

УДК 651.6

ПРОБЛЕМИ ЗАКОНОДАВЧО-НОРМАТИВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

PROBLEMS OF LEGISLATIVE REGULATION OF AUDITING ACTIVITY

Алла Олександрівна САЮН

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку аналізу та аудиту,
доцент Черкаського інституту банківської справи

Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ)

E-mail: alenlook@mail.ru

Alla O. SAYUN

Candidate of Economics,

Associate Professor of Accounting, Analyzing and Auditing Department of

Cherkassy Institute of Banking of the University of Banking of the National Bank of Ukraine (Kyiv)

Анотація. У статті досліджено зміни в регулюванні аудиторської діяльності, які пропонується ввести законопроектом № 5375 «Про аудиторську діяльність» від 25 листопада 2009 р. та нового проекту Закону України «Про аудиторську діяльність» розробленого АПУ. Проаналізовано результати, до яких призведуть вказані зміни у разі прийняття законопроекту та запропоновано більш коректне формулювання окремих його статей.

Summary. Changes in legislative regulation of auditing activity which have been suggested to approve as a bill # 5375 «About Auditing Activity» of November, 25, 2009 and a new project of the Law of Ukraine «About Auditing Activity» worked out by Auditing Chamber of Ukraine are investigated in this article. The results which will be caused by the indicated changes in case of approving this bill were analysed and a more correct formulation of its separate articles was suggested.

Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, аудитор, аудиторська фірма, Реєстр аудиторських фірм та аудиторів.

Key words: auditing, auditing activity, auditor, auditing firm, Register of auditing firms and auditors.

Постановка проблеми. Виникнення, становлення й подальший розвиток аудиторської діяльності в Україні зумовлені необхідністю незалежного об'єктивного контролю господарської діяльності підприємств недержавних форм власності та професійного підтвердження достовірності звітності, яка надається користувачам і зацікавленим сторонам у зв'язку із ринковим спрямуванням економіки держави.

Зарубіжні країни мають досить тривалу історію аудиту, певні традиції. Наша держава перебуває ще на шляху становлення й розвитку аудиторської діяльності, проте вже за перші 16 років можна говорити про певні надбання та перспективи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Ця проблема є актуальною сьогодні для України й висвітлюється в роботах таких українських вчених, як Петрик О. А., Базилевич В. Д., Гаманкова О. О., Заруба О. Д., Клапківа М. С., Осадчий Ю. І. та ін.

Аудит в Україні являє собою цілісну, ефективно діючу систему з сучасним кадровим, нормативно-правовим, інформаційно-методичним та програмно-технологічним потенціалом, який динамічно оновлюється. Її подальший розвиток потребує підвищення професійної компетентності фахівців з аудиту відповідно до сучасних вимог.

Сьогодення потребує перенесення акцентів на процес реформування системи аудиту в Україні відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики і створення комплексного науково-методичного забезпечення.

Мета статті. Метою дослідження є аналіз змін, які планується ввести в регулюванні аудиторської діяльності та аналіз результатів їх впровадження.

Обґрунтування отриманих наукових результатів. Серед нормативних актів, які регламентують аудиторську діяльність, нова редакція Закону викремила Господарський кодекс України та Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, що пов'язано із їх оновленням і важливим значенням для регулювання взаємовідносин аудиторських фірм (аудиторів) та їх клієнтів і визначення професійних норм їх діяльності.

Слід підкреслити, що дія Закону України «Про аудиторську діяльність» не поширюється на органи державної виконавчої влади та на аудиторську діяльність державних органів, що зумовлено внесенням змін до цього Закону постановою Верховної Ради України від 15.12.2005 р. №3202-15 і впровадженням такого поняття, як «державний фінансовий аудит». Повноваження на його здійснення мають Рахункова палата України та органи Державної контрольно-ревізійної служби України.

На основі рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. (протокол № 122/2) Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів прийнято як Національні стандарти аудиту, застосування яких є обов'язковим при аудиті звітності за 2003 р. і подальші роки.

З того часу відбулися значні зміни на глобальному та національному рівнях у сфері економічних відносин та законодавства під впливом об'єктивних реалій рівня сучасного економічного розвитку (у тому числі проявів економічної кризи) окремих регіонів світу, держав та України зокрема, її соціально-економічних і політичних чинників [1].

Суттєві зміни що відбулись на світових фінансових ринках, у банківському секторі, корпоративних відносинах та фінансових системах (держави та окремих господарюючих суб'єктів) призвели до зміни інформаційних запитів держави, інвесторів, акціонерів, суспільства та інших зацікавлених сторін щодо змісту й достовірності показників фінансової звітності та інших даних, необхідних для прийняття рішень на різних рівнях управління.

Отже, за наслідками вказаних змін набув активізації розвиток законотворчого процесу в Україні щодо регулювання бухгалтерського обліку та аудиторської діяльності у 2009-2010 рр.

Народні депутати М. Катеринчук та А. Шкіль зареєстрували законопроект № 5375 «Про аудиторську діяльність» від 25 листопада 2009 р. [2]. Провідну роль у розробці цього варіанта законопроекту відіграла одна з громадських організацій – Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів в Україні.

Як зазначено у пояснювальній записці до запропонованого законопроекту №5375, його метою є «приведення вимог професії аудитора відповідно до положень Директиви 2006/43/ЄС... створення рівних європейських умов для здійснення аудиторської діяльності аудиторів в Україні та забезпечення визнання національних аудиторів у країнах ЄС».

Задекларовані мета й основні напрями законопроекту №5375 є абсолютно правильними та адекватними сучасному етапу і потребам розвитку аудиторської діяльності та її унормування в Україні.

Разом із тим комплексний аналіз змісту статей цього документа доводить, що низка його положень суперечить чинному законодавству України, національному практичному досвіду, Директиві 2006/43/ЄС, мають місце внутрішні неузгодженості між окремими статтями, в ньому не враховані важливі положення Міжнародних стандартів аудиту, а іноді досліджується пряме заперечення їм, спостерігається необґрунтованість застосування термінологічного апарату.

Очевидно, що законопроект формувався на основі вивчення досвіду Німеччини щодо регулювання аудиторської діяльності, який, на жаль, залишився не адаптованим до наших вітчизняних реалій.

За матеріалами офіційного листа АПУ до Верховної Ради України, слід зазначити, що найбільш дискусійними і суперечливими положеннями пропонованого законопроекту №5375 є вживання значної кількості термінів, що не передбачені вітчизняним законодавством та не розтлумачені у самому законопроекті («офіційне призначення», «вільна професія» (стаття 4); «ремесло та ремісничка діяльність» (статті 4,18,34); «виробничо-економічний аудит» (стаття 5); «перевірка матеріальної бухгалтерії та матеріального балансу згідно з виробничо-комерційними принципами» (стаття 11); «комерційні папери») (стаття 42); «скасування визнання» (стаття 26); «публічно-правова служба, посада» (стаття 36) тощо).

Водночас законопроект не містить одного із ключових визначень у тлумаченні регулювання аудиторської діяльності – поняття «аудит».

Законопроект № 5375 запропоновано запровадити вимогу, яка передбачатиме створення аудиторських фірм у таких організаційно-правових формах, як акціонерне товариство та товариство з обмеженою відповідальністю, тобто це, очевидно, виключає всі інші форми та діяльність приватних аудиторів. Статутний капітал аудиторської фірми має бути не менш як 100 тис. грн (стаття 21), обов'язкове страхування аудиторської діяльності при мінімальній сумі страхового відшкодування – 100 тис. грн (стаття 45).

Досить не виваженими є й вимоги до сертифікації аудиторів (статті 8-19). Зокрема, стаття 8 передбачає, що АПУ «створює екзаменаційний відділ, який є самостійною адміністративною одиницею у її складі. Екзаменаційним відділом керує особа, яка володіє якостями екзаменатора (повинна мати придатність займати посаду судді)».

Чимало недоречностей спостерігається в частині вимог до осіб, які мають намір отримати сертифікат аудитора, процедури проведення іспиту, реєстрації аудиторських фірм, процедури страхування відповідальності, застосування стягнень до аудиторів та аудиторських фірм.

Суперечності містять положення законопроекту №5375 і щодо створення та діяльності самої Аудиторської палати України, її повноважень, організації та здійснення контролю якості (статті 50-54), а також здійснення нагляду за професійною діяльністю (статті 60-68). Наприклад, «Аудиторська палата України може за запитом третіх осіб видавати їм довідку про страхування відповідальності аудитора», що не властиво функціям АПУ.

У 2010 р. Аудиторська палата України також активно включилась у законотворчий процес, за наслідками чого Комісією АПУ з моніторингу та законодавчого регулювання аудиту було розроблено новий варіант проекту Закону України «Про аудиторську діяльність» (далі – Законопроект АПУ) [5].

Об'єктивна оцінка запропонованого законопроекту АПУ надає можливість дійти висновку, що і він не позбавлений недоліків і дискусійних положень, хоча й є більш прийнятним, порівняно із законопроектом №5375.

Далі викладемо результати дослідження найважливіших змін щодо Закону України «Про аудиторську діяльність», які запропоновані АПУ.

Закон доповнено новою статтею 2 «Визначення термінів». Однозначно оцінити доцільність цього нововведення не можна, оскільки тлумачення термінів, понять та категорій іноді є більш доречним у контексті конкретних положень Закону, як це було раніше. Статтею 2 також вводяться нові терміни, визначення яких відсутні у чинній редакції Закону («аудиторський звіт», «мережа», «незалежність аудитора», «обов'язковий аудит», «робочі документи», «реєстр сертифікованих аудиторів», «філія аудиторської фірми», а такі визначення нових термінів, як «інші аудиторські послуги», «концептуальні основи»), які на жаль, є неповними, недостатньо точними і потребують удосконалення.

Положенням статті 6 законопроекту АПУ змінено вимоги, які надають право на включення аудиторської фірми до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів: кількість сертифікованих аудиторів, що працюють за трудовим договором з аудиторською фірмою має становити не менше трьох осіб замість однієї; фірма має бути забезпечена обладнанням власним або орендованим офісним приміщенням та забезпечена комп'ютерною технікою в кількості не менше трьох одиниць.

Прогресивним є нововведення, згідно з яким «обов'язкове проведення аудиту можуть здійснювати аудиторські фірми (аудитори), що успішно пройшли зовнішній контроль якості професійних послуг, уклали договір страхування професійної відповідальності, кількість сертифікованих аудиторів, що працюють за трудовим договором (угодою) з аудиторською фірмою (аудитором), становить не менше 5 осіб, мають власний сайт у мережі Інтернет. Аудиторські фірми (аудитори), що проводять обов'язковий аудит, зобов'язані публікувати на власному сайті у мережі Інтернет інформацію про проведення обов'язкового аудиту у порядку, визначеному Аудиторською палатою України».

Окрім зазначеного, статтею 6, в оновленому варіанті, загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі збільшено з 30% до 49%. Вказана зміна може призвести до створення аудиторських фірм засновниками, які фактично є дуже далекими від аудиторської діяльності, не мають до неї жодного відношення, у зв'язку з цією зміною збільшується ризик виникнення так званих «кишенькових фірм», зниження і так не бездоганної якості аудиторських робіт. Зменшення частки професійних аудиторів у статутному капіталі аудиторської фірми призведе

до нівелювання партнерства як організаційної форми діяльності аудиторських фірм (на основі якого функціонують більшість зарубіжних аудиторських компаній), що передбачає обов'язкову особисту участь партнера (співзасновника, співвласника) фірми у її роботі.

Вважаємо що у статті 6 необхідно чітко прописати можливі організаційно-правові форми створення і діяльності суб'єктів аудиторської діяльності та визначити взаємозв'язок між масштабами діяльності аудиторської фірми (величини статутного капіталу, кількості сертифікованих аудиторів, обладнаністю офісу, стану розробки власного організаційно-методичного забезпечення тощо) та можливістю проведення нею аудиту суб'єктів суспільного інтересу, публічних акціонерних товариств, холдингових чи транснаціональних компаній та ін. На нашу думку, перевірка великих компаній одноособово приватними аудитором-підприємцями є неприпустимою.

У статті 7, на нашу думку, необхідно ввести уточнення щодо того з ким, з якими іншими суб'єктами і в яких випадках мають узгоджуватися стандарти аудиту з АПУ. Не зайвим також у цій статті зазначити необхідність розробки та застосування внутрішньофірмових стандартів аудиту.

У статті 8 зазначено, що «суб'єкти господарювання можуть подавати аудиторський звіт за результатами проведеного аудиту податкової звітності відповідному органу державної податкової служби для подальшого врахування при плануванні податкових перевірок». Це положення потребує уточнення у зв'язку з тим, що користувачем аудиторського звіту є виключно замовник аудиту, тому вираз «аудиторський звіт» необхідно замінити на «аудиторський висновок».

Крім того, в цій статті законопроекту тезу «результати надання інших аудиторських послуг оформляються відповідно до стандартів аудиту» потрібно продовжити словами: «стандартів завдань з надання впевненості та стандартів супутніх послуг».

Позитивною зміною щодо вимог обов'язкового проведення аудиту, викладених у статті 9 законопроекту АПУ, є запровадження обов'язкового аудиту з метою підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності (крім визначених чинним Законом випадків) для всіх акціонерних товариств (а не тільки відкритих (публічних) як це є згідно з вимогами діючого законодавства), банків, підприємств з іноземними інвестиціями, страхових і холдингових компа-

ній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників; емітентів похідних (деривативів), господарських товариств і при проведенні процедури ліквідації та банкрутства.

Вказана зміна є доречною, оскільки передбачено, що всі суб'єкти господарювання, незалежно від форми власності, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, мають проходити обов'язковий аудит, що має призвести до підвищення якості та рівня довіри до звітності, яку вони надають користувачам.

На нашу думку, в статті 10 законопроекту АПУ, що не зазнала змін порівняно із її чинною редакцією, доцільно прописати серед обов'язків суб'єктів господарювання при проведенні аудиту обов'язок разом із звичайною звітністю надавати річний звіт керівництва про внутрішній контроль фінансової звітності, в тому числі про ефективність системи контролю, який, у свою чергу, повинен бути завірений аудиторською фірмою. Також слід передбачити обов'язок аудиторських комітетів (ревізійних комісій), створених всередині господарюючого суб'єкта, показувати розмір компенсації, що сплачується аудиторському комітету і незалежному аудиторю; забезпечити контроль за дотриманням принципу незалежності при призначенні зовнішнього аудитора; обов'язково довести відсутність залежності між нижчим керівництвом господарюючого суб'єкта, аудиторським комітетом і аудиторською фірмою.

Недоцільним, на нашу думку, є вилучення у законопроекті АПУ тези про те, що «порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків, затверджується Аудиторською палатою України за погодженням з Національним банком України».

Важливим доповненням статті 12 «Реєстрація аудиторських фірм та аудиторів» є теза: «Аудиторська палата України забезпечує доступність до Реєстру шляхом його розміщення на сайті Аудиторської палати України в мережі Інтернет».

Регулюванню питань створення і діяльності Аудиторської палати України присвячено третій розділ законопроекту АПУ.

Серед інших повноважень АПУ у статті 13 додатково передбачено: визначення порядку вдосконалення професійних знань аудиторів; ведення Реєстру сертифікованих аудиторів та аудиторських фірм і аудиторів, який на нашу думку слід назвати «Реєстр аудиторських фірм та аудиторів-підприємців (або приватних аудиторів)»;

здійснення акредитації професійних організацій аудиторів за умови членства в них не менш як 100 сертифікованих аудиторів у порядку, встановленому Аудиторською палатою України. Статтю 13 необхідно також доповнити таким важливим повноваженням АПУ як оприлюднення узагальної інформації про стан аудиторської діяльності в Україні, а не тільки її збір та подання до Кабінету Міністрів України [3].

Нові положення статті 14 є досить дискусійними. В ній, зокрема, зазначається, що «Аудиторська палата України функціонує як незалежний самоврядний орган, який є органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю». У чинному Законі АПУ має статус не самоврядного, а «незалежного органу», що відповідає природі аудиторської діяльності. На нашу думку, АПУ не може виконувати функцію «органу суспільного нагляду», як це запропоновано законопроектом АПУ, оскільки це буде нагляд за самою собою. Статтею 34 Директиви 2006/43/ЄС від 17 травня 2006 р. вимагається запровадження системи державного нагляду за аудиторською діяльністю за такими напрямками:

- ухвалення та реєстрація штатних аудиторів і аудиторських фірм;
- ухвалення стандартів з етики, системи внутрішнього контролю якості аудиторських фірм та аудиторської діяльності;
- безперервне підвищення кваліфікації, забезпечення якості, а також системи розслідування та вживання дисциплінарних заходів.

Тому нагляд (суспільний, громадський чи державний) має виконувати інший, ніж АПУ та САУ, уповноважений орган, керівництво якого та більшість членів є фахівцями, які не займаються практичною діяльністю, але обізнані у сферах, що мають відношення до аудиту, в тому числі обов'язкового.

Кількість членів Аудиторської палати України статтею 14 законопроекту АПУ збільшено з 20 до 21 у зв'язку із додатковим делегуванням до її складу представника від Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва.

Під час дослідження запропонованих законопроектом змін виникло зауваження стосовно порядку делегування до складу АПУ десяти осіб від аудиторів, якими можуть бути «високкваліфіковані аудитори з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів та наукових організацій». Під час деле-

гування не варто плутати аудиторів-практиків та представників фахових навчальних закладів і наукових організацій. Їх потрібно делегувати окремо за самостійною квотою. Тому доцільно загальну кількість членів АПУ збільшити до 25-27 осіб, з яких 11 делегуються від державних органів, 8-10 – від аудиторів-практиків та 6-8 – від фахових навчальних закладів та наукових організацій (провідні вчені та викладачі в галузі аудиту).

Визначення випадків дострокового припинення повноважень члена АПУ, що є нововведенням статті 14 законопроекту АПУ, на нашу думку, більш логічно віднести до статті 15.

Положення статті 16 законопроекту АПУ викликає велике занепокоєння, у зв'язку з тим, що в ній передбачено обрання голови АПУ лише із 11 членів – представників делегованих державними органами, а решта, здавалося б рівних за статусом членів АПУ, навіть не можуть бути допущеними до обрання. Їх кандидатури не беруться до уваги, з чим не можна погодитися.

Статтю 18 законопроекту АПУ доповнено важливим положенням про те, що «Робочі документи аудитора (аудиторської фірми) можуть бути вилучені без згоди замовника лише за рішенням суду».

У статті 21 більш чітко мають бути прописані умови і порядок страхування професійної відповідальності аудиторів та аудиторських фірм, а краще для розкриття цих положень виокремити спеціальну статтю законопроекту.

У законопроекті АПУ передбачено запровадження нової статті 22 «Система контролю якості аудиторських фірм та аудиторів», що цілком відповідає вимогам сьогодення.

Пропонується здійснювати перевірку якості роботи аудиторів та аудиторських фірм не рідше одного разу на шість років (сьогодні – раз на п'ять років), але не частіше одного разу на рік. Збільшення інтервалу між перевірками до шести років недоцільно з огляду на наявність проблем забезпечення належної якості аудиту в Україні. Передбачено, що інформація про проходження зовнішньої перевірки якості аудиторських фірм та аудиторів вноситиметься до їх Реєстру і розміщуватиметься на сайті АПУ та публікуватиметься у її офіційному виданні.

Не знайшли відображення у статтях 23 та 24 законопроекту АПУ питання унормування відповідальності аудиторів перед третіми особами, які не є замовниками аудиту, але можуть покладатися на аудиторський висновок.

Висновки. Підсумовуючи викладене вище, слід зауважити, що чинний Закон України «Про аудиторську діяльність» далекий від ідеалу та досконалості, за багатьма параметрами не відповідає європейським нормам і сучасній світовій практиці аудиторської діяльності, останнім змінам її регулювання.

Розробники нових законопроектів очікують підвищити довіру до професії аудиторів у нашій державі, вирішити питання громадського нагляду, створити систему контролю якості надання послуг аудиторами та аудиторськими фірмами в Україні.

Наведений аналіз змін нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні свідчить про постійне вдосконалення унормування її теоретичних, методологічних, методичних та організаційних засад.

Нині існує низка невирішених проблемних питань у сфері аудиторської діяльності, невідповідностей та неузгодженостей положень окремих законодавчих та нормативних актів, що потребує продовження цієї роботи, а також проведення відповідних наукових досліджень цієї діяльності.

Список використаної літератури

1. Аудит та аудиторська діяльність / Л. С. Шатковська, В. М. Жук, В. К. Савчук та ін.; за ред. Л. С. Шатковської. – К.: Урожай, 2006. – 256 с.
2. Аудит: Конспект лекцій / укл. О. А. Петрик. – К.: Міжнар. наук.-техн. ун-т, 2005. – 164 с.
3. Аудит в Україні: збірник нормативних документів // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 2009. – № 4.