

УДК 657.6

**Т.Л. СЛЮНИНА, Н.С. ЧЕРКАШИНА****ИМПЛЕМЕНТАЦИЯ ПОЛОЖЕНИЙ ДИРЕКТИВЫ ЕС В СФЕРЕ АУДИТА В УКРАИНЕ:  
ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ**

Ратифікація Україною узгодження про Асоціацію з ЄС визначила необхідність переходу країни на високі стандарти якості аудиторських послуг, приведення нормативно-законодавчої бази з регулювання аудиту у відповідність європейським директивним вимогам. У зв'язку з тим, що безперервне удосконалення механізмів функціонування аудиторського ринку є пріоритетним напрямком сучасної державної політики України, то важливість аналізу реального стану, а також визначення перспектив його законодавчо-правового регулювання на базі положень європейських директив визначають актуальність даного дослідження. У цій роботі за допомогою методу економічного аналізу висвітлені та були розглянуті основні положення ЄС у сфері незалежного аудиту, та зроблений висновок про необхідність удосконалення згідно з останніми аудиторського ринку України.

**Ключові слова:** аудит, ратифікація, імплементація, фінансова звітність.

Ратификация Украиной соглашения об Ассоциации с ЕС определила необходимость перехода страны на высокие стандарты качества аудиторских услуг, приведения нормативно-законодательной базы по регулированию аудита в соответствие европейским директивным требованиям. В связи с тем, что непрерывное совершенствование механизмов функционирования аудиторского рынка является приоритетным направлением современной государственной политики Украины, то важность анализа реального состояния, а также определения перспектив его законодательно-правового регулирования на базе положений европейских директив определяют актуальность данного исследования. В данной работе при помощи метода экономического анализа освещены и рассмотрены основные положения директив ЕС в сфере независимого аудита, и сделан вывод о необходимости совершенствования в соответствии с последними аудиторского рынка Украины.

**Ключевые слова:** аудит, ратификация, имплементация, финансовая отчетность.

The fact that Ukraine has ratified an Association Agreement with the EU lead to the necessity to move the country to the highest standards of audit services quality, to bring regulatory and legal framework for the audit regulation in compliance with the European directive requirements. Due the fact that the continuous improvement of mechanisms of functioning of the audit market is a priority of the state policy of Ukraine today, the importance of the analysis of the real state, as well as determining the prospects of its legislative and regulatory provisions on the basis of European directives determine the relevance of the study. In the present work using the method of economic analysis the main provisions of the EU directives in the field of an independent audit have been considered and highlighted, and it was concluded, that there is a need to improve the audit market of Ukraine according to the last ones`.

**Keywords:** audit, ratification, implementation, financial accounting.

**Постановка проблеми.** Современные процессы интеграции Украины в европейское экономическое пространство формируют ряд определенных требований к совершенствованию деятельности национальных экономических субъектов и финансовых институтов. Актуально это и для существующего в Украине рынка аудиторских услуг, не являющегося достаточно эффективным и испытывающего на данный момент ряд проблем для дальнейшего развития.

**Анализ последних исследований публикаций.** Изучением проблем и перспектив развития аудиторской деятельности в Украине занимаются такие ученые, как В.О. Шевчук, Г.М. Мусихина, Ф.Ф. Бутинец, Б.Ф. Усач и др.

**Постановка целей и задач.** В рамках решения таких задач, как оценка современного состояния, определение ключевых тенденций, проблем и перспектив развития национального аудита, статья имеет целью обозначение базовых направлений стандартизации аудиторской деятельности согласно требований европейских директив.

**Изложение основного материала исследования.** Сегодня аудиторский рынок Украины переживает совсем непростые времена. Наряду с влиянием на экономику страны глобального кризиса существуют и такие специфические отраслевые сложности, препятствующие развитию отечественного рынка аудита, как:

– лобное понимание значения аудита в отечественной бизнес-среде;

– несовершенство ЗУ "Об аудиторской деятельности";

– отличия в стандартах работы украинских и международных компаний,

– отсутствие системы страхования аудиторских рисков,

– местами недостаточный уровень подготовки украинских бухгалтеров и аудиторов.

Так, хотя национальные стандарты Украины в сфере аудита в целом и согласуются с нормами Директивы ЕС так как МСФО уже стали частью национального законодательства, перечисленные факторы негативно влияют на престиж профессии и снижают уровень доверия предпринимательского сектора к отечественному аудиторскому рынку. В соответствии с подписанным соглашением об Ассоциации (СА) Украина обязалась постепенно привести свое законодательное поле в соответствие актам ЕС, а аудиторские фирмы и аудиторы - применять международные стандарты аудита (МСА) имплементации в Украине подлежали положения следующих директив ЕС:

– Директива ЕС 2006/43/ЕС, с изменениями и дополнениями в соответствии с Директивой ЕС 2014/56/EU от 16.04.2014 по обязательному аудиту: нормы Директивы должны быть внедрены в течение 3 лет от даты вступления в действие СА;

– с

© Т.Л.Слюнина, Н.С.Черкашина, 2016

– Постановление ЕС №1606/2002, касающееся принятия международных стандартов бухгалтерского учёта: 2 года от вступления в силу СА;

– 4-ая Директива от 25.07.1978, касающаяся годовой отчётности (78/660/ЕЕС): 3 года от вступления в силу СА;

– 7-ая Директива от 13.06.1983, касающаяся консолидированной отчетности (83/349/ЕЕС): 3 года от даты вступления в СА.

Существующая модель регулирования аудита в Украине была сформирована законом "Об аудиторской деятельности" в 1993г. и реформировалась лишь в 2006 г. согласно изменениям, изложенным в Директиве ЕС 2006/43/ЕС от 17.05.2006 г., предполагавшим постепенный отказ от саморегулирования в сфере аудита профессиональных организаций и передачу данных функций государству. В Украине были реализованы следующие положения:

- пересмотр и постоянное обновление учебных планов высших учебных заведений вместе с изменениями стандартов аудита и ФО;

- создание системы постоянного профессионального образования;

- образования и постоянного повышения квалификации аудиторов АПУ;

- сертификация профессиональных аудиторов на базе теоретических знаний, а также профессиональной способности применять последние на практике.

В связи с несоответствием национального законодательства в сфере аудиторской деятельности требованиям директивы решением Европейской комиссии 2011/30/ЕС от 19 января 2011 Украина была лишена режима переходного периода в части регистрации национальных аудиторов и аудиторских фирм, осуществляющих аудит отечественных эмитентов, ценные бумаги которых обращающихся на рынках капитала стран ЕС. Для повышения уровня предоставления аудиторских услуг в Украине необходимо, чтобы регулятивные требования и соответствие стандартам играли роль тех факторов, которые в значительной степени определяли бы качество аудиторских услуг. Однако, достижение целей МСА (ISAs) основывается на конкретных субъектах, проводящих аудит. А потому, профессиональная квалификация и практический опыт аудиторов и руководителей фирм являются весомой составляющей повышения качества аудиторских услуг. С одобрения Кабинета Министров в Украине уже были имплементированы положения Директивы 2013/34/ЕС Европейского парламента и Совета ЕС о годовой финансовой отчетности, консолидированной и связанной отчетности определенных типов предприятий, положения которой распространяются на некоторые предприятия с ограниченной ответственностью, такие как акционерные общества открытого типа и закрытые акционерные общества. В соответствии с ней в стране введена новая градация предприятий (микро-, малые, средние, большие). Малые, средние и крупные предприятия идентифицируются исходя из итога балансового отчета, чистого оборота и

среднесписочной численности работников в течение финансового года, поскольку эти критерии, как правило, гарантируют получение объективных данных о размере предприятия. [3]

Кроме того, была расширена сфера применения МСФО, сокращен перечень обязательных реквизитов для первичных документов, предусмотрен их электронный формат, усовершенствован порядок подачи финансовой отчетности. Положения Директивы ориентированы на регулирование деятельности микропредприятий. Так, в соответствии с ними, в Украине используется ограниченное количество форматов баланса, чтобы дать пользователям отчетности более качественную возможность сравнивать финансовое состояние предприятий внутри Союза. Отечественным предприятиям позволено было представлять отчет о результатах деятельности вместо отчета о прибылях и убытках, подготовленный в соответствии с одним из разрешенных Директивой форматов. Малым и средним предприятиям в рамках имплементации Директивы 2013/34/ЕС разрешено было использовать упрощенные варианты предписанных форматов баланса. [3] Субъекты природных монополий, предприятия по добыче полезных ископаемых, субъекты общественного интереса стали обязаны вести учёт и составлять отчетность по МСФО, публиковать годовую финансовую отчетность вместе с аудиторским отчетом на своём веб-сайте для обеспечения прозрачности учета и финансовой отчетности средних и больших компаний, упрощения финансовой отчетности для микро- и малых предприятий, что, как ожидается, снизит уровень административного давления.

Введение в Украине реформы согласно Директив обуславливалось также необходимостью усиления контроля за деятельностью аудиторов, подтверждающих финансовую отчетность субъектов публичного интереса. Так, следует отметить, что в последние 2 года значительно выросло количество неплатёжеспособных банков, что свидетельствует о недостаточном контроле со стороны АПУ. Поэтому планируется создать отдельную Инспекцию контроля качества работы аудиторов, а кроме того, органа общественного контроля, целью которого будет обеспечение дополнительного уровня контроля деятельности аудиторов. Такая 2-уровневая система позволит обеспечить прозрачность и высокое качество работы аудиторов/ Одобрен также план имплементации Директивы 2006/43/ЕС Европейского парламента и Совета об обязательном аудите годовой отчетности и консолидированной отчетности. В рамках имплементации положений директив ЕС в Украине уже введен Единый реестр аудиторов. Сама же Аудиторская палата согласно европейскому опыту должна функционировать на базе саморегулирования.

Так, принятие европейских правил регулирования аудита даст возможность отечественным аудиторам выйти на международный рынок, а преимущества от аудиторской реформы смогут ощутить и бизнес, и государство. Внедрение в национальное законодательство положений этих

Директив будет способствовать установлению упрощенных требований к финансовой отчетности и уменьшению регуляторного контроля для малых предприятий. Одновременно будут усилены требования по раскрытию информации для крупных предприятий и общественно-значимых компаний, таких как банки, предприятия, осуществляющие страховую деятельность, и тому подобное. Также, с целью борьбы с финансовым мошенничеством и коррупцией Директивы ЕС в сфере бухгалтерского учета и аудита содержат обязательства о введении требований, согласно которым предприятия и государственные администрации должны раскрывать доходы, полученные в результате деятельности, связанной с использованием природных ресурсов.

Как реакция на изменения в законодательстве ЕС касательно обязательного аудита годовой и консолидированной отчетности в соответствии с Директивой 2014/56/ЕС от 16.04.2014 и принятия положения об особых требованиях к аудиту предприятий с государственным участием в Украине предусматривается принятие новой редакции соответствующего закона, с учётом нововведений Директивы, касающихся как процедурных аспектов, так и содержания аудита с пересмотром его статуса в глазах всех участников аудиторского рынка. Соглашение ЕС требует от аудиторов предоставления в своих отчетах более подробных сведений о деятельности компании, необходимых ее нынешним и потенциальным акционерам; повышает роль ревизионных комиссий компаний в отношении контроля и надзора за деятельностью независимых аудиторов. Директива 2014/56/ЕС от 16.04.2014 детализирует такие аспекты аудита, как:

- внутренняя организация допущенных аудиторов и аудиторских фирм;
- подготовка к обязательному аудиту и оценке угроз для независимости;
- организация и объемы обязательного аудита и пр.[2]

Имплементация изменений европейского законодательства в сфере аудита согласно Директивы № 2014/56/ЕС от 16.04.14 г. и Регламента 537/2014 для стран Евросоюза обязательна лишь с 17 июня 2016 г. (через два года с момента принятия). В этой связи, актуальным является введение в 2016 г. новой редакции Закона Украины «Об аудиторской деятельности», вынесенной пока лишь в форме законопроекта, предполагающего

- введение требований обязательной смены публичными компаниями аудитора каждые 10 лет. Согласно Директивы, этот период может быть продлен до 20 лет в случае проведения тендера по закупке аудиторских услуг, или до 24 лет в случае проведения совместного аудита (когда аудит осуществляется несколькими фирмами);

- ограничение возможности аудиторов предоставлять ряд услуг, включая консультации по налоговым вопросам и стратегическим инвестициям. Выручка от операций, выходящих за рамки классического аудита, не может превышать 70% общего объема выручки. При этом компании теряют

право оказывать целый ряд услуг, не имеющих отношения к аудиту;

- внедрение института общественного надзора за аудиторской деятельностью. АПУ, состоящая из 20 человек, фактически, осуществляет соответствующие функции уже сегодня. Половина её участников от профильных государственных ведомств и половина, избранных всеукраинским съездом аудиторов решения принимают коллегиально. К полномочиям АПУ относятся стандартизация и сертификация рынка аудиторских услуг, обеспечение независимости и качества аудиторских проверок, а также регулирование взаимоотношений между участниками рынка;

- расширение состава АПУ за счет непрактикующих лиц, усовершенствования порядка делегирования представителей власти и аудиторов с целью введения общественного надзора над аудиторской деятельностью предлагает Министерство финансов в проекте поправок в закон об аудиторской деятельности.

- введение механизма привлечения профессиональных организаций аудиторов и бухгалтеров страны к регулированию аудиторской деятельности путем формирования совместного представительского органа, представители которого включаются в состав АПУ, а также комиссии по вопросам качества и сертификации аудиторов;

- совершенствование системы сертификации аудиторов путем установления неограниченного срока действия сертификата и ограничения (до трех минимальных заработных плат) взимания платы за сертификацию, с делегацией соответствующих функций на комиссию по сертификации аудиторов, в которую включаются по четыре представителя от совместного представительского органа профессиональных организаций аудиторов, съезда аудиторов и государственных органов;

- делегацию функций по проверке соблюдения аудиторскими субъектами стандартов аудита и требований закона "Об аудиторской деятельности" комиссии по вопросам качества, в которую также включаются по четыре представителя от совместного представительского органа профессиональных организаций аудиторов, съезда аудиторов и государственных органов;

- внедрение общественного надзора за деятельностью АПУ в лице специально уполномоченного органа. Это наиболее дискуссионный аспект имплементации европейских нормативов т.к. требует решения вопроса о членском составе такого органа, а также источника его финансирования. В современных условиях недостаточности бюджетных средств для содержания надзорного органа за деятельностью АПУ нет перспективы финансовой поддержки государства в этом вопросе;

- улучшение системы обеспечения качества аудиторских услуг: соответствующие проверки аудиторских фирм и аудиторов, осуществляющих обязательный аудит, раз в три года, а других аудиторских фирм и аудиторов – раз в шесть лет. [2].

Следует учитывать и возможность резкого сокращения числа субъектов аудиторской деятельности на украинском рынке в результате имплементации в полной мере строгих нормативных положений Директивы, ведь на данный момент в контексте высокого качества предоставляемых услуг можно говорить лишь приблизительно о 100 аудиторских компаниях из всего числа зарегистрированных в государственном реестре. Тенденция к сокращению числа аудиторских компаний в последние годы уже наблюдается в Украине и по ряду других причин (Таблица 1). Прослеживается и снижение их доходов за предоставляемые услуги (Таблица 2). Так, исходя из данных таблицы 1, можно сделать вывод о том, что количество субъектов аудиторской деятельности в период с 2010 по 2011 гг. возросло на 34,5%. Однако, уже с 2012 по 2016 гг. имело место сокращение их

числа на 66,3%. Резкое снижение числа субъектов аудиторской деятельности было обусловлено как общим кризисным состоянием мировой экономики и экономической системы Украины, в частности, так и рядом таких специфических факторов, как аннексия АРК, а также проведение АТО на оккупированной территории Донбасса 2014 г.

Таблица 2 иллюстрирует аналогичную тенденцию, хотя и незначительного, но увеличения в отношении изменений объемов фактически предоставленных аудиторскими субъектами услуг с 2010 по 2011 гг. В процентном выражении объемы оказываемых услуг возросли в этот период на 4,2%, в то время как уже с 2012 г. по 2016 г. снизились на 18,3%. Отрицательное процентное отклонение изменения фактического объема услуг за весь рассматриваемый период составляет 14,1%.

Таблица 1 [1] - Динамика изменения численности субъектов аудиторской деятельности в Украине

Года	На 01.01.2010	На 01.01.2012	На 01.01.2014	На 25.04.2016
Число субъектов аудиторской деятельности, шт	2048	3129	2993	1055

Таблица 2 [1] - Динамика изменения объема фактически предоставленных услуг, тыс. грн.

Года	На 01.01.2010	На 01.01.2012	На 01.01.2014	На 26.04.2016
Фактический объем услуг (без НДС), тыс. грн.	1 213 098,3	1 266 826,5	1 237 534,8	1 034 694,3

За последние года структура аудиторского рынка складывалась так, что из всех субъектов, включенных в Реестр аудиторских фирм и аудиторов, около 40% составляли субъекты, объем предоставленных услуг которыми составляет до 100 тыс. грн. Это аудиторы-предприниматели и малые аудиторские фирмы. Все они после принятия НКУ, а также внедрения системы контроля качества аудиторских услуг стали объединяться, или же, не выдержав конкуренции, покидали рынок. Можно прогнозировать аналогичные процессы и как результат внедрения в Украине положений Директивы от 16.04.14г. Планы имплементации описывают актуальное положение дел в перечисленных сферах и определяют деятельность министерств и ведомств по разработке нормативных активпланов и конкретные меры для качественной и своевременной имплементации директив Европейского союза. На сегодня правительством приняты 98 планов имплементации по внедрению в национальное законодательство 139 актов права ЕС. Всего в рамках Соглашения об ассоциации необходимо имплементировать более 350 актов, в т.ч. 160 в течение 2014-2017 годов.

**Основные результаты исследования.** На современном этапе евроинтеграции рынок аудита в Украине требует внедрения эффективной системы контроля качества аудиторских услуг согласно действующих положений Европейского законодательства. В первую очередь реформированию должна подлежать система сертификации, профессиональной подготовки и повышения квалификации аудиторов для достижения полной эквивалентности профессиональных компетенций,

номинально предполагаемых сертификатом аудитора их реальному наличию у того или иного субъекта аудиторской деятельности. Предполагается повышение её прозрачности и эффективности в рамках деятельности АПУ путём функционального разграничения функций сертификации и подготовки, а также наблюдения и контроля.

Кроме того, необходимо достичь прозрачности и в предпринимательской среде. В рамках адаптации национальных стандартов в сфере аудита к соответствующим директивам ЕС предполагается повысить качество услуг национальных субъектов аудиторской деятельности, гарантировать предоставление достоверной и подтвержденной информации о результатах деятельности предприятий всем заинтересованным пользователям: контролирующим органам, инвесторам и собственникам, достичь высокого уровня доверия к финансовой отчетности субъектов бизнес-среды и, как следствие, качественно улучшить инвестиционный климат в стране.

**Выводы.** Так, предполагается, что конкурентные возможности, которые открывает ассоциация с ЕС украинскому аудиторскому рынку улучшат как уровень качества аудиторских услуг и, соответственно, уровень доверия к аудиторской профессии, так и установят справедливые цены на отечественном рынке. А потому, первоочередная цель АПУ на сегодня — привести нормативную базу регулирования аудиторской деятельности Украины в соответствие к европейским требованиям, изложенным в 56-ой Директиве и Регламенте №537/2014 по уставному (обязательному) аудиту компаний общественного

значення.

В целом, можно резюмировать, что благодаря более унифицированным, четким и легким для понимания финансовым отчетам планируется улучшение трансграничной деятельности предприятий и расширения их возможностей для поиска финансирования.

#### Список литературы

1. Официальный сайт АПУ [Электронный ресурс]: Реестр аудиторских фирм и аудиторов Аудиторской палаты Украины. - Режим доступа: <http://www.apu.com.ua/reestr-auditorskikh-firm-ta-auditoriv>.
2. Директива 2014/56/ЕС Европейского парламента и совета от 16 апреля 2014 г., вносящая изменения в Директиву 2006/43/ЕС про обязательный аудит годовых отчетов и консолидированных отчетов.
3. Директива 2013/34/ЕС Европейского парламента и совета от 26 июня 2013 года о ежегодной финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах определенных типов компаний, вносящая поправки в

Директиву 2006/43/ЕС Европейского парламента и Совета и отменяющая Директивы Совета 78/660/ЕЕС и 83/349/ЕЕС.

#### References (transliterated)

1. Official site AAP [Electronic resource] : The Register of auditing firms and auditors of the Audit Chamber of Ukraine. - Access : <http://www.apu.com.ua/reestr-auditorskikh-firm-ta-auditoriv>.
2. Directive 2014/56 / EC of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006 / 43 / EC about the statutory audit of annual reports and consolidated statements.
3. Directive 2013/34 / EC of the European Parliament and of the Council on June 26, 2013 on the annual financial statements , consolidated financial statements and related reports certain types of companies , amending Directive 2006/43 / EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directive 78/660 / EEC and 83/349 / EEC.

Поступила (received) 13.05.2016

#### Бібліографічні описи / Библиографические описания / Bibliographic descriptions

**Імплементація положень Директиви ЄС у сфері аудиту в Україні: проблеми та перспективи / Т.Л. Слюніна, Н.С. Черкашина // Вісник Національного технічного університету „Харківський політехнічний інститут» (економічні науки). – Х.: НТУ „ХПІ”. - 2016. - № 28(1200) - С. 65-69. Бібліогр.: 3 назв. – ISSN 2519-4461**

**Имплементация положений Директивы ЕС в сфере аудита в Украине: проблемы и перспективы / Т.Л. Слюнина, Н.С. Черкашина // Вестник Национального технического университета „Харьковский политехнический институт» (экономические науки). – Х.: НТУ „ХПИ”. - 2016. - № 27(1200) - С. 65-69. Библиогр.: 3 назв. – ISSN 2519-4461**

**Implementation of the provisions of european directive in the field of audit in Ukraine: problems and perspectives / Slyunina, Cherkashyna //Bulletin of National Technical University "Kharkiv Polytechnic Institute" (economic sciences). – Kharkiv: NTU "KhPI". - 2016. - № 28(1200) - P. 65-69. Bibliogr.: 3. – ISSN 2519-4461**

#### Відомості про авторів / Сведения об авторах / About the Authors

**Слюніна Тетяна Леонідівна** - кандидат економічних наук, доцент, Харківський національний університет ім. В.Н. Каразіна, доцент кафедри “Облік, аналіз та аудит”, тел.: 050-323-44-82, e-mail: [stl.info2000@gmail.com](mailto:stl.info2000@gmail.com).

**Слюніна Татяна Леонидовна** - кандидат экономических наук, доцент, Харьковский национальный университет им. В.Н. Каразина, доцент кафедры «Учет, анализ и аудит», тел.: 050-323-44-82, e-mail: [stl.info2000@gmail.com](mailto:stl.info2000@gmail.com).

**Slyunina Tatyana Leonidovna** - Candidate of Economical Sciences (Ph. D.), Docent, Kharkiv National University of V.N. Karazin, Associate Professor at the Department of Accounting, analysis and audit; tel.: 050-323-44-82, e-mail: [stl.info2000@gmail.com](mailto:stl.info2000@gmail.com)

**Черкашина Надія Сергіївна** - Харківський національний університет ім. В.Н. Каразіна, студент, тел.: 099-952-92-88, e-mail: [cherkasina.nadya@gmail.com](mailto:cherkasina.nadya@gmail.com).

**Черкашина Надежда Сергеевна** - Харьковский национальный университет им. В.Н. Каразина, студент, тел.: 099-952-92-88, e-mail: [cherkasina.nadya@gmail.com](mailto:cherkasina.nadya@gmail.com).

**Cherkashyna Nadiia Sergiivna** - Kharkiv National University of V.N. Karazin, student, tel.:099-952-92-88, e-mail: [cherkasina.nadya@gmail.com](mailto:cherkasina.nadya@gmail.com).