

діяльність підприємства (витрат і результатів), що впливає на ефективність управління та в кінцевому підсумку всієї діяльності господарюючого суб'єкта.

Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/mu17031>.

Редько К. О.,

*кандидат економічних наук, доцент, МВА,
сертифікований практикуючий аудитор,
член Ради Аудиторської палати України*

МАЙБУТНІ ПРОБЛЕМИ АУДИТУ В УКРАЇНІ

Повоєнний аудит в Україні отримає досить суттєві виклики та проблеми. Вони будуть торкатися перш за все аудиторської практики та проблем із дотриманням чинного законодавства і вимог Міжнародних стандартів аудиту IFAC, прийнятих в Україні до обов'язкового виконання. Цей період буде характеризуватися величезними втратами активів та грошових коштів в результаті військових дій, великим цільовим іноземними та вітчизняним фінансуванням відбудови країни, суттєвим перерозподілом корпоративних прав, значними грошовими компенсаціями для бізнесу та громадянам, встановленням тимчасових податкових пільг та певних преференцій. Це не може не позначитися на національній системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності, системі контролю де однією з його форм є незалежний професійний аудит.

Проблеми повоєнного аудиту в Україні будуть мати підґрунтя у ризиках вітчизняного бізнесу та економічної практики, до яких ми відносимо наступні.

По-перше, це корупційна складова. Вже зараз, у час військових дій спостерігаються такі факти, як:

- Пряме розкрадання гуманітарної допомоги через реальні або віртуальні фонди чи волонтерські організації, пряма крадіжка службовцями органів виконавчої влади.
- Реалізація безкоштовної гуманітарної допомоги за готівкові кошти через офіційну торгівельну мережу або фізичних осіб-підприємців.

- Завищення цін державними службовцями при закупівлі інвентаря для збройних сил, для спорядження сил територіальної оборони, при ремонті чи побудові укріплень та бомбосховищ, з наступними «відкатами» таким держслужбовцям.
- Примусове і не зовсім (або зовсім) незаконне відчуження корпоративних або перерозподіл прав.
- Незаконне отримання податкових чи інших пільг через корумпованість посадових осіб.
- Маніпуляції з соціальними виплатами та відшкодуванням, оплатою праці та зарплатою військовослужбовців, надання м пільг останнім та членам їх родини.
- Маніпуляції з цінами (перш за все на пальне та комунальні послуги), та інше.

По-друге, певний «кадровий голод» аудиторської спільноти. Приблизно з 2500 сертифікованих аудиторів за нашими спостереженнями десь 82% складають жінки, які у час воєнних дій у більшості свої виїхали за кордон. Перспектива їх повернення до України досить невизначена, хоча б у найближчі 2-3 роки після закінчення війни. Окрім цього за даними анкетування Органу Суспільного Нагляду за аудиторською діяльністю, на початок 2023 р. біля 600 аудиторів вже позиціонували себе як непрактикуючі. Тому діючих аудиторів-практиків на сьогодні в країні може бути приблизно 1000-1200 осіб. При цьому реально практикуючих (а не від замовлення до замовлення) аудиторських фірм налічується в межах 200-250 з колишніх передвоєнних 900. Для такої країни як Україна та ще у повоєнному стані це вкрай недостатньо, особливо з огляду на те, що стали до аудиторської праці за останні 3-4 роки лише 20-40 новоприйнятих сертифікованих аудиторів.

По-третє, величезні проблеми із отримання необхідної для аудиторського висновку інформацією. Більше 12 000 суб'єктів господарської діяльності припинили свою діяльність в зв'язку з воєнними діями (зруйновані, евакуювалися і не змогли поновити бізнес, тощо). Відповідно втрачено всі бухгалтерські документи в матеріальному або у електронному вигляді. Відсутня звітність за попередні передвоєнні роки, відсутні первинні облікові документи, відсутні акти знищення або пошкодження активів, тощо. Непоодинокі випадки коли головний бухгалтер за кордоном і веде облік через інтернет, спираючись на усну інформацію персоналу з України. Звідси аудиторський принцип «достатність та відповідність доказів для висновку» стає проблемним для застосування, бо зникає навіть базовий метод аудиту – порівняння минулого із сучасним. Але тоді знижується і рівень довіри до результатів аудиту. Більше 7-10 млн. українців виїхало за кордон.

Тепер не зрозуміло як аудитор, у відповідь на вимоги фінмоніторингу, зможе отримати докази чесності та порядності кінцевих бенефіціарів. А коли проти кінцевих бенефіціарів, яки переживають війну у США, ОАЕ чи Європі в Україні відкривають кримінальне провадження за ухилення від оподаткування або незаконне привласнення активів, але судового рішення не має, то що повинен доповідати аудитор фінмоніторингу або як приймати рішення про такого бенефіціара – незрозуміло. І це тільки вершина айсбергу проблем, які будуть більш різноманітним та глибокими після закінчення війни. З організаційної точки зору вітчизняний аудит на 2023 був представлений малими та середніми аудиторськими фірмами (за закордонними критеріями це мікро-аудиторська фірма). Тому неминуче укрупнення суб'єктів аудиторської діяльності шляхом злиття або придбання юридичних осіб. На жаль історичний досвід свідчить про дуже непростий такий шлях, який зазвичай закінчується нічим.

В четверте, мінливість регуляторного законодавства у часі за тим, чи іншим періодом. То ціни регулюються, то на певний час відпускаються; то деякі заборони призупиняються то знову вводяться у дію; то пільги надаються але через певний час відмінюються або змінюються за розмірами, тощо. В цьому випадку повинна чітко функціонувати система бухобліку, чого на жаль буде важко досягти з огляду на результати війни.

Слід зважити, що у світі не було досвіду організації та функціонування незалежного професійного аудиту в умовах повномасштабної війни. Україна з цим стикається вперше в історії.

В таких умовах, не можна не погодитися з думкою деяких вчених-функціонерів вітчизняного аудиту, які вважають за необхідне переосмислити місце та роль професійного аудиту [1]. Ми цілком розділяємо їхню думку, що «надання впевненості» або підтвердження даних «в усіх суттєвих аспектах», навряд чи буде цікавити як суспільство так і окремих користувачів. Дійсно, після війни суспільство буде бажати конкретики та чіткої правди. Тому цілком можливо, що після закінчення військових дій професійним аудиторам тимчасово прийдеться грати роль державної аудиторської служби. Тому що іноземні кошти на відбудову країни будуть йти або прямо до бюджету (з подальшим розподілом) або напряму іноземним підрядникам. З огляду на ситуацію в суспільстві, на перший план, мабуть, вийде трохи модифікований комплаєнс-аудит.

Сумнівним є і запровадження спеціальна фінансової звітності «відбудовного характеру», хоча і таке можливо. Але все ж існує вірогідність того, що залишиться існуючий формат фінансової звітності, яка вимагає незалежної професійної думки щодо її достовірності. Проте, як ми вже за-

значали вище, аудит такої звітності буде стикатися з ризиками відсутності інформації або відсутності підтверджень реальності інформації з огляду на втрати активів суб'єктом господарювання. На нашу думку, скоріше за все, набудуть актуальності конкретні завдання на незалежне від фізичних чи юридичних осіб, підтвердження конкретної інформації з того чи іншого предмету зацікавленості як Держави, так і суспільства.

Які можливості попередити або ліквідувати проблеми повоєнного аудиту. На нашу думку слід зосередити зусилля на наступних напрямках:

- синхронізація нормативно-правової бази, бо вже існує багато законодавчих рішень, які мають обмежену дію у часі (на період військового стану, наприклад), є рішення щодо змін в системі оподаткування та визначення окремих видів платників податку, переміщенням юридичних осіб з одного регіону до іншого та їх повернення в регіон базової реєстрації. Тому буде доцільним внесення тимчасових змін у окремі статі Закону про аудит.
- персоніфікація замовників аудиту та вартістю надання професійних послуг, бо незалежний аудит є професійним бізнесом. Чи це буде пряме замовлення Держави за фіксованою вартістю, чи це будуть відкриті тендери – важко спрогнозувати. Або знову покличуть іноземні аудиторські компанії. Вважаю, що навряд чи залишаться осторонь і великі бізнес-групи або суб'єкти господарювання. Вони, з метою отримання державної допомоги на відновлення бізнесу та втраченого майна, можуть замовляти аудит підтвердження втрат власності та бізнесу. Але і у таких замовників буде існувати спокуса зменшити витрати на аудиторські перевірку.
- змінити порядок застосування міжнародних стандартів аудиту (модифіковане застосування, обмежене або часткове та вибіркове застосування). А це потребує розробки відповідної методології перевірки. При цьому не можна ігнорувати і можливу проблему наявності відповідних даних та легітимності (достовірності) новостворених баз даних, необхідних для проведення аудиту.
- тимчасово змінити формат та риторику аудиторського висновку (звіту), зробити останній максимально відкритим, публічним без дотримання принципу конфіденційності та професійної таємниці.
- збільшити чисельність аудиторів в країні через зарахування підготовки кандидатів у аудиторів як частину професійної практики для студентів вищих навчальних закладів.

На нашу думку, в очікуваннях перемоги України та мирного періоду її відбудови після агресії РФ, такою роботою повинні займатися та бути ініціаторами змін професійні організації аудиторів, яких в країні чимало. Також велику роль для аудиту можуть зіграти і професійна спільнота вчених та викладачів, яка може виступити з пропозицією до вищих органів державної влади щодо зменшення проблем професійного аудиту у післявоєнний період задля блага України.

Список використаних джерел

1. Редько О. Ю. Повоєнний аудит. Перспективи та виклики. URL: abv.org.ua

Редько О. Ю.,
*доктор економічних наук, професор,
Національний Центр Обліку та Аудиту
Національна Академія статистики, обліку та аудиту*

НОТАТКИ ЩОДО АНАЛІЗУ ПОРУШЕНЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Комітет з контролю якості аудиторських послуг (*надалі* – Комітет) Аудиторської палати України оприлюднив підсумковий документ під назвою «Аналіз порушень суб'єктами аудиторської діяльності професійних вимог щодо якості аудиторських послуг за 2022 рік» [1]. В ньому на 18 сторінках досить візуалізовано наведено результати перевірок Комітетом суб'єктів аудиторської діяльності (*надалі* – САД). Зауважимо, що у самій назві документу можна виокремити слова «професійні вимоги». Хоча вимоги встановлено Законом України № 2258 «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» 2017 р. (*надалі* – Закон) що не має ніякого відношення до професійної спільноти а розроблений міжнародними донорами країни та офіційно поданий до Верховної Ради Мінфіном Але то так вони бачать.

В цьому документі досить докладно висвітлено плани та результати роботи Комітету. Надана інформацію у порівнянні 2022 з 2021 роком, що підвищує її аналітичну цінність. Про те ми хотіли б звернути увагу та прокоментувати деякі моменти цього документу.

У тексті аналізу чітко сказано, що основними завданнями Комітету були: