

УДК 657

С.В. Шульга, канд. екон. наук

Національна академія статистики, обліку і аудиту, м. Київ, Україна

РЕФОРМА АУДИТУ В УКРАЇНІ: QUO VADIS**С.В. Шульга**, канд. экон. наук

Национальная академия статистики, учёта и аудита, г. Киев, Украина

РЕФОРМА АУДИТА В УКРАИНЕ: QUO VADIS**S.V. Shulha**, Candidate of Economic Sciences

National Academy of Statistics, Accountancy and Audit, Kyiv, Ukraine

AUDITING REFORM IN UKRAINE: QUO VADIS

Проаналізовано проект Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо проведення аудиторської діяльності», який передбачає істотні зміни в системі регулювання ринку аудиторських послуг. Узагальнено виклики та проблеми, які виникають внаслідок прийняття проекту в поточній редакції. Надано пропозиції щодо уточнення окремих положень законопроекту з метою формування концептуальної основи розвитку аудиторського ринку та недопущення нездорової конкуренції для ослабленого кризою ринку.

Ключові слова: реформа системи регулювання аудиту, обмеження на ринку, проект, ринок аудиторських послуг.

Проанализировано проект Закона Украины «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Украины относительно ведения аудиторской деятельности», который предусматривает существенные изменения в системе регулирования рынка аудиторских услуг. Обобщены вызовы и проблемы, возникающие в результате принятия проекта в текущей редакции. Предоставлены предложения с уточнением отдельных положений законопроекта с целью формирования концептуальной основы развития аудиторского рынка и недопущения нездоровой конкуренции для ослабленного кризисом рынка.

Ключевые слова: реформа системы регулирования аудита, ограничения на рынке, проект, рынок аудиторских услуг.

The article deals with analysis of the draft Law of Ukraine "On the amendments to the certain juridical acts of Ukraine about auditing business" that provides essential revisions in the audit market regulatory system. The challenges and problems that arise with the adoption of the draft law are summarized. The proposals with the adjustment of certain points of the draft law in order to create the conceptual framework of the audit market development and preventing unhealthy competition at the depressed by the crisis market are suggested.

Key words: audit market regulatory system reform, market barriers, draft law, audit market.

Постановка проблеми. Ефективне функціонування ринків у сучасних умовах є неможливим без належного суспільного нагляду за ними. Важливу роль у забезпеченні громадського контролю за економічними агентами відіграють аудитори. Економічна нестабільність та нові ринки стимулюють суб'єктів перевірки до пошуку компромісу між об'єктивними змінами в концептуальній основі та забезпеченні належної якості наданих послуг. З огляду на це, все частіше органи державного регулювання в різних країнах починають переглядати нормативну базу діяльності аудиторів з метою недопущення зниження довіри до професії.

Так, у відповідь на економічні реформи в Україні, розпочаті Президентом в 2010 році [1], Аудиторська палата України в своїй стратегії діяльності на 2012-2017 роки [2] передбачила за необхідне удосконалення нормативно-правової бази з питань аудиту. Проте пропозиції Міністерства фінансів України щодо внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» [3] неоднозначно сприймаються професійною спільнотою і потребують ретельного обговорення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед останніх публікацій вітчизняних учених щодо проблем аудиторської діяльності варто відзначити дослідження В. Головача [4], Л. Гуцаленко [5], Н. Дорош [6], Н. Пономарьової [7], О. Редько [8]. Незважаючи на обговорення широкого спектра проблем розвитку аудиту, зокрема, підвищення якості надання послуг, організації аудиту, суспільного нагляду за професією, залишається невідзначеною концептуальна основа майбутнього розвитку ринку аудиторських послуг.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Формування спільного бачення концептуальної основи розвитку аудиту в Україні як з боку аудиторів, так і з боку державних органів є запорукою поступового успішного вирішення багатьох про-

блем, які нині спостерігаються на ринку та в професійному середовищі. Важливу роль у цьому повинно відіграти адекватне, адаптивне та нейтральне регуляторне середовище.

Метою статті є аналіз проекту змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» як основи для формування концептуальних засад розвитку аудиту в Україні.

Виклад основного матеріалу. Значущість пропозицій щодо змін у нормативній базі діяльності аудиторів та їх потенційний вплив розглянемо в контексті громадського обговорення проекту Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо провадження аудиторської діяльності», яким пропонуються:

1) розглядати аудиторські послуги як послуги з аудиту та огляду фінансової звітності, виконання інших завдань з надання впевненості, а також супутні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту;

2) встановити нові вимоги на здобуття права на проведення обов'язкового аудиту, зокрема:

- в аудиторській фірмі за основним місцем роботи працює не менше трьох аудиторів;
- щодо аудиторів є рішення Аудиторської палати України про визнання аудиторської фірми такою, що пройшла перевірку системи контролю якості аудиторських послуг;
- аудитори зобов'язані укласти договір страхування професійної відповідальності перед третіми особами – замовниками аудиту;

- аудиторські фірми є публічними для суспільства через розкриття на власному веб-сайті в мережі Інтернет щороку до 1 квітня звіту про прозорість їх діяльності, в якому зазначається інформація про аудиторську фірму та результати її діяльності, за формою та в порядку, що затверджені Аудиторською палатою України;

3) встановити право на отримання сертифіката для фізичних осіб, які мають досвід роботи не менше трьох років поспіль на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора, а також ті, які пройшли стажування протягом двох років в аудиторській фірмі у порядку, встановленому Аудиторською палатою України;

4) встановити необмежений строк чинності сертифіката аудитора;

5) передбачити загальну кількість членів Аудиторської палати України двадцять осіб, з яких 10 осіб повинні делегуватися всеукраїнським з'їздом аудиторів і 10 осіб – професійними громадськими об'єднаннями аудиторів, які відповідають критеріям визнання громадських організацій, громадських спілок професійними громадськими об'єднаннями аудиторів, встановленим Аудиторською палатою України. При цьому кількість осіб, що делегуються до складу Аудиторської палати України кожним професійним громадським об'єднанням, визначається пропорційно кількості членів такого об'єднання, що мають сертифікат аудитора станом на початок року, в якому відбувається делегування;

6) створення Комітету суспільного нагляду для контролю за діяльністю Аудиторської палати України у складі десяти осіб через делегування до її складу: державних службовців – штатних працівників по одній особі від центральних органів виконавчої влади, що забезпечують формування та реалізують державну фінансову політику, державну політику економічного розвитку, державну податкову політику, Міністерства юстиції України, Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг; двох осіб спільним представницьким органом сторони роботодавців на національному рівні; однієї особи Аудиторською палатою України. При цьому від державних органів та від спільного представницького органу сторони роботодавців на національному рівні до Комітету з суспільного нагляду над аудиторською діяльністю можуть бути делеговані лише особи, що не є засновниками (учасниками, акціонерами) або посадовими

особами аудиторської фірми і не здійснювали протягом останніх трьох років аудиторської діяльності;

7) передбачити, що для дотримання вимог незалежності забороняється проведення аудиту аудитором, який надає консультаційні послуги з питань складання фінансової та/або податкової звітності суб'єкта, що перевіряється.

Попри те, що наведені в проекті Закону пропозиції виходять із сучасних реформ системи аудиту в розвинених країнах, їх вплив на ринку аудиторських послуг може мати зовсім інші наслідки, зокрема:

- штучне звуження спектра надання послуг з аудиту лише наведеними в Міжнародних стандартах аудиту: для країни з ринками, що розвиваються, потенціал розвитку професії має диктуватися новими ринками і відповідним попитом, а не жорсткими межами класифікації видів діяльності;

- обмеження конституційних прав аудиторів як громадян провадити підприємницьку діяльність за рахунок створення фірми з чисельністю менше трьох осіб, оскільки будь-який аудитор може бути одночасно партнером декількох аудиторських мереж (при цьому граничний розмір учасників таких мереж не встановлено, хоча саме вони створюють загрозу концентрації аудиторського бізнесу);

- штучне обмеження аудиторського ринку через зобов'язання укладання договорів страхування відповідальності, що лише збільшить вартість послуг, а також недопущення до аудиту осіб та компаній, які не пройшли перевірку контролю якості (на думку автора, будь-яка зацікавлена сторона після аналізу реєстру аудиторів щодо відповідності їх систем контролю якості може самостійно дійти висновку щодо вибору аудитора);

- відсутність чіткого механізму одночасної роботи на відповідних посадах претендента на здобуття сертифіката аудитора та проходження ним стажування в аудиторській фірмі (і як це в подальшому впливатиме на репутацію аудиторських фірм, які приймають стажерів);

- створення додаткової загрози для репутації аудиторів у зв'язку з відміною строку дії сертифікатів, що знизить їх відповідальність та зацікавленість у підвищенні професійних навичок та знань;

- встановлення органу нагляду за діяльністю аудиторів, у складі якого буде лише 1 професійний аудитор: комітет, сформований не з практиків, навряд чи зможе сам отримати суспільну підтримку і визнання, чим лише дискредитуватиме професію;

- поширення на Україну положень Закону Сарбанеса-Окслі (США) є передчасним через низький рівень концентрації та пропозиції аудиторських послуг в усіх їх сегментах, що лише подвоїть витрати клієнтів аудиторів.

Аналогічні зауваження надходять від аудиторів різних регіонів та масштабів діяльності.

Так, аудиторська мережа ЕрнстЯнг зазначає, що частина запропонованих змін, зокрема введення обов'язкової ротації аудиторських фірм, є передчасною та вимагає додаткового аналізу й обговорення [9].

Представники АПУ в Чернігівській області зазначають, що «зміни, які пропонуються до статті 201 щодо формування комісії з питань контролю якості із 12 керуючих, які протягом останніх трьох років не проводять аудиторської діяльності, приведуть до того, що комісія із питань контролю якості не буде мати у своєму складі ні одного аудитора – практика, що є неправильним, оскільки може привести до непрофесійності функціонування системи контролю якості, оскільки законодавство з аудиту є дуже динамічне і знати всі зміни законодавства може тільки аудитор, який займається професійною діяльністю без переривів в такій діяльності» [10].

На думку представників Запорізького територіального відділення Всеукраїнського професійного громадського об'єднання «Спілка аудиторів України», не врегульованим у проекті є питання порядку створення та діяльності в Україні нового так названого «спільного представницького органу професійних організацій аудиторів» – це питання потребує конкретизації в проекті, оскільки саме цей орган є визначальним для аудиторської спільноти, тому що має формувати й Аудиторську палату України, й Комісії з сертифікації і з питань якості [11].

Як вважають аудитори територіального відділення ВПГО САУ в Одеській області, неприпустимою є вимога підтвердження Міністерством фінансів України на вимогу громадської організації має факту того, що в її складі не менше 10 відсотків від загальної кількості членів – це аудитори, що мають чинний сертифікат, оскільки Міністерство матиме безпосередній вплив на діяльність цих громадських організацій [12].

Зокрема, на думку уповноваженого представника АПУ в Дніпропетровській області проект Закону слід доповнити нормою щодо інформації, яка повинна міститися в Державному реєстрі аудиторів та аудиторських фірм, зокрема даними про: «...повні імена і реєстраційні номери всіх аудиторів, які працюють в аудиторській фірмі або з якими вона пов'язана як з партнерами або в інший спосіб; повні імена та юридичні адреси всіх власників та акціонерів; повні імена та юридичні адреси всіх членів адміністративного або керівного органу; членство в мережі та перелік назв і адрес фірм-членів мережі та афілійованих фірм, або зазначення джерела оприлюднення громадськості такої інформації; усі інші реєстрації як аудиторської фірми в компетентних органах інших держав-членів та як суб'єкта аудиторської діяльності в третіх країнах із зазначенням назви (назв) органів (органу) реєстрації та, за наявності, реєстраційного номеру (реєстраційних номерів). Відсутність оприлюднення наведених вище даних може суттєво ввести в оману користувачів реєстру та стимулювати фальсифікації при проведенні тендерів або інших процедур відбору та призначення аудитора...» [13].

Крім того, представники Закарпатського територіального відділення ВПГО САУ зауважують, що «в Проекті Закону чітко не визначено порядок проходження щорічного підвищення кваліфікації аудиторів, а також момент, коли його сертифікат визнається не дійсним у разі не проходження щорічного підвищення кваліфікації» [14].

Висновки і пропозиції. Узагальнюючи результати аналізу проекту Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо провадження аудиторської діяльності», а також зауваження та пропозиції аудиторів, варто звернути увагу на такі аспекти:

1. Реформа системи регулювання ринку аудиторських послуг повинна не створювати додаткові бар'єри для входження на ринку у вигляді додаткових кваліфікаційних, сертифікаційних, юридичних вимог, а стимулювати ефективний його розвиток в умовах загальної економічної нестабільності. Така реформа буде виправданою лише у разі затвердження довгострокової концептуальної основи розвитку професії та ринку завдяки формуванню цілей та базових засад існування аудиту як незалежної діяльності, спрямованої на забезпечення та захист інформаційних потреб користувачів. І жодні доповнення до нормативно-правових актів з питань аудиту не повинні стримувати чи штучно обмежувати конкуренцію, якість надання послуг, постійний рух аудиторів на шляху до самовдосконалення.

2. Концептуальна основа розвитку аудиту має виходити із необхідності збереження незалежності аудиторів як перед замовниками, так і державними органами, що не допускає створення наглядового органу із представників державної влади, повноваження якого у сфері аудиту ставитимуть під сумнів об'єктивність та незалежність аудиторської професії. Натомість система регулювання має сприяти удосконаленню механізмів та

інститутів саморегулювання, внутрішнього і зовнішнього контролю якості, взаємодії з іншими учасниками ринку професійних послуг.

3. Для країни з ринками, що розвиваються, неприпустимою є компіляція нормативних вимог розвинених країн, де характер та масштаби аудиту істотно відрізняються від вітчизняної практики. Передчасне «охолодження» ринку може призвести до його стагнації, звуження і, як наслідок, погіршення якості послуг на фоні зростання їх вартості. Крім того, необхідно враховувати існуючі тенденції та характер відносин, що склалися на ринку. Обмеження можливих видів діяльності, як і посилення заходів контролю, стримує еволюцію ринку, його адаптацію до умов зовнішнього середовища.

4. У зв'язку з вищевикладеним ми пропонуємо:

- розширити сферу професійної діяльності аудиторів, яка визначається нормативними актами, іншими ніж Міжнародні стандарти аудиту;
- передбачити можливість реєстрації аудиторської фірми, у складі якої працює лише один аудитор;
- зняти обмеження щодо недопущення до обов'язкового аудиту суб'єктів, які не пройшли перевірку контролю якості;
- зберегти діючу практику регулярної сертифікації аудиторів завдяки можливості продовження терміну дії сертифікату у разі постійного підвищення аудитором професійної кваліфікації та компетенції;
- забезпечити рівнопропорційний склад Комітету з суспільного нагляду за аудиторською діяльністю за принципом створення Аудиторської палати України;
- закріпити на законодавчому рівні концептуальну основу аудиту та принципові застави його розвитку в Україні.

Зазначені пропозиції дозволять не допустити посилення дисбалансів на ринку аудиторських послуг та сприятимуть розвитку конкуренції та забезпечення довіри на ринках.

Список використаних джерел

1. Програма економічних реформ на 2010-2014 роки "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.president.gov.ua/content/ker-program.html>.
2. Стратегія діяльності Аудиторської палати України на 2012-2017 роки [Електронний ресурс] : затв. Рішенням Аудиторської палати України № 252/5 від 5 липня 2012 року. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/files/temp/Strategia%20vid%2005.07.2012.doc>.
3. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо провадження аудиторської діяльності [Електронний ресурс] : Проект Закону України від 26 липня 2013 року. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/files/1345847.doc>.
4. Головач В. Проблемні питання суспільного нагляду та контролю за аудиторською діяльністю / В. Головач // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 3. – С. 54-57.
5. Гуцаленко Л. Контроль якості аудиту у вітчизняних і зарубіжних практиках / Любов Гуцаленко, Наталя Пришляк // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С. 411-413.
6. Дорош Н. І. Аудит: Методологія і організація : [монографія] / Ніна Іванівна Дорош. – К. : Знання, 2001. – 402 с.
7. Пономарьова Н. А. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні / Н. А. Пономарьова // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 2. – С. 116-118.
8. Редько О. Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О. Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 46-54.
9. Коментарі щодо Проекту Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо провадження аудиторської діяльності» : Лист компанії ErnstYoung від 14 серпня 2013 року.
10. Лист уповноваженого представника АПУ в Чернігівській області від 16 серпня 2013 року.

11. *Лист* Запорізького територіального відділення ВПГО САУ від 19 серпня 2013 року.
12. *Лист* територіального відділення ВПГО САУ в Одеській області від 16 серпня 2013 року.
13. *Лист* Уповноваженого представника АПУ в Дніпропетровській області від 16 серпня 2013 року.
14. *Пропозиції* Закарпатського територіального відділення ВПГО САУ від 20 серпня 2013 року.