

ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Розглянуто порядок державного регулювання аудиту та аудиторської діяльності в Україні, державні регулюючі органи у сфері аудиту, методи діяльності та способи регулювання аудиторської діяльності. Класифіковано види реєстрів аудиторів та аудиторських фірм, що ведуться різними державними органами, розглянуто досвід інших країн у сфері реєстрації аудиторів та аудиторських фірм

Постановка проблеми. Як зарубіжний, так і вітчизняний досвід показує, що аудит на сьогоднішній день є обов'язковим атрибутом ринкової економіки будь-якої країни. Активний розвиток аудиту в Україні почався після прийняття Закону "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 р. З тих пір аудиторська діяльність в Україні продовжує розвиватись, що можна розглядати як істотне надбання суспільно-господарської та соціально-політичної практики в Україні в період її становлення як суверенної держави.

Система незалежного аудиту в Україні має розвинену інфраструктуру. Нині вона охоплює понад 3,3 тисячі аудиторів, котрі надають професійні послуги у складі 1540 аудиторських фірм, а також 760 аудиторів-підприємців, які діють одноосібно. Крім того, в аудиторських фірмах працевлаштовані понад 11 тис. фахівців з бухгалтерського обліку, питань економіки, фінансів, оподаткування, господарського й адміністративного права тощо. До аудиторського загалу дотичний і контингент представників внутрішнього аудиту, який набуває поширення в банках, акціонерних товариствах, холдингових компаніях, компаніях з управління активами й інвестиційних фондах, інших корпоративних структурах [2].

Розвиток аудиту в Україні завжди знаходився під наглядом держави, яка через окремі органи виконавчої влади здійснювала регулювання як аудиту, так і аудиторської діяльності. Можна стверджувати, що на даний час в Україні створено національну систему

регулювання аудиту й аудиторської діяльності, структура, забезпечення та функціонування якої вимагає постійного удосконалення.

Нині, на нашу думку, слід вести мову про започаткування наступного етапу розвитку аудиту та аудиторської діяльності в Україні, що обумовлюється існуючими потребами, в першу чергу якості аудиту та аудиторських послуг. Важливе місце у цьому процесі посідає сертифікація аудиторської діяльності та створення реєстрів аудиторів і аудиторських фірм, що набуло останнім часом масового характеру і є складовими державного регулювання аудиторської діяльності. При цьому вважаємо за необхідне старанно аналізувати зарубіжний досвід і застосовувати його на практиці з урахуванням конкретних національних інтересів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вивченню поставленого питання має допомогти як зарубіжна, так і вітчизняна література, яка акумулює досвід західних і вітчизняних аудиторських фірм. Значний внесок у наукове та практичне дослідження проблем аудиту в Україні, у тому числі питань державного регулювання аудиторської діяльності, зробили українські вчені та практики: Білуха М.Т., Бородкін О.С., Бутинець Ф.Ф., Гуцайлюк З.В., Дорош Н.І., Загородній А.Г., Озеран В.О., Пилипенко І.І., Петрик О.А., Редько О.Ю., Савченко В.Я., Сухарєва Л.О., Шевчук В.О. та інші.

Цікавими також є результати досліджень питання державного регулювання аудиту науковців і практиків як далекого зарубіжжя

(Адамса Р., Аренса Е.А., Друрі К., Карлмайкла Д., Монтгомері Р., Ріса Дж. та ін.), так і ближнього (Андрєєва В.Д., Данилевського Ю.А., Кондратова Н.П., Новодворського А.Д., Подольського В.І., Соколова Я.В., Терехова А.А., Шеремета А.Д. та ін.). Проте розвиток суспільства, держави, економічних процесів, і відповідно, аудиту й аудиторської діяльності, на нашу думку, потребує подальших досліджень у цій сфері.

Цілі статті. Метою даної статті є аналіз існуючої в Україні системи державного регулювання аудиторської діяльності в частині ведення реєстрів аудиторів та аудиторських фірм та надання пропозицій щодо можливих напрямків її вдосконалення. Для цього у статті розглянуто нормативне регулювання аудиторської діяльності в Україні, погляди науковців і практиків на питання регулювання аудиторської діяльності та якості аудиторських послуг, а також закордонний досвід, зроблено окремі висновки й пропозиції.

Виклад основного матеріалу. З моменту свого виникнення аудит завжди перебував під пильним оком держави. Така система притаманна не лише Україні, а й більшості інших країн світу. Основними державними органами, які впливали і зараз впливають на регулювання аудиту та аудиторської діяльності в Україні є: Верховна Рада України, Міністерство фінансів України, Міністерство юстиції України, Міністерство економіки України, Державна податкова адміністрація України, Національний банк України, Державний комітет статистики України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункова палата та Головне контрольно-ревізійне управління України. Проте цей вплив здійснюється по різному – або безпосередньо, або через Аудиторську палату України, членами якої є представники усіх вище перерахованих державних органів, за виключенням Верховної Ради.

У перші роки свого існування державне регулювання аудиту фактично здійснювалось лише через Аудиторську палату України, яка

згідно норм статті 12 Закону України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ з наступними змінами і доповненнями здійснювала і здійснює на сьогодні:

– контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

– заходи із організації контролю за якістю аудиторських послуг;

– сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю.

Крім того Аудиторська палата веде реєстр аудиторських фірм та аудиторів, а також щорічно отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані ними роботи, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні [5].

Отже, саме Аудиторській палаті державою були делеговані дозвільні, регулюючі й контролюючі функції в сфері аудиторської діяльності в Україні. До її компетенції також відноситься застосування штрафних санкцій за порушення у сфері аудиторської діяльності. Інші державні органи впливали на регулювання аудиторської діяльності через Аудиторську палату.

Проте, починаючи з другої половини 90-х років минулого століття окремі державні органи почали запроваджувати безпосередній вплив на аудиторську діяльність. В основному це здійснювалось шляхом регулювання структури аудиторських висновків, які представлялись окремими юридичними особами до відповідних державних органів, а саме: акціонерними товариствами, інвестиційними фондами і компаніями до ДКЦПФР, банківськими установами до НБУ тощо.

Останніми роками з’явився новий метод впливу окремих державних органів на аудит та аудиторську діяльність в цілому. Поряд з регулюванням структури аудиторських висновків, яке саме по собі є досить спірним, завжди викликало багато нарікань та зауважень зі сторони як науковців, так і, особливо, практиків, й вимагає окремого дослідження, в Україні почали з’являтися

різноманітні реєстри аудиторів чи аудиторських фірм, що можуть надавати аудиторські послуги окремим суб'єктам господарювання.

Започаткувала цю "традицію" Аудиторська палата України, яка своїм рішенням від 10.03.2000 р. затвердила "Положення про Реєстр аудиторських фірм і аудиторів України", яке є оновлене рішенням від 26.04.2007 р. № 176/7 (Реєстр 1).

Згідно статті 11 Закону України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ, реєстр аудиторських фірм та аудиторів – це база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи-підприємці. Згідно цього ж Закону аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи-підприємці, мають право на здійснення аудиторської діяльності в Україні лише після включення їх до реєстру [5].

Введення цього реєстру було неоднозначно сприйнято аудиторською спільнотою України. Довгий час окремі аудитори та аудиторські фірми свідомо не подавали документи на включення до цього реєстру, окремі з них навіть подавали позови до суду (господарського суду) про визнання дій Аудиторської палати України неправомірними.

Проте, на сьогоднішній день цей реєстр є загальноприйнятим в аудиторській спільноті, відповідає нормам Закону України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ, а також, на нашу думку, сприяє впорядкуванню аудиторської діяльності та підвищенню її якості у цілому на рівні держави.

Протягом 2000-2004 рр. в Україні на законодавчому рівні існував лише один вище згаданий Реєстр аудиторських фірм і аудиторів України. Однак у липні 2004 року рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 28.07.2004 р. № 331 був затверджений "Порядок ведення реєстру аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, що надають

послуги на ринку цінних паперів" (Реєстр 2). Це рішення було прийняте на підставі статті 15 Закону України "Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг" від 12.07.2001 р. № 2664-III і на його підставі з 1 грудня 2004 року аудитори, які працювали з фінансовими установами, що надають послуги на ринку цінних паперів, повинні були бути включеними до Реєстру 2, а згідно Закону України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ – і до Реєстру 1.

При цьому з Реєстром 2, на нашу думку, виникла певна колізія, адже ДКЦПФР включала до Реєстру 2 лише окремих аудиторів, а послуги на ринку могла надавати аудиторська фірма. Напевно, саме через це, а також через зміни, внесені до Закону України "Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні" від 30.10.1996 р. № 448/96-ВР, рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 09.11.2006 р. № 1271 "Про затвердження порядку ведення реєстру аудиторів та аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, що здійснюють діяльність на ринку цінних паперів" Реєстр 2 був відмінений, а замість нього запроваджений Реєстр аудиторів та аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, що здійснюють діяльність на ринку цінних паперів (Реєстр 2а).

Проте і цього видалось замало.

Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України на підставі норм Указу Президента України "Про Положення про Державну комісію з регулювання ринків фінансових послуг України" від 04.04.2003 р. № 292/2003 видала розпорядження від 19.02.2004 р. № 86 "Про затвердження Порядку ведення реєстру аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ" (Реєстр 3). До таких установ належать банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії тощо.

Отже, для надання аудиторських послуг фінансовим установам з травня 2004 року аудиторам необхідно було зареєструватись ще й в третьому реєстрі.

Чи є від цього розмноження реєстрів якась користь? І якщо є, то для кого? Розглянемо це нижче, згадавши ще й про Реєстр 4.

З'явився він зовсім недавно і регулює дещо відокремлену галузь аудиту – аудит банків. Після довгих коливань й дискусій на тему: “Хто буде видавати сертифікати аудиторів банків?” це питання вирішилось на користь Національного банку України, який, не довго думаючи, постановою від 09.07.2007 р. № 251 затвердив “Положення про ведення реєстру аудиторів банків Національного банку України”. Включення до цього реєстру дає право аудитору проводити

аудиторські перевірки банків. Його дія передбачена з 1.10.2007 року.

Загальна схема сертифікації та реєстрації аудиторів в Україні наведена на рисунку 1.

Для чого потрібні Реєстри? Нам видається, що їх основним завдання повинно бути підвищення якості аудиторських послуг, достовірності наданих аудиторських висновків. Чи забезпечують реєстри ці вимоги?

Якщо проаналізувати умови включення аудиторів до усіх з вище перерахованих реєстрів, то видно загальні формальні ознаки – наявність сертифіката аудитора, заява, реєстраційна картка тощо. Інакше кажучи, будь-який аудитор незалежно від якості своєї роботи може бути включений до відповідного реєстру.

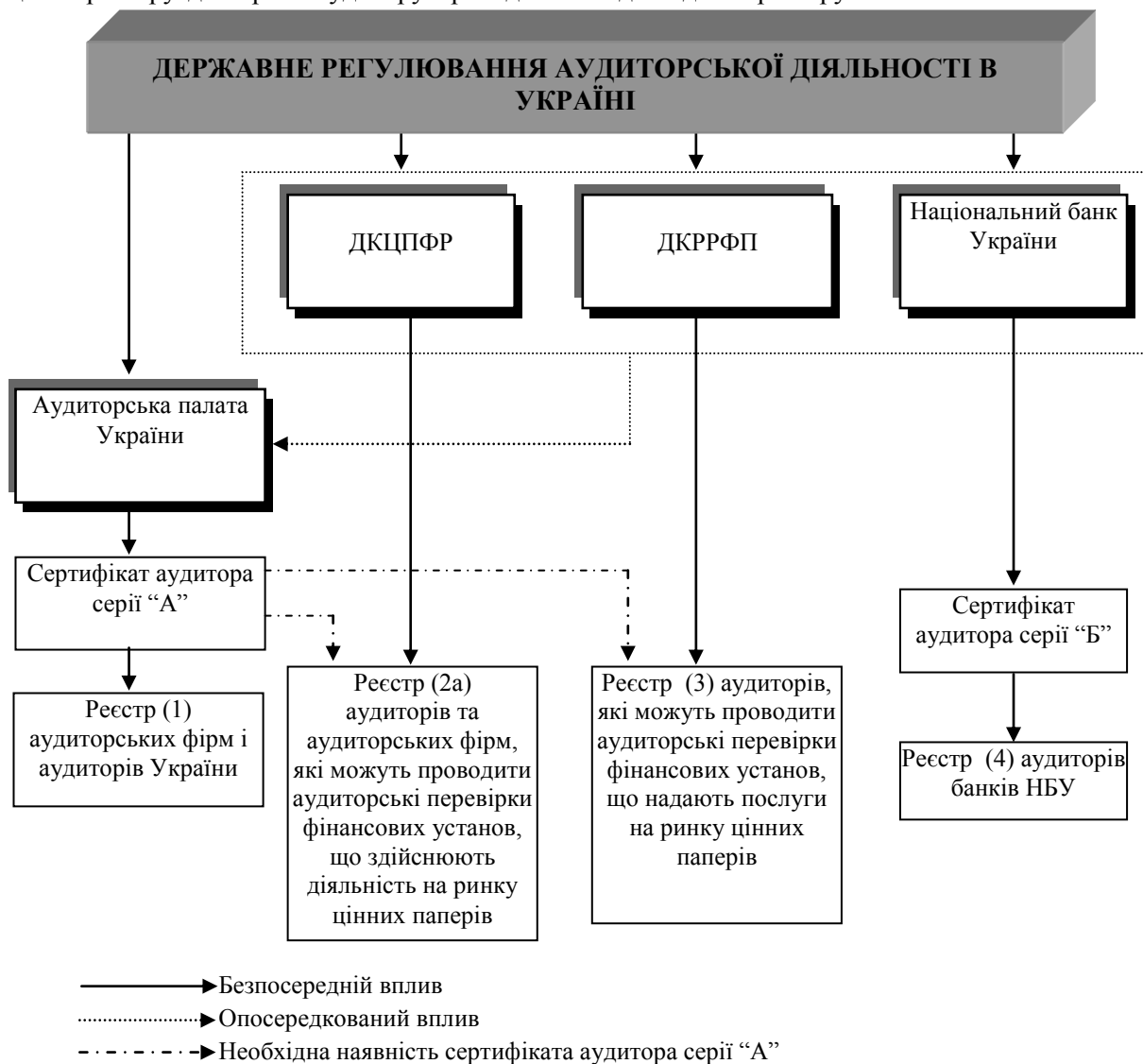


Рис. 1. Державні органи, що здійснюють сертифікацію та реєстрацію аудиторів в Україні

Як відбувається подальший контроль? Чи можуть аудиторів виключити з реєстру за неякісні аудиторські послуги? Так, згідно норм чинного законодавства можуть. Проте, як показує практика, основний елемент контролю зі сторони державних органів, які ведуть реєстри – це перевірка на відповідність наданого аудиторського висновку затвердженням вимогам. Тобто, чи усі пункти, підпункти, стрічки тексту, а деколи навіть й окремі слова з тих, що передбачені затвердженнями відповідними рекомендаціями, включені до наданого аудиторського висновку. Ну і звичайно, чи включений аудитор, що підписав аудиторський висновок, чи аудиторська фірма, яка робила аудиторську перевірку, до відповідного реєстру.

Ми не змогли знайти жодного рішення ДКЦПФР або ДКРРФП щодо виключення аудиторів чи аудиторських фірм з відповідного реєстру за невідповідність якості проведеного аудиту. Натомість, основна підстава для виключення – закінчення дії свідоцтва або закінчення дії сертифіката аудитора. Хоча таке право делеговане і ДКЦПФР, і ДКРРФП. Наприклад, ДКЦПФР може виключити аудитора чи аудиторську фірму із реєстру у разі виявлення фактів недостовірності звітності фінансових установ, що здійснюють діяльність на ринку цінних паперів, що підтверджена аудиторським висновком. Аналогічно ДКРРФП за тих же обставин може виключити аудитора із свого реєстру.

На нашу думку, Реєстри 2а і 3, що ведуть ДКЦПФР або ДКРРФП, жодним чином не підвищують якість аудиторської діяльності, створюють адміністративні бюрократичні перепони для практикуючих аудиторів і потрібні лише цим органам для звітування про те, що виконані законодавчі норми щодо їх запровадження та ведення. Фактично ніякого дієвого контролю не відбувається. Існують десятки аудиторських фірм та підприємців, обсяги роботи яких ніяк

адекватно не співвідносяться з штатом їх працівників, а також з мінімальною вартістю їх послуг. Яка якість такого аудиту? Це всім відомо. Тому можна стверджувати про відсутність досконалої системи контролю за діяльністю аудиторів зі сторони ДКЦПФР та ДКРРФП і про абсолютну неефективність Реєстрів, що ведуть ці державні органи.

Наведена думка підтверджується багатьма вченими та практиками. Наприклад, професор Олександр Редько стверджує, що: “ ... контроль за якістю вітчизняного аудиту взагалі відсутній. Мабуть, ілюзія незалежності певним чином породила серед фахівців з аудиту реалії непідконтрольності. Та якщо українські аудитори порівнюють свої умови роботи з тими, в яких працюють їхні закордонні колеги, вони просто вжахнуться. Майже в усіх країнах Європи існують спеціальні інституції, які на постійній основі здійснюють моніторинг роботи аудиторських фірм (аудиторів). Існує навіть практика, коли до перевірок аудиторських фірм залучають на платній основі “волонтерів” — досвідчених фахівців з аудиту, які здійснюють перевірки під наглядом знову ж таки штатних контролерів. Такі системи контролю за якістю аудиторських послуг існують у Великій Британії, Ірландії, Австрії, Бельгії, Данії, Фінляндії, Норвегії, Франції, Німеччині, Греції, Італії, Португалії, Нідерландах, Іспанії, Швеції, Чехії, Румунії, Словенії та Швейцарії” [4].

Підтримуючи вище наведену думку, вважаємо за необхідне зосередити контроль за якістю аудиторських послуг в одному суб’єкті, яким може бути і вже є на сьогоднішній день Аудиторська палата України. Практика аудиторської роботи свідчить, що співробітники контрольно-реєстраційної комісії Аудиторської палати України здійснюють реальні перевірки окремих суб’єктів аудиторської діяльності з метою контролю якості їх послуг. За результатами таких перевірок виносяться рішення про

попередження, тимчасове припинення дії сертифіката аудитора або його анулювання, після чого відбувається виключення аудитора – суб'єкта підприємницької діяльності або аудиторської фірми з Реєстру аудиторських фірм і аудиторів України (Реєстр 1).

Проте і тут існують певні проблеми. Як пише професор Олександр Редько : “ ... стає сумно, якщо порівняти умови роботи працівників таких інститутів контролю за якістю аудиту як CMVM (Португалія), SBPA (Швеція), CONSOB (Італія), Kredittilsynet (Норвегія), FRR (Данія), NIRVA (Нідерланди), IDW і WPK (Німеччина), наприклад, з можливостями Аудиторської палати та Співки аудиторів України. В АПУ п'ять(!) осіб з Контрольно-реєстраційної комісії, які працюють на громадських засадах, повинні охопити (безоплатно!) контролем більш як 1700 суб'єктів аудиту в усій Україні. Зараз АПУ делегувала право перевірки дотримання стандартів аудиту та Кодексу професійної етики САУ та його територіальним відділенням. Але ж у відділеннях САУ ще менше людей, ніж в АПУ. І цілком зрозуміло, що вони насамперед працюють на себе, а вже потім на спілку. Нарешті найцікавіше запитання — хто і скільки повинен платити (навіть чи це будуть добровільні внески) за утримання таких перевіряльників?” [4].

На загальному фоні регулювання аудиторської діяльності в Україні, на нашу думку, позитивно виділяється Національний банк, який дійсно робить постійні кроки для контролю за якістю роботи зовнішніх аудиторів. Для цього прийняті окремі нормативні документи, що регулюють співпрацю зовнішніх аудиторів з внутрішніми, а також з інспекторами Національного банку, проводяться зустрічі вище згаданих осіб, а також обов'язковою вимогою є представлення до Національного банку не лише аудиторського висновку, який

може займати одну або дві (після останніх змін МСА) сторінку, але й аудиторського звіту з висвітленням широкого кола питань щодо господарської діяльності банку та її обліку.

Розглядаючи правове поле аудиту, безумовно, необхідно враховувати, що не тільки в Україні діє велика кількість нормативних документів, що регулюють як саму аудиторську діяльність, так і вимоги до аудиторських висновків. Такі правила є і в інших країнах. Наприклад, основними регуляторами аудиту ... у Білорусі, Росії і Казахстані, як і в Україні, виступають національні банки, крім того у Росії і Білорусі – міністерство фінансів, в Казахстані, те ж як і в Україні – регуляторні органи ринку фінансових послуг. Так само у вище згаданих країнах існують згадування про аудит в різних законах, що регулюють окремі сфери господарювання (банківська діяльність, торгівля цінними паперами, тощо).

Тобто, як і в Україні, головним правовим регулятором у цих країнах є держава [7]. Проте в цих країнах немає практики використання або реєстрів аудиторів взагалі, або їх великої кількості. Наприклад, у Білорусі є один державний реєстр аудиторів, а в Казахстані Реєстру немає взагалі [7]. Результати дослідження становлення аудиту в різних країнах світу, проведеного професором Бутинцем Ф.Ф, також не містять згадок про Реєстри аудиторів, що видаються різними державними органами в одній країні [9].

Висновки. Останні скандальні події, що відбулися у світі пов'язані в першу чергу з якістю аудиту та аудиторських послуг, тому на сучасному етапі розвитку державне регулювання аудиту повинно в першу чергу бути направленим на підвищення якості аудиторської діяльності й достовірності аудиторських висновків.

Вище наведені результати проведених досліджень свідчать про те, що збільшення кількості реєстрів аудиторів в Україні, як елемент державного регулювання аудиту та

аудиторської діяльності, жодним чином не впливає на якість аудиторських послуг та створює лише додаткові бюрократичні перепони для практикуючих аудиторів. Тому вважаємо, що в Україні повинен існувати лише один реєстр аудиторів та аудиторських фірм, який буде вестись єдиним суб'єктом – Аудиторською палатою України. За таких умов інші державні органи зможуть впливати на якість аудиту саме через Аудиторську палату, адже їх представники є її членами. У разі реалізації таких пропозицій одночасно повинна бути значно посилена контрольна функція Аудиторської палати, для чого необхідно продумати систему здійснення оперативного контролю, залучення спеціалістів для проведення контрольних заходів та фінансування оплати їх праці.

Темою окремої дискусії залишається Реєстр аудиторів, що веде Національний банк України, адже саме НБУ проводить їх сертифікацію.

Список використаної літератури :

1. *Пилипенко І., Шевчук В.* Аудиту боїтися – в ринок не вписатися // http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=644858.

2. *Пилипенко І., Шевчук В.* Аудиторський досвід – дорога наука // http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=71984648.

3. *Петрик О.* Концептуальні основи інтеграції та гармонізації аудиту в Україні // <http://www.visnuk.com.ua/?./journal/0705/073805.html#top>.

4. *Редько О.* Аудит по-українськи: незалежний, безконтрольний, формальний, “моторний” // <http://www.kontrakty.com.ua/ukr/gc/nomer/2002/16/9.html#top>.

5. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ з наступними змінами і доповненнями // <http://www.rada.gov.ua>.

6. *Пилипенко І., Шевчук В.* Національна система аудиту: проблеми становлення та розвитку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 3. – С. 5-12.

7. *Редько О.* Як нам облаштувати правове поле аудиторської практики // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 6. – С. 53-64.

8. *Петрик О., Кузьмін В.* Аудит: законодавчо-нормативне регулювання, історичні аспекти та проблеми розвитку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 63-73.

9. *Бутинець Ф.Ф.* Аудит: Підручник для студентів спеціальності “облік і аудит” вищих навчальних закладів. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 512 с.

КОРЯГІН Максим Вікторович – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аналізу Національного університету “Львівська політехніка”

Наукові інтереси:

- фінансова звітність в системі управління підприємством;
- державне регулювання інституційних змін у банківництві України