

Кулик Андрій Андрійович,
*аспірант,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені В. Гетьмана»,
м. Київ, Україна*

ЗОВНІШНІЙ КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

Ознайомлення з працями вітчизняних науковців [1, 2, 3] дає можливість визначити якість аудиторських послуг як систематичне дотримання вимог чинного законодавства, стандартів аудиту, кодексу професійної етики в напрямку задоволення інформаційних потреб і запитів власників бізнесу, інших зацікавлених сторін та суспільства в цілому. Належна якість аудиторських послуг забезпечується за рахунок поєднання внутрішніх і зовнішніх факторів, серед яких важливе місце посідає організація ефективного громадського (суспільного) нагляду за діяльністю аудиторських компаній. Так, побудова ефективної системи контролю якості аудиторських послуг є важливим елементом формування довіри третіх осіб до фінансової звітності замовників аудиту зокрема та аудиторської практики загалом.

В контексті останніх законодавчих змін, зокрема прийняття наприкінці 2017 р. та введення в силу у жовтні 2018 р. нового закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 №2258-VIII (далі Закон №2258-VIII), питання контролю якості аудиторських послуг набуває ще більшої ваги [4]. Однак, попри те, що в Законі №2258-VIII можна знайти більш змістовне викладення процедур контролю якості аудиторських послуг, на сьогодні вітчизняній системі зовнішнього контролю, яка перебуває в процесі формування, притаманний ряд спірних аспектів, окресленню яких і присвячене дане дослідження.

Закон №2258-VIII по-новому переглядає державне регулювання аудиторської діяльності. Формування державного нагляду реалізується через створення державної неприбуткової організації, місією якої є незалежний та неупереджений суспільний нагляд за аудиторською діяльністю в Україні – Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі ОСНАД). Повноваження ОСНАД передбачені ст. 15 Закону №2258-VIII та Статутом затвердженим Наказом Міністерства фінансів України №765 від 18.09.2018 [5], серед них, зокрема, реєстрація аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, контроль якості аудиторських послуг та застосування стягнень щодо суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності. Однак, відповідно до наведеної вище статті закону, у випадку неможливості виникнення конфлікту інтересів, ряд повноважень ОСНАД делегуються Аудиторській палаті України (АПУ). До таких повноважень зокрема відносяться реєстрація аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; контроль якості аудиторських послуг та застосування дисциплінарних

провадженнь щодо суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Делегуючи ряд повноважень АПУ, ОСНАД одночасно здійснює нагляд за діяльністю АПУ у контексті даних повноважень. Більш того у разі систематичного невиконання АПУ делегованих їй повноважень та порушення вимог щодо публічного звітування ОСНАД має право ініціювати скликання позачергового з'їзду аудиторів з метою дострокового припинення повноважень АПУ.

Виходячи з наведеного вище, вітчизняну систему державного нагляду за аудиторською діяльністю варто віднести до так змішаної (комбінованої) моделі, яка поєднує елементи державного нагляду та професійного саморегулювання. Взірцем такої моделі є Німеччина, де аудиторська палата здійснює нагляд за аудиторською діяльністю і у свою чергу контролюється незалежним державним органом [6].

З одного боку формування на вітчизняних теренах саме комбінованої моделі є обґрунтованим. Так, до створення ОСНАД саме АПУ здійснювала контроль за якістю аудиторських послуг, що в свою чергу закріплено у Рішенні АПУ Про затвердження Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні №182/3 від 27.09.2007 та Рішенні АПУ Про твердження Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг №302/9 від 30.10.2014. Таким чином, АПУ має відповідний досвід здійснення контролю якості аудиторських послуг.

З іншого боку, за поточних умов можна прослідкувати ряд суперечностей. По-перше, в Законі №2258-VIII недостатньо уваги присвячено розкриттю конфлікту інтересів між АПУ і ОСНАД, які перешкоджатимуть делегуванню повноважень.

По-друге, дивним виявляється те, що за чинної системи ОСНАД делегує найбільш важливі повноваження АПУ, залишаючи за собою контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. На практиці це означає, що ОСНАД усувається від здійснення прямого і безпосереднього контролю за якістю аудиторських послуг там, де це найбільш потрібно – в сегменті середніх і малих аудиторських компаній, які не здійснюють аудит підприємств суспільного значення. Така «дуополія» в суб'єктах суспільного нагляду якості аудиторських послуг ускладнює ефективність контролю, оскільки передбачає дублювання функцій в межах двох суб'єктів суспільного нагляду і відповідно породжує потребу в надлишкових інформаційних потоках між такими суб'єктами (ОСНАД і АПУ). При цьому, при власне здійсненні суспільного нагляду як ОСНАД, так і АПУ керуються однаковими нормативно-правовими актами, а саме Порядком проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та Рекомендаціями щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг.

По-третє, за умов отримання більшої частини повноважень, ступінь нагляду над АПУ з боку ОСНАД є поверхневим і обмежується положеннями ст. 47 №2258-VIII. На додаток ОСНАД має право ініціювати позачерговий з'їзд

аудиторів з метою припинення повноважень АПУ, передбачене ст. 15 Законі №2258-VIII. Однак на практиці реалізація такого права є досить тривалим процесом, та навряд чи є прикладом оперативного та ефективного механізму контролю за діяльністю АПУ, який сприяв би покращенню якості аудиторських послуг.

По-четверте, ознайомившись зі стратегією АПУ до 2023 року (далі Стратегія) стає зрозумілим, що в даному документі основна увага приділяється набуттю АПУ членства в Міжнародній федерації бухгалтерів (далі МФБ), а не формуванню і забезпеченню сучасної системи контролю якості аудиторських послуг за прикладом країн Європи. В контексті контролю якості аудиторських послуг Стратегія обмежується непрямими заходами, такими як проведення семінарів, круглих столів, забезпечення Комітету з контролю якості аудиторських послуг високопрофесійними інспекторами, участь у розробці рекомендацій щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг, тощо.

Виходячи з наведеного вище маємо ситуацію, коли ОСНАД, будучи незалежним державним регулятором покликаним здійснювати контроль за якістю аудиторських послуг, фактично виконує досить обмежений перелік повноважень та має недостатні засоби впливу і важелі контролю над АПУ, яка будучи суб'єктом професійного самоврядування аудиторської діяльності, фактично здійснює суспільний нагляд аудиторською діяльністю. Такий стан речей виглядає як спроба здійснити реформування аудиторської діяльності в напрямку гармонізації з європейськими стандартами без сутнісного перерозподілу повноважень і ролей між суб'єктами суспільного нагляду. Це суперечить фундаментальним основам суспільного нагляду, зазначеним у Директиві 2006/43/ЄС, зокрема незалежності суспільного нагляду від суб'єктів, які контролюються та практикам розвинених країн. Зокрема, звертаючись до європейського досвіду, зазначимо, що в ЄС контроль якості аудиторських послуг здійснюється з боку державних органів та громадськості. Однак в порівнянні із Україною, де громадський нагляд здійснюють власне представники аудиторської професії в ЄС такий нагляд організовується з представників замовників аудиторських послуг та користувачів фінансової звітності. Підсумовуючи, зазначимо, що вітчизняна система контролю якості аудиторських послуг потребує подальшого вдосконалення, зокрема встановлення паритетності у розподілі повноважень між ОСНАД та АПУ з одного боку та концентрації важелів контролю та впливу з боку ОСНАД над діяльністю АПУ з іншого боку.

Список використаних джерел

1. Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М., Петренко Н. І. *Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні: Монографія / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: ЖДТУ, 2004. 564 с.*
2. Редько О. Ю. *Аудит в Україні. Морфологія: монографія. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2008. 493 с.*
3. Щирська О. В., Кушнір Є. О., *Контроль якості надання аудиторських послуг у контексті зовнішніх перевірок. Статистика України, 2018. № 2. С. 101–106.*
4. *Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність Закон України від 21.12.2017р., №2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.*

5. Статут Державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» затверджений Наказом Міністерства фінансів України №765 від 18.09.2018, URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/Statut-OSNAD.pdf>.

6. Гончарук С. Система контролю якості аудиторських послуг та необхідність її вдосконалення. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2018. № 4 (16). С. 222-229.

УДК 657

Левченко Валентина Петрівна,

*д. е. н., професор кафедри фінансів та фінансово-економічної безпеки,
Київський національний університет технологій та дизайну,
м. Київ, Україна*

Ричаківська Віра Іванівна,

*к. е. н., член Аудиторського комітету
Ради Національного банку України,
м. Київ, Україна*

АУДИТОРСЬКИЙ КОМІТЕТ ЯК ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Україна, як країна з перехідною економікою, що потребує значних інвестицій, включилась в процес формування корпоративного управління, запровадження кращих світових практик. За минуле десятиліття сформована та вдосконалена законодавча база, розроблені відповідні нормативно-правові акти, в основу яких покладено Принципи корпоративного управління, затверджені Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

Наразі не існує єдиної моделі найкращого корпоративного управління, обов'язкових єдиних міжнародних стандартів. Наявність різних правових систем, інституціональних баз та традицій обумовлює різні підходи до цього питання. Проте, у всіх моделях корпоративного управління присутній компонент фінансового контролю, який є обов'язковим функціоналом органів, наділених найвищими повноваженнями. Для забезпечення цього завдання, його глибокого опрацювання та експертного оцінювання створюються відповідні робочі органи – аудиторські комітети. Аудиторські комітети створюються у різноманітних формах та з різними функціями як у приватному, так і у державному секторах.

Роль аудиторського комітету як важливого елементу системи корпоративного управління значно підкріплена Законом Сарбейнса-Окслі (Sarbanes-Oxley Act), прийнятим 30 липня 2002 року у США, що було викликано світовою фінансовою кризою.

Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [1] істотно змінює вимоги щодо здійснення обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес (далі – компаній). Такі компанії зобов'язані створити аудиторський комітет, за допомогою якого (чи в