

## Питання акомодатії українського аудиту до вимог ЄС (Tacito consensu)

У статті розглянуто новітні виклики, які постали перед українським аудитом у зв'язку з прийняттям Директив та Регламенту ЄС щодо аудиту суб'єктів суспільного інтересу.

**Ключові слова:** директиви ЄС, Регламент № 537, аудит, нові умови аудиторської діяльності, Міжнародні стандарти аудиту.

Майже непомітно, без зайвого галасу та піару, до України дійшли нові директиви ЄС щодо аудиту. Вітчизняна професійна спільнота наразі якось не відреагувала, що 34-та і 56-та Директиви ЄС [1; 2] та Регламент № 537 (далі – Регламент) [3] докорінно можуть змінити не тільки український ринок аудиту, але і базові принципи професії. На пояснення слід зауважити, що тлумаченнями Директив та Регламенту, в основному, опікується Світовий банк за дуже слабкої інформаційної підтримки Аудиторської палати України.

У сфері аудиту Україна завжди випереджала не тільки країни колишнього СРСР, але і багато країн Європи. У нас Міжнародні стандарти аудиту IFAC [4] офіційно прийняті як національні ще 10 років тому. Водночас у Європі лише зараз роздумують, що ж робити з Міжнародними стандартами аудиту (далі – МСА). Так, згідно з Директивою, МСА можуть бути прийняті Європейською комісією, якщо вони:

- відповідають інтересам суспільства у ЄС;
- розроблені відповідно до належної правової процедури, під громадським наглядом та в умовах прозорості;
- загальноприйняті на світовому рівні;
- не змінюють та не доповнюють Директиви та Регламент, окрім вимог, що вказані в цих документах;
- відповідають високому рівню надійності та якості річної і консолідованої фінансової звітності.

Наразі ми не маємо підтверджень наявності вказаних критеріїв, тому залишимо МСА на розгляд Європейської Комісії, а самі звернемося до окремих вимог зазначених Директив та Регламенту, які, на нашу думку, суттєво вплинуть на вітчизняну теорію та практику аудиту.

Серед найважливіших слід виокремити положення про суб'єктів громадського інтересу та їх аудит, регулювання вартості аудиторських послуг, контроль якості. Якщо вітчизняній аудиторській практиці до таких вимог потрібно якимось чином пристосуватися, то українським науковцям необхідно врахувати ці вимоги у своїх дослідженнях.

Найголовніша новела – аудит звітності суб'єктів громадського інтересу (далі – СГІ). Ре-

гламент № 537 встановлює, що до таких суб'єктів (хоча на нашу думку – це об'єкти, однак будемо дотримуватися українського перекладу документів) належать юридичні особи, які оперують грошовими коштами третіх осіб, а також електронними грошима, емітують цінні папери, здійснюють спільні інвестиції [3]. З огляду на стан суспільних відносин в Україні, в яких переважає (домінує) корупційна складова, необхідне теоретичне обґрунтування визначення СГІ.

На нашу думку, до таких суб'єктів слід відносити:

- банківські установи, кредитні спілки, страхові компанії та інвестиційні фонди;
- компанії з управління активами;
- громадські професійні організації та об'єднання;
- політичні партії;
- об'єднання громадян за комерційними інтересами (житлові та гаражні кооперативи, об'єднання забудовників житла тощо).

Інше питання – це визначення неаудиторських послуг суб'єктів аудиту. Вітчизняні дослідники теорії аудиту стоять на позиціях, що термін “аудит” слід відносити виключно до перевірки та виказування думки щодо фінансової звітності компанії, яка підлягає обов'язковому аудиту. Необхідність такого визначення пов'язана з заборонаю для аудиторів, що здійснюють аудит СГІ, надавати їм певні неаудиторські послуги, з одного боку, а з іншого – вартість таких послуг не повинна перевищувати 70% середніх платежів замовника аудиторській фірмі за останні три роки.

У статті 5 Регламенту № 537 до заборонених неаудиторських послуг відносять:

- податкові послуги пов'язані з заповненням бланків податкових декларацій, розрахунками на фонд оплати праці, визначення митних платежів, вияв державних субсидій, розрахунок прямих та непрямих податків, надання податкових консультацій;
- послуги в сфері управління об'єктом аудиту;
- бухгалтерський аутсорсінг;
- розробку й упровадження процедур внутрішнього контролю та управління ризиками;

- розробка й упровадження інформаційних систем у сфері обліку та фінансів;
- послуги з оцінки;
- юридичні послуги, зокрема виконання ролі захисника в суді, ведення перемовин від імені клієнта;
- послуги з внутрішнього аудиту;
- послуги в галузі кадрових ресурсів.

Щодо послуг у сфері управління, то до них аналізований Регламент відносить управління оборотними активами, надання фінансової інформації, оптимізацію робочих процесів, управління грошовими коштами, трансфертне ціноутворення, забезпечення ефективності повного циклу виробництва (бізнес-процесів) і т. ін.

До речі, з огляду на перелік послуг, які надають суб'єкти аудиторської діяльності в Європі, можна зробити висновок, що український аудит працює на 10–15% потенційних професійних можливостей.

Наразі 3/4 суб'єктів аудиту в Україні живуть виключно за рахунок саме таких послуг (тою чи іншою мірою), особливо з податкового консультування замовника майбутнього аудиту звітності. Тому для тих аудиторських фірм, які намагаються здійснювати аудит СГП, виникає багато проблем з переорієнтації асортименту своїх професійних послуг або встановлення їх жорсткого обліку.

На нашу думку, структура платежів за послуги неаудиторського характеру повинна визначитися так. Згідно з Регламентом № 537, якщо зовнішній аудитор або аудиторська фірма надає СГП неаудиторські послуги протягом трьох і більше фінансових років поспіль, то загальний розмір оплати таких послуг на четвертому році обмежується 70% середніх платежів за проведення обов'язкового аудиту за ці останні три роки. Наприклад, якщо оплата роботи аудитора (аудиторської фірми) за обов'язковий аудит у першому році складала 20 000 грн, у другому році – 22 000 грн, а в третьому році – 14 000 грн, то середня вартість такого аудиту дорівнює 18 666 грн. Сімдесят відсотків від цієї суми становить 13 066 грн, що і визначає максимальний розмір вартості неаудиторських послуг для цього замовника на четвертий рік співпраці. При цьому слід мати на увазі, що географічне розташування об'єктів перевірки (наприклад, дочірніх компаній) не має значення. Необхідно врахувати всі гонорари аудиторів, які вони отримали від групи компаній, що підлягала перевірці. При цьому, на нашу думку, планка у 70% не повинна поширюватися на мережу аудиторських компаній, а стосується виключно суб'єкта аудиторської перевірки. Якщо аудиторська фірма надає неаудиторську послугу СГП в цьому році, то в наступному вона повинна утриматися від проведення аудиту звітності такого СГП. При цьому зазначена заборона

стосується лише таких неаудиторських послуг, як розробка й упровадження системи внутрішнього контролю та управління ризиками; розробка й упровадження інформаційних технологій у систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

У наших вітчизняних реаліях професійна етика як бізнесу, так і аудиту давно забута або ігнорується. А якщо уважно вчитатися у вимоги Регламенту та Директив ЄС, то всі ці обмеження і заборони чітко впливають із Кодексу професійної етики бухгалтера (аудитора), розробленого ІЕАС. Тобто етичні принципи, як би їх не намагалися ігнорувати, особливо принцип професійної незалежності, повертається у теорію та практику аудиту через регламентації ЄС.

Ще одна важлива вже для української аудиторської практики новела – це регламентація терміну аудиторського завдання. Опосередковано вона стосується і ротації суб'єктів аудиту в одного замовника та визначає вимоги до тривалості співпраці замовника з аудиторською фірмою (аудитором).

Регламент визначає, що в разі, коли замовник аудиту зареєструвався на фондовій біржі (тобто отримав статус СГП) та обслуговувався до цього певним суб'єктом аудиту, то тривалість співпраці з таким суб'єктом розраховується з дати реєстрації замовника аудиту на фондовій біржі. Статтею 17 Регламенту встановлено, що мінімальний термін співпраці аудитора з одним і тим самим СГП не повинен бути менше ніж 1 рік та не більше за 10 років. Ця вимога певним чином ламає вітчизняні аудиторські стереотипи про “довічну співпрацю” з одним так званим “жирним” замовником. Регламент встановлює чотири річну паузу у співпраці з одним і тим самим СГП.

Цікава новела Регламенту, що направлена на підтримку малих і середніх фірм. У ній ясно видна спроба боротьби з транснаціональними аудиторськими компаніями. Так, у п. 20 Регламенту записано, що призначення одного зовнішнього аудитора або аудиторської компанії для СГП посилює професійний скептицизм і може підвищити якість аудиту. Окрім цього, цей захід, з огляду на присутність на ринку аудиторських послуг менших аудиторських компаній, буде надавати можливість підвищення професійного потенціалу останніх та розширювати вибір зовнішніх аудиторів для СГП. Тому слід заохочувати СГП призначати більше ніж одного аудитора (аудиторську компанію) для проведення обов'язкового аудиту [3]. Якщо ця норма отримає статус закону, то вся робота Аудиторської палати України за останні 5 років з «зачищення ринку» аудиту від малих аудиторських фірм та аудиторів-підприємців, благополучно кане у Літу.

На жаль, обсяг статті не дає можливості прокоментувати всі новели Регламенту № 537 та Директиви № 56. Серед них зазначено цікаві новації

щодо контролю якості аудиторських послуг, їх оплати, співпраці аудиторів з компетентними державними органами (що для українського аудиту та бізнесу є досить болісним моментом), додаткових звітів аудитора до аудиторського комітету й органів нагляду за СПІ, професійної таємниці, додаткових вимог до аудиторського звіту, призначення та звільнення аудитора та ін.

Поки що, з огляду на зміст Директив та Регламенту ЄС щодо аудиту СПІ, слід зробити такі висновки:

1. Чинний Закон України “Про аудиторську діяльність” [5] потребує докорінних змін відповідно до документів ЄС. При цьому від його розробки слід максимально усунути громадські організації, які своєю багаторічною бездіяльністю знецінили ідею саморегулювання аудиторської професії. Це стосується і організацій, створених під конкретних осіб або за певним проектами зарубіжних донорів.

2. Ідеї саморегулювання професійного аудиту приходить кінець. Зростає роль держави (або незалежних від аудиту громадських органів) у формі нагляду за аудиторською діяльністю.

3. Аудит як чинник надійності та правдивості фінансової звітності стає предметом уваги не тільки суспільства, але й органів державного регулювання.

4. Вимагає змін професійна практика українських аудиторів. На перше місце виходять такі за-

вдання, як реальне забезпечення професійної незалежності, планування та облік наданих послуг, адміністрування вартості професійних послуг, контроль за якістю аудиту.

5. Досить чітко вимальовується тенденція до концентрації суб'єктів аудиту на професійному ринку. Мабуть, вже остаточно відходять у минуле аудиторські мікрофірми у складі однієї-двох осіб без офісу та сайту. Є всі підстави вбачати чітку тенденцію до розвитку українського аудиту на зразок Чехії, де практично домінують зарубіжні аудиторські фірми із залученням національних кадрів (на відміну від Польщі, де національні аудитори здійснюють гідну конкуренцію «останній четвірці»). Саме цей вектор розвитку демонструє все більше ознак.

6. Актуалізується тематика наукових досліджень у сфері теорії та практики аудиту, особливо з огляду на стан і тенденції розвитку бізнесу й контролю за ним в Україні.

На нашу думку, нарешті виникла потреба у співпраці практикуючих аудиторів, учених та представників держави щодо аудиторської практики в Україні. Така співпраця повинна лежати у площині не сліпого копіювання західної практики організації аудиторської діяльності, а в адаптації вимог директив ЄС та міжнародного досвіду до реальних умов ведення українського бізнесу, національної ментальності та стану суспільства.

### Список використаних джерел

1. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту і Ради від 26 червня 2013 р. про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язані з ними звіти певних типів компаній, вносячи поправки до Директиви 2006/43/ЄС Європейського парламенту і Ради і скасовуючи Директиву Ради 78/660/ЄЕС і 83/349/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/files/23345235325.pdf>
2. Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts [Electronic resource]. – Access mode : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&rid=2>
3. Regulation (EU) № 537/2014 of the European Parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC [Electronic resource]. – Access mode : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1404990348987&uri=CELEX:32014R0537>
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2010 року / [пер. з англ. ; за ред. Г. В. Харламової] ; Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України. – К. : Фенікс, 2010. – Частина 1. – 2011. – 852 с.  
Частина 2. – 2011. – 420 с.
5. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ, станом на 05.04.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>