific approach, reformation

ВСТУП

Нещодавно презентовані реформаційні інновації у сфері аудиторської діяльності в Україні мають на меті посилити довіру до аудиторської професії і якість наданих аудиторських послуг. Стратегія розвитку аудиту в Україні передбачає врахування тенденцій світової економічної інтеграції через призму застосування норм Європейського Союзу. За основу видозміни аудиту в умовах його реформування в Україні взято прийняті Радою Європейського Союзу та Європейським парламентом: Директива про обов'язковий аудит річної звітності і консолідованої звітності від 17.05.2006 р. № 2006/43/ЄС [1], Директива № 2014/56/ЄС від 16.04.2014 р. про внесення змін до Директиви 2006/43/ЄС [2] та Регламент (ЄС) № 537/2014 від 16.04.2014 року про особливі вимоги стосовно аудиту суспільно значущих суб'єктів господарювання [10]. Уряд України доручив Міністерству фінансів України, Міністерству юстиції України, Міністерству економічного розвитку та торгівлі України і Національній комісії забезпечувати гармонізацію основних положень чинного законодавства України із нормами ЄС.

Усвідомлення поточних проблем, з якими зіткнулася аудиторська спільнота в Україні, призвело до необхідності підвищення професійних вимог до суб'єктів аудиторської діяльності в особі аудиторів і аудиторських фірм, посилення нагляду за аудиторською діяльністю та їх статусу в умовах надання якісно нового та незалежного аудиту. Особливу увагу, слід звернути на рівень відповідальності, незалежності, уникнення конфлікту інтересів у представників аудиторської професії під час своєї роботи, оскільки дослідження принципів відповідальності, незалежності і можливості їх застосування суб'єктами аудиторської діяльності потребує наукового обґрунтування даного процесу з метою висування нових професійних вимог до аудиторів і аудиторських фірм.

МЕТА РОБОТИ спрямована на визначення економічної суті та змісту аудиторської діяльності в умовах її реформування за умов застосування наукового підходу.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Під час застосування наукового підходу при дослідженні економічної суті та змісту аудиту в

умовах його реформування було застосовано методи порівняння і узагальнення вимог чинного законодавства України, сучасних реалій та рекомендацій громадськості.

В ході своєї роботи були опрацьовані ресурси Інтернет, офіційні сайти органів державної влади, наукові праці, нормативно-правові акти, тощо.

РЕЗУЛЬТАТИ

Міністерством фінансів України оприлюднений Проект Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 17.08.2015 р., в якому зазначено, що всі суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду, відповідальним за здійснення якого є Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, який складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості [4]. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю здійснюватиме перевірки системи якості виконаних завдань і наданих аудиторських послуг [4]. Даний Закон, у разі його прийняття Верховною Радою України та підписання Президентом, має набрати чинності з 01 липня 2016 року.

Відповідно, з моменту прийняття законопроекту Міністерства фінансів України від 17.08.2015 р., діяльність Аудиторської палати України буде націлена на представлення інтересів аудиторів у державних та інших установах; забезпечення захисту соціальних та професійних прав аудиторів; участь у проведенні експертиз законопроектів і нормативно-правових актів з питань, пов'язаних з аудиторською діяльністю; забезпечення взаємодії для членів Аудиторської палати України, підготовка практичних керівництв для її членів та інші повноваження [4]. Іншими словами, повноваження Аудиторської палати України буде максимально скорочено через передачу значної частини повноважень Інспекції із забезпечення якості, Раді нагляду за аудиторською діяльністю та, безпосередньо, Міністерству фінансів.

У своїй статті, Президент ВПГО «Спілка аудиторів України», яка до речі є найбільшою громадською організацією, що об'єднує професійну

аудиторську спільноту, Гаєвська Наталія Ісаківна коментує нові норми запропоновані Міністерством фінансів України, яке планує одноосібно здійснювати атестацію аудиторів і регулятивний вплив на аудиторську спільноту, насправді, пропонується на заміну Аудиторської палати створити орган без юридичного статусу, в якому ті ж самі державні службовці будуть здійснювати ті самі функції, в яку зараз делеговано 10 державних службовців [6]. Не можна не погодитись, із твердженням Гаєвської Н.І. «законопроект Міністерства фінансів України, попри презентації красивих моделей суспільного нагляду в аудиті, направлений не на якісні зміни в регулюванні аудиту, а на зміну підвідомчості аудиторів» [6] і тому потребує подальших дискусій та наукових досліджень. При цьому, намагання створити уявлення активної роботи спостерігається тільки з боку Міністерства фінансів України, що знаходить своє відображення у засобах масової інформації всіх рівнів та створює викривлену суспільну думку про необхідність проведення реформ у спосіб запропонований саме Міністерством фінансів. Проте, відкритих обговорень мети необхідних запропонованих реформ з аудиторською спільнотою у форматі форуму та/або громадських слухань не відбувається.

Проведені наукові дослідження щодо нових норм аудиторської діяльності в Україні передбачають:

1. Здійснення порівняльного аналізу переваг і недоліків основних постулатів законопроекту Міністерства фінансів «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 17.08.2015 року (Таблиця 1);

2. Схематичне представлення нових професійних вимог до суб'єктів аудиторської професії (рис. 1);

3. Виявлення спільних рис і розбіжностей між діючими законодавством України та нормами Європейського Союзу (Таблиця 2);

4. Опрацювання критеріїв залучення суб'єктів аудиторської діяльності до проведення аудиту (рис. 2).

Таблиця 1

Позитивні і негативні аспекти основних положень проекту Міністерства фінансів України від 17.08.2015 р. за порівняльними критеріями

№	Критерії порівняння	Переваги	Недоліки	Підсумок застосування
1	2	3	4	5
1	Відокремлення аудиторів від регулювання аудиту	регулювання підзвітності професійних організацій з аудиту	професія аудитора втрачає саморегулювання	ризик непрофесійних рішень; необґрунтовані звинувачення і рішення
2	Новий термін «підприємства, що становлять суспільний інтерес»	чітке розмежування критеріїв для здійснення обов'язкової аудиторської перевірки; уникнення можливості аудиторської перевірки за формальними ознаками великими підприємствами	-	АТ, емітенти цінних паперів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи за ліцензією, та великі підприємства підпадають під перевірку

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5
3	Внутрішня організація аудиторської фірми	покращення якості організації та системи внутрішнього контролю, зниження рівня ризику і спрощення нагляду	-	чітка організація планування і виконання роботи суб'єктами аудиторської діяльності
4	Забезпечення контролю якості	посилення довіри до суб'єктів аудиторської професії та підвищення якості надання послуг	передача функцій АПУ іншим органам, що потрібно створювати від початку	проведення незалежного та якісного аудиту, додаткові витрати на створення нових органів
5	Сприяння безперервності навчання	високий рівень професійних знань аудиторів, дотримання чинних і нових правил	-	кваліфіковані працівники, що динамічно реагують на зміни в країні
6	Орган суспільного нагляду	підвищення якості аудиту, забезпечення виконання плану-графіку щорічних перевірок	упереджений вибір представників і лобювання інтересів окремих осіб	виконання значної частини повноважень Аудиторської палати з ціллю підвищення якості аудиту і посилення контролю з боку держави
7	Делеговані повноваження Аудиторської палати	зменшення невдоволення аудиторської спільноти на підсумки її роботи, хоча це штучно створене протиріччя	ті ж самі державні службовці будуть здійснювати ті самі функції	в підсумку, це може призвести до ліквідації Аудиторської палати України
8	Затвердження Аудиторського комітету	розвиток культури корпоративного управління і посилення рівня прозорості	формальність створення аудиторського комітету та приховування даних	забезпечення відкритості інформації і покращення корпоративної культури
9	Організація реєстрації аудиторів та аудиторських фірм	спрощення адміністрування діяльності аудиторів і аудиторських фірм, економія ресурсів	-	створення та ведення єдиного реєстру суб'єктів аудиторської діяльності з відкритим доступом
10	Атестація суб'єктів аудиторської діяльності	систематична перевірка рівня теоретичних знань і практики аудиторів.	зниження стандартів допуску до професії до рівня загальної освіти, виникає поле для маніпуляцій з боку зацікавлених сторін, неправомірні рішення	сприйняття суспільством аудиторської професії як кваліфікованої основи для перевірки і посилення довіри до неї
11	Рівень освіченості аудиторів	визначення компетентності і рівня освіченості сприяє доступу лише кваліфікованих експертів до перевірки	достатньо повної середньої освіти	загроза низького рівня професійних знань; аудиторський звіт низької якості; зниження довіри
12	Кваліфіковані вимоги	посилення довіри, доступ до перевірки лише кваліфікованих осіб	не вказано сертифікати яких організацій будуть вважатись дійсними	доступ надається обмеженому колу суб'єктів основа для маніпуляцій
13	Незалежність та об'єктивність	відсутність конфлікту інтересів, зв'язків із пов'язаними особами	зловживання повноваженнями	уникає конфлікту інтересів і посилює відповідальність суб'єктів аудиторів

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5
14	Плата за суспільний нагляд	знищення бюрократичних схем, тому що чітко визначено яка категорія платить, в яких розмірах та в які заклади	не вказано розмір плати, лише за рішенням, що приймається Кабінетом Міністрів	Необхідна плата для високоякісного суспільного нагляду за суб'єктами аудиторської діяльності

Таким чином, прийняття запропонованого Міністерством фінансів України проекту Закону та введення його в дію має деякі позитивні властивості (ведення єдиного реєстру суб'єктів аудиторської діяльності, контроль якості аудиторських послуг), але їй слід зазначити, що більшість із урядових нововведень є фактом юридичного закріплення вже діючих де-факто постулатів, але тим не менше, це не применшує загрози зловживань урядом та маніпуляцій з боку зацікавленого кола користувачів різного роду інформації та не враховує розбіжності із реальністю.

Проект Закону України «Про аудиторську діяльність» народного депутата Кірша А.В. від 03.04.2015 року № 2534 [3] є ніщо інше, як часткове продовження та удосконалення окремих аспектів діючого закону «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 року № 3125-ХІІ [5] з урахуванням останніх реформаційних перетворень в Україні.

Основні зміни законопроекту Кірша А.В. полягають в наступному [5]:

1. Додано статтю 5 «Аудит», в якій чітко визначено порядок здійснення аудиторської діяльності, право здійснення аудиту лише після включення до Реєстру та виділено критерії заборони на проведення аудиту;

2. Додано статтю 7 «Зупинення дії сертифікату», в якій вказано, що без сертифікату не можна брати участь у з'їзді аудиторів, а також якщо зупинення чинності сертифіката тривало не більше п'яти років, то його поновлення здійснюється автоматично;

3. Додано статтю 8 «Непрактикуюча в аудиті особа», в якій описано специфіку набрання статусу непрактикуючої особи, на основі повідомлення Всеукраїнської ради аудиторів протягом одного місяця з дня набуття статусу, а також виключення зі складу і застосування дисциплінарних стягнень;

4. Додано статтю 12 «Аудиторські докази», що визначає перелік аудиторських доказів, критерії їх якості та оцінку відповідно до вимог МСА;

5. Обґрунтовано обов'язковість проведення аудиту, кваліфікаційний іспит на отримання сертифікату аудитора і допуску до нього, допуск до професії аудитора, стажування кандидатів в аудиторів, порядок утворення Комітету з сертифікації та навчання аудиторів, Комітету з етики та контролю якості аудиторських послуг, Дисциплінарного суду аудиторів України, необхідність безперервного навчання, моніторинг якості аудиту здійснюється Комітетом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, описано порядок формування реєстру аудиторів та аудиторських фірм та реєстру професійних організацій аудиторів і подання відомостей до реєстру, принципи професійного самоврядування аудиторів, Національна організація аудиторів та її структура, З'їзд аудиторів, перевірка заяв і офіційних повідомлень про неналежне виконання аудитором професійних обов'язків, страхування професійної відповідальності аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, професійний скептицизм та професійне судження, незалежність, взаємодія суб'єктів аудиторської діяльності з державними регуляторними органами та інші питання [5].

Нові професійні вимоги до суб'єктів аудиторської професії проілюстровано на рис. 1.

Отже, зараз перед суб'єктами аудиторської діяльності постають нові завдання якісно нового формату, які вимагають від них кваліфікованої підготовки, проходження атестації (складання кваліфікованих іспитів) та забезпечення безперервності навчання аудиторів, включення до реєстру аудиторів та аудиторських фірм.

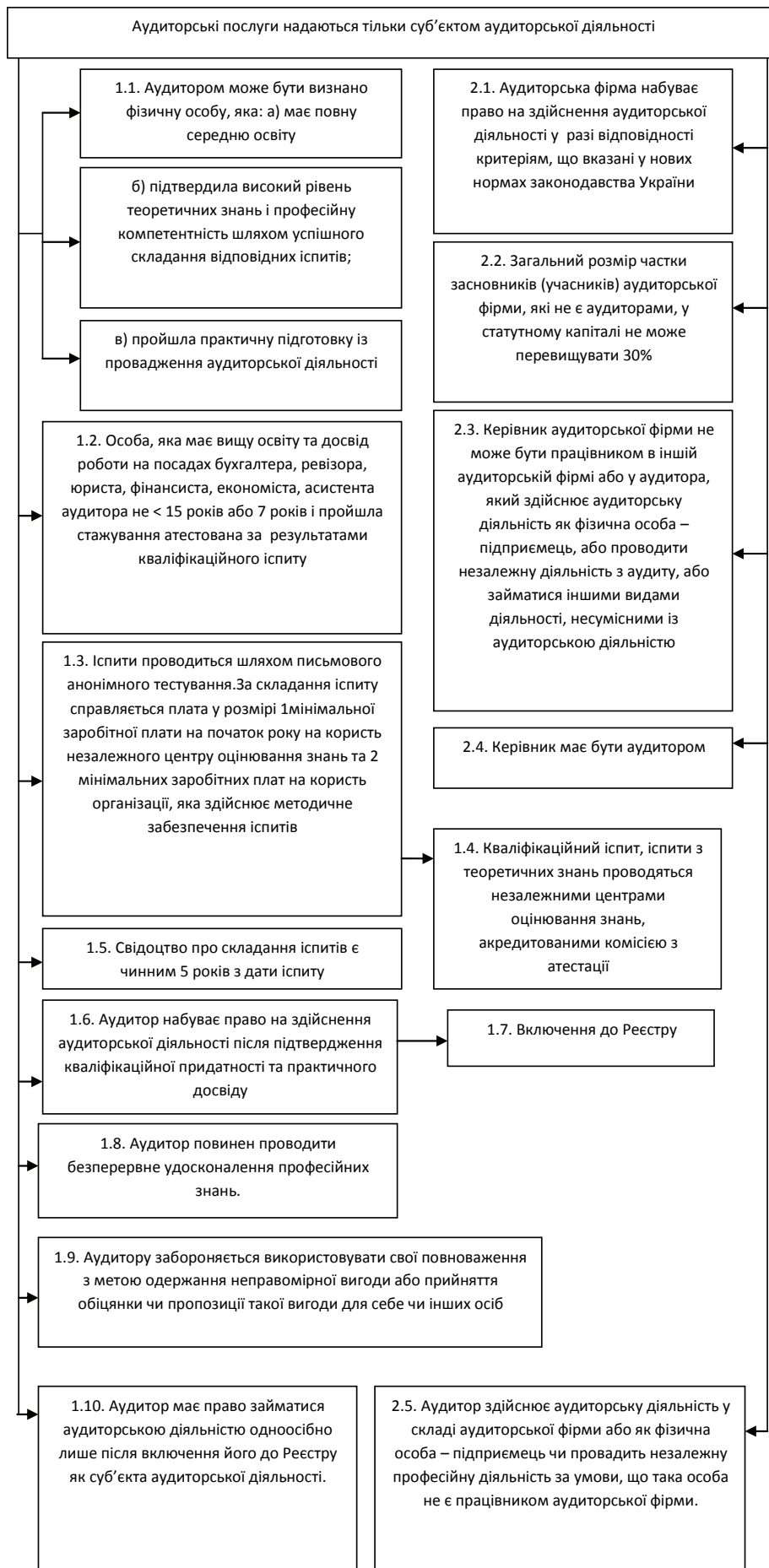


Рис. 1. Кваліфікаційні вимоги та атестація суб'єктів аудиторської діяльності в особі аудиторів та аудиторських фірм [4]

Порівняльний аналіз Директив ЄС і діючого законодавства з аудиту України

№	Критерії	Норми України		Норми ЄС		Примітки
		Діючий Закон [3]	Законопроекти [4-5]	Директиви №43/2006 і №56/2014 [1-2]	Регламент №537 [10]	
1	2	3	4	5	6	7
1	Професійний скептицизм	-	+	+	+	«-» означає відсутність критерію «+» затверджує наявність критерію
2	Обмеження на надання послуг	-	+	+	+*	*В Регламенті № 537 – заборона
3	Страховання професійної відповідальності	-	+*	-	-	*Запропоновано Кіршем А.В.
4	Контроль якості аудиторських послуг	-	+	+	+	
5	Звіт для органів нагляду	-	+	+	+	
6	Стандарти аудиту	+*	+*	+*	+*	*Міжнародні стандарти аудиту
7	Моніторинг якості аудиту	-	+	+	+	
8	Оцінка загроз незалежності	-	+	+	+	
9	Плата за аудит	-	+	+	+	
10	Атестація (сертифікація) аудиторської професії	+*	+*	+*	+*	*Характерне для всіх нормативних норм
11	Реєстр аудиторських фірм і аудиторів	+*	+*	+*	+*	*Характерне для всіх нормативних норм
12	Повноваження Аудиторської палати України	max*	min*	-	-	*max – максимум повноважень *min – зменшення до мінімуму функцій
13	Права і обов'язки суб'єктів аудиту	+*	-	-	-	*Описано в діючому законі
14	Безперервність навчання	-	+	+	+	
15	Професійне самоврядування	-	+	-	-	
16	Аудиторський комітет	-	+*	-	-	*Запровадження його в установах, що підлягають обов'язковій перевірці
17	Стажування кандидатів в аудитори	-	+*	-	-	* Запропоновано в проекті Кірша А.В.
18	Звіт про прозорість	-	+	+	+	
19	Аудиторський звіт та інші офіційні документи	+*	+*	+*	+*	*Характерне для всіх нормативних норм
20	Звіт для органів нагляду	-	+	+	+	
21	Подання відомостей до реєстру суб'єктів аудиторської діяльності	-	+	+	+	

Продовження таблиці 2

1	2	3	4	5	6	7
22	Конфіденційність даних	-	+	+	+	
23	Орган суспільного нагляду	-	+	+	+	

Якщо підсумувати результати проведених наукових спостережень в таблиці 2, то можна виділити:

1. спільні (застосування Міжнародних стандартів аудиту в якості національних; види та правила оформлення аудиторського звіту і додаткової офіційної документації, тощо) та;

2. відмінні (створення Аудиторського комітету, проведення стажування кандидатів в аудитори, повноваження Аудиторської палати України, страхування професійної відповідальності, обґрунтування термінів «професійний скептицизм» та «професійне судження») риси між діючим

законодавством України та нормами Європейського Союзу.

Результати опрацювання ключових критеріїв залучення суб'єктів аудиторської діяльності до проведення аудиту відображено на рис. 2.

Згідно з основними положеннями Постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки» № 390 від 04.06.2015 р., державні компанії поділяються на 2 групи і для кожної групи суб'єктів господарювання надано перелік критеріїв, за якими аудиторські фірми залучаються до проведення аудиту [9].

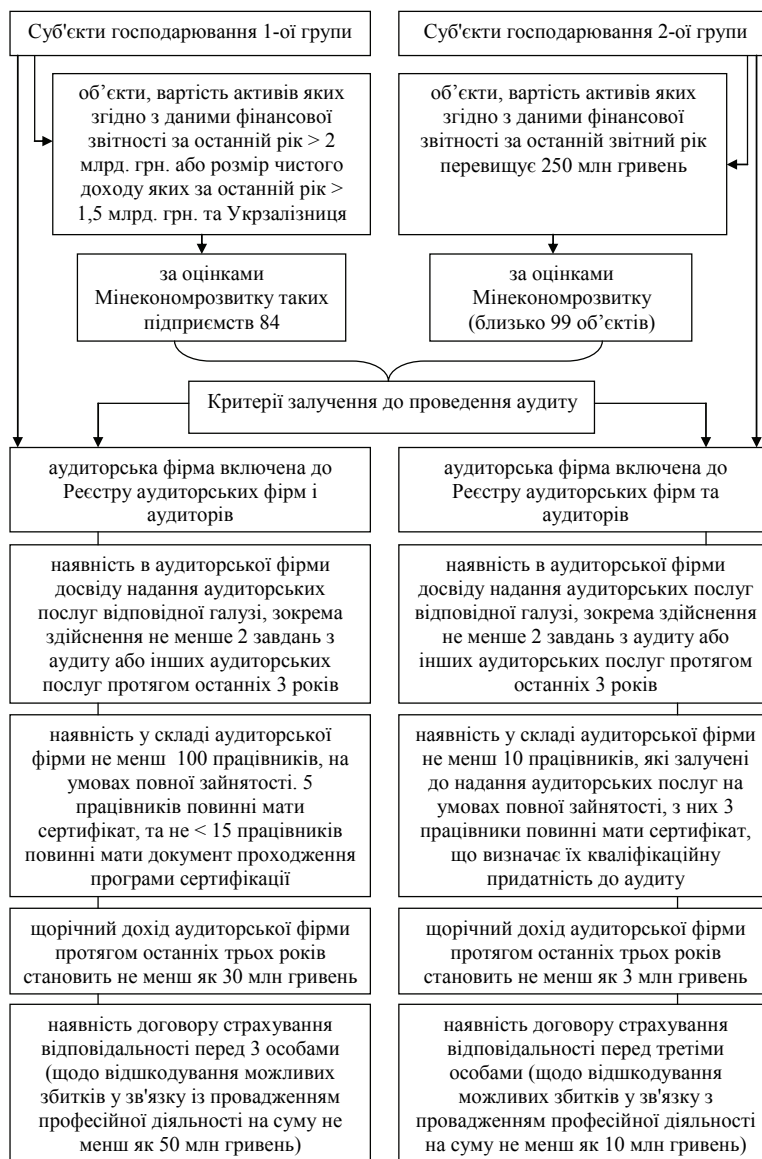


Рис. 2. Критерії залучення суб'єктів аудиторської діяльності до проведення аудиту [9]

Отже, виділені критерії залучення суб'єктів аудиторської діяльності до проведення аудиту значно звужують доступ до здійснення аудиту і лише обмеженому колу аудиторських фірм. Це призведе, в майбутньому, до зниження чисельності суб'єктів аудиторської діяльності в Україні, а отже монополізації ринку аудиторських послуг, тому що встановлені досить жорсткі і важко втілені критерії залучення.

За даними Звітів Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2010-2014 років, досліджено результати діяльності суб'єктів аудиторської діяльності на підставі виявлення динаміки змін чисельності суб'єктів аудиторської діяльності, обсягів наданих ними послуг та середнього доходу на одного суб'єкта аудиторської діяльності (рис. 3).

Результати проведених наукових досліджень дали змогу дійти висновку про те, що спостерігається тенденція зростання обсягів наданих послуг на протязі 2010-2013 років, натомість в 2014 році, порівняно з 2013 роком, відбувається скорочення обсягів. Водночас, спостерігається за 2010-2014 роки скорочення чисельності суб'єктів аудиторської діяльності, тоді як середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності зріс.

Така ситуація можлива за умови монополізації ринку аудиторських послуг, коли в умовах вільної конкуренції залишаються найбільш стійкі суб'єкти аудиторської діяльності і, відповідно, середній дохід за досліджений період зріс майже вдвічі.

На рис. 4 показано розподіл замовлень за видами послуг (організаційно-методичне забезпечення аудиту, супутні послуги, завдання з надання впевненості та інші професійні послуги) у 2013-2014 рр. На підставі даних, здійснено підрахунок загального обсягу наданих послуг по Україні.

При порівнянні даних 2013 року з 2014 роком спостерігається скорочення послуг на 22784,5 тисяч гривень.

Отже, Аудиторська палата України в своїх звітах зазначає, що за 2013-2014 роки найбільш затребуваними є завдання з надання впевненості, причому по Україні в цілому, замовлення розподіляються нерівномірно [7].

На завершення проведеного наукового дослідження маємо нагоду підсумувати напрями реформування аудиторської діяльності в Україні та надати наступні рекомендації. Дані рис. 5 сформовані на підставі аналізу Стратегії діяльності Аудиторської палати на 2012 – 2017 рр. [11].



Рис. 3. Обсяг наданих аудиторських послуг, кількість суб'єктів аудиторської діяльності, підсумки роботи Комітету з контролю [7]

Розподіл замовлень за видами послуг 2013-2014 рр.

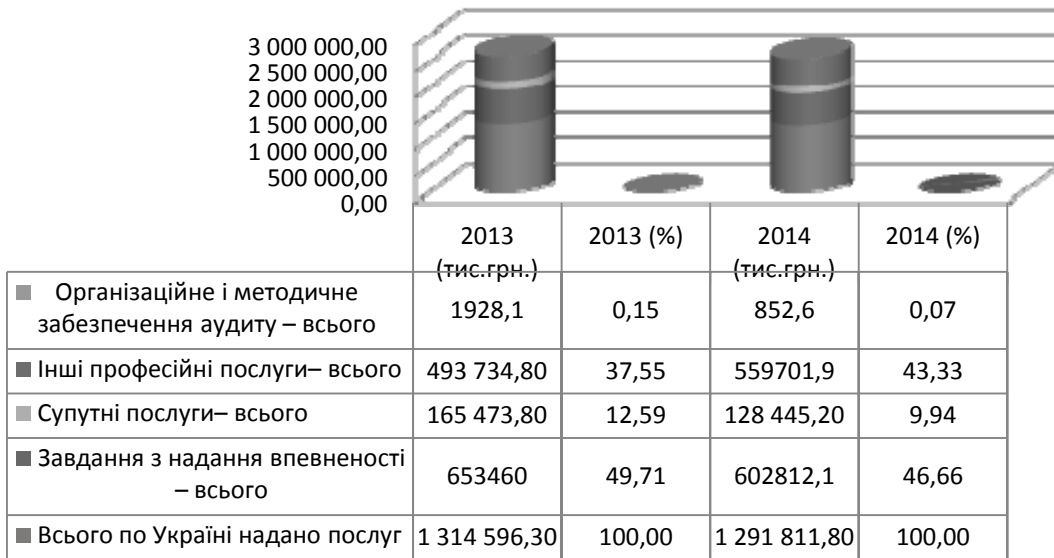


Рис. 4. Всього замовлень в розрізі їх видів за 2013-2014 роки [7]

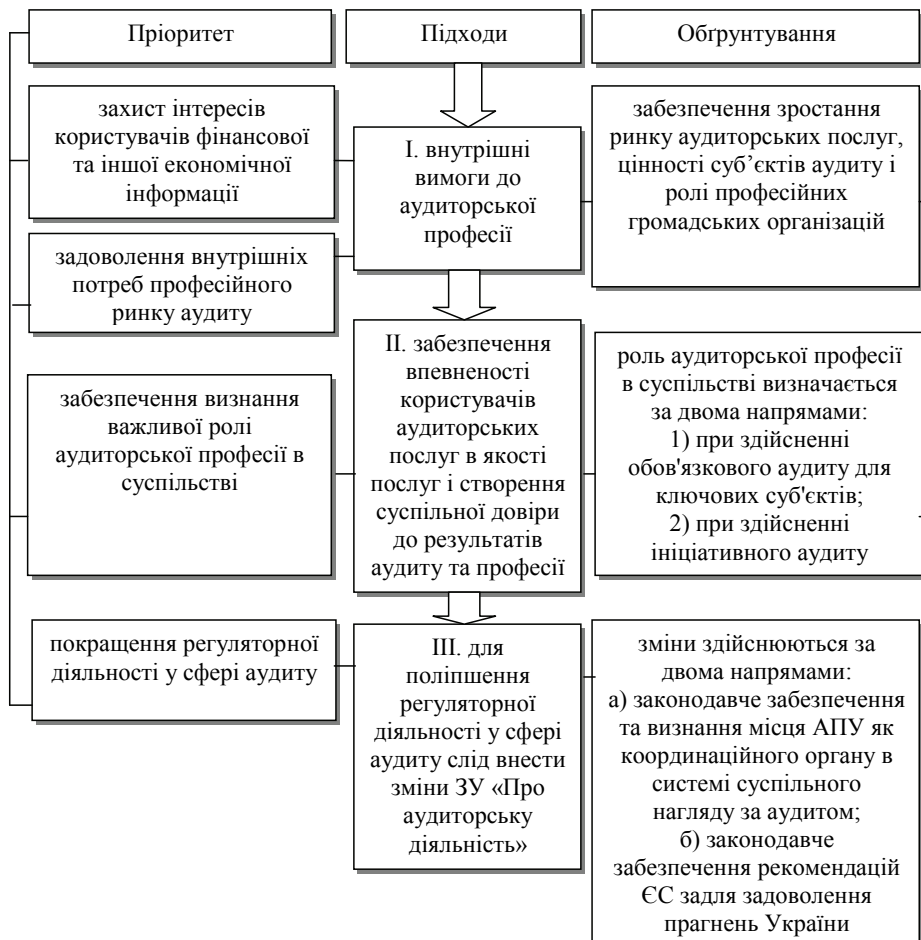


Рис. 5. Реформаційні перетворення аудиторської діяльності в Україні у розрізі підходів до обґрунтування їх змісту

ВИСНОВКИ

Таким чином, євроінтеграційні прагнення України щодо реформаційних перетворень аудиторської діяльності безумовно заслуговують на увагу з боку представників органів державної влади, наукових експертів, а також професійної аудиторської спільноти з метою вироблення єдиного ефективного і результативного суспільного нагляду за аудиторською діяльністю на підставі обґрунтованих законодавчих перетворень. Зазначені кроки необхідні для зміцнення довіри до аудиторської професії, підвищення її статусу у суспільстві, а також підвищення культури аудиту серед широких кіл користувачів фінансової звітності.

Список використаних джерел

1. Директива про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності від 17.05. 2006 р. № 2006/43/ЄС [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_844.
2. Директива № 2014/56/ЄС від 16.04.2014 р. про внесення змін до Директиви 2006/43/ЄС [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: <http://www.apu.com.ua/attachments/article/762/Direktiva202014-56-EU.pdf>.
3. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 № 3125-ХІІ (зі останніми змінами від 12.02.2015 року №191-VІІІ) [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
4. Законопроект Міністерства фінансів України Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 17.08.2015 року [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=407083&cat_id=407082&ctime=1421495191877.
5. Законопроект народного депутата України Кірша А.В. Закону України "Про аудиторську діяльність" від 03.04.2015 №2534 [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1pf3511=54644.
6. Н.І. Гаєвська Хто сьогодні в Україні зацікавлений проводити реформи в аудиті? [Електронний ресурс]: [сайт «Бизнес»]. – Режим дост.: http://www.business.ua/articles/business_safety/Hto-sogodni-v-Ukraini-zacikavleniy-provoditi-reformi-v-auditi-111391
7. Офіційний сайт Аудиторської палати України [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: http://www.apu.com.ua/files2/zvit_2013.doc.
8. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: <http://www.minfin.gov.ua>.
9. Постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки» № 390 від 04.06.2015 р. [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: <http://www.kmu.gov.ua/control/ru/cardnpd?docid=248248066>.
10. Регламент (ЄС) № 537/2014 від 16.04.2014 року про особливі вимоги стосовно аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: http://www.audit.gov.az/uploads/РЕГЛАМЕНТ_ЕС_537_от_16_апреля_2014_года.pdf.
11. Стратегія діяльності Аудиторської палати України на 2012 – 2017 роки від 05.07.2012 №252/5 [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: <http://www.apu.com.ua/files/temp/Strategia20vid2005.07.2012.doc>.