

ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ. СТАТИСТИКА. МАТЕМАТИЧНІ МЕТОДИ, МОДЕЛІ ТА ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ В ЕКОНОМІЦІ

УДК 657.471

Н.С. Шалімова, доц., д-р екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

Спеціальні вимоги в сфері організації виконання завдань з обов'язкового аудиту

Обґрунтовано, що з метою підвищення якості аудиту при визначенні шляхів його розвитку та посилення вимог до обов'язкового аудиту слід враховувати специфічні особливості, які висуваються в міжнародному та європейському законодавстві до суб'єктів аудиторської діяльності, що виконують завдання з обов'язкового аудиту. Розкриті суттєві відмінності вимог вітчизняної моделі регулювання аудиту, вирішення яких є важливим чинником підвищення якості аудиту з урахуванням євроінтеграційного курсу України. Виділені суб'єкти які мають бути залучені до їх реалізації.

аудит, обов'язковий аудит, регулювання аудиту, якість аудиту

Н.С. Шалимова, доц., д-р экон. наук

Кировоградский национальный технический университет

Специальные требования в сфере организации выполнения заданий по обязательному аудиту

Обосновывается, что с целью повышения качества аудита при определении путей его развития и усиления требований к обязательному аудиту необходимо учитывать специфические особенности, которые выдвигаются в международном и европейском законодательстве к субъектам аудиторской деятельности, которые выполняют задания по обязательному аудиту. Раскрыты существенные отличия требований отечественной модели регулирования аудита, решение которых является важным фактором повышения качества аудита с учетом евроинтеграционного курса Украины. Выделены субъекты, которые должны быть вовлечены в процесс их реализации.

аудит, обязательный аудит, регулирование аудита, качество аудита

Постановка проблеми. Обов'язковий аудит – це аудиторська перевірка, яку здійснюють відносно окремих суб'єктів господарювання, критерії вибору яких та строки проведення аудиту безпосередньо встановлюються державними нормативно-правовими актами. Забезпечення суспільної контрольованості таких суб'єктів господарської діяльності, встановлення підвищених гарантій достовірності їх фінансової звітності та стійкості фінансового стану через проведення обов'язкового аудиту – важливий чинник дотримання економічної безпеки держави.

Однак при цьому виникає інша проблема, оскільки той факт, що необхідність аудиту в певних випадках встановлена законодавством, а не бажаннями управлінського персоналу чи власників суб'єктів господарювання, має як свої причини, так і певні наслідки для аудиторів, і для економічних суб'єктів. Суб'єкти суспільного інтересу значно помітніші та економічно важливіші, тому до них мають застосовуватися суворіші вимоги, якщо йдеться про обов'язковий аудит їх фінансової звітності. З іншого боку, для аудиторських фірм проведення обов'язкового аудиту – не подарунок, а обов'язок, оскільки до них повинні застосовуватися значно суворіші вимоги та обмеження. Держава може і повинна встановлювати певні правові гарантії, спрямовані

на забезпечення якості таких аудиторських послуг, що підтверджується практикою інших країн, де інститут аудиту має більш давню історію, зокрема і законодавством Європейського Союзу (ЄС).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед публікацій, в яких більш докладно розкрито особливості обов'язкового аудиту, слід виділити підручник «Аудит» за редакцією В.І. Подольського, в якому охарактеризовані загальні обов'язки аудиторської організації та економічного суб'єкта при проведенні обов'язкового аудиту [1, с. 63]. До ключових характеристик обов'язкової аудиторської перевірки віднесено комплексність, необхідність подання однозначного висновку та застосування (дотримання) усіх правил (стандартів) аудиту, що визначають дії аудитора в конкретних ситуаціях, які виникають під час проведення аудиту, відсутність обмежень щодо тематики перевірки, обов'язковість ознайомлення з підсумковою частиною всіх бажаних та вжиття заходів, спрямованих на виправлення виявлених помилок. Зміст перелічених вище обов'язків формують відправну точку для дослідження поставленого питання, хоча серед них мають місце також твердження, які не підкріплені вимогами стандартів та національного законодавства, зокрема про обов'язковість виправлення помилок.

В економічній літературі зустрічаються і більш категоричні вимоги. Так, російський юрист Д. Дедов, підтримуючи позицію, що аудит є не послугою, а швидше функцією публічного характеру, як один із заходів щодо усунення конфлікту в сфері незалежності висуває таку вимогу: аудиторська фірма не повинна отримувати винагороду за аудит (у контексті подальших пояснень мається на увазі – прибуток), клієнт повинен компенсувати аудиторській фірмі її витрати на проведення аудиту, оскільки основним джерелом доходів для аудиторської фірми мають бути всі інші послуги, крім аудиту, які надаються іншим компаніям, а не клієнту з аудиту [2, с. 225–226]. Таке положення, на думку дослідника, є відповідним обмеженням діяльності аудиторів, що спрямоване на захист публічних інтересів, оскільки повністю знімає питання конфлікту інтересів.

В сфері нормативно-законодавчого регулювання аудиту також існують певні додаткові вимоги та обмеження. Наприклад, у Російській Федерації передбачені певні обмеження щодо суб'єктів аудиторської діяльності, яким дозволено здійснювати обов'язкові аудиторські перевірки, які стосуються кількості штатних аудиторів, заборони проводити аудит аудиторам – приватним підприємцям, необхідності проведення відкритих конкурсів на укладання договорів тощо [22]. Особливість обов'язкового аудиту в Україні полягає в тому, що запроваджено додатковий Перелік аудиторських фірм, які відповідають критеріям для проведення обов'язкового аудиту, що охоплюють вимоги щодо кількості штатних аудиторів, проходження перевірки системи контролю якості, укладання договору про страхування професійної відповідальності перед третіми особами – замовниками аудиту, публічності для суспільства через розкриття інформації на власному веб-сайті в мережі Інтернет [20]. Існують також додаткові реєстри аудиторів та аудиторських фірм, які можуть проводити обов'язкові аудиторські перевірки окремих суб'єктів, а саме: Реєстр аудиторів та аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів [18]; Реєстр аудиторських фірм, які мають право на проведення аудиторських перевірок банків [15]; Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ [19]. Надання таких повноважень дозволяє відповідним органам (Національний банк України, Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку) здійснювати певний контроль якості аудиту, оскільки ними встановлюються підстави

для виключення аудиторів та аудиторських фірм з реєстрів, що не дає останнім права здійснювати аудиторську перевірку відповідних суб'єктів.

Але в цілому дослідження в цій сфері досить фрагментарні, а проблемам підвищення якості обов'язкового аудиту через встановлення додаткових, більш суворих вимог увага, практично, не приділяється.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є обґрунтування напрямків регулювання обов'язкового аудиту в сучасних умовах з урахуванням необхідності забезпечення відповідності вітчизняної моделі вимогам європейського та міжнародного законодавства.

Виклад основного матеріалу. Вимоги до обов'язкового аудиту містяться в документах, що підготовлені Європарламентом та Міжнародною федерацією бухгалтерів, зокрема: Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 р. про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts) [3; 23]; Кодекс етики професійних бухгалтерів [8]; Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг [11; 12]; Положення про зобов'язання організацій – членів Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) 1 «Забезпечення якості» [25]. Аналіз положень цих документів та порівняння їх з вимогами вітчизняних документів дає змогу виділити такі особливі вимоги в сфері виконання завдань з обов'язкового аудиту (рис. 1).

Проаналізуємо основні аспекти цих вимог. Підвищені вимоги до дотримання незалежності з боку аудиторів та аудиторських фірм охоплюють значне коло питань. Так, у Кодексі етики підкреслюється, що завдання з аудиту фінансових звітів стосуються широкого кола майбутніх користувачів, унаслідок цього важливе значення має не тільки незалежність думки, а й незалежність поведінки (п. 290.6) [8, с. 36]. В Кодексі етики професійних бухгалтерів видання 2007 р. найсуворіші вимоги були встановлені для випадків проведення аудиту фінансової звітності суб'єктів, зареєстрованих на біржі, а не для більш широкого кола суб'єктів суспільного інтересу. Під зареєстрованим на біржі суб'єктом господарювання («listed entity») розглядався суб'єкт господарювання, чиї акції чи боргові цінні папери котируються чи зареєстровані на офіційно визнаній фондовій біржі, чи операції з якими здійснюються за нормативними актами визнаної фондової біржі чи еквівалентного органу [10, с. 146–147]. В Кодексі етики видання 2010 р. найсуворіші вимоги до дотримання незалежності передбачені при проведенні аудиту фінансової звітності всіх суб'єктів господарювання, що становлять суспільний інтерес. Такі ж вимоги містяться і в Директиві 2006/43/ЄС.

В Україні відсутня чіткість стосовно вирішення цих питань. Наведемо простий приклад. Так, у Законі України «Про аудиторську діяльність» [5] відсутні обмеження щодо надання додаткових послуг клієнтам з аудиту фінансових звітів, чим фактично користуються всі аудитори, незважаючи на те, що такі послуги заборонені Кодексом етики, є обов'язковим для застосування в нашій країні.

Кодекс етики вимагає ротації партнера по виконанню завдань з аудиту фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання або особи, яка відповідає за перевірку контролю якості, через певний період, який, як правило, становить не більш як сім років, а також вимагає, щоб особи, ротація яких відбувається після встановленого періоду, не поверталися до своїх обов'язків при виконанні завдань з аудиту для даного клієнта, доки не мине певний період часу, зазвичай, – два роки (п. 290.151) [8, с. 55–56].

Такі ж вимоги містить і Директива 2006/43/ЄС (глава Х «Особливі положення щодо обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу», ст. 42), хоча в Передмові

до неї зазначено, що ротація, яка здійснюється для зміцнення незалежності аудиторів суб'єктів суспільного інтересу, може набувати двох форм: заміна ключового партнера з аудиту, який працює з суб'єктом, що перевіряється, з дозволом при цьому аудиторській фірмі, з якою пов'язаний цей партнер, залишатися надалі аудитором такого суб'єкта або заміна аудиторської фірми, якщо держава-член вважає це доцільним для досягнення поставлених цілей.

Законодавство США більш категоричне з цього питання. За Законом Сарбейнса – Оксли [24] заборонено одному й тому самому головному партнеру з аудиту виконувати аудит одного суб'єкта протягом більше ніж п'ять фінансових років (Title II – Audit Independence, Sec.203 “Audit Partner Rotation”).

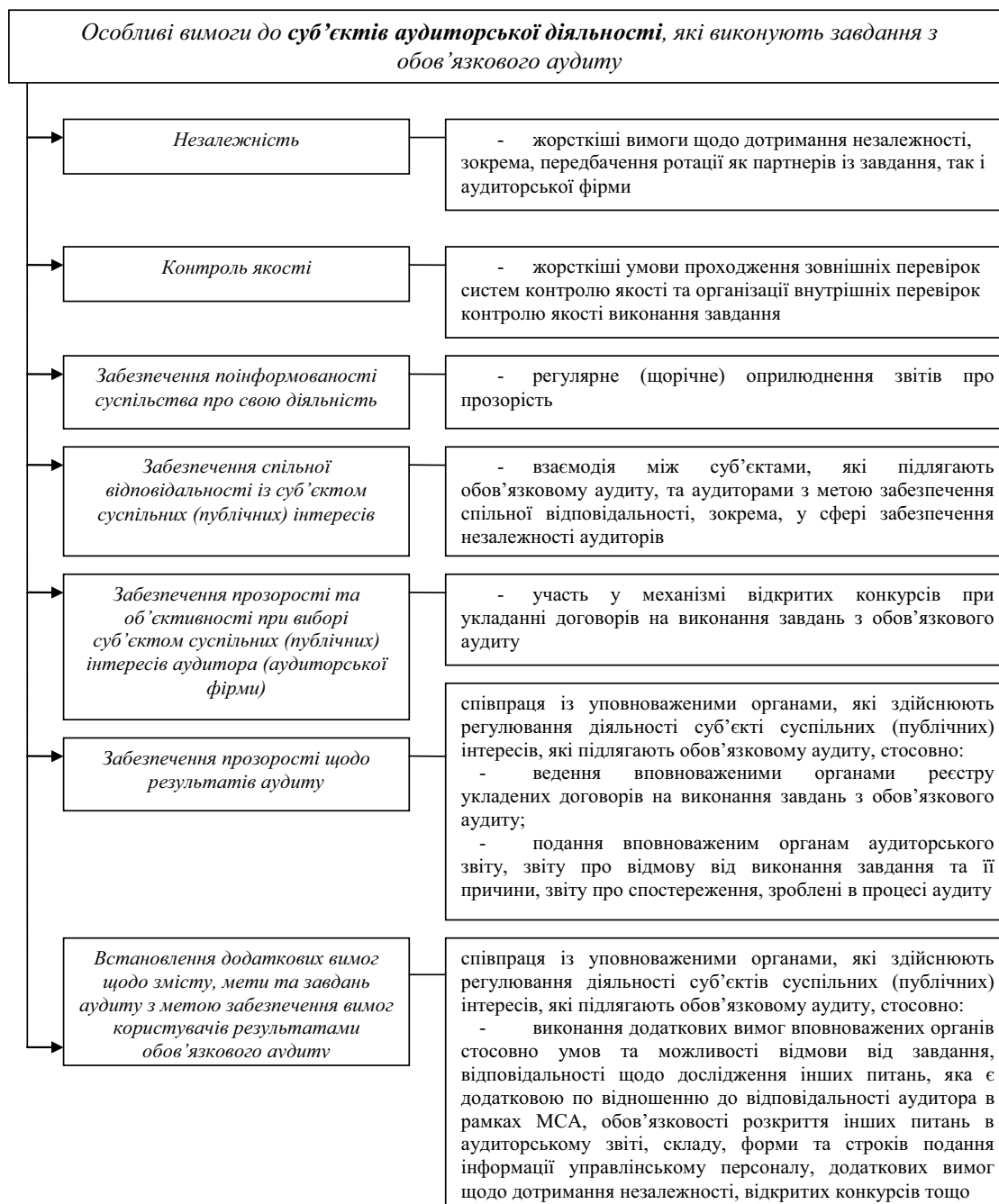


Рисунок 1 – Особливі вимоги в сфері організації виконання завдань з обов'язкового аудиту

У ПНП КЯ 1 [14] ця вимога щодо ротації викладена більш чітко порівняно з вимогами Кодексу етики: «Періодично, не менш як один раз на сім років, здійснювати ротацію керівника групи з надання впевненості» (п.«е» ст.31), але можливість ротації не тільки аудитора, а й аудиторської фірми не передбачена. Доцільно запровадити механізм ротації самої аудиторської фірми, а не лише партнера із завдання, оскільки заміна аудиторів не виключає можливості їх спілкування та прийняття узгодженого рішення через взаємозалежність, що існує між ними, адже вони об'єднані інтересами аудиторського підприємства в цілому. Як підкреслює Д. Дедов, така проблема аналогічна конфлікту інтересів в аналітичних службах інвестиційних банків (між партнерами неможливо побудувати «китайську стіну») [2, с. 223].

Підвищені вимоги в сфері контролю якості охоплюють вимоги щодо скороченого терміну, протягом якого аудитори та аудиторські фірми, що проводять обов'язковий аудит, повинні проходити перевірку систем контролю якості, та жорсткіші вимоги до організації внутрішніх перевірок контролю якості виконання завдання.

Основним документом у системі стандартів по забезпеченню якості професійних аудиторських послуг – Положенням про зобов'язання організацій – членів IFAC 1 «Забезпечення якості» (Statement of membership obligations (SMO) 1 «Quality assurance» [25]) – передбачено таке:

- забезпечити введення обов'язкової програми контролю якості для аудиторських фірм, які виконують аудит фінансової звітності, щонайменше підприємств – відкритих акціонерних товариств, акції яких котируються на фондових біржах («listed entities»);

- розробити й опублікувати критерії для оцінки всіх інших видів аудиту фінансової звітності для того, щоб з'ясувати, чи повинні вони й надалі бути включеними до цієї програми (п.5);

- розробити порядок відбору аудиторських фірм для проведення перевірки професійним об'єднанням на основі або кругового підходу (передбачає, що кожна аудиторська фірма має проходити відповідну перевірку не менш як один раз на три роки, тобто обирається цикл в три роки як максимальний), або підходу, який ґрунтується на ризику (п.20), що передбачає розгляд різноманітних факторів ризику при визначенні аудиторської фірми, яка буде перевірятися.

У Директиві 2006/43/ЄС встановлені більш суворі строки проведення перевірок систем контролю якості. Зазначено, що перевірки з метою забезпечення якості проводяться принаймні раз на шість років, але перевірки з метою забезпечення якості здійснюються щодо аудиторів або аудиторських фірм, які виконують обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу, не рідше одного разу на три роки (ст. 43).

Згідно з Положенням про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог (рішення АПУ від 23.04.2009 р. №201/4 [16]), яке діяло до травня 2011 р., кожен суб'єкт аудиторської діяльності був зобов'язаний проходити перевірку контролю якості аудиторської діяльності не рідше одного разу на шість років (п.24 розділу III «План зовнішніх перевірок систем контролю якості»), а пріоритетність у перевірці завдань з обов'язкового аудиту надавалася лише у вигляді встановлення більш високого значення нормуючого коефіцієнта, який є суто символічною відповіддю вимогам міжнародних документів. У травні 2011 р. було прийнято нове Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг [17], відповідно до якого до плану перевірок включаються лише ті суб'єкти аудиторської діяльності, які виконують обов'язковий аудит, на основі значень інтегрального коефіцієнта в порядку його зменшення. З одного боку, це позитивна

тенденція, а з іншого – періодичність проведення таких перевірок залишилася на рівні шести років. В Концепції системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, яке було прийнято рішенням АПУ від 26.09.2013 р. № 279/7 [9] термін чинності Свідоцтв про відповідність системи контролю якості, отриманих аудиторськими фірмами та аудиторами за результатами зовнішніх перевірок систем контролю якості, встановлений на рівні п'яти років.

Міжнародним стандартом контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги» встановлена обов'язковість проведення перевірки контролю якості виконання завдання в межах самої аудиторської фірми для всіх завдань з аудиту фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання з метою отримання об'єктивної оцінки важливих суджень, зроблених групою із завдання, та висновків, досягнутих при підготовці звіту (п. 35 «а») [11, с. 52]. Для інших завдань повинні бути встановлені критерії оцінки для визначення необхідності проведення перевірки контролю якості (п. 35 «б») [11, с. 52].

Згідно з ПНП КЯ 1 [14] (ст. 79–83) чітка пріоритетність при проведенні перевірки контролю якості не передбачена. Зазначено, що перевірки контролю якості виконання завдання мають здійснюватися для таких завдань: завдання з обов'язкового аудиту, інші завдання з аудиту та огляду фінансової звітності, завдання з надання впевненості, завдання з супутніх послуг. Аудиторська фірма здійснює перевірку контролю якості інших послуг у випадках, якщо вони відповідають критеріям оцінки для визначення необхідності проведення перевірки контролю якості аудиторських послуг, що встановлені фірмою. До таких критеріїв (перелік яких встановлює АПУ), зокрема, належать: характер аудиторської послуги та міра, до якої вона привертає увагу суспільства. ідентифікація незвичних обставин і ризиків аудиторської послуги, наявність законодавчих або нормативних вимог до обов'язковості впровадження контролю якості конкретних аудиторських послуг.

Співпраця із суб'єктом суспільного (публічного) інтересу, який підлягає обов'язковому аудиту, передбачає або запровадження комітетів з аудиту, або включення відповідних обов'язків до компетенції подібних органів, які існують в системі управління таких суб'єктів. Вимоги до створення комітетів з аудиту містить також законодавство ЄС (ст. 41 Директиви 2006/43/ЄС) і законодавство США (Закон Сарбейнса – Окслі), якими співпраця аудиторів з комітетом з аудиту суб'єкта суспільного інтересу визнається основним застережним заходом.

Комітети з аудиту можуть складатися з невиконавчих членів адміністративного органу та/або членів спостережного органу суб'єкта, що перевіряється, та/або членів, призначених загальними зборами акціонерів суб'єкта, що перевіряється. Принаймні, один член комітету з аудиту має бути незалежним і компетентним у царині бухгалтерського обліку та/або аудиту. Без обмеження відповідальності членів адміністративних, керівних або спостережних органів чи інших членів, призначених загальними зборами акціонерів суб'єкта, що перевіряється, комітет з аудиту має:

- вести моніторинг процесу фінансової звітності, результативності внутрішнього контролю в компанії, внутрішнього аудиту за його наявності та систем управління ризиком, обов'язкового аудиту річної та консолідованої звітності;
- перевіряти та контролювати незалежність аудитора чи аудиторської фірми, зокрема в разі надання суб'єкту, що перевіряється, додаткових послуг;
- надавати рекомендації адміністративному чи керівному органу про призначення аудитора або аудиторської фірми.

Обов'язковість створення такого комітету не передбачена законодавчими документами України, які регулюють діяльність суб'єктів суспільного інтересу

(публічних акціонерних товариств, кредитних спілок, інвестиційних фондів тощо), в тому числі Законом України «Про акціонерні товариства» [4], в якому зазначено, що наглядова рада акціонерного товариства може (а не повинна) утворювати постійні чи тимчасові комітети з числа її членів, у тому числі й комітет з питань аудиту (ст. 56 «Комітети наглядової ради. Корпоративний секретар»). Для публічних акціонерних товариств таким органом може виступати і наглядова рада, а у разі її відсутності – загальні збори акціонерів. Обрання аудитора акціонерного товариства та визначення умов договору, що укладатиметься з ним, встановлення розміру оплати його послуг відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства» (п.13 ст. 52) [4] віднесено саме до компетенції наглядової ради, але зазначено, що в разі, якщо наглядова рада відсутня, це питання належить до компетенції виконавчого органу. Така заміна відповідального органу не сприяє дотриманню принципів об'єктивності та незалежності, тому вважаємо доцільним виконання цих обов'язків загальними зборами акціонерів, а можливість їх делегування лише наглядовій раді.

Такий елемент як проведення конкурсних відборів для укладання договорів на виконання обов'язкового аудиту, в міжнародних документах відсутній, але він передбачений як обов'язковий у практиці інших країн, зокрема Російської Федерації, оскільки вважається, що конкуренція аудиторських фірм на ринку аудиторських послуг покликана сприяти якості проведення обов'язкових аудиторських перевірок.

Проведення конкурсних відборів (тендерів) аудиторів та аудиторських фірм прямо не передбачено в Законі України «Про аудиторську діяльність», але зустрічається в нормативних документах інших органів державного управління та фінансового контролю. На необхідність їх проведення звертають увагу і науковці. Зокрема, О.А. Петрик пропонує окремі процедури та перелік документів для конкурсних відборів (фінансову, технічну пропозиції, супроводжувальний лист тощо) [13, с. 74–75]. Законом України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» [6] передбачена обов'язковість проведення тендера для обрання аудитора Накопичувального фонду (ст. 90–94). Переможцем (переможцями) тендера визнається претендент (претенденти), який брав участь у другому етапі тендера і тендерна пропозиція якого отримала найвищу оцінку в балах за системою бальної оцінки, що затверджена Радою Накопичувального фонду, за певними критеріями. Фондом Державного майна України видано інструктивний лист «Щодо впорядкування механізму відбору аудиторської фірми» від 4 лютого 2006 р. за №10-28-1532 [7], в якому викладені певні обов'язкові умови, які дозволяють брати участь у конкурсі (тендері) на проведення аудиту річної фінансової звітності господарських товариств, у статутних фондах яких державна частка перевищує 50 відсотків, а також механізм погодження аудитора (аудиторської фірми) та порядок подання документів, що необхідні для прийняття рішення про погодження кандидатури аудитора (аудиторської фірми), яку обрало господарське товариство. Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку розроблено рекомендації про порядок добору та призначення акціонерним товариством аудиторів фінансової звітності, кандидатури яких схвалено Аудиторською палатою України [21].

Особливу увагу слід приділити забезпеченню обов'язковості викладу та оприлюднення на своїх сайтах аудиторами та аудиторськими фірмами, які здійснюють обов'язковий аудит, звітів про прозорість, що передбачено ст. 40 Директиви 2006/43/ЄС. Аудитори та аудиторські фірми, які виконують обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу, зобов'язані оприлюднювати на своїх сайтах річні звіти про прозорість протягом трьох місяців після завершення кожного фінансового року, що містять, принаймні, такі відомості:

- опис юридичної структури та структури володіння;

- опис мережі, якщо аудиторська фірма належить до мережі, правових і структурних домовленостей у мережі;
- опис структури управління аудиторською фірмою;
- опис внутрішньої системи управління якістю аудиторської фірми та заяву адміністративного чи керівного органу про ефективність її функціонування;
- дату проведення останньої перевірки для забезпечення якості;
- перелік суб'єктів суспільного інтересу, в яких аудиторська фірма виконала обов'язковий аудит протягом попереднього фінансового року;
- заяву про практику забезпечення незалежності аудиторської фірми, яка також підтверджує проведення внутрішньої перевірки дотримання вимог щодо безпеки;
- заяву про політику, що проводиться аудиторською фірмою у сфері безперервного навчання аудиторів;
- фінансову інформацію, що демонструє вагу аудиторської фірми, наприклад, сукупні обороти з поділом на винагороду за обов'язковий аудит річної та консолідованої звітності й винагороду за інші послуги, послуги податкового консультування та інші неаудиторські послуги;
- інформацію про базу виплати винагород партнерам.

Розглянемо питання, які стосуються особливих умов виконання завдання. Такі вимоги мають бути визначені в законодавстві, яке регламентує діяльність відповідних суб'єктів, за погодженням з уповноваженим компетентним органом, який здійснює регулювання аудиторської діяльності, і включати:

- відповідальність щодо дослідження інших питань, яка є додатковою відносно відповідальності аудитора в рамках Міжнародних стандартів аудиту;
- розкриття інших питань в аудиторському звіті;
- умови про можливість відмови від завдання або заборона такої можливості;
- додаткові вимоги до дотримання незалежності аудиторами та аудиторськими фірмами;
- вимоги до складу, форми та строків подання інформації управлінському персоналу суб'єкта господарювання;
- обов'язки щодо повідомлення вповноваженим органам про спостереження, зроблені внаслідок аудиту.

Суб'єкти аудиторської діяльності повинні мати право відмовитися від виконання завдання у випадках, передбачених стандартами аудиту, але для того, щоб забезпечити виконання інформаційної функції, вважаємо потрібним введення реєстру укладених договорів між суб'єктом, який підлягає обов'язковому аудиту, та аудитором (аудиторською фірмою) уповноваженими органами, які регулюють діяльність відповідних суб'єктів, та введення необхідності подачі до них звіту про відмову від завдання і причини такої відмови. За наявності реєстру укладених договорів результат роботи (аудиторський звіт або вмотивована відмова від виконання завдання) чітко контролюватиметься уповноваженими органами. Уповноважені органи, які регулюють діяльність відповідних суб'єктів суспільних (публічних) інтересів, зобов'язані вести реєстр укладених договорів на проведення обов'язкового аудиту та офіційно оприлюднювати його на власній веб-сторінці. В реєстрі потрібно зазначити відомості про аудитора – суб'єкта підприємницької діяльності або аудиторську фірму, дату, номер та строк дії договору, результат виконання договору (текст аудиторського звіту або повідомлення про відмову від виконання завдання).

У Міжнародних стандартах аудиту виділено кілька ситуацій, при яких законодавством може бути передбачена вимога щодо повідомлення певної інформації

регуляторним органам у вигляді окремого звіту: виявлення шахрайства, недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, недоліки внутрішнього контролю. Такі випадки існують і у вітчизняному законодавстві, проте вони охоплюють не всіх суб'єктів суспільних (публічних) інтересів. Крім того, в законодавстві про аудиторську діяльність слід зазначити про таку можливість для того, щоб привести права та обов'язки аудитора у відповідність з Кодексом етики та стандартами аудиту.

Висновки. При визначенні шляхів розвитку аудиту з метою посилення вимог до обов'язкового аудиту та підвищення його якості слід враховувати такі специфічні особливості, які висуваються в міжнародному законодавстві до суб'єктів аудиторської діяльності, які виконують обов'язковий аудит: підвищені вимоги щодо дотримання незалежності з боку аудиторів та аудиторських фірм; скорочений термін для ротації партнерів із завдання; скорочений термін, протягом якого аудитор та аудиторські фірми, що проводять обов'язковий аудит, повинні проходити перевірку систем контролю якості; підвищені вимоги до проведення перевірок контролю якості виконання завдання; обов'язковість наявності у суб'єктів суспільного інтересу комітетів з аудиту, з якими мають співпрацювати незалежні аудиторів; обов'язковість проведення відкритих конкурсів при укладанні договорів на здійснення аудиторських послуг у формі виконання обов'язкового аудиту; обов'язковість викладу та оприлюднення на своїх сайтах аудиторів та аудиторськими фірмами, які здійснюють обов'язковий аудит, звітів про прозорість.

Регулювання обов'язкового аудиту повинно відбуватися в напрямку забезпечення поінформованості суспільства про діяльність суб'єктів аудиторської діяльності, ефективної взаємодії між суб'єктами, які підлягають обов'язковому аудиту, та аудиторів в напрямку узгодження їх задач та обов'язків, незалежності, прозорості та об'єктивності при виборі суб'єктом суспільних (публічних) інтересів аудитора (аудиторської фірми), співпраці з уповноваженими органами, які здійснюють регулювання діяльності таких суб'єктів, з метою забезпечення прозорості договірних взаємовідносин, результатів виконання завдання та запровадження додаткових вимог до них тощо. До механізму забезпечення їх реалізації повинні бути залучені різні суб'єкти, зокрема: самі аудиторів (аудиторські фірми); суб'єкти суспільних (публічних) інтересів, які підлягають обов'язковому аудиту; вповноважений компетентний орган, який здійснює регулювання аудиторської діяльності; вповноважені органи, які здійснюють регулювання діяльності суб'єктів суспільних (публічних) інтересів; професійні асоціації або саморегулюючі професійні аудиторські організації.

Порушені питання свідчать про те, що якість аудиту взагалі та обов'язкового зокрема слід сприймати не як окремі питання, а як цілісну систему, яка повинна охоплювати всі суттєві сторони функціонування суб'єктів аудиторської діяльності та суб'єктів господарювання, які підлягають обов'язковому аудиту.

Список літератури

1. Аудит : учебник для вузов / [В.И.Подольский, Г.Б. Поляк, А.А.Савин и др.] ; Под ред. проф. В.И. Подольского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 655 с.
2. Дедов Д. И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов – М. : Волтерс Клувер, 2004. – 288 с.
3. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844
4. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17 вересня 2008 року №514-XIV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=514-17>

5. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>
6. Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 року №1058-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1058-15>
7. Інструктивний лист Фонду Державного майна України від 4 лютого 2006 року №10-28-1532 «Щодо упорядкування механізму відбору аудиторської фірми» // Галицькі контракти. - Дебет-Кредит. - 2006. - №11. - С.4–5.
8. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевич. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – 124 с.
9. Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, прийнята рішенням АПУ від 26.09.2013 р. № 279/7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>
10. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики : Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2007. – 1172 с.
11. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ. : Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К. : Видавництво «Фенікс», 2011. – 846 с.
12. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина 2 / Пер. з англ. : Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К. : Видавництво «Фенікс», 2011. – 414 с.
13. Петрик О.А. Аудит : методологія і організація : Монографія. / Олена Анатоліївна Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
14. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затверджене рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>
15. Положення про ведення Реєстру аудиторських фірм, які мають право на проведення аудиторських перевірок банків, затверджене постановою Правління Національного банку України від 17 листопада 2011 року №410 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1466-11>
16. Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 23 квітня 2009 року №201/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1338733872.doc>
17. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26 травня 2011 року №231/12 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/files/ris/2047853922.doc>
18. Порядок ведення реєстру аудиторів та аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів, затверджений рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 25 жовтня 2012 року №1519 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z2213-12>
19. Порядок ведення реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, затверджений розпорядженням Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, від 26 лютого 2013 року року №640 ([Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0462-13>
20. Порядок ведення реєстру аудиторських фірм, затверджений рішенням АПУ 26 квітня 2007 року №176/7 (у редакції рішення АПУ від 26 травня 2011 року №231/9 зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>
21. Рекомендації щодо обрання акціонерним товариством аудиторів фінансової звітності, схвалені Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30 червня 2010 року №1034 // Бухгалтерія. – 2010. - №30(913). – С.10–11.
22. Федеральний Закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/01/fz307_fzot301208.doc.
23. Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

24. Sarbanes-Oxly Act [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxly_Act_of_2002.pdf
25. Statement of membership obligations (SMO) 1 “Quality assurance” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ifac.org/Members/Downloads/Statements_of_membership_obligations_NOV2006.pdf

Nataliya Shalimova

Kirovograd National Technical University

The Special Requirements in the sphere of organization the performing statutory audit engagements

The purpose of the article is to study the tendencies of statutory audit regulation in contemporary conditions with due regard for ensuring the conformity of national model with European and international laws and regulation.

It have been substantiated that the statutory audit regulation should be done in ensuring public awareness of the activities of auditors, effective interaction between the entities that are subject to statutory audit and auditors towards harmonization of their tasks and responsibilities, independence, transparency and objectivity in selecting auditor (audit firm) by the social (public) interest entities, cooperation with the competent authorities that regulate the activities of such entities in order to ensure transparency of contractual relationships, results of the engagements and introduction of additional requirements to them. Subjects who must be involved in the mechanism of ensuring the realization of this measures have been singled out, in particular: auditor (audit firm); social (public) interest entities, which are subjected to statutory audit; authorized competent body responsible for the regulation of auditing activities; authorized bodies that regulate activities of social (public) interest entities; professional associations or self-regulating professional auditing organization.

The results show that the quality of audit in general and in particular of statutory audit should be perceived not as a separate issue, but as an integrated system, which should cover all essential parties of functioning of auditors in different ways.

audit, statutory audit, audit regulation, audit quality

Одержано 05.04.14

УДК 657.221

Н.Ю. Головченко, доц., канд. екон. наук, О.О. Головченко, доц., канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

Реформування системи обліку реалізації послуг водопостачання та водовідведення в умовах запровадження блочного диференційованого тарифу

Публікація присвячена дослідженню необхідних трансформацій інформаційної системи обліку підприємств водопостачання та водовідведення в умовах впровадження ними системи формування тарифів за блочним диференційованим алгоритмом. Узагальнені основні недоліки такої системи тарифоутворення у сфері водопостачання та водовідведення, і, як наслідок, встановлені проблемні аспекти створення та функціонування інформаційних систем обліку реалізації послуг за блочним принципом. Окремо розглянуте питання щодо доцільності реформування системи обліку реалізації послуг водопостачання та водовідведення за блочним принципом для споживачів-юридичних осіб.

облік реалізації послуг, водопостачання, водовідведення, блочний диференційований тариф