

РЕФОРМА АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Картамишева О. Е.

У статті розглянуті причини необхідності проведення реформи аудиторської діяльності в Україні, проаналізовані основні положення Закону України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність», який змінив принципи аудиторської діяльності в країні, встановив нову систему регулювання та нагляду за нею, посилив вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності. Висловлені пропозиції щодо вдосконалення окремих правових норм цього законодавчого акта.

Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, реформа аудиторської діяльності.

В статье рассмотрены причины необходимости проведения реформы аудиторской деятельности в Украине, проанализированы основные положения Закона Украины «Об аудите финансовой отчетности и аудиторской деятельности», который изменил принципы аудиторской деятельности в стране, установил новую систему регулирования и надзора за ней, ужесточил требования к субъектам аудиторской деятельности. Высказаны предложения по совершенствованию отдельных правовых норм этого законодательного акта.

Ключевые слова: аудит, аудиторская деятельность, реформа аудиторской деятельности.

The Association Agreement between Ukraine and the European Union, ratified in 2014, contains, among other things, provisions on the obligation of Ukraine to implement international standards at the national level and gradually change the national legal framework governing accounting and auditing in accordance with EU legislation.

On December 21, 2017, the Verkhovna Rada of Ukraine adopted the Law of Ukraine "On Auditing Financial Reporting and Auditing", which is the result of many years of work by the Ministry of Finance of Ukraine, the country's audit community, experts from the World Bank and the EU. The law changed the principles of auditing, created a fundamentally new system of regulation and supervision, strengthened the requirements for auditing entities. But, in our opinion, a number of provisions of the said Law raise questions and need further work.

We believe that an audit is not an auditing service for checking accounting data as specified in the Law, but an auditing service for conducting independent examination of accounting data in order to express an independent opinion of the auditor about their compliance in all essential aspects with the requirements of national accounting standards, international standards financial statements.

The rules governing the legal status of the Public Supervision Authority should be revised, since, in accordance with the Law, this public body looks more like a state body, a structural unit of the Ministry of Finance of Ukraine, which creates risks of abuse by officials of the Ministry of Finance of Ukraine, who now have administrative levers influences on this body.

In our opinion, the creation of the Public Oversight Authority is the provision of additional control over auditors who are checked by subjects of public interest. We subscribe to the point of view of individual specialists and we believe that it would be more correct to use the term "subjects of social significance".

We believe that the title of the law "On Auditing Financial Statements and Auditing Activities" contains a repetition of words

with a similar meaning, since the audit of financial statements is covered by the concept "auditing activities". Therefore, in our opinion, the title of the law "On Auditing" more accurately reflects the sphere of public relations that is regulated by it.

Key words: audit, audit activity, audit reform.

Постановка проблеми та її актуальність. 16 вересня 2014 р. Європейський парламент одночасно з Верховною Радою України ратифікував Угоду про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, у ст. 387 розділу 13 якої містяться положення про зобов'язання України впровадити на національному рівні міжнародні стандарти і поступово наблизити національні правові норми до законодавства ЄС, яке регулює бухгалтерський облік і аудит [1].

Необхідність проведення реформи аудиторської діяльності в Україні Міністерство фінансів України мотивувало непорядкованістю, формалізмом і хабарництвом на ринку, непрофесіоналізмом практиків-аудиторів. Так, із 55 банків, які у 2015 р. визнані неплатоспроможними, лише 5 отримали негативний висновок від аудиторів, інші мали позитивні й умовно позитивні висновки. Тобто, аудитори підтверджували достовірність фінансової звітності банків, що згодом банкрутували, після чого до них вишукувалися черги ошуканих вкладників [2].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми аудиту у теоретичному та практичному аспектах досліджують такі вітчизняні вчені і практики, як: Ф.Ф. Бутинець [12], О.Е. Головка [9], І.К. Дрозд [4], С.П. Зубик [6], В.М. Іванков [4], О.В. Кожушко [8], Л.П. Кулаковська [7], Г.Б. Назарова [4], В.О. Озеран [11], Ю.В. Піча [7], М.О. Холошин [2], Н.С. Шалімова [4] та багато інших.

Досвід і здобутки науки і практики сприяють розвитку цієї форми фінансового контролю. Із 01 жовтня 2018 р. набув чинності прийнятий Верховною Радою України 21 грудня 2017 р. Закон України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність» (далі - Закон), який змінив принципи аудиторської діяльності, встановив принципово нову систему регулювання та нагляду за нею, посилив вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності [3]. Безперечно, ефективність будь-якого законодавчого акта перевіряється застосуванням його правових норм на практиці, що висвітлює його переваги і недоліки, але вже й зараз ряд положень названого Закону викликають запитання і потребують доопрацювання.

Метою статті є дослідження основних положень Закону України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність» і висловлення власних пропозицій щодо його вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. Аудиторська діяльність протягом останніх 100 років пройшла 3 стадії розвитку: підтверджуючого аудиту, системно орієнтованого аудиту й аудиту, який базується на ризикові, але методи усіх стадій застосовуються на практиці й со-

годні [4, с. 63-73]. Прийняття Закону викликано необхідністю імплементації в національне законодавство Директиви ЄС № 2006/43 від 17 травня 2006 р. про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (далі - Директива ЄС) [5], про що було зазначено у пояснювальній записці до законопроекту, хоча його автори підкреслювали, що фактичною метою названого законопроекту є суттєве підвищення якості аудиторських послуг і забезпечення на цій основі довіри до фінансової звітності з боку всіх категорій користувачів, починаючи від регуляторів і закінчуючи громадськістю [6].

На нашу думку, необхідність реформи аудиту в Україні викликана також негативними процесами у фінансово-кредитній системі, спровокованими світовою фінансовою кризою, що почалася у 2007 р. на ринку іпотечних кредитів у США і поступово поширилася на банки та фінансові інститути інших країн, у т. ч. України, які почали банкрутувати, ставлячи під загрозу нормальне функціонування фінансово-кредитної сфери країни.

Реформа аудиту в Україні також виходить із загальної тенденції, що переважає у багатьох країнах світу, особливо з часів глобальної фінансової кризи, посилення регулювання і нагляду за аудиторською діяльністю, збільшення вимог до достовірності та якості інформації про фінансовий стан підприємств і установ, які мають важливе значення для суспільства. Метою реформи аудиту в Україні є створення прозорих правил і сприятливих умов для розвитку бізнесу в країні, що неможливе без суттєвого покращення якості корпоративної фінансової звітності, впровадження кращих практик аудиторської діяльності.

У ст. 1 Закону встановлено, що аудит фінансової звітності - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та / або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Вивчення опублікованих із досліджуваної проблеми наукових робіт (Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча, О.В. Кожушко та ін.), дослідження законодавчих визначень аудиту дає нам підстави стверджувати, що такий підхід не розкриває повністю його зміст, а тільки трактує його з формального боку [7, с. 11; 8, с. 883-886]. Ми вважаємо, що аудит є, насамперед, незалежною експертизою, оскільки це поняття ширше, ніж перевірка і підтвердження достовірності фінансової звітності. Це дослідження й оцінка фінансової інформації, а дослідження будь-якого питання обізнаною особою-експертом (від лат. *expertus* - досвідчений) називається експертизою. Поняття «експертиза» застосовується у науковому та практичному обігу не тільки як правовий термін, а і як поняття, що означає дослідження різних предметів, явищ фахівцем, спеціалістом, який має спеціальні знання. На нашу думку, поняття «перевірка», як і поняття «аналіз», «оцінка», «спостереження», «опитування», є відповідними методами проведення дослідження, тобто експертизи.

Закон змінив поняття аудиторської діяльності, тепер це незалежна професійна діяльність аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг. Законом змінено назву головного документа аудиторів - тепер це буде не висновок, а звіт, тобто документ, підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог Закону. Закон прямо називає основні принципи аудиту: пріоритетність суспільних інтересів і загальних норм моралі; професійної компетенції або професійного скептицизму; незалежності й об'єктивності аудиторів; конфіденційності та професійної таємниці [9, с. 11-19].

Новацією цього Закону є створення Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, який є відповідальним за здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні і, відповідно до ст. 15 Закону, складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю (далі - Рада нагляду) та Інспекції із забезпечення якості (далі - Інспекція). До компетенції Органу суспільного нагляду входить здійснення контролю за Аудиторською палатою України, накладення штрафів на аудиторів, а інформація про стягнення буде оприлюднюватися на офіційному сайті Органу суспільного нагляду. Відтепер жоден суб'єкт аудиторської діяльності не приховає свого недобросовісного ставлення до виконання своїх обов'язків, а до суб'єктів господарської діяльності буде доведена інформація про фаховість такого аудитора.

Однак статус Органу суспільного нагляду викликає запитання.

По-перше, п. 4 ст. 15 Закону наділяє Орган суспільного нагляду адміністративними повноваженнями, а саме: орган забезпечує здійснення нагляду і несе відповідальність за нагляд за реєстрацією аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності; впровадженням міжнародних стандартів аудиту; контролем за атестацією аудиторів і безперервним навчанням аудиторів, котрі здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності; контролем якості аудиторських послуг суб'єктами аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності; дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності, що здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності; застосуванням стягнень.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю розглядає справи про адміністративні правопорушення (у т. ч. за зверненням користувачів фінансової звітності), пов'язані з порушенням законодавства в частині ненадання інформації до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю у випадках, передбачених цим Законом, і неоприлюднення фінансової звітності разом з аудиторським звітом.

По-друге, статут Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку й аудиту (п. 14 ст. 15 Закону), тобто Міністерством фінансів України.

По-третє, відповідно до ст. 16 Закону, до складу Ради нагляду входять сім осіб, по одному представнику від Міністерства фінансів України, Національного банку

України, Національної комісії з цінних паперів і фондового ринку, Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, і трьох осіб із числа непрактикуючих осіб. Ця норма не відповідає дерегуляційному духу Директиви ЄС, у п. 3 ст. 32 якої зазначається, що системою суспільного нагляду керують непрактикуючі особи, котрі мають знання у сферах, що стосуються обов'язкового аудиту. Водночас державні члени можуть дозволити меншості фахівців-практиків брати участь у керуванні системою суспільного нагляду.

По-четверте, склад Ради нагляду затверджується центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку й аудиту, тобто Міністерством фінансів України (ст. 16 Закону).

По-п'яте, фінансування Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю забезпечується за рахунок:

– фіксованого внеску, розмір якого становить три мінімальні заробітні плати, встановлені законом на 01 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту, підготовленого суб'єктом аудиторської діяльності за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємству, що становить суспільний інтерес;

– внеску у відсотках суми винагороди (без урахування податку на додану вартість) за договором із надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємства, що становлять суспільний інтерес, розмір якого визначається Кабінетом Міністрів України на підставі кошторису Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, але не може бути більшим за 2% від суми такої винагороди.

По-шосте, у п. 13 ст. 15 Закону зазначено, що кошторис Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю затверджується Кабінетом Міністрів України.

По-сьоме, відповідно до п. 14 ст. 15 Закону за рішенням Кабінету Міністрів України може бути: 1) сформований статутний капітал Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю за рахунок коштів, передбачених Державним бюджетом України; 2) надане Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю майно, що є державною власністю, на праві господарського відання, в користування чи управління.

Перераховані особливості правового статусу Органу суспільного нагляду дозволяють стверджувати, що це не орган суспільного нагляду, а державний орган, який за названими особливостями елементів свого правового статусу більше схожий на структурний підрозділ Міністерства фінансів України. Таке правове положення Органу суспільного нагляду, на нашу думку, створює ризики для зловживань з боку чиновників Міністерства фінансів України, які відтепер мають адміністративні важелі впливу на цей орган.

Про неоднозначність правового статусу Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, який контролюватиме всіх аудиторів і аудиторські компанії України, ще на стадії розробки законопроекту зазначав заступник директора Громадської організації «Публічний Аудит» М.О. Холошин, який зазначав, що «про який суспільний нагляд може йтися, якщо з 11 членів Ради з нагляду 7 членів, або 60% складу, - це представники органів державної виконавчої влади, а керівництво Інспекції із забезпечення якості призначається на поса-

ди Міністром фінансів? Суспільство або громадськість відокремлюється з процесу нагляду за суб'єктами аудиторської діяльності, бо навіть обрання тих чотирьох членів Ради з нагляду, які мають бути непрактикуючими аудиторами, здійснюється через конкурс, який проводить Мінфін. Таке державницьке призначення на посади членів повністю суперечить тексту Директиви 2014/56/ЄС, де чітко зазначено: держава повинна впровадити незалежні та прозорі процедури вибору непрактикуючих осіб, які мають здійснювати керування цим органом нагляду, а не розмежовувати, кого призначати за рішенням керівника органу виконавчої влади, а кого - за результатами прозорого конкурсу» [2].

На нашу думку, створення Органу суспільного нагляду - це забезпечення додаткового контролю за якістю аудиторської діяльності, додаткові інструменти для нагляду за аудиторами, особливо тими, які перевіряють суб'єктів суспільного інтересу. Так, особливостям проведення аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес, та обов'язкового аудиту присвячений цілий 6 розділ Закону.

Розглянемо детальніше поняття «підприємства, які становлять суспільний інтерес». У ч. 2 ст. 1 Закону зазначається, що термін «підприємства, які становлять суспільний інтерес», вживається у значеннях, наведених у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [10]. Верховною Радою України 05 жовтня 2017 р. було прийнято Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», яким було введено цей новий термін. Відповідно до ст. 1 названого Закону підприємства, що становлять суспільний інтерес - це підприємства-емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ і недержавних пенсійних фондів, які належать до мікропідприємств і малих підприємств) та великі підприємства.

Термін «інтерес» означає увагу до кого-, чого-небудь, зацікавлення кимось, чимось. Тому ми підтримуємо думку фахівців і вважаємо, що коректніше у цьому разі замість терміна «інтерес» застосовувати термін «значення» - важливість чого-небудь. Звідси - «суб'єкти суспільного значення» [11, с. 112-114].

Вважаємо, що назва Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторської діяльності» містить у собі тавтологію - повтор слів з аналогічним значенням, оскільки перша частина назви охоплюється другою. Так, зі змісту п. 1 ст. 1 Закону випливає, що аудит фінансової звітності - це аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та /або консолідованої фінансової звітності замовника аудиторських послуг. Це охоплюється поняттям «аудиторська діяльність», яка, відповідно до п. 3 названої статті Закону, є незалежною професійною діяльністю аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг. Тому, на нашу думку, назва Закону, наприклад, «Про аудиторську діяльність» точніше б відображала ту сферу суспільних відносин, яка ним регулюється. У зв'язку з цим хочемо нагадати слова відомого в Україні фахівця з питань бухгалтерського обліку й аудиту, доктора економічних наук,

професора Ф.Ф. Бутинця, котрий у своїй доповіді «Шляхи вдосконалення аудиторської діяльності в Україні» на першій міжнародно-практичній конференції з аудиту в Україні, яка відбулася у січні 2003 р. у Тернопільській академії народного господарства, зазначав, що ми копіюємо міжнародні стандарти аудиту й етики з бухгалтерського обліку й аудиту, не враховуючи позитивні вітчизняні досягнення у цій сфері [12, с. 61-62].

Висновки. Безперечно, реалізація Закону України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність» дозволить гармонізувати національне законодавство у сфері аудиторської діяльності із законодавством Європейського Союзу у відповідній сфері, сприятиме розвитку аудиторської діяльності в Україні, а також забезпечить покращення інвестиційної привабливості національної економіки.

Вважаємо, що аудит - це аудиторська послуга з незалежної експертизи даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та / або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

На нашу думку, норми Закону, що визначають елементи правового статусу Органу суспільного нагляду, відокремлюють суспільство від процесу нагляду за суб'єктами аудиторської діяльності, створюють ризики для зловживань з боку чиновників Міністерства фінансів України. Тому ці норми потребують подальших досліджень і доопрацювань з метою створення дійсно суспільної організації, яка була б позбавлена впливу Міністерства фінансів на її формування і діяльність, правовий статус якої б відповідав Директиві 2014/56/ЄС і яка б здійснювала незалежний нагляд за аудиторською професією, за аудиторською палатою України, а також за якістю роботи аудиторів, що перевіряють суб'єктів суспільного інтересу.

Література

1. Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011.

2. Холошин М.О. Реформа аудиту: хотіли як в Європі - зробили як завжди. URL: http://blogs.lb.ua/matviy_kholoshyn/315533_reforma_auditu_hotili_yak_ievropi.

3. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України № 2258 від 21 грудня 2017 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19/page4>.

4. Дрозд І.К., Іванков В.М., Назарова Г.Б., Шалімова Н.С. Аналіз фінансових результатів: теоретико-метод. аспект: монографія / за заг. ред. І.К. Дрозд. К.: ТОВ «Видавництво «Сова», 2013. 208 с.

5. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС 17 травня 2006 р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_844.

6. Зубик С.П. Аудит в ожидании перезагрузки. Будет ли способен Орган общественного надзора выполнить возложенную на него миссию? 26 сентября 2018 г. URL: <https://www.ukrinform.ru/rubric-economy/2467930-audit-v-ozidanii-perezagruzki.html>.

7. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навч. посіб. К., 2005. 560 с.

8. Кожушко О.В. Сутність та економічний зміст аудиторських послуг. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. № 3. С. 883-888.

9. Головка О. Новий Закон про аудиторську діяльність: огляд змін для професії. Аудитор України. № 1-2. 2018. С. 11-19.

10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. (в ред. від 01 липня 2018 р.). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

11. Озеран В.О. Суспільні інтереси та облік і аудит. Тези Міжнародної наукової конференції «Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу» (Житомир, 20-21 жовтня 2017 р.) / М-во освіти і науки України, Житомирський технологічний університет. Житомир, 2017. 479 с.

12. Бутинець Ф.Ф. Шляхи вдосконалення аудиторської діяльності в Україні. Матеріали міжнародно-практичної конференції (Тернопіль, 28-29 січня 2003 р.). Бухгалтерський облік і аудит. 2003. № 2. С. 61-62.

Картамишева О.Є.,

кандидат юридичних наук,

декан юридичного факультету

ТОВ «Бердянський університет менеджменту і бізнесу»