

УДК 657.6

ТЕТЯНА БУРОВА

*доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та оподаткування
Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлинського,*

м. Миколаїв, Україна

e-mail: burovatiana2018@gmail.com

СУЧАСНА МОДЕЛЬ РЕГУЛЮВАННЯ ТА НАГЛЯДУ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ ТА ЗАКОРДОНОМ

В статті описані світові концепції регулювання аудиторської діяльності, проведений аналіз основних змін діючого законодавства по аудиту в Україні з 2018 року, представлені нові моделі регулювання та нагляду аудиту, в склад якої входять Міністерство фінансів України, Орган суспільного нагляду, Аудиторська палата України, комісія з атестації аудиторів, вимоги до аудиторських фірм, які проводять обов'язковий аудит, умови фінансування Органу суспільного нагляду, Аудиторської палати України, складання звітів про аудит, підстави для притягнення аудитора та суб'єктів аудиторської діяльності до професійної відповідальності при вчинення ними професійного проступку та інші.

Ключові слова: законодавство, аудит, світові концепції, модель, суб'єкти аудиторської діяльності (САД), аудиторський звіт, обов'язковий аудит.

Досвід вітчизняних підприємств та зарубіжних компаній показує, що важливою складовою ефективною системи управління є застосування зовнішнього і внутрішнього аудиту. Отже, розробка дієвої методики аудиту звітності підприємства, що включає повний обсяг інформаційних джерел, об'єктів і оптимальних етапів перевірки, розробка моделей робочих документів аудитора є запорукою підтвердження показників фінансової, податкової та інших видів звітності.

З 1 жовтня 2018 р. вступив в силу новий Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21.12.2017 року, який вніс суттєві зміни в регулюванні аудиторської діяльності в країні. Значний внесок у розвиток теоретичних засад і концептуальних методичних підходів щодо організації аудиту внесли, зокрема, вчені – економісти М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинец, С. Ф. Голов, О. М. Голованов, Л. І. Гомберг, Н. І. Дорош, О. А. Петрик, Н. М. Ткаченко, В. В. Сопко, Л. К. Сук, О. М. Малишкін, М. М. Коцупатий та інші. Однак не зменшуючи цінності одержаних результатів науковців при вивченні теоретичних аспектів організації аудиту нові нормативні документи потребують проведення аналізу концепцій регулю-

вання діяльності суб'єктів аудиторської діяльності.

Метою дослідження є аналіз змін теоретико-методологічної бази регулювання та нагляду аудиторської діяльності в Україні і закордоном, проведення аудиту звітності підприємств, орієнтованих на вирішення стратегічних, тактичних завдань їх розвитку.

В сучасних умовах розвитку аудит в різних державах діють два підходи до створення законодавчої бази регулювання аудиторської діяльності (рис. 1):

- 1) англо-американська – здійснюється за ініціативою суспільних професійних організацій;
- 2) державна законодавча ініціатива і державне регулювання (країни континентальної Європи та Росія). Таким чином держава розробляє і затверджує нормативно-правову базу аудиту та здійснює контроль за діяльністю аудиторів і аудиторських фірм.

В Україні регулювання аудиторської діяльності до 2018 року здійснювалось згідно першого підходу, діяла законодавча ініціатива суспільних професійних організацій (Аудиторська палата України). Згідно з діючим Законом України змінилась модель регулювання та нагляду аудиторської діяльності (рис. 2), яка показує інший підхід, тобто переважає державна законодавча ініціатива.

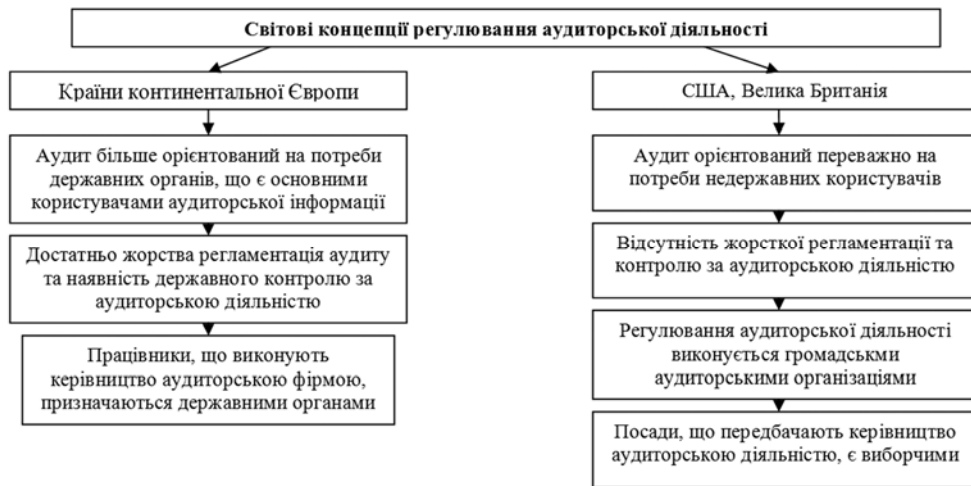


Рисунок 1 – Світові концепції регулювання аудиторської діяльності [4]

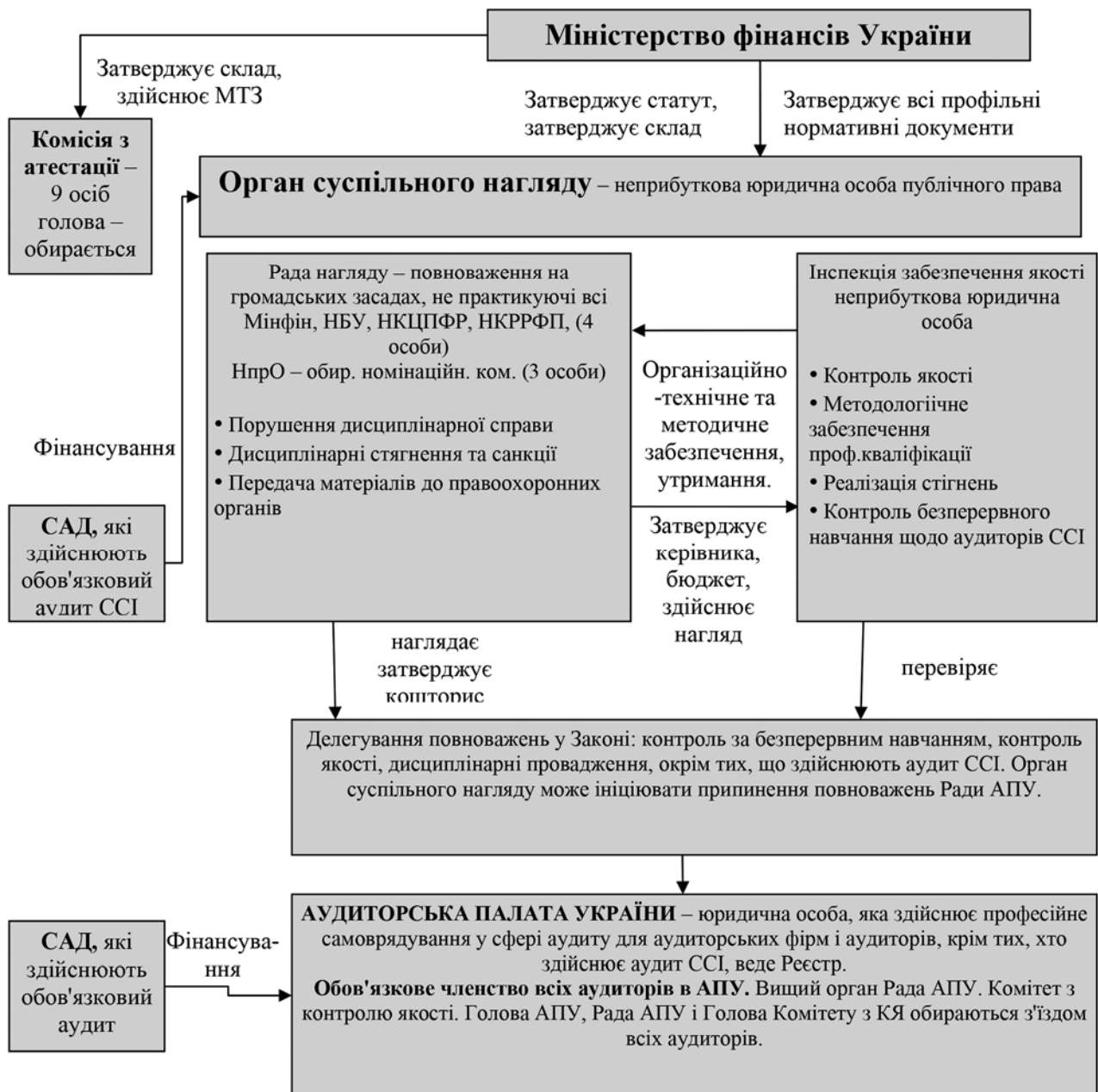


Рисунок 2 – Модель регулювання та нагляду аудиторської діяльності [1, 4]

Усі суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду, для чого в Україні створюється Орган суспільного нагляду, який складається з Ради нагляду та Інспекції із забезпечення якості (рис. 2). З 01.10.2018 року Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю забезпечує здійснення нагляду і несе відповідальність за:

- 1) реєстрацією аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) впровадженням міжнародних стандартів аудиту;
- 3) контролем за атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 4) контролем якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 5) дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 6) застосуванням стягнень [1].

Аудиторській палаті України, за умови що її організаційна структура унеможливує виникнення конфлікту інтересів, делегуються такі повноваження:

- 1) реєстрація аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) контроль за безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 3) контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 4) здійснення дисциплінарних проваджень щодо суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес [1].

Суб'єкти аудиторської діяльності можуть надавати аудиторські послуги лише після включення до Реєстру з 01.10.2018 по 31.10.2018 р., який є публічним, оприлюднюється і підтримується в актуальному стані у мережі Інтернет на веб-сторінці Аудиторської палати України. Відомості, що містяться в

Реєстрі, є відкритими і загальнодоступними з можливістю цілодобового вільного доступу та копіювання [1].

АПУ ведеться єдиний Реєстр аудиторів та аудиторських фірм, який складається з 4-х розділів:

- 1) аудитори;
- 2) суб'єкти аудиторської діяльності;
- 3) суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язків аудит фінансової звітності;
- 4) суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язків аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Підставою для притягнення аудитора та САД до професійної відповідальності є вчинення ними професійного проступку. Професійним проступком аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності є:

- 1) невиконання або неналежне виконання своїх професійних обов'язків;
- 2) недотримання вимог незалежності суб'єкта аудиторської діяльності;
- 3) порушення міжнародних стандартів аудиту;
- 4) ухилення суб'єктів аудиторської діяльності від проведення перевірки з контролю якості та/або невиконання рекомендацій, наданих за результатами проведення перевірок з контролю якості;
- 5) порушення вимог цього Закону щодо повноти, достовірності та своєчасності подання відомостей про аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності для оприлюднення у Реєстрі;
- 6) порушення інших обов'язків, визначених цим Законом [1].

За вчинення професійного проступку до аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності може застосовуватися одне з таких стягнень:

- 1) попередження, що вимагає від аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, відповідального за порушення, припинення неприйнятної поведінки або усунення порушення та утримання від будь-яких подібних повторних дій;
- 2) зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, на строк від одного місяця до трьох років;
- 3) офіційна заява Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або Аудиторської палати України про невідповідність аудиторського звіту вимогам Закону;

- накладення штрафу на аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності;
- виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» введені терміни «підприємства, що становлять суспільний інтерес», «великі підприємства», «середні підприємства», «малі підприємства», які використовуються в діючих нормативних документах про аудит [2].

Для функціонування Органа суспільного нагляду (ОСН) суб'єкти аудиторської діяльності (САД) зобов'язані за кожним договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес, сплачувати внески на користь ОСН:

- 1) фіксований внесок – три мінімальні заробітні плати на 1 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту, підготовленого САД за результатами обов'язкового аудиту підприємству, що становить суспільний інтерес;
- 2) внесок у відсотках суми винагороди (без урахування податку на додану вартість) з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес, розмір якого визначається Кабінетом Міністрів України не більше 2 відсотків суми такої винагороди [1].

Для фінансування діяльності АПУ САД зобов'язані за кожним договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту іншим юридичним особам, які не є підприємствами, що становлять суспільний інтерес, сплачувати такі внески на користь Аудиторської палати України:

- 1) фіксований внесок, що становить 0,3 мінімальної заробітної плати на 1 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту, підготовленого за результатами обов'язкового аудиту;
- 2) внесок у відсотках суми винагороди (без урахування податку на додану вартість) за договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту, розмір якого визначається Аудиторською палатою України, але не може бути більшим за розмір внеску, що сплачується на користь ОСН суб'єктами аудиторської діяльності, які надають послуги з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес [1].

Змінюються вимоги до аудиторських фірм, які здійснюватимуть обов'язків аудит, де за основним місцем роботи має працювати

не менше трьох аудиторів. При наданні послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес (крім тих, що відповідають критеріям малого підприємства), за основним місцем роботи має працювати не менше п'яти аудиторів із загальною чисельністю штатних кваліфікованих працівників, які залучаються до виконання завдань, не менше 10 осіб, з яких щонайменше дві особи повинні підтвердити або бути атестованим за цим Законом або мати чинні сертифікати (дипломи) професійних організацій, що підтверджують високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності.

САД, які надають послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, оприлюднюють звіт про прозорість за попередній рік не пізніше 30 квітня року, що настає за звітним. Звіт опубліковується на веб-сторінці суб'єкта аудиторської діяльності і залишається доступним на цьому веб-сайті щонайменше сім років з дня його оприлюднення.

Від підприємств, що становлять суспільний інтерес, вимагається здійснювати ротації суб'єктів аудиторської діяльності після 10 років надання послуг з обов'язкового аудиту. З можливістю подовження періоду ротації у разі проведення публічного тендеру [1, 4].

По закінченню перевірки господарської діяльності підприємств, установ САД згідно з міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг аудитор повинен надати немодифікований з використанням тексту «В результаті нашого нагляду ніщо не привернуло нашої уваги, що б примусило нас вважати, що фінансові звіти не відображають достовірно в усіх суттєвих аспектах (або не надають справедливу та достовірну інформацію), ... відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності» (для фінансових звітів, підготовлених відповідно до концептуальної основи достовірного подання) або модифікований висновки використання наступних заголовків : «Висновок із застереженням», «Негативний висновок» або «Відмова від надання висновку» залежно від обставин для параграфу з висновків в своєму звіті (рис. 3).

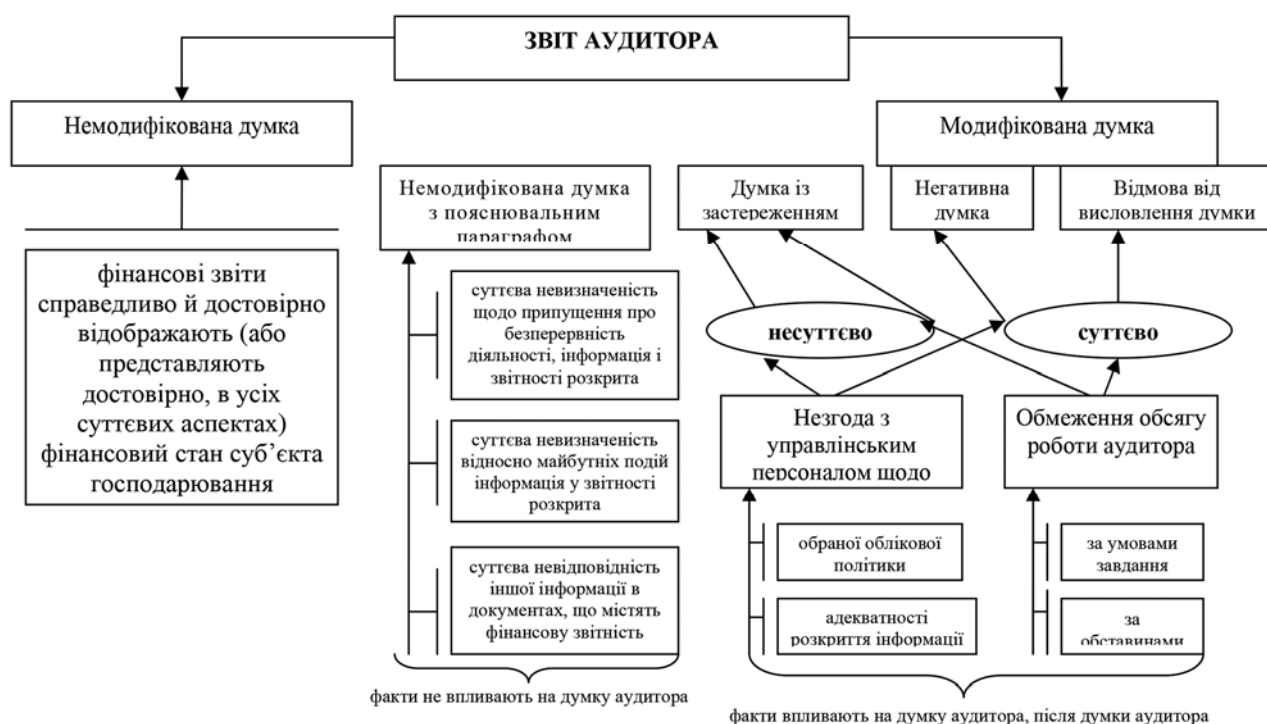


Рисунок 3 – Види аудиторських звітів (висновків) [3, 4]

Таким чином з 1 жовтня 2018 року згідно з Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» діє нова модель регулювання та нагляду аудиторської діяльності України, в склад якої входить Міністерство фінансів України, Орган суспільного нагляду, Аудиторська палата України, комісія з атестації аудиторів. Суттєво зміни-

лись вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності, які проводять обов'язковий аудит, умови фінансування Органа суспільного нагляду, Аудиторської палати України, складання звітів про аудит, підстави для притягнення аудитора та суб'єктів аудиторської діяльності до професійної відповідальності при вчинення ними професійного проступку та інші.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу :<http://zakon.rada.gov.ua/laws>.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/laws>.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В. – Київ: МФБ і АПУ, 2018. – 1250 с.
4. Матеріали семінару аудиторів «Сучасні зміни в аудиторській діяльності України». – Миколаїв: РВСАУ, травень 2018 р.

References

1. The Law of Ukraine «On Audit of Financial Reporting and Audit Activity» dated January 21, 2017, No. 2258-VIII, available at : <http://zakon.rada.gov.ua/laws>.
2. The Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting in Ukraine» dated July 16, 1999, No. 996-XIV, available at : <http://zakon.rada.gov.ua/laws>.
3. International Standards on Quality Control, Audit, Review, Other Assurance and Related Services, Ed. 2016-2017, Part 1, translation Olkhovikova O., Seleznev O. Kyiv: IFSE and APU.
4. Materials of the seminar of auditors "Modern changes in audit activity of Ukraine", May 2018, Nikolaev: RVSAU.

Бурова Т. А. Современная модель регулирования и присмотра аудиторской деятельности в Украине и зарубежом

В статье описаны мировые концепции регулирования аудиторской деятельности, проведен анализ основных изменений действующего законодательства по аудиту в Украине с 2018 года, представлены новые модели регулирования и надзора аудита, в состав которой входят

Министерство финансов Украины, Орган общественного надзора, Аудиторская палата Украины, комиссия по аттестации аудиторов, требования к аудиторским фирмам, которые проводят обязательный аудит, условия финансирования Органа общественного надзора, Аудиторской палаты Украины, составление отчетов об аудите, основания для привлечения аудитора и субъектов аудиторской деятельности к профессиональной ответственности при совершении ими профессионального проступка и другие.

Ключевые слова: законодательство, аудит, мировые концепции, модель, субъекты аудиторской деятельности (САД), аудиторский отчет, обязательный аудит.

Burova T. Modern model of regulation and supervision of audit activity in Ukraine and abroad

The article describes the world concepts of regulation of audit activity, analyzes the main changes in the current legislation on auditing in Ukraine from 2018, introduces new models of audit regulation and supervision, which include the Ministry of Finance of Ukraine, the Public Oversight Authority, the Audit Chamber of Ukraine, the certification committee auditors, requirements for audit firms that carry out statutory audit, conditions for financing of the Public oversight body, the Audit Chamber of Ukraine, preparation of audit reports, grounds for attraction the auditor and auditors to professional liability in the commission of a professional misconduct and others.

In today's SAA, which provide services for compulsory auditing of financial statements of enterprises of public interest, a transparency report for the previous year is published not later than April 30, the reporting year. The report is published on the audit engagement web site and remains available on this website for at least seven years from the date of its disclosure.

Upon completion of the examination of the economic activity of enterprises, the SAA establishments in accordance with international standards for quality control, audit, inspection, other assurance and related services, the auditor must provide unmodified using the text "As a result of our supervision, nothing has attracted our attention, which would force us to believe that, that the financial statements do not materially reflect in all material respects (or do not provide fair and reliable information) ... in accordance with the applicable conceptual basis of the financial statements "(d. for financial statements prepared in accordance with the conceptual framework of a reliable submission) or modified conclusions (reports) using the following headings: "Conclusion with a warning", "Negative conclusion" or "Refusal to give a conclusion" depending on the circumstances, for the paragraph on the conclusions in its report.

Key words: legislation, audit, world conceptions, model, subjects of audit activity (SAA), auditor's report, obligatory audit.

Стаття надійшла до редколегії 30.11.2018