

УДК 657.6

Д. О. Пильнов,
к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту, Київська державна академія водного
транспорту імені гетьмана Петра Конашевича-Сагайдачного

КРИТЕРІЇ ВИБОРУ ПІДПРИЄМСТВ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ ЩОРІЧНОГО ОБОВ'ЯЗКОВОГО АУДИТУ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ

D. Pylnov,
Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor of the Accounting
and Auditing Department in Kyiv State Maritime Academy after Hetman Petro Konashevich-Sahaydachniy

THE CRITERIA FOR SELECTION OF COMPANIES FOR THE ANNUAL STATUTORY AUDIT: COMPARATIVE ANALYSIS

У статті досліджено умови адаптування Інституту Аудиту в Україні до Європейського ринку аудиторських послуг. Визначено основні показники, що використовуються для віднесення підприємств до категорії великих та середніх з подальшим проведенням щорічного обов'язкового аудиту фінансової звітності. Проведено порівняльний аналіз порогових величин для даних показників, що існують у Франції і Німеччині та планується впровадити для України. Обґрунтовано доцільність зниження меж вказаних показників для України та приведенні їх у відповідність до існуючих у провідних країнах Європи.

The article examines conditions for adjustment of the Audit Institute in Ukraine to the European market of auditing services. The author determines main indicators for classification enterprises to large and medium with the following conducting annual statutory audit of financial statements. The article compares threshold values for the existing indicators in France and Germany with the planned Ukrainian indicators. The author also gives reasons for reducing limits of the specified indicators in Ukraine and bringing them in line with the existing ones in the leading European countries.

Ключові слова: Європейський ринок аудиторських послуг, обов'язковий аудит, інститут аудиту, суб'єкт суспільного інтересу, критерії вибору.

Key words: European market of auditing services, statutory audit, audit institute, subject of public interest, criteria for selection.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК З ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ТА ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Функціонування сучасних суб'єктів аудиторської діяльності в Україні безпосередньо пов'язане з адаптацією інституту аудиту до Європейського рівня. На сьогоднішній день існує багато дискусійних питань і критики щодо атестації аудиторських кадрів та регулювання аудиторської діяльності в цілому. Враховуючи специфіку аудиторської діяльності, можна стверджувати, що одним із питань, що залишається не вирішеним є визначення критеріїв вибору підприємств для проведення обов'язкового аудиту.

Актуальність наведених вище питань зумовили вибір теми та основні напрями дослідження, результати якого мають практичне значення для суб'єктів аудиторської діяльності.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ ПО ПРОБЛЕМІ

Вирішенню завдань з удосконалення аудиторської діяльності в Україні приділяли багато уваги такі вчені-економісти, як Бондар В., Бутинець Ф., Головач В., Дмитренко І., Кулаковська Л., Піча Ю., Редько О., Рудницький В., Соколов Я., Подольський В., Усач Б. та інші.

Слід зазначити, що нинішній стан аудиторської діяльності знаходиться на етапі еволюційного розвитку в умовах Європейського майбутнього. Реформуючи інститут аудиту в Україні, варто в першу чергу враховувати досвід провідних Європейських країн та можливість його адаптації до існуючих економічних умов у нашій країні.

ФОРМУВАННЯ ЦІЛЕЙ ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою статті є визначення основних показників, які використовують для віднесення підприємств до категорії середніх та великих, як суб'єктів проходження щорічного обов'язкового аудиту фінансової звітності.

ВИКЛАД ОСНОВНИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ЇХ ОБГРУНТУВАННЯ

В умовах Євроінтеграції, адаптування Інституту Аудиту до Європейського ринку аудиторських послуг — одне з найважливіших питань, вирішення якого ставить перед собою українське суспільство.

Важливе місце в даній структурі займає обов'язковий аудит.

Обов'язковий аудит — це аудиторська перевірка, що здійснюється відносно окремих суб'єктів господарювання, критерії вибору яких та строки проведення аудиту безпосередньо встановлюються державними правовими актами.

Обов'язкова аудиторська перевірка проводиться для офіційного підтвердження достовірності фінансової звітності компанії. Проводити таку незалежну перевірку повинні:

- акціонерні товариства (публічні);
- банки та інші фінансові організації;
- страхові компанії та товариства взаємного страхування;
- засновники банків, страхових компаній, підприємств з іноземними інвестиціями, довірчих товариств та інших фінансових посередників;
- компанії-емітенти облігацій;
- інвестиційні фонди;
- компанії-емітенти цінних паперів під час ліцензування;
- компанії — професійні учасники ринку цінних паперів;
- юридичні особи-засновники ПАТ [6].

Фінансова звітність, підтверджена незалежним аудитором, підвищує довіру до неї користувачів: інвесторів, кредиторів та ін.

Проведення обов'язкового аудиту — доказ надійної репутації фірми, врегульованої системи обліку.

Аналізуючи Проект Закону України про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" який набирає чинності з 1 липня 2016 року, особливу увагу хотілось би зосередити на необхідних критеріях для віднесення підприємств до категорії середніх та великих, при визначенні суб'єктів для проходження щорічного обов'язкового аудиту фінансової звітності [8].

Проводити обов'язковий аудит підприємства мають право тільки аудитори чи фірми, внесені до реєстру

аудиторів та аудиторських фірм Аудиторської палати України (АПУ).

До нормативної бази, яка регламентує аудиторську діяльність в Україні відносяться наступні документи:

— Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 р. [2];

— Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність" від 16 липня 1999 р. [3];

— Проект Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність", який набирає чинності 1 липня 2016 року [7];

— Проект Закону України про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" який набирає чинності 1 січня 2016 року [8];

— Директива 2014/56/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів [1];

— Регламент (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р. [9].

Згідно зі ст. 8 Закону України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.93 р. № 3125-XII проведення аудиту є обов'язковим для:

— підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності відкритих акціонерних товариств, підприємств — емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету;

— перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

— емітентів цінних паперів при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Проведення аудиту є обов'язковим також в інших випадках, передбачених законами України [2].

Проект Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" вносить суттєві зміни та доповнення до діючого на сьогоднішній день Закону України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.93 року. Зокрема, вводиться поняття "Підприємства, що становить суспільний інтерес" або "Суб'єкт суспільного інтересу" (далі ССІ). До вказаної категорії відносяться: підприємства, що становлять суспільний інтерес, — публічні акціонерні товариства та емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи, які провадять діяльність на підставі ліцензії, та підприємства, які відповідно до законодавства належать до великих підприємств [7].

Передбачається розширення кола суб'єктів, які зобов'язані проводити щорічний аудит фінансової

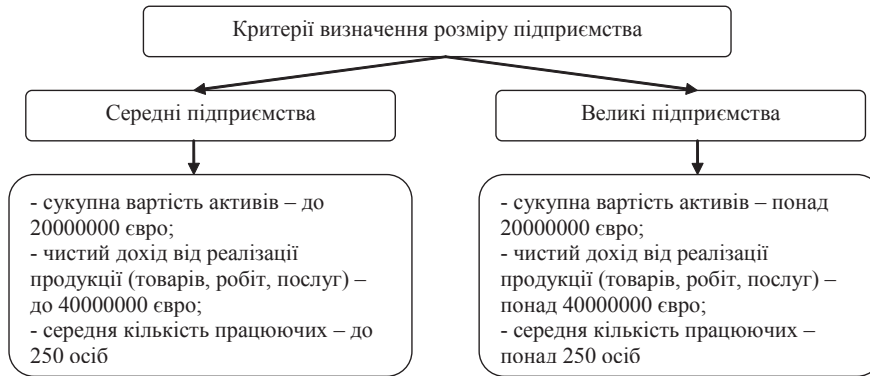


Рис. 1. Критерії віднесення підприємств в Україні до категорії великих та середніх

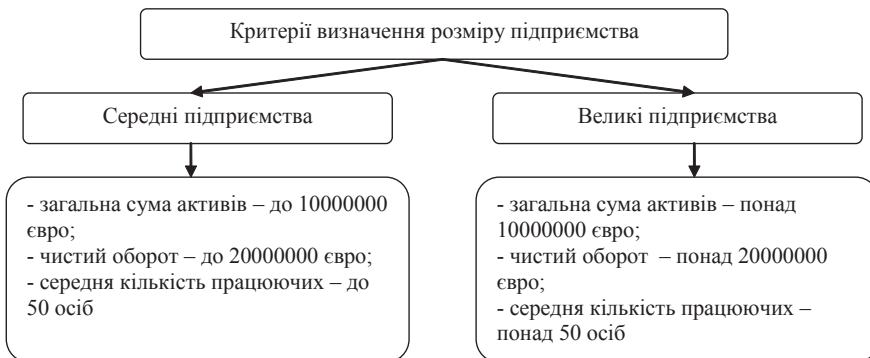


Рис. 2. Критерії віднесення підприємств у Франції до категорії великих та середніх

казників визначення розміру підприємств для проходження обов'язкового щорічного аудиту значно нижчі, ніж прогнозується запровадити в Україні.

Крім банків, фінансово-кредитних організацій, страхових компаній, сільськогосподарських кооперативів, інвестиційних фондів та спортивних організацій, обов'язковий щорічний аудит повинні проходити всі середні та великі компанії, які перевищують хоча б два з трьох нижченаведених критеріїв.

звітності. Зокрема, до ССІ включені всі великі компанії, а відповідно до змін у законодавстві про бухгалтерський облік передбачається, що і середні компанії будуть зобов'язані надавати фінансову звітність разом із звітом аудитора.

Представлена інформація може на перший погляд здатися позитивною, оскільки в такому випадку ринок аудиту отримає додатково 3000 великих компаній та 12000 середніх, які стануть клієнтами незалежних аудиторів. Подальший аналіз показує, що запропоновані зміни мають багато дискусійних питань.

Європейська практика обов'язкового аудиту вже давно адаптувала більшість країн до загальних критеріїв визначення розміру великих та середніх підприємств, але протиріччя полягає в тому, що в країнах з більшою розвиненістю та стабільною економікою, більшою чисельністю населення та більшою кількістю зареєстрованих юридичних осіб числові величини по-

Основними критеріями визначення розміру підприємств в Європейських країнах:

- сукупна вартість активів (вартість активів змінюється в залежності від країни);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (чистий дохід змінюється в залежності від країни);
- середня кількість працюючих (середня кількість змінюється в залежності від країни) [4].

Україна взяла за основу Європейську модель і запропонувала ввести наступний поділ підприємств на середні та великі, що схематично показано на рисунку 1.

Для порівняння розглянуто критерії визначення розміру підприємств, які мають проходити щорічний обов'язковий аудит в розвинених країнах Європейського Союзу, зокрема у Франції та Німеччині.

Критерії відбору, які діють у Франції наведені на рисунку 2.

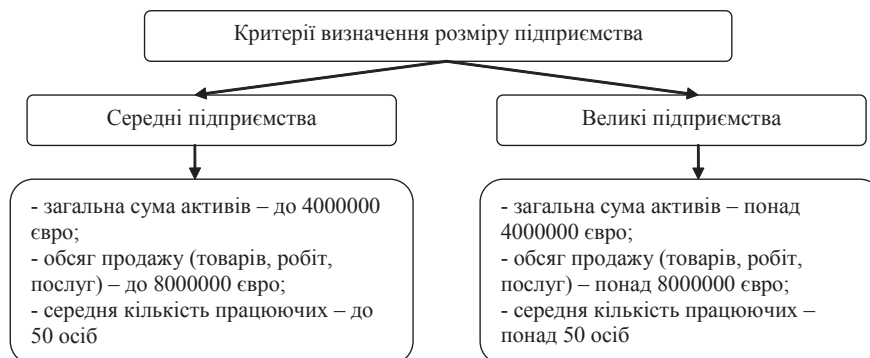


Рис. 3. Критерії віднесення підприємств у Німеччині до категорії великих та середніх

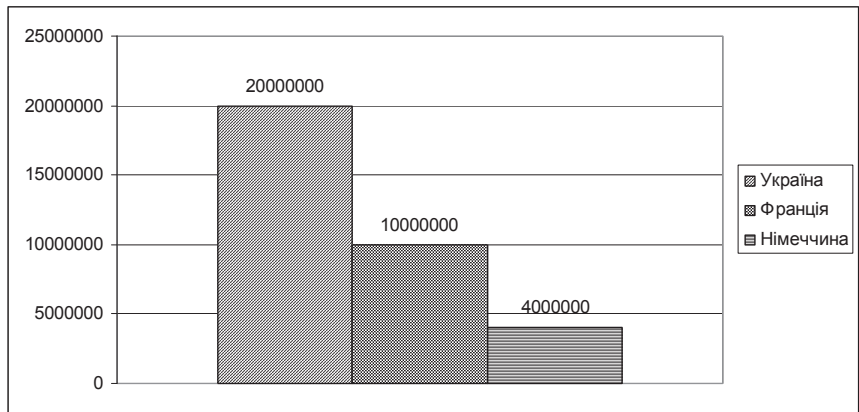


Рис. 4. Сукупна вартість активів підприємства

Для порівняння, критерії відбору, що використовуються в Німеччині показані на рисунку 3.

Відібравши критерії, які використовуються в Україні, Франції та Німеччині для визначення підприємств, що підпадають під обов'язковий аудит, нами проведено порівняльний аналіз за кожним із використовуваних показників. А саме:

- сукупна вартість активів підприємства;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за попередній звітний рік;
- середня кількість працюючих на підприємстві.

Результати проведених досліджень в схематичному вигляді наведені на рисунках 4—6. Вони свідчать про те, що перелічені країни використовують різні порогові величини для зазначених показників, саме ця розбіжність визиває ряд дискусійних питань, які потребують вирішення.

Порівнявши показник "Сукупної вартості активів підприємства" бачимо, що він в Україні більший ніж у Франції в два рази, а порівняно з Німеччиною у 5 разів.

Порівнявши другий показник — "Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за попередній звітний рік" — ситуація аналогічна, значення

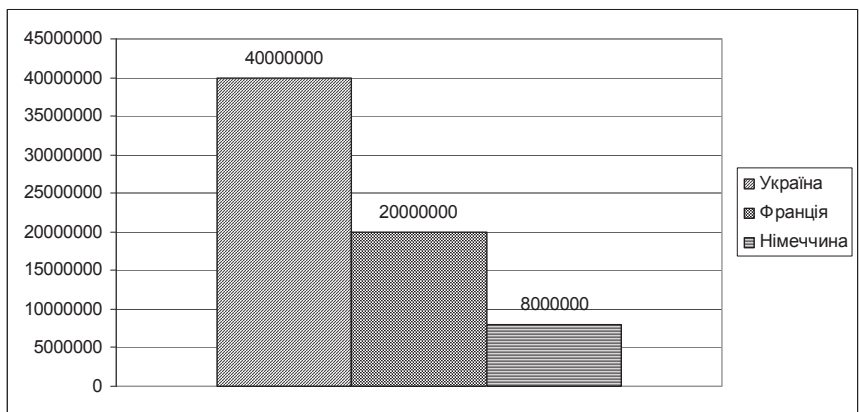


Рис. 5. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за попередній звітний рік

показника, запропонованого в Україні перевищує діючий у Франції в 2 рази, а існуючий в Німеччині в 5 разів.

При порівнянні третього показника — "Середня кількість працюючих на підприємстві" — бачимо, що між прогнозним показником в Україні та діючими у Франції і Німеччині співвідношення відповідно 5 до 1.

Результати проведеного аналізу визивають більше запитань, ніж надають обґрунтувань. А саме, важко зрозуміти, для чого в Україні, в умовах нестабільної економіки, необхідно вводити такі високі значення для критеріїв визначення розміру підприємства? Як бачимо, у провідних європейських країнах, а саме у Франції та

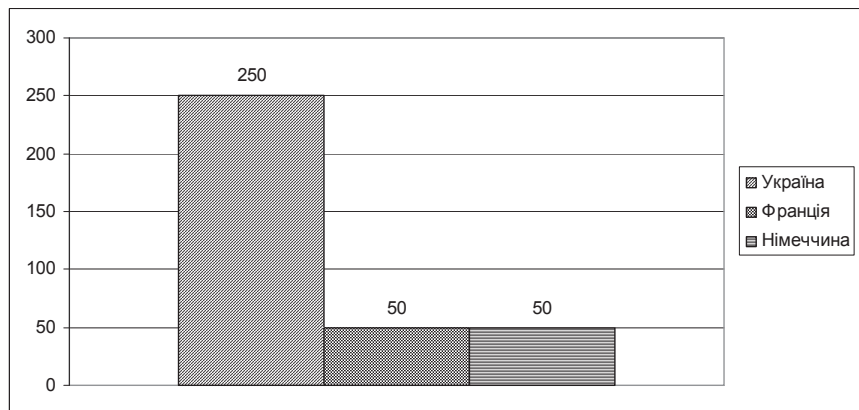


Рис. 6. Середня кількість працюючих на підприємстві

Німеччині дані показники значно нижчі. При цьому, у Франції зареєстровано близько 20000 комісарів з рахунків, у Німеччині приблизно 10000 контролерів з економіки [10], а в Україні за даними Аудиторської Палати України 2014 року, менше 2500 сертифікованих аудиторів (тенденція йде до зменшення) [5].

У Проекті Закону відсутнє обґрунтування встановлених меж для показників віднесення підприємств до середніх та великих з подальшим проходження щорічного обов'язкового аудиту фінансової звітності в Україні.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

За результатами проведеного аналізу стає зрозуміло, що як тільки Закон України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" від 1 липня 2016 року вступить у дію, то суб'єкти аудиторської діяльності України понесуть значних втрат. В цілому це призведе до глобалізації на ринку аудиторських послуг, бо право на проведення обов'язкового аудиту підприємств, що входять до складу ССІ отримують лише великі аудиторські компанії (до 20 аудиторських компаній).

Для посилення контролю за фінансово-господарською діяльністю великих та середніх підприємств, з одного боку, та збереження існуючого інституту аудиту в Україні — з іншого, варто було б зменшити основні критерії визначення розміру підприємств як мінімум у 5 разів, оскільки числові значення (суми), які аналізуються, виглядають просто космічно у співвідношенні до гривневого еквівалента (сукупна вартість активів має межю 4800000000 гривень; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — 9600000000 гривень; середня кількість працюючих — 250 осіб). Зменшення основних критеріїв визначення розміру підприємств вивело б на ринок аудиторських послуг значну частину великих і особливо середніх компаній, які в законодавчому порядку повинні були б проходити щорічний обов'язковий аудит.

Приведення кількісних показників із вказаних критеріїв, які пропонуються ввести в Україні до таких меж, які використовуються в країнах із стабільною розвинутою економікою, зокрема у Франції та Німеччині, допомогло би вивести на ринок обов'язкового аудиту фінансової звітності не 15000 середніх та великих підприємств, а значно більше. Крім цього, збільшення кількості підприємств, які повинні були б проходити обов'язковий щорічний аудит, відповідно збільшило б кількість суб'єктів аудиторської діяльності, які надавали би свої послуги новим компаніям-клієнтам, що зумовило б розвиток та адаптацію аудиторської професії до Європейського рівня.

Література:

1. Директива 2014/56/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів.
2. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 р.
3. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність" від 16 липня 1999 р.

4. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навчальний посібник. — Київ: Видавництво "Знання". — 2006. — 311 с.

5. Офіційний сайт Аудиторської Палати України [Електронний ресурс] / Аудиторської Палати України. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/>

6. Офіційний сайт аудиторсько-консалтингової Корпорації "Глобал Консалтинг" / Обов'язковий аудит. — Режим доступу: <http://gc.ua/uk/audit/obovyazkovij-audit/>

7. Проект Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" набуває чинності 1 липня 2016 р.

8. Проект Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність" набуває чинності 1 січня 2016 р.

9. Регламент (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р.

10. Сурніна К.С., Пожарицька І.М. Аудит у зарубіжних країнах: навчальний посібник. — Сімферополь: ВД "АРИАЛ". — 2009. — 308 с.

References:

1. European Parliament and Council of the European Union (2014), Directive 2014/56/EU of the amending Directive 2006/43/EU on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, Brussels, Belgium.

2. Verkhovna Rada of Ukraine (1993), Law of Ukraine "On Auditing", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> (Accessed 27 October 2015).

3. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 27 October 2015).

4. Luchko, M.R. and Ben'ko, I.D. (2006), Bukhhalters'kyj oblik u zarubizhnykh krainakh [Accounting in foreign countries], Vydavnytstvo "Znannia", Kyiv, Ukraine.

5. Official site of Audit Chamber of Ukraine (2015), available at: <http://www.apu.com.ua/> (Accessed 27 October 2015).

6. Official site of Audit and Consulting Corporation "Global Consulting" (2015), "Statutory audit", available at: <http://gc.ua/uk/audit/obovyazkovij-audit/> (Accessed 27 October 2015).

7. Ministry of Finance of Ukraine (2015), Draft Law of Ukraine "On Financial Reporting and Auditing", available at: <http://chp.com.ua/all-news/item/36235-proekt-zakonu-ukrayini-pro-audit-finansovoyi-zvitnosti-ta-auditorsku-diyalnist> (Accessed 27 October 2015).

8. Verkhovna Rada of Ukraine Draft Law of Ukraine (2015), "On Accounting and Financial Reporting", available at: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56245 (Accessed 27 October 2015).

9. European Parliament and Council of the European Union (2014), Regulation (EU) No 537/2014, Brussels, Belgium.

10. Surnina, K.S. and Pozharytska, I.M. (2009), Audyt u zarubizhnykh krainakh [Audit in foreign countries], VD "ARIAL", Simferopol, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 11.11.2015 р.