

УДК 346.7

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.86.1.4.20>

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СУСПІЛЬНОГО НАГЛЯДУ ЗА АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ В УКРАЇНІ

Циганок Ю.В.,
доктор філософії з права,
доцент кафедри аудиту
Київського національного економічного університету ім. В. Гетьмана
ORCID: 0000-0002-2308-8848
e-mail: tsyhanok_yurii@kneu.edu.ua

Циганок Ю.В. Проблемні питання правового регулювання суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні.

Статтю присвячено пошуку шляхів вирішення окремих актуальних проблемних питань правового регулювання суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні. Зокрема, існує правова невизначеність в частині фінансово-правових відносин з приводу фінансування діяльності органів, уповноважених здійснювати суспільний нагляд за аудиторською діяльністю, за рахунок внесків суб'єктів аудиторської діяльності, які надають аудиторські послуги певним визначеним категоріям юридичних осіб та їх об'єднань.

Обґрунтовано, що саме недоліки юридичної техніки, допущені законодавцем при внесенні змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», які набули чинності з 1 січня 2023 року, призвели до виникнення правової невизначеності щодо розміру фіксованих внесків, які сплачуються суб'єктами аудиторської діяльності на користь Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю у випадку надання аудиторських послуг політичним партіям, що отримують фінансування з державного бюджету, державних підприємств (крім тих, що є мікро- та малими підприємствами), Національного банку України, банківських груп, небанківських фінансових груп. Як наслідок, Органом суспільного нагляду щодо суб'єктів аудиторської діяльності можуть бути відкриті необґрунтовані дисциплінарні провадження та застосовані стягнення на розсуд службових осіб органів суспільного нагляду, наділених дискреційними повноваженнями.

На підставі системного аналізу норм Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» автором надається доктринальне тлумачення зазначених норм щодо сплати внесків і робиться висновок, що правова невизначеність виникла унаслідок недоліків юридичної техніки, допущених законодавцем при конструюванні зазначених норм. Запропоновано внести відповідні зміни до профільного закону, які дозволили б усунути цю правову невизначеність. До внесення відповідних змін обґрунтовано необхідність надання офіційного тлумачення чинних норм Міністерством фінансів України як державним регулятором у сфері аудиторської діяльності.

Ключові слова: аудит, правове регулювання, звіт незалежного аудитора, орган суспільного нагляду, внески, професійний проступок, дисциплінарне провадження, стягнення.

Tsyhanok Y.V. Issues of legal regulation of audit public oversight in Ukraine.

The article is devoted to the search for ways to resolve certain topical issues of legal regulation of public oversight of audit activities in Ukraine. In particular, there is a legal uncertainty in the part of financial and legal relations concerning the financing of activities of the bodies authorized to exercise public oversight of audit activities at the expense of contributions from audit entities providing audit services to certain specified categories of legal entities and their associations.

It is substantiated that it is the shortcomings of legal technique made by the legislator when amending the Law of Ukraine 'On Audit of Financial Statements and Auditing Activities', which came into force on 1 January 2023, which led to legal uncertainty regarding the amount of fixed fees paid

by audit entities to the Public Oversight Body for the provision of audit services to political parties receiving funding from the State budget, State-owned enterprises (except for those which are micro- and small-scale enterprises), and also to the fact that the latter are not subject to the requirements of the law. As a result, the Public Oversight Body may open unreasonable disciplinary proceedings against audit entities and impose penalties at the discretion of the public oversight officials with discretionary powers.

Based on a systematic analysis of the provisions of the Law of Ukraine ‘On Audit of Financial Statements and Auditing Activities’, the author provides a doctrinal interpretation of these provisions on payment of contributions and concludes that legal uncertainty arose as a result of the shortcomings of legal technique made by the legislator in the course of drafting these provisions. The author proposes to introduce appropriate amendments to the relevant law which would eliminate this legal uncertainty. Prior to introducing the relevant amendments, the author substantiates the need for the Ministry of Finance of Ukraine as the State regulator in the field of audit activities to provide an official interpretation of the current rules.

Key words: audit, legal regulation, independent auditor’s report, public oversight body, contributions, professional misconduct, disciplinary proceedings, penalty.

Постановка проблеми. Інститут незалежного фінансового аудиту відіграє важливу роль у фінансово-правових та господарсько-правових відносинах як в Україні, як і в будь-якій країні з ринковою економікою. Очікується, що його роль значно зросте під час повоєнного відродження України, до фінансування якого будуть залучатися кошти міжнародних фінансових організацій та приватних інвесторів та донорів. З 2018 року в Україні триває реформа інституту фінансового аудиту, перебудова інституціональної моделі суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Нажаль, в процесі цього реформування виникають численні конфлікти та спірні ситуації між суб’єктами аудиторської діяльності та органами, що уповноважені здійснювати суспільний нагляд за аудиторською діяльністю. Дуже часто причиною таких спірних ситуацій є недостатня врегульованість тих чи інших аспектів правових відносин в сфері суспільного нагляду за аудиторською діяльністю унаслідок наявності дефектів юридичної техніки в джерелах права, які регулюють ці відносини. Однак наслідком є недостатня правова визначеність щодо обсягу прав та обов’язків суб’єктів аудиторської діяльності, а також повноважень органів суспільного нагляду, що може призводити до безпідставного відкриття дисциплінарних проваджень та застосування стягнень до суб’єктів аудиторської діяльності.

Стан опрацювання. Із самого початку створення інституту фінансового аудиту в Україні, тобто з початку 90-х років ХХ століття, склалося так, що питання регулювання аудиторської діяльності досліджуються переважно вченими-економістами, такими як Бондар В.П., Бугинець Ф.Ф., Давидов Г.М., Дорош Н.І., Завгородній С.Я., Кузьмінський А.М., Петрик О.А., Редько О.Ю., Рудницький В.С., Савченко В.Я., Сопко В.В., Усач Б.Ф., Шалімова Н.С. та іншими.

Кількість вчених-юристів, які долучаються до наукових досліджень на тему правового регулювання аудиторської діяльності в Україні, значно менша. Серед них такі дослідники, як Горяєва О.С. [1], Куреза Т.В. [2] та деякі інші. Разом з тим участь юристів у дослідженні цієї теми дуже важлива, оскільки без урахування ролі юридичної техніки і якісної побудови юридичних конструкцій в нормотворчій діяльності і виникають законодавчі прогалини і колізії. Які, в свою чергу, призводять до численних конфліктів і спірних ситуацій у відносинах між суб’єктами аудиторської діяльності (далі – САД) і органами, уповноваженими здійснювати суспільний нагляд. До цих установ відносяться, в першу чергу, саме Державна установа «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» (далі – ДУ ОСНАД), а також (в частині делегованих повноважень) орган професійного самоврядування – Аудиторська Палата України (далі – АПУ). Але нажаль ці питання залишаються поза увагою вчених-юристів, можливо в силу вузької специфіки цих відносин.

В цій публікації представлений погляд юриста на окремі аспекти правового регулювання такого складного виду професійної діяльності, як аудиторська діяльність. Особливістю цього виду діяльності є те, що він інтегрує в собі цілу низку галузей знань, таких як економіка, правознавство (особливо в частині правового регулювання господарської діяльності), інформаційні технології тощо. При цьому аудиторська діяльність регулюється не тільки національним законодавством, а й Міжнародними стандартами аудиту.

Метою цієї статті є пошук шляхів розв'язання окремих проблемних питань правового регулювання суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні. Одним із таких проблемних питань є правова невизначеність стосовно порядку фінансування ДУ ОСНАД за рахунок внесків суб'єктів аудиторської діяльності у випадках надання аудиторських послуг політичним партіям, які отримують фінансування з державного бюджету, державним підприємства (крім тих, що відповідають критеріям малого підприємства та мікропідприємства), Національному банку України, банківським групам, небанківським фінансовим групам. Ця правова невизначеність може призводити до відкриття дисциплінарних проваджень і застосування стягнень до САД на розсуд службових осіб ДУ ОСНАД, які наділені відповідними дискреційними повноваженнями. Саме пошуку шляхів усунення цієї правової невизначеності і присвячена дана стаття.

Викладення основного матеріалу. Фахівцям з фінансового права відомо, що з 1 жовтня 2018 році діє Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (далі – Закон про аудит) [3]. Цей Закон був прийнятий з метою імплементації в Україні норм Директиви Європейського Союзу 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (далі – Директива № 2006/43/ЄС) [4].

Відповідно до Закону про аудит в Україні було впроваджено нову інституційну модель суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Зокрема, створено ДУ ОСНАД, який наділено повноваженнями здійснювати контроль за наданням аудиторських послуг в Україні. Частину цих повноважень на підставі ст. 15 зазначеного Закону він делегує АПУ, залишаючись при цьому єдиним органом, що може здійснювати суспільний контроль за діяльністю САД, які мають право надавати аудиторські послуги підприємства, що становлять суспільний інтерес.

З 1 січня 2023 року набрали чинності значні за обсягом зміни до Закону про аудит, які були внесені Законом України від 20.09.2022 № 2597-IX [5].

Відповідно до п. 1 ч. 14 ст. 15 Закону про аудит, з урахуванням внесених змін, для забезпечення фінансування діяльності ДУ ОСНАД суб'єкти аудиторської діяльності (САД), які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес (далі – ПСІ), зобов'язані сплачувати на користь ОСНАД фіксований внесок, розмір якого становить:

- три мінімальні заробітні плати, встановленої законом на 1 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту, підготовленого САД за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності ПСІ;
- 0,3 мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту, підготовленого САД за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності, крім обов'язкового аудиту фінансової звітності ПСІ.

Крім того, з 1 січня 2023 року статтю 2 Закону про аудит було доповнено частиною третьою, відповідно до якої вимоги цього Закону щодо особливостей організації, проведення аудиту та надання інших аудиторських та неаудиторських послуг, встановлені до підприємств, що становлять суспільний інтерес, поширюються на і на деякі інші категорії суб'єктів. До них відносяться, зокрема: політичні партії, які отримують фінансування з державного бюджету, державні підприємства (крім тих, що відповідають критеріям малого підприємства та мікропідприємства), Національний банк України, банківські групи, небанківські фінансові групи.

У зв'язку з цим за відсутності нормативного тлумачення цієї норми з боку Міністерства фінансів України, як державного регулятора в сфері аудиту, перед САД та посадовими особами ДУ ОСНАД постають наступні питання:

1. В якому розмірі має сплачувати внески САД з кожного аудиторського звіту, підготовленого за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності політичних партій, які отримують фінансування з державного бюджету, та середніх державних підприємств, які не відповідають визначенню ПСІ?

2. Якщо такі суб'єкти прирівнюються Законом про аудит до ПСІ, то чи є у посадових осіб ДУ ОСНАД правові підстави вимагати сплати внесків при наданні аудиторських послуг таким суб'єктам, як за ПСІ, тобто в розмірі три мінімальні заробітні плати встановленої законом на 1 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту, підготовленого САД за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності ПСІ?

3. Чи є підстави притягати САД до відповідальності за професійні проступки і застосовувати стягнення відповідно до ст. 42 Закону про аудит у випадку сплати внесків у меншому розмірі (0,3 мінімальних зарплати)?

Отже маємо правову невизначеність щодо регулювання правових відносин щодо фінансування суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, зокрема, в частині сплати САД обов'язкових внесків на користь ДУ ОСНАД.

На наш погляд, відповідь на наведені вище питання слід шукати у самому визначенні терміну «підприємство, що становить суспільний інтерес» (ПСІ), яке міститься у ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон про бухоблік) [6], і не зазнало змін у зв'язку із прийняттям Закону № 2597.

Отже, відповідно до ст. 1 Закону про бухоблік, до категорії ПСІ відносяться:

- підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку капіталу або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію;
- банки;
- страховики;
- недержавні пенсійні фонди;
- інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств); та
- підприємства, які відповідно до Закону про бухоблік належать до великих підприємств.

Отже, норма ч. 3 ст. 2 Закону про аудит поширює певні вимоги щодо надання аудиторських та неаудиторських послуг, встановлені до ПСІ, на окремі категорії юридичних осіб, які за визначенням не є ПСІ.

Щодо обсягу цих вимог, ч. 3 ст. 2 Закону про аудит містить таке формулювання: «Вимоги цього Закону щодо особливостей організації, проведення аудиту та надання інших аудиторських та неаудиторських послуг...».

За внутрішньої побудовою Закону про аудит, особливості організації та проведення обов'язкового аудиту, зокрема ПСІ, визначені нормами розділу VI «Особливості проведення обов'язкового аудиту та аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес».

Що ж стосується норм щодо сплати внесків до ДУ ОСНАД, встановлених ч. 14 ст. 15 Закону про аудит, то структурно вони є частиною розділу III «Організація суспільного нагляду за аудиторською діяльністю».

Ці норми регулюють правовідносини, які виникають між ДУ ОСНАД та САД щодо фінансування діяльності ДУ ОСНАД із визначенням чіткого критерію виникнення зобов'язань САД зі сплати внеску на користь ДУ ОСНАД з кожного аудиторського звіту, підготовленого САД за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності ПСІ. При цьому, вони не встановлюють будь-яких особливостей організації, проведення аудиту та надання інших аудиторських та неаудиторських послуг САД своїм клієнтам.

Висновки та рекомендації. З урахуванням викладеного, вважаємо, що дія норми ч. 3 ст. 2 Закону про аудит не поширюється на правовідносини з приводу фінансування діяльності ДУ ОСНАД за рахунок внесків САД.

Тобто внески у випадку надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності політичних партій, які отримують фінансування з державного бюджету, та середніх державних підприємств, які не відповідають визначенню ПСІ, мають сплачуватися САД у розмірі 0,3 мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту, підготовленого САД за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності, крім обов'язкового аудиту фінансової звітності ПСІ.

Разом із тим, неважко помітити, що описана ситуація правової невизначеності щодо обсягу обов'язків САД зі сплати внесків на користь ДУ ОСНАД виникла по причині недостатньо конкретного формулювання ч. 3 ст. 2 Закону про аудит. Вважаємо за доречним запропонувати викласти зазначену норму у такій редакції:

«Норми Розділу VI цього Закону щодо особливостей організації, проведення аудиту та надання інших аудиторських та неаудиторських послуг, встановлені до підприємств, що становлять суспільний інтерес, поширюються також на політичні партії, які отримують фінансування з державного бюджету, державні підприємства (крім тих, що відповідають критеріям малого підприємства та мікропідприємства), Національний банк України, банківські групи, небанківські фінансові групи».

Або ж, якщо законодавець дійсно мав наміри поширити вимоги ч. 3 ст. 2 Закону про аудит на відносини щодо фінансування суспільного нагляду за аудиторською діяльністю за рахунок внесків САД, так само навести в ній чітке посилання на норми ч. 14 ст. 15 цього ж Закону.

До внесення ж відповідних законодавчих змін було б доцільним надання нормативного тлумачення з боку Міністерства фінансів України, яке є державним регулятором відносин в сфері аудиторської діяльності і формує державну політику в цій сфері.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. 1. Горяева О.С. Система органів регулювання, професійного самоврядування та суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 5. С. 66–72.
2. 2. Куреза Т.В. Правовий статус Аудиторської палати України та її роль в регулюванні аудиторської діяльності в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2010. № 9. С. 43–46.
3. 3. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.
4. 4. Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності : Директива Європейського Союзу 2006/43/ЄС. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844#Text.
5. 5. Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»: Закон України від 20.09.2022 № 2597-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-20#n9>.
6. 6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.