

УДК: 657.6
JEL Classification: M 42
doi: 10.31767/nasoa.3.2019.06

С. В. ШУЛЬГА,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту та підприємництва,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
E-mail: stshylga@ukr.net,
ORCID: 0000-0002-2396-2507

Напрями удосконалення регулювання аудиторської діяльності в контексті глобальних змін

В статті досліджено проблемні питання законодавчого регулювання аудиторської діяльності з урахуванням впливу євроінтеграційних процесів і глобальних змін. На основі дослідження ролі та значення професійних організацій аудиторів України в частині подальшого розвитку ринку аудиторських послуг акцентовано увагу на необхідності розроблення нормативного забезпечення їх взаємодії, спрямованої на виконання чинного законодавства в сфері регулювання аудиторської діяльності. З метою уникнення монополізму, виникнення недобросовісної конкуренції між професійними організаціями аудиторів України запропоновано створити Координаційну раду з питань взаємодії та співробітництва професійних організацій аудиторів України. Для формування необхідних передумов її ефективної діяльності запропоновано розробити відповідне нормативне забезпечення та розроблено удосконалену модель регулювання аудиторської діяльності в Україні.

Ключові слова: аудит, професійні організації, регулювання, суспільний нагляд, професійне самоврядування аудиторів.

С. В. ШУЛЬГА,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры аудита и предпринимательства,
Национальная академия статистики, учета и аудита

Пути усовершенствования регулирования аудиторской деятельности в контексте глобальных изменений

В статье исследованы проблемные вопросы законодательного регулирования аудиторской деятельности с учетом влияния евроинтеграционных процессов и глобальных изменений. На основе исследования роли и значения профессиональных организаций аудиторов Украины в части дальнейшего развития рынка аудиторских услуг, акцентировано внимание на необходимости разработки нормативного обеспечения их взаимодействия, направленного на выполнение действующего законодательства в сфере регулирования аудиторской деятельности. Во избежание монополизма, возникновения недобросовестной конкуренции между профессиональными организациями аудиторов Украины предложено создать Координационный совет по вопросам взаимодействия и сотрудничества профессиональных организаций аудиторов Украины. Для формирования необходимых предпосылок его эффективной деятельности предложено разработать соответствующее нормативное обеспечение, разработана усовершенствованная модель регулирования аудиторской деятельности в Украине.

Ключевые слова: аудит, профессиональные организации, регулирование, общественный надзор, профессиональное самоуправление аудиторов.

S. SHULGA,
PhD in Economics,
Associate Professor of the Department
of Audit and Entrepreneurship,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

Ways to Improve Regulation of Audit Activities in the Context of Global Change

Regulation of audit in Ukraine has long been a subject to debate between various stakeholder groups, which is caused by reforms of auditing procedures in Ukraine. The article's objective is to assess the sufficiency of this regulation, to highlight the role and significance of professional organizations of Ukrainian auditors in evaluation and continuing training of auditors, in the development of their interactions and collaboration, in order to enhance their professional competencies. Problems of audit regulation in Ukraine are explored in the context of the European integration processes and global change.

The authorities of professional organizations of auditors and accountants are analyzed in the context of the Law of Ukraine "On Audit of Financial Statements and Auditing". The analysis of legally fixed authorities of these professional organizations shows their enhanced role and contribution in the professional training of auditors. Yet, large numbers of professional organizations of auditors and accountants in Ukraine, lack of well-established mechanism for the continuing professional training of auditors, a wide range of professional development programs produced by various professional organizations without proper control of their quality and relevance to the current requirements are factors that may trigger conflict situations related with various approaches to problem solutions. Therefore, government regulation and oversight of professional organizations of auditors and accountants cannot be effectively integrated without a clear algorithm of institutional interactions in the process of harmonization on the auditing market. In focus of the article is the need to develop regulatory support for their interactions aimed at the implementation of existing legislation in the field of auditing. It is proposed to create a coordination council on interactions and cooperation of professional auditor organizations of Ukraine, to avoid monopolism or unfair competition between professional organizations. In order to form the necessary prerequisites for its effective activities, it is proposed to develop the appropriate regulatory framework; an improved model for regulation of auditing in Ukraine is designed.

Keywords: *audit, professional organizations, regulation, public oversight, professional self-government of auditors.*

Постановка проблеми. Регулювання аудиту в Україні вже тривалий час є предметом дискусії між різними групами стейкхолдерів, що зумовлено реформуванням порядку здійснення аудиторської діяльності в Україні. Наявність проблемних питань характерна не тільки для країн з ринками, що розвиваються, а й для найбільш розвинених країн. На сьогодні в Україні застосовується змішана система регулювання аудиторської діяльності (синтез державного та професійного саморегулювання). Глобалізація та євроорієнтаційні вектори реформування ринку аудиту в Україні зумовлюють формування нових викликів в частині розподілу повноважень та впливу стейкхолдерів на порядок надання аудиторських послуг та здійснення аудиторської діяльності в країні.

Підтримуємо позицію Д. Долбневої, яка зазначає, що "враховуючи особливості організації аудиторської діяльності та побудови ринку аудиторських послуг країн Європейського Союзу, загалом для України на сьогодні необхідним є:

- підготовка вітчизняного ринку аудиторських послуг до його входження та співпраці з ринком Європейського Союзу;
- орієнтація державної політики на підвищення конкурентоспроможності, організаційної та фінансової незалежності українських аудиторів, недопущення монополізації ринку аудиторських послуг іноземними компаніями;
- застосування аудиторами та аудиторськими фірмами спеціальних інноваційних технологій, систем зберігання інформації, апаратно-програмних комплексів

(наприклад, таких, як Big Data Appliance, NoSQL, MapReduce, Hadoop, R, Business Intelligence);

- активне застосування електронних технологій, спрямованих на автоматизацію і спрощення взаємодії між аудитором та об'єктом перевірки, прискорення введених системи електронного обміну документами між державними та недержавними інституціональними агентами” [2, с. 75].

Прийняття Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” [5] актуалізувало питання щодо подальшого розвитку ринку аудиторських послуг в частині еволюції його інституційного середовища та розробки напрямів його удосконалення.

Вищезгадане обумовлює важливість досліджень, присвячених питанням реформування та удосконалення нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні, з урахуванням впливу глобалізаційних трендів на розвиток її економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання нормативного регулювання аудиторської діяльності в контексті впливу євроінтеграційних процесів досліджували в своїх наукових працях такі вітчизняні автори: О. Гавриловський, Л. Гавриловська, Д. Долбнєва, Н. Дорош, А. Кашперська, О. Петрик, І. Платонова, В. Плиса, О. Редько, В. Рядська та інші. Не зменшуючи значення наукових напрацювань провідних вчених і науковців, слід зазначити, що питання нормативного врегулювання взаємодії та співпраці професійних організацій аудиторів України не знайшло належного відображення в дослідженнях.

Метою дослідження є оцінка рівня достатності нормативного регулювання аудиторської діяльності, визначення ролі та значення професійних організацій аудиторів України в забезпеченні атестації, безперервного навчання аудиторів та подальшого розвитку їх взаємодії та співпраці в напрямі удосконалення професійного забезпечення розвитку ринку аудиторських послуг.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, всі аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду, а відповідальним за його здійснення в Україні є Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі – ОСНАД), який, в свою чергу, складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю (далі – Рада нагляду) та Інспекції із забезпечення якості.

Основними функціями ОСНАД відповідно до Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” є:

- реєстрація аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- впровадження міжнародних стандартів аудиту;
- контроль за безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, та якістю аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності із правом застосування дисциплінарних проваджень та стягнень [5].

Склад Ради нагляду формується з осіб, що не завжди мають стосунок до професійної аудиторської спільноти. Рада нагляду складається із семи осіб, по одному представнику від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР), Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (Нацкомфінпослуг), і трьох осіб, які не є аудиторами-практиками.

Три особи, які не є аудиторами-практиками, обираються за прозорою процедурою номінаційним комітетом, який формується шляхом делегування по одному представнику від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, Національного банку України, НКЦПФР, Нацкомфінпослуг, Аудиторської палати України та трьох представників професійних організацій аудиторів і бухгалтерів, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів.

На сьогодні в Україні представлена лише одна професійна організація, яка є дійсним членом Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC), – Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (далі – ФПБАУ). Отже, до номінаційного комітету

можуть бути делеговані представники лише від ФПБАУ, що створює монополізм порівняно з іншими професійними організаціями аудиторів та бухгалтерів, які діють сьогодні в Україні.

“Потребують наукової дискусії питання щодо розмежування функцій між органом суспільного нагляду та професійними організаціями стосовно: розробки та впровадження стандартів аудиту; системи забезпечення якості; дисциплінарних заходів та санкцій; сертифікації аудиторів. Доцільно з метою запобігання конфлікту інтересів, що виникає при наданні аудитором супутніх послуг суб’єктам господарювання, які мають суспільний інтерес, встановити їх детальний перелік, який підлягає науковому обґрунтуванню” [3, с. 23].

Гармонійний розвиток законодавчого регулювання та практичного здійснення аудиторської діяльності можливо забезпечити при чіткому визначенні місця, ролі та функцій професійних організацій аудиторів і бухгалтерів у структурі взаємовідносин щодо забезпечення атестації аудиторів, безперервного професійного навчання та здійснення суспільного нагляду за станом і розвитком аудиторської діяльності.

“Ефективний суспільний (громадський) нагляд за аудиторською професією є вирішальним елементом у підтримці і посиленні довіри до діяльності аудиторів з боку громадськості. Сьогоднішній брак такої довіри частково базується на тому факті, що громадськість сприймає професію аудитора як саморегулюючу та як таку, якій притаманний серйозний ризик конфліктів інтересів, що і породжує недоліки у їхній роботі. Отже, надійним і необхідним елементом професійної діяльності аудитора є суспільний (громадський) нагляд” [1, с. 70].

На сьогодні в Україні створена та функціонує низка громадських організацій та спілок аудиторів та бухгалтерів: ВПГО “Спілка аудиторів України”, ГО “Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України”, ВГО “Спілка податкових консультантів України”, ГС “Палата аудиторів і бухгалтерів України”, ГО “Всеукраїнський бухгалтерський клуб”, ГС “Інститут сертифікованих професіоналів обліку й аудиту”, ВГО “Спілка екологічних аудиторів України”, ГС “Федерація аудиторів України”, МГО “Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів” та інші.

В світлі законодавчих новацій та євроінтеграції професійні організації аудиторів та бухгалтерів України виступають невід’ємним елементом саморегулювання та професійного розвитку представників аудиторської професії. Тому законом України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” чітко передбачено права та повноваження професійних організацій аудиторів і бухгалтерів як суб’єктів саморегулювання розвитку аудиторської професії та суспільного нагляду (табл.).

Таблиця

Повноваження професійних організацій аудиторів і бухгалтерів відповідно до закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”

Повноваження професійних організацій, стаття Закону	Характеристика повноважень
1	2
Участь у номінаційному комітеті при формуванні представників Ради нагляду (ст. 15)	Делегування трьох представників професійних організацій аудиторів і бухгалтерів, які є членами ІFAC*, до складу номінаційного комітету при формуванні представників Ради нагляду. У разі, якщо професійні організації аудиторів і бухгалтерів, які є членами ІFAC, делегували менше трьох представників, то професійні організації аудиторів і бухгалтерів, які не є членами ІFAC і мають у своєму складі повноправними членами не менше 20% загальної кількості аудиторів, включених до Реєстру аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності станом на 1 січня поточного року, можуть делегувати не більше одного представника від кожної професійної організації.

Продовження табл.

1	2
Підготовка осіб до складання іспитів і участь в атестації аудиторів (ст. 19)	Підготовку до складання іспитів відповідно до програм, затверджених комісією з атестації, можуть проводити вищі навчальні заклади та інші установи, професійні організації аудиторів та бухгалтерів. Комісія з атестації складається з дев'яти осіб і формується шляхом делегування до її складу двох осіб представників професійних організацій аудиторів і бухгалтерів, які є членами ІФАС. У разі, якщо професійні організації аудиторів і бухгалтерів, які є членами ІФАС, делегували менше двох представників, то професійні організації аудиторів та бухгалтерів, які не є членами ІФАС і мають у своєму складі повноправними членами не менше 20% загальної кількості аудиторів, включених до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності станом на 1 січня поточного року, можуть делегувати не більше одного представника від кожної професійної організації.
Виступати ініціатором позачергового з'їзду аудиторів України (ст. 48)	Позачергові з'їзди аудиторів України можуть бути скликані Аудиторською палатою України на вимогу професійних організацій аудиторів України
Права професійних організацій аудиторів (ст. 52)	Професійні організації аудиторів мають право в порядку, визначеному цим Законом: 1) здійснювати підготовку фізичних осіб до складання кваліфікаційного іспиту та іспитів з теоретичних знань з метою атестації аудиторів; 2) створювати незалежні центри оцінювання знань для проведення кваліфікаційних іспитів та іспитів з теоретичних знань з метою атестації аудиторів; 3) проводити безперервне професійне навчання аудиторів; 4) пропонувати кандидатури для обрання членами Ради нагляду, членами Ради Аудиторської палати України; 5) брати участь у розробленні проектів нормативно-правових актів та методичних рекомендацій з питань аудиторської діяльності; 6) здійснювати незалежне оцінювання внутрішньої системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності

* ІФАС – Міжнародна федерація бухгалтерів
Джерело: [5]

Аналіз врегульованих на законодавчому рівні повноважень професійних організацій аудиторів та бухгалтерів засвідчує підвищення їх ролі, участі у професійному навчанні та забезпеченні якісним кадровим потенціалом суб'єктів аудиторської діяльності. Однак через значну кількість професійних організацій аудиторів і бухгалтерів в Україні, відсутність чітко розробленого та врегульованого механізму проведення безперервного професійного навчання аудиторів, надання широких можливостей професійним організаціям щодо розроблення програм підвищення кваліфікації аудиторів без належного контролю їх якості та актуальності в умовах сьогодення в подальшому можуть виникати конфліктні ситуації, пов'язані з різними підходами до вирішення зазначених питань. Тому поєднання державного регулювання та нагляду професійних організацій аудиторів і бухгалтерів потребує визначення чіткого алгоритму інституціональної взаємодії в процесі гармонізації розвитку ринку аудиту.

Як засвідчує зарубіжний досвід регулювання аудиторської діяльності, максимально ефективна робота професійних організацій аудиторів України, формування спільних та єдиних напрямів реформування розвитку професії аудитора ґрунтується

на налагодженій координації співробітництва всіх учасників. Тому об'єднання зусиль і діяльності професійних організацій аудиторів України можна забезпечити шляхом створення Координаційної ради з питань взаємодії та співробітництва професійних організацій аудиторів України (далі – Координаційна рада). Координаційна рада повинна бути створена з метою забезпечення координації заходів з реалізації вимог Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, в тому числі в частині розроблення і реалізації нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань атестації та безперервного професійного навчання аудиторів.

Склад Координаційної ради повинен формуватися шляхом делегування одного представника від кожної професійної організації аудиторів України. Координаційна рада повинна підпорядковуватися Раді нагляду та реалізовувати такі завдання (рис. 1).

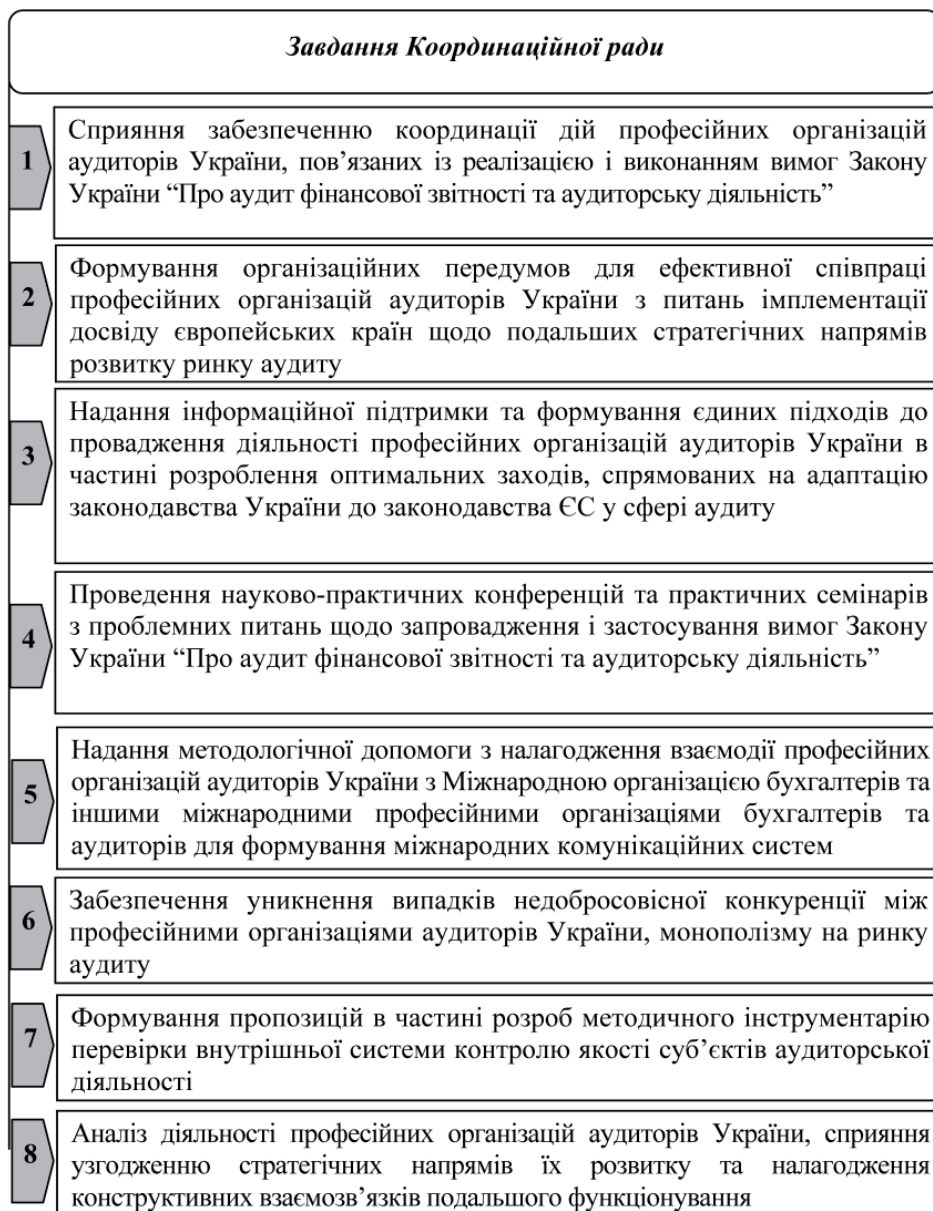
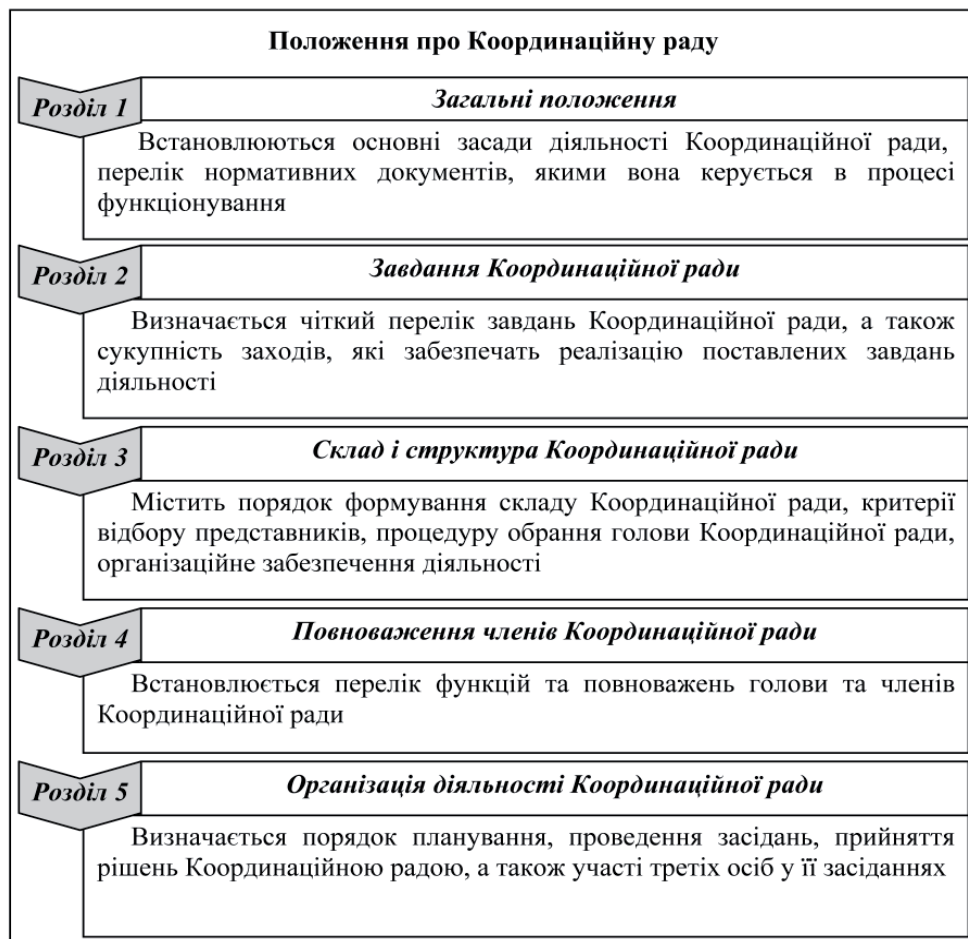


Рис. 1. Завдання Координаційної ради з питань взаємодії та співробітництва професійних організацій аудиторів України

Джерело: авторська розробка

З метою створення відповідного нормативно-правового підґрунтя функціонування Координаційної ради, встановлення переліку її повноважень, прав та обов'язків пропонуємо розробити та затвердити на загальнодержавному рівні Положення про Координаційну раду з питань взаємодії та співробітництва професійних організацій аудиторів України. Структуру та змістовне наповнення зазначеного положення представлено на рис. 2.



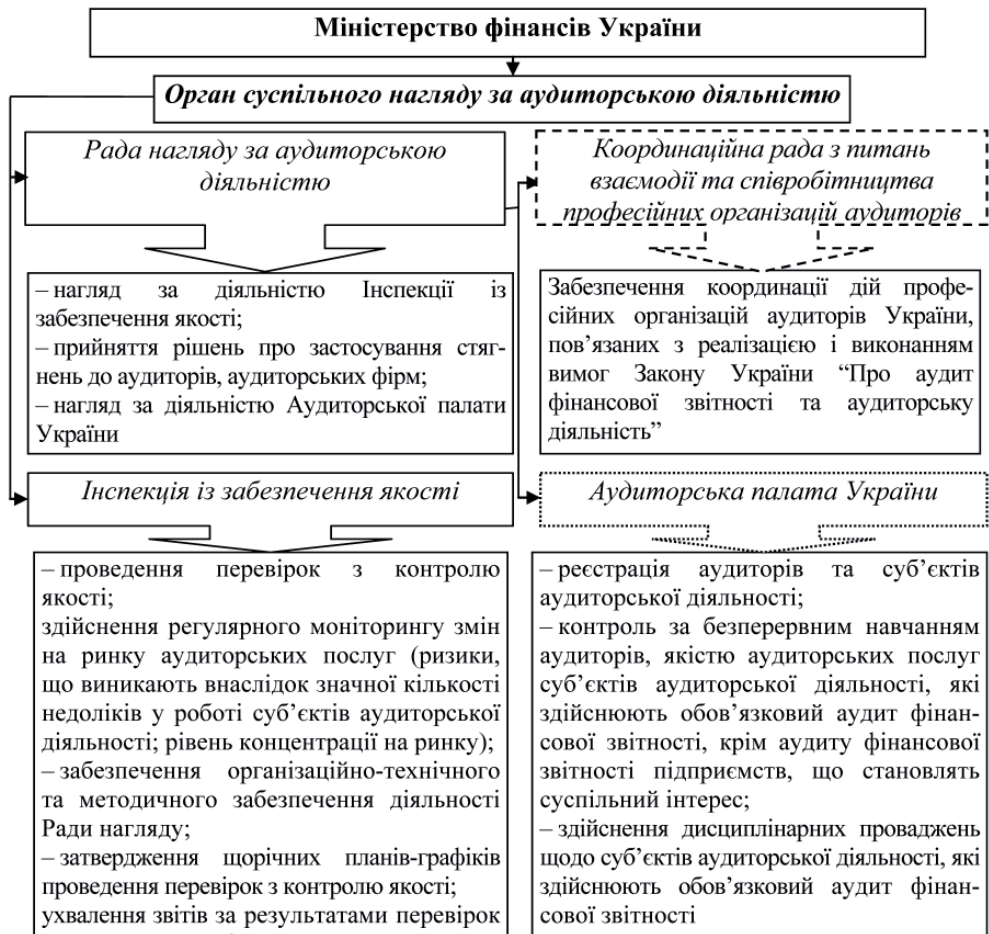
**Рис. 2. Структура та змістовне наповнення
Положення про Координаційну раду з питань взаємодії та співробітництва
професійних організацій аудиторів України**

Джерело: авторська розробка

Практична реалізація запропонованого положення сприятиме взаєморозумінню між професійними організаціями, забезпечить налагодження взаємовигідних зв'язків та ефективної співпраці з метою атестації та безперервного навчання аудиторів.

Враховуючи зазначені зміни в системі регулювання аудиторської діяльності, вважаємо, що Аудиторська палата України регулюватиме професійне самоврядування аудиторів, а Координаційна рада повинна забезпечити компетентісно-етичне регулювання аудиторської діяльності в Україні (рис. 3).

Запропонована сучасна модель регулювання взаємодії професійних організацій аудиторів України створить передмови для ефективного синтезу державного регулювання, професійного нагляду та саморегулювання аудиторської професії. Зазначені пропозиції дозволять не допустити посилення дисбалансу на ринку аудиторських послуг та монополізму окремих професійних організацій аудиторів, а також забезпечать розвиток конкуренції та довіри на ринку аудиторських послуг.



Примітка: - - - - компетентісно-етичне регулювання аудиторської діяльності
 професійне самоврядування аудиторів

Рис. 3. Запропонована модель регулювання аудиторської діяльності в Україні

Джерело: авторська розробка

“Рациональним є поєднання інтересів країни та суспільства при розвитку аудиту, що забезпечить соціально-економічний ефект від реалізації запропонованих удосконалень та забезпечить покращення інвестиційної привабливості національної економіки” [7, с. 147].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Реформування законодавчої бази здійснення аудиторської діяльності в Україні значно підвищило роль професійних організацій в розвитку аудиторської професії, забезпеченні атестації та безперервного професійного навчання аудиторів. Надання широких можливостей професійним організаціям аудиторів щодо розроблення програм підготовки та безперервного навчання аудиторів, контролю за їх діяльністю та дотримання професійних принципів поведінки зумовлює значне зростання ролі професійних організацій аудиторів у забезпеченні професіоналами аудиторських фірм. У зв'язку з цим, за результатами дослідження запропоновано напрями удосконалення регулювання аудиторської діяльності шляхом створення Координаційної ради з питань взаємодії та співробітництва професійних організацій аудиторів України, функціонування якої забезпечить компетентісно-етичне регулювання аудиторської діяльності в Україні. Перспективами подальших досліджень є визначення напрямів розроблення системи контролю якості супутніх та неаудиторських послуг, які надаються суб'єктами аудиторської діяльності.

Список використаних джерел

1. Гавриловський О. С., Гавриловська Л. М. Регулювання аудиту в країнах ЄС та перспективи його розвитку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Вип. 15. Ч. 1. С. 68–71.
2. Долбнева Д. В. Сучасний стан і напрями удосконалення аудиторської діяльності в умовах європейської інтеграції України та застосування міжнародних стандартів. *Економіка та держава*. 2018. № 2. С. 72–76.
3. Дорош Н.І. Розвиток аудиторської діяльності в Україні в умовах євроінтеграційних процесів. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2015. 10(175). С. 17–23.
4. Мултанівська Т. В. Аудит в схемах та таблицях : навч. посіб. Харків: ІНЖЕК, 2011. 394 с.
5. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#n261>
6. Шалімова Н. С. Системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю: світовий досвід та шляхи його використання в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. Т. 2. № 2. С. 173–177.
7. Шевченко І. О., Липницька М. В. Сутність та розвиток аудиту в євроінтеграційних умовах. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Вип. 38–2. С. 142–147.

References

1. Havrylovskiy O. S., Havrylovska L. M. (2017). Rehuliuvannia audytu v krainakh Yevropeiskoho Soiuzu ta perspektvy yoho rozvytku [Regulation of audit in EU countries and prospects for its development]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu – Scientific bulletin of Uzhhorod National Universty*, issue 15, part 1, 68–71 [in Ukrainian].
2. Dolbnieva D. V. (2018). Suchasnyi stan i napriamy udoskonalennia audytorskoii diialnosti v umovakh yevropeiskoi intehratsii Ukrainy ta zastosuvannia mizhnarodnykh standartiv [Current state and directions of improvement of audit activity in the conditions of European integration of Ukraine and application of international standards]. *Ekonomika ta derzhava – Economy and State*, 2, 72–76 [in Ukrainian].
3. Dorosh N. I. (2015). Rozvytok audytorskoii diialnosti v Ukraini v umovakh yevrointehratsiinykh protsesiv [Development of audit activity in Ukraine in the context of European integration processes]. *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho universytetu imeni Tarasa Shevchenka – Bulletin of Kyiv National Taras Shevchenko University*, 10(175), 17–23 [in Ukrainian].
4. Multanivska T. V. (2011) *Audyt v skhemakh ta tablytsiakh [Audit in diagrams and tables]*. Kharkiv, 394 [in Ukrainian].
5. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21 hrudnia 2017 r. No 2258-VIII [Audit of Financial Statements and Audit Activities: The Law of Ukraine from December 21, 2017, No 2258-VIII], Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#n261> [in Ukrainian].
6. Shalimova N.S. (2010). Systemy suspilnoho nahliadu za audytorskoii diialnistiu: svitovyi dosvid ta shliakhy yoho vykorystannia v Ukraini [Public oversight systems for auditing: world experience and ways of its use in Ukraine]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu – Bulletin of Khmelnytsk National University*, vol. 2, issue 2, 173–177 [in Ukrainian].
7. Shevchenko I. O., Lypnytska M. V. (2019). Sutnist ta rozvytok audytu v evrointehratsiinykh umovakh [The essence and development of the audit in the European integration conditions]. *Prychornomorski ekonomichni studii – Black Sea Economic Studies*, 38–2, 142–147 [in Ukrainian].

Посилання на статтю:

Шульга С. В. Напрями удосконалення регулювання аудиторської діяльності в контексті глобальних змін. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2019. №3. С. 67-75. Doi: 10.31767/nasoa.3.2019.06.