

УДК 657

В.В. Рядська, канд. екон. наук

Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана, м. Київ, Україна

**АНАЛІЗ СТАНУ РОЗВИТКУ ІНСТИТУТУ ОБОВ'ЯЗКОВОГО АУДИТУ
В УКРАЇНІ****В.В. Рядская**, канд. экон. наук

Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана, г. Киев, Украина

**АНАЛИЗ УРОВНЯ РАЗВИТИЯ ИНСТИТУТА ОБЯЗАТЕЛЬНОГО АУДИТА В
УКРАИНЕ****Valentyna Ryadska**, PhD in Economics

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine

**ANALYSIS OF THE LEVEL OF DEVELOPMENT OF THE STATUTORY AUDIT
INSTITUTE IN UKRAINE**

Досліджено складові та стан розвитку інституту обов'язкового аудиту в Україні. Інститут обов'язкового аудиту став підґрунтям для становлення та розвитку аудиторської практики в Україні. Головними негативними наслідками функціонування інституту обов'язкового аудиту стали низька якість виконання завдань та демпінг. Джерелом негативного впливу норм, якими визначається порядок здійснення обов'язкового аудиту, є їх неузгодженість з нормами суміжних інститутів та міжнародними нормами. Визначено основні напрямки гармонізації норм національного законодавства відповідно до міжнародних вимог.

Ключові слова: аудит, обов'язковий аудит, інститут аудиту.

Исследовано составные части и уровень развития института обязательного аудита в Украине. Институт обязательного аудита послужил основой для становления и развития аудиторской практики в Украине. Главными негативными последствиями функционирования института обязательного аудита стали низкое качество выполнения заданий и демпинг. Источником негативного влияния норм, которыми определяется порядок проведения обязательного аудита, является их несогласованность с нормами смежных институтов и международными нормами. Определены основные направления гармонизации норм национального законодательства в соответствии с международными требованиями.

Ключевые слова: аудит, обязательный аудит, институт аудита.

It was assessed the components as well as the level of development of the statutory audit institute in Ukraine. The institute of statutory audit served as a basis for installation and development of the auditing practice in Ukraine. The main negative outcome of functioning of statutory audit institute in Ukraine became low quality of the performed assignments and damping. The main cause of negative influence of the norms that identify the order of statutory audit performance is the inconsistency of the norms of statutory audit with the norms of the adjacent institutes and international norms. The main directions for harmonization of the Ukrainian legislation in accordance with international requirements in the area of compulsory audit were identified.

Key words: audit, statutory audit, institute of audit.

Постановка проблеми. Практика аудиту як в Україні, так і на пострадянському просторі, отримала свій початок внаслідок перетворень в економіці, що відбулись наприкінці ХХ сторіччя. Але її інституціональне формування було започатковано після прийняттям 22 квітня 1993 року Закону України «Про аудиторську діяльність», яким було визначено основні регуляторні засади здійснення аудиторської діяльності через створення Аудиторської палати України як незалежного органу. Одночасно вперше було законодавчо закріплено обов'язок суб'єктів господарської діяльності здійснювати щорічні аудиторські перевірки річної фінансової звітності, яка слугувала базою для обчислення оподаткованого прибутку. Таким чином, історично обов'язковий аудит став підґрунтям для становлення та розвитку аудиторської діяльності в Україні. Але поряд з позитивним результатом, запровадження обов'язкового аудиту мало й багато негативних наслідків, дія яких є досить суттєвою й сьогодні. Йдеться насамперед про низький рівень якості виконання завдань з обов'язкового аудиту та ціновий демпінг.

Головна суспільна місія аудиту полягає у зменшенні інформаційних ризиків користувачів фінансової звітності. Саме тому Європейським парламентом було прийнято спеціальну Директиву 2006/43/ЄС від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [1]. Головна мета цього документа полягає у

встановленні єдиних міжнародних норм, якими визначаються умови здійснення обов'язкового аудиту, що в свою чергу створює об'єктивні умови для забезпечення відповідного рівня якості в усьому сегменті аудиторських послуг.

Окреслені проблеми визначають актуальність проведення дослідження відповідності норм, якими регулюється здійснення обов'язкового аудиту, вимогам Директиви 2006/43/ЄС.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сучасні наукові дослідження економічних явищ все більше ґрунтуються на інституціональній парадигмі, що пов'язано з необхідністю поглибленого (у порівнянні з підходами, які є в межах класичної економічної теорії) осмислення реальних процесів функціонування економічної системи. Інституціоналізм являє собою сукупність концепцій, спільною рисою яких є вивчення економічних явищ і процесів у тісному зв'язку з соціальними, правовими, політичними, духовними, моральними та іншими явищами і процесами.

Застосування інституційного підходу для дослідження процесів становлення та розвитку аудиту є цілком логічним з огляду на те, що аудит розглядається як результат функціонування системи тристоронніх відносин, які за своїм змістом є соціально-економічними.

Треба зазначити, що елементи інституційного підходу наявні в багатьох наукових публікаціях з теорії аудиту. Насамперед це стосується питань, пов'язаних з організацією аудиторської діяльності. Перші роботи, в яких застосовується методологія інституціоналізму з метою дослідження аудиту, з'явилися нещодавно і належать російській науковій школі. Це докторська дисертація Н.В. Ким «Методологические и институциональные проблемы аудита» (2008) [2], навчальний посібник «Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита» (2011 року видання, авторський колектив під керівництвом професора В.В. Панкова) [3], а також кандидатська дисертація Н.В. Фабісович «Институциональные аспекты обеспечения качества аудита» (2011) [4].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Наукова цінність вищеназваних досліджень полягає в тому, що в них вперше було описано процеси інституціоналізації аудиту, дано визначення понять «інститут аудиту» та «інституціональне середовище аудиторської діяльності». Разом з тим треба зазначити, що фактично отримані результати не дозволяють сформулювати цілісне уявлення та розуміння інституту аудиту в цілому та обов'язкового аудиту зокрема, інституціонального середовища аудиторської діяльності, їх взаємозв'язок з іншими суміжними інститутами, які присутні в соціально-економічних відносинах. За таких обставин представляється слушним провести більш докладне дослідження змісту інституту обов'язкового аудиту.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є визначення основних напрямків розвитку інституту обов'язкового аудиту в Україні на підставі дослідження рівня його гармонізації з міжнародними нормами, що встановлені Директивою 2006/43/ЄС.

Виклад основного матеріалу. Визначення інституту аудиту було вперше сформулювало групою російських учених під керівництвом професора В.В. Панкова. «Під інститутом аудиту слід розуміти сукупність формальних і неформальних норм, правил і стандартів, що визначають рамки взаємодії різних суб'єктів щодо аудиторської діяльності» [3, с. 153]. У свою чергу обов'язковий аудит треба розглядати як окрему інституцію, що входить до складу інституту аудиту як такого.

Під завданням з обов'язкового аудиту розуміється аудит повного комплексу річної фінансової звітності, проведення якого є обов'язковим у випадках, передбачених безпосередньо та виключно законами України.

З позицій норм Директиви 2006/43/ЄС обов'язковому аудиту підлягає річна фінансова або консолідована звітність суб'єктів суспільного інтересу. До суб'єктів суспільного інтересу відносяться емітенти цінних паперів, як випущені для обігу на регулю-

ваному ринку, кредитні установи та суб'єкти страхової діяльності. Також до суб'єктів суспільного інтересу можуть бути віднесені суб'єкти, що мають суттєве суспільне значення через природу їхньої діяльності, їхній розмір або чисельність їхнього персоналу [1, ст. 2]. Натомість норми чинного українського законодавства взагалі не оперують поняттям «суб'єкти суспільного інтересу».

Результати аналізу змісту формальних норм національного законодавства свідчать про те, що ними визначаються випадки залучення незалежних (зовнішніх) аудиторів для виконання різних за змістом завдань. Їх загальну сукупність можна поділити на три групи:

- обов'язковий аудит повного комплексу річної фінансової та консолідованої звітності;
- обов'язкове проведення аудиторських перевірок, які за своїм змістом не є аудитом;
- диспозитивне проведення аудиту та аудиторських перевірок, коли суб'єкт самостійно вирішує доцільність їх проведення.

Випадки, в яких вимагається обов'язкове проведення аудиту фінансової звітності, визначаються нормами 11 законів України. До кола суб'єктів, звітність яких підлягає обов'язковому аудиту, відносяться зокрема: акціонерні товариства та емітенти цінних паперів, професійні учасники ринку цінних паперів, фінансові установи (страхові компанії, банки, кредитні спілки, фінансові посередники), компанії з управління активами, учасники банківської групи, учасники фінансової групи, фонд операцій з нерухомістю.

Загальний перелік визначених українським законодавством суб'єктів обов'язкового аудиту в цілому відповідає міжнародним нормам. Водночас є суттєві особливості щодо «якісного» змісту національних суб'єктів обов'язкового аудиту.

Головними ознаками віднесення господарюючого суб'єкта до суб'єкта суспільного інтересу з позицій Директиви 2006/43/ЄС є те, що такі суб'єкти по-перше, мають боргові або корпоративні цінні папери, інші боргові зобов'язання, що пов'язані із залученням коштів широкого кола осіб, які фактично не можуть впливати на прийняття управлінських рішень усередині такого суб'єкта. По-друге, боргові або корпоративні цінні папери суб'єкта мають вільний обіг на регульованих фінансових ринках. Натомість створення переважної кількості функціонуючих сьогодні в Україні акціонерних товариств є результатом проведення приватизації державного майна наприкінці 90-х років ХХ сторіччя.

Значна кількість «постприватизаційних» акціонерних товариств фактично припинила господарську діяльність внаслідок збитковості, або розглядається власниками контрольного пакета акцій лише як носій об'єктів нерухомості та земельних ділянок. Результатом ваучерної приватизації стало те, що у складі акціонерів є так звані «мертві душі». Акції подібних акціонерних товариств не пройшли реєстрації на фондових біржах. Такі обставини свідчать про некоректність визнання як суб'єктів суспільного інтересу всіх без винятку акціонерних товариств.

Отже, формування норм національного рівня щодо обов'язкового аудиту повинно здійснюватись з урахуванням особливостей інституціонального середовища.

Сегмент обов'язкового аудиту на ринку аудиторських послуг України знаходиться в межах 8-15 % від загального обсягу отриманих доходів суб'єктами аудиторської діяльності протягом 2008-2012 років (табл. 1). Як було вже зазначено вище, законодавче закріплення в Законі України «Про аудиторську діяльність» випадків обов'язкового проведення аудиту стало головним поштовхом для розвитку ринку аудиту. Але найбільш негативний наслідок цього проявляється в існуючій проблемі якості виконання завдань з обов'язкового аудиту.

Таблиця 1

Динаміка показників завдань з обов'язкового аудиту та обов'язкових аудиторських перевірок

Показник	Рік				
	2008	2009	2010	2011	2012
Обов'язковий аудит – всього: сума доходу, тис. грн	174 132,4	152 518,7	94 253,7	124 709,6	157 146,6
питома вага у загальній сумі річного доходу, %	15,6	11,9	7,8	9,9	12,4
питома вага у загальній кількості виконаних завдань, %	23,9	26,5	18,5	14,9	19,0
середня вартість одного завдання, тис. грн	9,98	9,56	9,01	15,58	16,51
Завдання з надання впевненості, які було виконано: <i>для акціонерних товариств – всього:</i> кількість виконаних завдань	14 797	12 992	8 548	6 229	7 398
сума доходу, тис. грн	247 147,8	302 276,5	318 836,0	316 668,6	316 173,7
середня вартість одного завдання, тис. грн	16,70	23,27	37,30	50,84	42,74
<i>для фінансових посередників - всього:</i> кількість виконаних завдань	2 276	2 261	2 139	1 815	1 832
сума доходу, тис. грн	16 498,3	17 568,6	24 035,4	20 932,2	26 253,5
середня вартість одного завдання, тис. грн	7,25	7,77	11,24	11,53	14,33
<i>для страхових компаній – всього:</i> кількість виконаних завдань	769	722	625	638	601
сума доходу, тис. грн	13 467,3	17 821,9	12 138,2	16 216,0	18 501,4
середня вартість одного завдання, тис. грн	17,51	24,68	19,42	25,42	30,78
<i>для банків - всього:</i> кількість виконаних завдань	671	564	481	446	488
сума доходу, тис. грн	76 026,2	97 116,3	89 516,9	97 525,3	82 099,0
середня вартість одного завдання, тис. грн	113,30	172,19	186,11	218,67	168,24

Джерело: складено за [5].

З наведених у табл. 1 даних можна бачити, що протягом 2008-2010 років середня вартість обов'язкового аудиту не перевищувала 10,0 тис. грн, а за результатами 2012 року становила лише 16,5 тис. грн. З урахуванням того, що на рівень показника середньої вартості впливають фактори внутрішньогрупової структури, можна говорити про те, що переважна кількість завдань з обов'язкового аудиту мала значно нижчу ціну від середньої, що, безумовно, може розглядатись як індикатор низької якості робіт у цьому сегменті аудиторських послуг. Однією з причин такої ситуації на ринку обов'язкового аудиту є наявність суперечності між формальним статусом господарюючого суб'єкта (акціонерного товариства) та його реальним станом. Водночас активне впровадження зовнішнього контролю системи якості аудиторських послуг мало наслідком те, що у 2011 році поряд із скороченням питомої ваги кількості завдань з обов'язкового аудиту на 3,6 % у порівнянні з попереднім роком середня вартість одного замовлення зростає більше, ніж на 70 % й становить 15,58 тис. грн.

Вирішення окресленої проблеми знаходиться у двох площинах. Перша площина визначається сукупністю завдань, які реалізуються через норми інститутів акціонерних товариств, фондового ринку, банкрутства. Друга площина знаходиться усередині інституту аудиту. Видалення «родимої плями» низької якості обов'язкового аудиту може відбутись через банкрутства нежиттєздатних акціонерних товариств, або перетворення їх в інші господарські товариства, поряд із подальшим розвитком суміжних кластерів формальних норм інституту аудиту, таких як «Забезпечення якості аудиторських послуг» та «Регулювання аудиторської діяльності».

Поряд з обов'язковим проведенням аудиту норми національного рівня визначають випадки обов'язкових аудиторських перевірок, які не є аудитом. Наявність таких норм обумовлюється особливостями інституціонального середовища аудиту в Україні. Обов'язкові аудиторські перевірки відповідно до норм чинного національного законодавства мають різні назви, які безпосередньо не розглядаються професійними (міжнародними) стандартами аудиту. Так, професійна термінологія стандартів аудиту не оперує такими поняттями, як «перевірка фінансового стану», «перевірка діяльності», «підтвердження інформації». Натомість виконання будь-якого завдання повинно починатись з його ідентифікації з позицій Міжнародних стандартів аудиту, якими вони поділяються на дві групи: завдання з надання впевненості та супутні послуги.

Віднесення завдання до завдань з надання впевненості можливо за умови визначення п'яти обов'язкових складових: тристоронніх відносини між аудитором, відповідальною стороною та користувачами; прийнятного предмета перевірки; належних критеріїв; достатніх і прийнятних доказів; письмового звіту з надання впевненості, форма якого відповідає завданню з надання достатньої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості [6, с. 10].

У табл. 2 наведено умовну ідентифікацію обов'язкових аудиторських перевірок як завдань з надання впевненості, або супутніх послуг. Умовний характер такої ідентифікації визначається перш за все тим, що зміст діючих норм, якими регулюється порядок та умови виконання відповідних завдань, не дозволяє у прямий спосіб назвати окремі складові завдання з надання впевненості. З позицій забезпечення узгодженості між нормами інституту аудиту найбільш важливе значення набуває питання визначення рівня впевненості, який повинен надаватись користувачеві, предмету, змісту критеріїв виконання завдання, а також форми представлення результатів виконання завдання.

Таблиця 2

Умовна ідентифікація обов'язкових аудиторських перевірок як завдань з надання впевненості, або супутніх послуг

Назва завдання з обов'язкової аудиторської перевірки	Закон, яким визначається обов'язковість виконання завдання	Вид завдання з надання впевненості			Вид супутніх послуг		Завдання не ідентифікується професійними стандартами
		огляд	аудит	завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом	погоджені процедури	підготовка інформації для складання фінансової звітності	
Перевірка фінансового стану засновників	Про аудиторську діяльність, Господарський кодекс України, Про господарські товариства				+		
Звіти інвестора про діяльність, пов'язану з виконанням угоди про розподіл продукції	Податковий кодекс України		+				
Перевірка достовірностей відомостей, які містяться в проспекті емісії цінних паперів	Про цінні папери та фондовий ринок						+
Підтвердження довідки про фінансовий стан засновників страховика	Про страхування						+
Перевірка діяльності Накопичувального фонду, компаній з управління активами, зберігача Накопичувального фонду, виконавчої дирекції Пенсійного фонду, радника з інвестиційних питань, пенсійних фондів, адміністраторів, компаній з управління активами, зберігачів, страхових організацій та банків, що надають у сфері пенсійного забезпечення	Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, Про недержавне пенсійне забезпечення				+		

Крім визначення випадків обов'язкового проведення аудиту та аудиторських перевірок, інститут аудиту в Україні містить диспозитивні норми. Диспозитивність – це категорія, яка характеризує можливість розпорядження наданим правом. При цьому треба зазначити те, що є проблема вертикальної неузгодженості, яка проявляється через

назву завдань аудиторських перевірок та відсутність додаткових умов, що не дозволяє здійснити їх ідентифікацію.

Під час виконання завдань з обов'язкового аудиту нормами міжнародного рівня окреслюються вимоги щодо порядку призначення аудитора та його звітування перед суспільством через «звіт про прозорість».

Чинні норми національного рівня в цілому відповідають вимогам норм міжнародного рівня щодо порядку призначення аудитора.

Директива 2006/43/ЄС вимагає забезпечення на рівні національного законодавства умов, за яких аудитори або аудиторські фірми можуть бути звільнені від виконання завдань з обов'язкового аудиту лише за наявності належних підстав. При цьому розбіжності в поглядах на режим обліку або процедури аудиту не можуть вважатись належними підставами для звільнення [1, ст. 37]. У цьому контексті національне законодавство потребує подальшого розвитку внаслідок того, що жодним чином не визначає умови зміни (відмови) від аудитора.

Зміни національного законодавства повинні також мати наслідком впровадження інституту звіту про прозорість. Аудитори та аудиторські фірми, що проводять обов'язковий аудит, повинні оприлюднювати на своїх сайтах протягом трьох місяців після завершення кожного фінансового року річні звіти про прозорість, що містять принаймні такі відомості: опис юридичної структури та структури володіння; якщо аудиторська фірма входить до складу мережі, опис мережі, а також правових і структурних домовленостей у мережі; опис структури управління аудиторською фірмою; опис внутрішньої системи управління якістю аудиторської фірми та заяву адміністративного чи керівного органу про ефективність її функціонування; зазначення дати проведення останньої зовнішньої перевірки системи контролю якості; перелік суб'єктів, в яких аудиторська фірма провела обов'язковий аудит протягом попереднього фінансового року; заяву про практику забезпечення незалежності аудиторської фірми, яка також підтверджує проведення внутрішньої перевірки дотримання вимог щодо безпеки; заяву про політику, що проводиться аудиторською фірмою щодо безперервного навчання аудиторів; фінансову інформацію, що демонструє сукупні обороти з поділом на винагороду за обов'язковий аудит річної та консолідованої звітності й винагороду за інші послуги завіряння, послуги податкового консультування та інші неаудиторські послуги; інформацію про базу виплати винагород партнерам [1, ст. 40].

Підґрунтям для проведення відповідних змін у національному законодавстві повинні стати не лише вимоги ст. 40 Директиви 2006/43/ЄС, але й результати запровадження Аудиторською палатою України умов включення суб'єктів аудиторської діяльності до «Переліку аудиторських фірм, які відповідають критеріям для проведення обов'язкового аудиту».

Висновки і пропозиції. Розвиток інституту обов'язкового аудиту необхідно здійснювати з урахуванням принципів горизонтальної та вертикальної узгодженості.

Принцип горизонтальної узгодженості полягає у тому, що формування та розвиток інституту обов'язкового аудиту повинен бути гармонізованим таким чином, що:

- наявність норми на міжнародному рівні ієрархії вимагає обов'язкового прийняття відповідних норм на національному рівні, а норми професійного рівня та рівня суб'єкта аудиторської діяльності повинні бути такими, що дозволяють забезпечити практичну реалізацію норм національного рівня;

- формування самостійної норми національного та професійного рівня, що обумовлюється впливом факторів інституціонального середовища, не повинно суперечити, або обмежувати, норми міжнародного рівня.

Принцип вертикальної узгодженості полягає у тому, що формування та розвиток інституту обов'язкового аудиту повинен забезпечувати структурно-логічну взаємоузгодженість у системі складових відповідного рівня ієрархії.

Список використаних джерел

1. *Директива* 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844.

2. *Ким Н. В.* Методологические и институциональные проблемы аудита : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Н. В. Ким. – Краснодар, 2008. – Т. 1. – 342 с.

3. *Панков В. В.* Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита : учебное пособие / В. В. Панков. – М. : Информбюро, 2011. – 168 с.

4. *Фабисович Н. В.* Институциональные аспекты обеспечения качества аудита : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 6.08.00.12 «Бух. учет, статистика» / Фабисович Нина Викторовна. – М., 2011. – 24 с.

5. *Режим* доступу : <http://www.apu.com.ua>.

6. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*: видання 2010 року. Ч. 2 / пер. з англ. : О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зеніна, О. В. Гик, С. Г. Біндер. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 409 с.