

*Савченко С. Б., викладач Донецької філії УДУФМТ
Дроздова А., студентка Донецької філії УДУФМТ*

ПРОБЛЕМИ НОРМАТИВНО-ЗАКОНОДАВЧОГО РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТУ В УКРАЇНІ

Розглянуто основні вимоги законодавчих документів, що регулюють аудиторську діяльність в Україні. Досліджено проблемні аспекти нормативно-правового та методологічного забезпечення аудиторської діяльності в Україні, проаналізовано останні зміни та доповнення у діючому законодавстві з аудиту, надано характеристику пріоритетним напрямкам підвищення якості аудиту в Україні, запропоновано заходи щодо врегулювання узгодження законодавства з аудиту нормам Міжнародних стандартів аудиту.

Ключові слова: *аудит, нормативно-правове забезпечення, законодавство з аудиту, Міжнародні стандарти аудиту.*

Літ. 13.

*Савченко С. Б., преподаватель Донецкого филиала УГУФМТ
Дроздова А., студентка Донецкого филиала УГУФМТ*

Проблемы нормативно-законодательного регулирования аудита в Украине

Рассмотрены основные требования законодательных документов, регулирующих аудиторскую деятельность в Украине. Исследованы проблемные аспекты нормативно-правового и методологического обеспечения аудиторской деятельности в Украине, проанализированы последние изменения и дополнения в действующем законодательстве по аудиту, дана характеристика пріоритетным направлениям повышения качества аудита в Украине, предложены основные мероприятия, направленные на урегулирование соответствия законодательства по аудиту нормам Международных стандартов аудита.

Ключевые слова: *аудит, нормативно-правовое обеспечение, законодательство по аудиту, Международные стандарты аудита.*

*Savchenko S. B., lecturer, Donetsk branch of USUFIT
Drozдова A., student, Donetsk branch of USUFIT*

Problems of Statutory-Legal Regulation of Audit in Ukraine

The basic requirements of legislative documents regulating auditing activity in Ukraine are considered. The problem aspects of the statutory-legal and methodological support of public auditing activity in Ukraine are studied, the recent amendments and supplements in the current legislation on audit are analysed, priority directions of improving the quality of audit in Ukraine are described, basic measures aimed at regulation of accordance of legislation on audit to the norms of International standards of audit are suggested.

Keywords: *audit, statutory-legal support, legislation on audit, International standards of audit.*

Постановка проблеми. Виникнення, становлення й подальший розвиток аудиторської діяльності в Україні зумовлені необхідністю незалежного об'єктивного контролю господарської діяльності підприємств усіх форм власності та професійного підтвердження достовірності звітності, яка надається користувачам і зацікавленим сторонам.

Необхідність дослідження пояснюється наявністю проблем у сфері нормативно-законодавчого регулювання для України, тому що міжнародні стандарти всебічно вивчаються в різних країнах світу і в нашій державі також.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема нормативно-законодавчого регулювання аудиторської діяльності є актуальною сьогодні для України й висвітлюється в роботах таких українських учених, як О. Редько, О. П. Петрик, Б. Ф. Учас, В. П. Бондар, А. О. Саюн, Б. В. Мельничук, Р. Р. Кулик, Г. В. Веріга та ін. Аудит в Україні являє собою цілісну, ефек-

тивно діючу систему, яка динамічно оновлюється. Її подальший розвиток потребує підвищення професійної компетентності фахівців з аудиту відповідно до сучасних вимог.

Метою статті є розгляд та обґрунтування правового статусу Міжнародних стандартів аудиту (МСА), шляхи їх забезпечення в Україні, а також розробка основних напрямів щодо гармонізації та узгодження діючого законодавства з аудиту нормам Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

Виклад основного матеріалу. Перехід України до ринкових відносин зумовив необхідність створення нових економічних інститутів, що регулюють взаємовідносини різних суб'єктів підприємницької діяльності. Серед них чільне місце посідає інститут аудиторства, якому у квітні 2014 р. виповниться 21 рік. В Україні проведена значна робота, спрямована на становлення інституту аудиторства.

Так, Верховною Радою України прийнято Закон «Про аудиторську діяльність» (від 22 квітня 1993 р.), з відповідними змінами і доповненнями, Аудиторською палатою України введено Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА), визначено порядок проведення атестації фахівців на право здійснення аудиту і занесення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності, визначено суб'єкти господарювання, які підлягають обов'язковому аудиту тощо. Аудиторська діяльність в Україні регулюється Господарським кодексом України, Законом України «Про аудиторську діяльність» № 3125ХІІ від 22 квітня 1993 р., іншими нормативно-правовими актами України, Кодексом етики професійних бухгалтерів та МСА, а також положеннями та інструкціями Аудиторської палати України (АПУ) [3].

Усі названі регулятивні акти можна об'єднати у дві групи:

- а) державні законодавчі акти;
- б) аудиторські стандарти (нормативи) та інші регулятивні акти.

Затвердження стандартів аудиту є виключно правом АПУ. Тому затверджені АПУ стандарти аудиту є обов'язковими для аудиторів, аудиторських фірм і суб'єктів господарювання. АПУ за узгодженням з Міжнародною федерацією бухгалтерів здійснює переведення і видання українською мовою МСА. Рішенням від 18.04.2003 р. №122 «Про порядок вживання в Україні Міжнародних стандартів аудиту» Аудиторська палата України ухвалила перехід аудиторської діяльності на Міжнародні стандарти. Рішенням АПУ від 18.04.2003 р. № 122 «Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів», як національні стандарти, прийняті стандарти аудиту й етики Міжнародної федерації бухгалтерів [5, с. 61].

Згідно з Конституцією та Статутом Міжнародної федерації бухгалтерів МСА мають обов'язковий характер для повноправних членів цієї організації. Більш детально права та обов'язки членів МФБ викладені в Положенні відповідності вимогам, що висуваються до організацій-членів МФБ.

Під стандартами аудиту розуміють основні принципи, яких слід дотримуватися під час аудиторських перевірок. Насамперед, аудиторські стандарти потрібні тому, що вони дають змогу підтримувати аудиторську діяльність на відповідному рівні, змушують аудитора постійно підвищувати свій науковий і професійний рівень. Крім того, стандарти регламентують порядок здійснення аудиту, чим допомагають самим аудиторам у виконанні їхніх обов'язків.

Основними проблемами сучасного професійного аудиту є розробка та впровадження економічного механізму регулювання аудиту, що включає в себе великі штрафні санкції за неякісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської відповідальності, розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг тощо [10, с. 72].

На сьогоднішній день відсутній достатній законодавчий фундамент і досвід судового розгляду позовів щодо аудиторів (аудиторських фірм), немає методики оцінки розмірів збитку користувачів від неякісного аудиту, суди не завжди вирішують справи і впроваджують їх у життя, страхові фірми не здатні і не підготовлені до масового страхування аудиторської відповідальності.

Відповідно до цього основним аспектом підвищення якості аудиту залишається професійний контроль за якістю аудиторських перевірок. При недотриманні затверджених нормативів до аудиторських фірм (аудиторів) можуть бути застосовані адміністративні санкції – аж до позбавлення сертифіката і свідоцтва на право аудиторської діяльності. Але конкретні проце-

дури застосування санкцій ще необхідно розробити. Крім того, слід також розробити порядок оскарження в суді рішення про позбавлення свідоцтва, захист аудитора від необґрунтованого переслідування тощо. Якщо користувач аудиту пред'явить позов аудиторській фірмі щодо відшкодування завданого збитку, то розміри відшкодування повинні суттєво залежати від того, чи дотримувався аудитор аудиторських стандартів [6, с. 17].

Основа юридичних перешкод складає неузгодженість правових систем різних країн світу. Значна відмінність простежується між англосаксонськими країнами, де переважає «загальний закон», і європейськими континентальними країнами, які практикують використання системи кодифікованого права. Крім того, порушити процес юридичного узгодження можуть численні відмінності в підходах до правил ведення бухгалтерського обліку, встановлення відповідальності аудиторів тощо.

Що стосується економічних перешкод, то слід зазначити, що вони характеризуються різною орієнтацією користувачів фінансової звітності та різними етапами технологічного розвитку і технологічного забезпечення економічної діяльності, тобто застосування сучасних технічних засобів для раціонального управління господарськими і економічними процесами. Аудиторів, як правило, запрошують акціонери компаній, тому така аудиторська перевірка, в першу чергу, направлена на задоволення їхніх інтересів. Крім того, країни з розвинутою економікою ставлять вищі вимоги до стандартів аудиту, ніж країни, які розвиваються, що визначається дією різних економічних чинників.

Терміни, поняття, які наведені у МСА завдають перешкоди тлумачного характеру. У тексті МСА, зокрема в підпунктах Д12-Д13 «Форма висловлення аудиторської думки» МСА 200 «Загальні цілі аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту», зазначено, що думка аудитора стосується того, чи складено фінансову звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності [5, с.46]. При цьому в тексті є посилання на три види концептуальних основ:

- А) концептуальна основа подання;
- Б) концептуальна основа достовірного подання;
- В) концептуальна основа дотримання вимог.

У Законі України № 996-ХІV не згадується будь-яка концептуальна основа взагалі, тому виникають питання: якими документами оформляється «концептуальна основа», у чому відмінність між трьома видами концептуальних основ?

У глосарію термінів, виданих АПУ, МСА наведено термін «достатня впевненість». Цей термін тлумачиться як високий, але не абсолютний рівень впевненості. На цій сторінці «достатність» визначено як міру кількості. «Впевненість» семантично тлумачиться словниками як «тверда віра, як почуття людини». Рівень – це ступінь величини або значущості. Виходячи з цього виникають питання: якщо достатність – міра кількості, а впевненість почуття людини, то якими кількісними показниками слід оцінювати достатню впевненість аудитора? [10, с. 73].

Практично у всіх МСА положення мають узагальнений характер. У глосарію термінів МСА наведено визначення «Зареєстрований на біржі суб'єкт господарювання», яке цікаве з погляду української юрисдикції, тобто що таке визнана «фондова біржа», ким визнається і на які документи треба звернути увагу аудитору на підтвердження такого визначення. Про якість професійного перекладу МСА свідчить ситуація з терміном «оцінка». У словнику термінів, вміщеному в МСА, наведено визначення двох англійських термінів: «Asses» й «Evaluate». Перший термін відноситься до ризиків, а другий має своїм предметом зовсім інші об'єкти уваги. Таким чином, застосування одного терміна до двох різних предметів аудиторської уваги може суттєво спотворити розуміння користувачів аудиторським звітом і ввести їх в оману.

У перекладених АПУ МСА часто зустрічається термін «партнер». Слід зазначити, що в українському законодавстві немає такого терміну, що ускладнює його використання в аудиторських документах, а це може викликати конфлікт при зовнішній перевірці суб'єктів аудиторської діяльності. Не зрозуміло до кого в аудиторській фірмі потрібно відносити до партнера. І не відомо що саме це: посада, звання, вид діяльності, рядовий співпрацівник, засновник аудиторської фірми тощо. Адже, згідно з МСА, на «партнера» покладено обов'язки, певні права [10, с. 74].

У практичних аспектах окремих МСА виникає питання без відповіді, а саме те, що у матеріалах Комітету з контролю якості АПУ досить часто зустрічаються критичні зауваження щодо невідповідності аудиторської документації вимогам п.8 «Форма, зміст і обсяги аудиторської документації» МСА 230 «Аудиторська документація». У деяких випадках наявність таких зауважень впливає на негативну оцінку системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності.

Всі ці питання дуже важливі, оскільки практика зовнішніх перевірок АПУ аудиторських фірм апріорі виходить з концепції якості аудиторських послуг як факту дотримання вимог стандартів. Хоча в самих МСА немає визначення, що ж таке якість аудиторських послуг, а є тільки складові системи контролю якості. Паралельно проводячи зарубіжний досвід з країнами Європейського союзу, встановлено, що вагомою прогалиною у вітчизняному законодавстві є відсутність висвітлення питання забезпечення контролю якості аудиторських послуг, основної умови для проведення належного аудиту.

У Директиві 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності регулювання питань із контролю якості присвячено Главу 6 «Забезпечення якості» [4]. Відповідно до даної глави кожна держава-член стежить за тим, щоб до всіх аудиторів та аудиторських фірм застосовувалася система забезпечення якості, що відповідає принаймні таким критеріям:

- система забезпечення якості організовується так, щоб забезпечити її незалежність від аудиторів і аудиторських фірм, що контролюються з урахуванням суспільного нагляду;
- фінансування системи забезпечення якості має бути гарантованим і вільним від будь-якого можливого неналежного впливу з боку аудиторів чи аудиторських фірм;
- система забезпечення якості повинна мати достатні ресурси;
- особи, що проводять перевірки з метою забезпечення якості повинні мати належну професійну освіту та відповідний досвід у системі обов'язкового аудиту та фінансової звітності, поєднаний із тематичним навчанням з питань проведення перевірок для забезпечення якості;
- підбір контролерів для виконання перевірок з метою забезпечення якості має проводитися за об'єктивною процедурою, спрямованою на забезпечення відсутності конфлікту інтересів між контролерами й аудитором чи аудиторською фірмою, що перевіряється в обов'язку перевірки для забезпечення якості;
- оцінка дотримання чинних стандартів аудиту та вимог щодо незалежності, кількості та якості витрачених ресурсів, очікуваної винагороди за аудит та внутрішньої системи контролю якості аудиторської фірми за результатами;
- з метою забезпечення якості аудиту складається звіт (принаймні один раз на шість років), що має містити основні висновки з перевірки;
- загальні результати системи забезпечення якості оприлюднюються раз на рік;
- зауваження за результатами перевірок для забезпечення якості враховуються аудитором або аудиторською фірмою в розумний строк.

Як бачимо, гармонізація стандартів аудиту може виявитися неможливою внаслідок багатьох відмінностей між країнами. Здається, більш виправданим буде прийняття мінімального пакету МСА. Це обумовлює необхідність запровадження аудиту високої якості, визнання його результатів на міжнародному рівні, налагодження тісної співпраці між національними регулюючими органами і аудиторами, уникнення непорозумінь щодо трактування результатів ведення господарської діяльності у різних країнах світу.

Внаслідок входження України у систему світових господарських зв'язків посилюється потреба виходу національного аудиту на міжнародний рівень, чому максимально сприятиме впровадження в Україні МСА. Проте українські стандарти аудиту повинні базуватись на чинному законодавстві, що робить неприйнятним застосування у нашій країні окремих положень МСА.

Крім того, ряд положень МСА базується на західній загальноприйнятій системі бухгалтерських принципів, які часто суперечать діючим вітчизняним принципам обліку. Отже, наявність в Україні численних проблем гармонізації аудиту лише підтверджує доцільність уніфікації МСА та їх гармонізації відповідно до умов та потреб кожної країни.

Висновки. Таким чином, сучасний стан розвитку аудиту в Україні характеризується проблемами щодо застосування у практичній діяльності Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

Пріоритетними напрямками розв'язання проблем нормативно-законодавчого регулювання аудиторської діяльності в Україні та узгодження діючого законодавства з аудиту нормам Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг мають бути:

- розробка науково-практичних коментарів щодо застосування норм МСА, тому що МСА відповідають на запитання «що робити?», але не зазначають «як це робити»;
- унесення необхідних змін і доповнень до Закону України «Про аудиторську діяльність» з метою приведення його у відповідність до інших законодавчих актів України;
- використання узагальненого практичного досвіду роботи міжнародних аудиторських фірм;
- розробка і введення в дію реальних контрольних заходів із забезпечення дієвого контролю якості роботи аудиторських фірм, аудиторів та дотримання ними Кодексу професійної етики та міжнародних стандартів;
- удосконалення форми звітності аудиторських фірм, що подається до АПУ;
- розробка та контроль дотримання стандартів внутрішнього аудиту для підприємств України.

Література

1. Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність». Закон України від 14.09.2006р. № 140-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=140-16>.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зеніна, О.В. Гик, С.Г. Біндер. – Київ: МФБ і АПУ, 2010. – 841 с.
3. Про застосування стандартів аудиту: Рішення Аудиторської палати України від 31.03.2011 р. № 229/7 [Електронний ресурс] // Аудиторська палата України. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/msa>.
4. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності від 17.05.2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/994_844/page
5. Аудит: Застосування міжнародних стандартів в аудиторській практиці України. Навчальний посібник. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ» СТАТУС». – 2005. – 172 с.
6. Бондар В.П. Удосконалення системи організації аудиторської діяльності в Україні // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – №9. – С.16–19.
7. Довгорука П. Якість аудиту та Міжнародні стандарти аудиту (МФБ) / П. Довгорука // Аудитор України. – 2006. – № 08 (92). – С. 24–26.
8. Зотов В. Аудиторська діяльність в Україні: законодавчо-нормативне регулювання, сучасний стан / В. Зотов, О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 59–65.
9. Редько О. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №11. – С. 49–55.
10. Редько О. МСА у питаннях без відповідей, або труднощі перекладу :[стандартів аудиту] / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 12. – С. 44–49.
11. Петрик О.П. Законодавчо-нормативне регулювання аудиторської діяльності в Україні: реалії сьогодення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8–9. – С. 71–77.
12. Пилипенко І. Національна система аудиту: проблеми становлення і розвитку / І. Пилипенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 3. – С. 5–12.
13. Усач Б.Ф. Проблеми розвитку аудиту в Україні / Б.Ф. Усач // Регіональна економіка. – 2007. – №4. – С. 217–222.

Стаття надійшла до редакції 05.03.2014 р.