

УДК 342.11.2

## АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УМОВАХ ПЕРЕХОДУ НА МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ

### PRESSING PROBLEMS OF REGULATION OF AUDIT ACTIVITY IN THE TRANSITION TO INTERNATIONAL STANDARDS

Ільницька Л.Ю.,

*старший викладач кафедри господарського права  
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»*

Стаття присвячена висвітленню окремих аспектів нормативного забезпечення аудиторської діяльності в Україні. Автор акцентує увагу на принципах побудови сучасної аудиторської діяльності. Висвітлюються міжнародно-правові аспекти здійснення аудиторської діяльності та практика їх застосування в Україні.

**Ключові слова:** аудиторська діяльність, нормативно-правове регулювання, міжнародні стандарти.

Статья посвящена отдельным аспектам нормативного обеспечения аудиторской деятельности в Украине. Автор акцентирует внимание на принципах построения современной аудиторской деятельности. Освещаются международно-правовые аспекты осуществления аудиторской деятельности и практика их применения в Украине.

**Ключевые слова:** аудиторская деятельность, нормативно-правовое регулирование, международные стандарты.

The article is devoted to some aspects of regulatory support audit activity in Ukraine. The author draws attention to the principles of building a modern auditing. Highlights international legal aspects of auditing activities and their use in Ukraine.

**Key words:** auditing, legal regulation, international standards.

**Постановка проблеми.** У 2014 році виповнилось 21 рік як в Україні прийнято Закон України «Про аудиторську діяльність». Протягом цих двадцяти років аудит складався як професійна діяльність. Сьогодні аудиторська діяльність в Україні регулюється Господарським кодексом України, Законом України «Про аудиторську діяльність», а також Міжнародними стандартами аудиту (далі – МСА).

**Виклад основного матеріалу.** Рішенням Аудиторської палати від 30 листопада 2006 року встановлено обов'язкове застосування суб'єктами аудиторської діяльності Міжнародних стандартів аудиту як національних стандартів, починаючи з 1 січня 2007 року.

Стандарти аудиту – це документи, що формулюють єдині базові вимоги й загальні підходи до проведення аудиту. Відповідно до ст. 6 Закону України «Про аудиторську діяльність» під час здійснення аудиторської діяльності аудитори та аудиторські фірми застосовують відповідні стандарти аудиту [1]. Стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів із дотриманням вимог цього закону та інших нормативно-правових актів. На підставі стандартів регулюють якість професійної діяльності аудиторів. З їх допомогою формують програми підготовки і єдині

вимоги атестації аудиторів. Аудиторські стандарти є підставою для доказів у суді якості проведення аудиту та визначення міри відповідальності аудиторів. Загалом аудиторські стандарти потрібні для підтримки на відповідному рівні аудиторської діяльності, підвищення наукового і професійного рівня аудиторів. Вони регламентують загальний підхід до проведення аудиту, масштаб перевірки, види звітів аудитора, питання методології та основні принципи, яких мають дотримуватись аудитори [2].

Проте, на жаль, і досі існує низка невідповідностей нормативних актів, що регулюють аудиторську діяльність нашої країни відповідно до міжнародних стандартів аудиту. Зупинимось на одному з аспектів такої невідповідності.

Стаття 8 «Обов'язкове проведення аудиту» Закону України «Про аудиторську діяльність» передбачає, що проведення аудиту є обов'язковим для:

1) підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності відкритих акціонерних товариств, підприємств емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному опри-

людненню, за винятком установ та організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету;

2) перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

3) емітентів цінних паперів та похідних (деривативів), а також при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Таке визначення обов'язкового аудиту не відповідає 43-ій Директиві Європейського Союзу в частині надання визначення понять «обов'язковий аудит» та «суб'єкти суспільного інтересу». Так, Директива 2006/43/ЄС (п. 13 ст. 2) апелює поняттям «суб'єкти суспільного інтересу», під якими розуміються суб'єкти, що регулюються законодавством держави-члена й чий передавальні цінні папери допущені до обігу на регульованому ринку будь-якої держави-члена, кредитні установи, визначені в підпункті 1 ст. 1 Директиви 2000/12/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 20 березня 2000 року про початок і здійснення діяльності кредитних установ та суб'єктів страхової діяльності згідно з визначенням ст. 2(1) Директиви 91/674/ЄЕС. Держави-члени можуть також визначити інших суб'єктів як суб'єктів суспільного інтересу, наприклад суб'єктів, що мають суттєве суспільне значення через природу їхньої діяльності, розмір або чисельність їхнього персоналу.

З урахуванням зазначеного пропонуємо ст. 8 Закону України «Про аудиторську діяльність» викласти в такій редакції:

«Обов'язковий аудит – аудит, проведення якого є обов'язковим для суб'єктів господарювання у випадках, передбачених законом.

Проведення аудиту є обов'язковим для:

1) підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб суспільного значення.

Юридичні особи суспільного значення – акціонерні товариства, підприємства-емітенти облігацій, професійні учасники ринку цінних паперів, банки, холдингові і страхові компанії, інститути спільного інвестування, довірчі товариства та інші фінансові установи: суб'єкти господарювання, сукупна сума доходів яких за звітний рік перевищила 100 млн гривень, та інші суб'єкти господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню;

2) емітентів цінних паперів та похідних (деривативів), а також під час отримання ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів;

3) підтвердження достовірності та повноти ліквідаційного балансу суб'єктів господарювання під час проведення процедури ліквідації та банкрутства;

4) перевірки фінансового стану засновників (крім фізичних осіб) господарських товариств, банків, холдингових і страхових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових установ;

5) підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності суб'єктів господарювання під час отримання кредитів у банківських установах та інших фінансових небанківських установах на суму більше 50 млн гривень».

У Законі України «Про аудиторську діяльність» не враховані вимоги Директиви 2006/43/ЄС щодо аудиторських фірм та аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит, а саме: щодо обов'язкового страхування ними відповідальності (ст. 31 Директиви 2006/43/ЄС); позитивного проходження контролю якості аудиторських послуг. Слід зазначити, що страхування відповідальності аудиторів здійснюється в багатьох державах і найчастіше є обов'язковим. Без укладення договору страхування професійної відповідальності здійснювати таку професійну діяльність аудиторам заборонено.

Аудиторські фірми витрачають до 10% прибутку на страхування аудиторських ризиків. Найбільша увага питанням страхування аудиторської діяльності приділяється в Швеції. Аудитори та аудиторські фірми повинні складати договори про страхування або залишати в Комісії з аудиторської діяльності заставу під зобов'язання відшкодування збитків, які аудитор або аудиторська організація можуть понести під час своєї діяльності. Виключення із цих вимог може зробити Комісія з аудиторської діяльності тільки за наявності особливих обставин. Наприклад, за законодавством Іспанії аудитори відповідають особисто і солідарно перед організаціями і третіми особами за шкоду, заподіяну через невиконання аудиторами своїх зобов'язань. Якщо шкода спричинена аудитором, що працює в аудиторській організації, відповідає як аудитор, так і організація [4]. Страхування аудиторської відповідальності є обов'язковим і для аудиторів у Німеччині, Італії, Росії, для бухгалтерів у Великобританії. Згідно з оцінкою страхувальників близько 80% відомих аудиторських компаній Росії мають поліс страхування аудиторської відповідальності [3].

На відміну від розвинених країн, законодавство України не передбачає страхування професійної відповідальності аудиторів і повного та беззастережного відшкодування збитку, нанесеного замовникові аудиту. Статтями 21 і 22 Закону України «Про аудиторську діяльність» [2] визначено, що за неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність згідно з угодою і законом. При цьому цивільно-правову відповідальність можна розділити на відповідальність перед замовниками аудиту і третіми особами, адміністративну, кримінальну. Крім того, Аудиторською палатою України можуть застосовуватися стягнення у вигляді попередження, припинення дії сертифікату на строк до одного року або його анулювання, виключення з Реєстру аудиторських фірм і аудиторів.

На підставі цього аналізу можна зробити висновок, що в Україні необхідне введення обов'язкового страхування професійної відповідальності аудиторів, що водночас надасть можливість ефективного

розвитку ринку страхових послуг та впевненість потенційним клієнтам аудиторських послуг у фінансовій надійності та незалежності аудитора.

Удосконалення нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності в аспекті страхування професійної відповідальності можна здійснити внесенням змін до Закону України «Про аудиторську діяльність», де чітко зазначити види відповідальності та умови страхування професійної відповідальності аудиторів.

Введення в практику аудиторської діяльності обов'язкового страхування професійної діяльності є важливим етапом гармонізації розвитку аудита, позитивно вплине на ділову активність аудиторських фірм, що матиме позитивний вплив на розвиток української економіки.

За результатами аналізу положень Директиви 2006/43/ЄС, а також норм чинних на сьогодні підзаконних нормативно-правих актів, у яких визначено вимоги, що висувають державні органи, які здійснюють регулювання ринків фінансових послуг (НБУ, НКЦПФР, Нацкомфінпослуг), до суб'єктів господарювання, які проводять аудит відповідних фінансових установ під час визначення ними порядку ведення Реєстрів аудиторських фірм та аудиторів, можна виділити такі вимоги, які висуває зазначена директива та регулятори ринків фінансових послуг до аудиторських фірм, які проводять обов'язковий аудит: щодо аудиторської фірми є рішення Аудиторської палати України про визнання її такою, що пройшла перевірку системи контролю якості аудиторських послуг; аудиторська фірма уклала договір страхування професійної відповідальності перед третіми особами-замовниками аудиту та є публічною для суспільства через розкриття на власному веб-сайті в мережі Інтернет інформації щодо діяльності; у складі аудиторської фірми має працювати не менше трьох осіб, які мають сертифікат аудитора. Відзначимо, що вимога щодо кількості працівників аудиторської фірми є такою, що відповідає нормам, дотримання яких є

необхідним для створення системи контролю якості, оскільки в аудиторській фірмі для забезпечення контролю якості, відповідно до вимог Міжнародних стандартів контролю якості, має працювати як мінімум три аудитора, а саме: директор, особа, яка відповідальна за контроль якості, та аудитор, який проводить перевірку. Крім того, така вимога відповідає співвідношенню в Україні фізичних осіб, які мають сертифікат аудитора (3 тис. осіб), до аудиторських фірм (біля 1 тис.).

**Висновки.** З метою адаптації законодавства про аудиторську діяльність до європейського законодавства та спрощення процедури легітимації суб'єктів аудиторської діяльності, що проводять обов'язковий аудит через формування єдиного реєстру, як це зазначено в заходах Національного плану дій на 2013 рік, вважаємо за доцільне внести зміни до Закону України «Про аудиторську діяльність», а саме ст. 8 «Обов'язкове проведення аудиту» доповнити частиною такого змісту:

«Право на проведення обов'язкового аудиту мають аудиторські фірми, включені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які відповідають таким вимогам:

- 1) в аудиторській фірмі за основним місцем роботи працює не менше трьох сертифікованих аудиторів;
- 2) щодо яких є рішення комісії з питань якості про визнання аудиторської фірми такою, що пройшла перевірку системи контролю якості аудиторських послуг;
- 3) що уклали договір страхування професійної відповідальності перед третіми особами-замовниками аудиту;
- 4) які є публічними для суспільства через розкриття на власному веб-сайті в мережі Інтернет щороку до 1 квітня звіту про прозорість їх діяльності, у якому зазначається інформація про аудиторську фірму та результати її діяльності, за формою та в порядку, що затверджені Аудиторською палатою України».

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Про аудиторську діяльність : Закон України від 14.09.2006 р. зі змінами та доповненнями Закон України «Про страхування» від 07.03.96 р. №85/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 23. – Ст. 243.
2. Про страхування : Закон України від 7 березня 1996 року № 85/96-ВР // Відомості Верховної Ради України від 30.04.1996 р. – 1996. – № 18. – 78.
3. Микитенко Т. Страхование профессиональной ответственности аудиторов / Т.Микитенко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2008. – № 6. – С. 46–50.
4. Купрякова С.И., Попова Т.А. Некоторые вопросы страхования ответственности аудиторов при осуществлении обязательного аудита / С.И. Купрякова, Т.А. Попова // Адвокат. – 2005. – № 12. – С. 23–27.