

dr Olena Antoniuk¹

Narodowy Uniwersytet Gospodarki Wodnej
i Zarządzania Zasobami Naturalnymi, Równe, Ukraina

Исторические этапы развития аудиторской деятельности через призму работы профессиональной организации аудиторов

Historical stages of development
of audit activity through the prism

of the work of a professional organization of auditors

Historyczne etapy rozwoju działalności kontrolnej
poprzez pryzmat pracy profesjonalnej organizacji audytorów

Аннотация: Рассмотрены ключевые этапы становления аудиторской деятельности в Украине начиная с 1993 года. На основе анализа основных направлений деятельности профессиональной организации аудиторов – Аудиторской палаты Украины, определена периодизация развития аудиторской деятельности в целом, с учётом принимаемых нормативных документов её регламентации.

Ключевые слова: аудиторская деятельность, аудит, профессиональная организация, история аудита

Abstract: The key stages of the formation of audit activity in Ukraine since 1993 are considered. Based on the analysis of the main activities of the professional organization of auditors, the Audit Chamber of Ukraine, the periodization of the development of the audit activity as a whole is determined, taking into account the regulatory documents adopted for its regulation.

Keywords: audit activity, audit, professional organization, history of audit

Streszczenie: Odnotowano kluczowe etapy powstawania działalności kontrolnej na Ukrainie od 1993 roku. Na podstawie analizy głównych działań profesjonalnej organizacji audytorów, Izby Kontroli Ukrainy, ustala się periodyzację rozwoju działalności audytowej jako całości, biorąc pod uwagę dokumenty regulacyjne przyjęte dla jej regulacji.

Słowa kluczowe: działalność audytorska, audyt, organizacja zawodowa, historia audytu

¹ Адрес для корреспонденции: к.э.н., доцент Антонык Елена Ростиславовна, Национальный Университет Водного Хозяйства и Природопользования, Кафедра Учета и аудита, ул. Новака 75, учебный корпус №2, каб. 240, 241, г. Ровно, Украина, e-mail: o.r.antonyuk@nuwm.edu.ua

Введение

Функционирование рыночной экономики в Украине обусловило необходимость создания качественно новой системы управления и адекватной системы финансовой отчетности, высокой степени ее достоверности. Достоверная финансовая информация является существенным элементом для успешного функционирования рыночной экономики в любой стране. Предприниматели получили возможность широкого поиска самых эффективных результатов деятельности, нестандартных подходов в ведении предпринимательской деятельности, связанных с повышенным риском, необходимостью надежной достоверной финансовой информации для оперативного принятия решений.

Достоверность финансовой отчетности зависит от высокого качества стандартов бухгалтерского учета, нормативов (законоположений) и качественно проведенного аудита. Обеспечение достоверности финансовой отчетности субъектов хозяйствования зависит от надлежащей организации аудиторской деятельности, ключевая роль во многом принадлежит профессиональной организации, которой является в Украине Аудиторская палата Украины (далее АПУ).

Исследованию истории развития аудита и, в частности, аудиторской деятельности посвящены работы зарубежных и отечественных учёных. Следует отметить, что в исследованиях украинских учёных преобладает анализ этапов методологии выполнения аудита финансовой отчётности, который основывается на теории агентов. В зарубежной научной литературе присутствуют исследования развития процессов учёта и аудита в историческом контексте. При этом авторы выбирают разную основу для исследования предмета. Так, в работе Previts Gary John² (1993) в целях определения закономерностей развития бухгалтерского учёта в государственном секторе за основу взят анализ публикаций в профессиональном журнале *Journal of Accountancy* за период 1905-1989 г. В исследованиях аудита основной акцент делается на анализе нормативного регулирования аудиторской деятельности в конкретной стране. Такой подход чётко виден в трудах, например, Peter Öhman and Eva Wallerstedt³ (2012), Kinney, William R., Jr и Simunic Dan⁴ (2005). Учёный Piotr Bednarek⁵ (2009) исследовал исторические этапы становления внутреннего аудита, затрагивая вопросы нормативного регулирования. Изучение истории развития внутреннего аудита позволило автору сделать вывод о его важности для бизнеса, системы управления и общественных организаций. Автор сделал вывод о расширении функций внутреннего аудита и

² G.J. Previts, *The development of government accounting: A content analysis of the Journal of Accountancy, 1905 to 1989*. The Accounting Historians Journal, vol. 20.2, 1993.

³ P. Öhman and E. Wallerstedt, *Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden*, Accounting History 2012, pp. 241-257.

⁴ W.R. Kinney Jr; D. Simunic, *Discussion of twenty-five years of audit deregulation and re-regulation: what does it mean for 2005 and beyond?* Business and Economics-Accounting. 25th Anniversary Issue, 2005.

⁵ P. Bednarek, *Historyczne uwarunkowania rozwoju audytu wewnętrznego*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w zarządzaniu dokonaniaми*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 2009, nr 53.

предложит расширить спектр его функций, что соответствует современному этапу развития внутреннего аудита. Таким образом, метод исторического анализа широко используется в научной практике и позволяет выделить проблемные вопросы в развитии процессов, увидеть пути их решения. В последние годы для рынка аудиторских услуг характерно сокращение субъектов аудиторской деятельности, уменьшение части аудита финансовой отчётности в структуре деятельности, в особенности малых и средних аудиторских фирм. По нашему мнению, развитие аудиторской деятельности в Украине имеет особенности, в отличие от опыта становления и развития системы аудиторских услуг в европейских странах. В работах отечественных и зарубежных учёных определены этапы развития аудита, а в украинских изданиях в основу периодизации развития аудита положены этапы развития методологии аудита. Мы же ставим цель рассмотреть развитие аудиторской деятельности в целом через призму деятельности профессиональной организации - Аудиторской палаты Украины и определить факторы, которые сдерживают активное развитие аудиторской деятельности в Украине и привели в последние годы к сокращению субъектов аудиторской деятельности.

Развитие аудиторской деятельности в Украине в период с 1993 по 2013 годы

Законом Украины «Об аудиторской деятельности»⁶ установлена норма, согласно которой на Аудиторскую палату Украины возложены полномочия, в частности, осуществление мероприятий по организации контроля качества аудиторских услуг в Украине. Начало деятельности Аудиторской палаты в Украине приходится на 1993 год (таблица 1) - дату принятия Закона Украины «Об аудиторской деятельности».

Таблица 1. Деятельность Аудиторской палаты Украины в историческом аспекте

Годы	Основные направления работы	Постоянные направления работы
1993 год	Создание Аудиторской палаты Украины. Принятие Закона Украины «Об аудиторской деятельности» (22.04.1993 г.)	Внедрение стандартов аудита в национальную практику.
1999 год	Создание нормативной базы для развития аудиторской деятельности в Украине. Утверждение Национальных нормативов аудита ⁷ и Кодекса профессиональной этики аудиторов Украины.	Сертификация аудиторов и усовершенствование её процесса.
2003 год	Перевод Международных стандартов аудита и внедрение их в качестве национальных в Украине.	Введение Реестра аудиторских фирм и аудиторов.

⁶Закон Украины "Про аудиторську діяльність" от 22.04.1993 р. № 3125-ХП (в редакции изменений) [Электронный ресурс]. - Режим доступа к рес.: [http:// www.apu.com.ua](http://www.apu.com.ua)

⁷Национальные нормативы аудита. Кодекс профессиональной этики аудиторов Украины. Аудиторская палата Украины (утв. решением Аудиторской палаты Украины № 73 от 18.12.1998 р.). - Київ, 1999. - 274 с.

2007 год	Создание Комитета по контролю качества аудиторских услуг. Начало осуществления внешних проверок систем контроля качества аудиторских фирм и аудиторов.	Контроль качества аудиторских услуг. Мониторинг и законодательное регулирование аудита. Внешние связи и информационное обеспечение аудита.
2008 год	Развитие систем контроля качества аудиторских услуг. Составление и реализация Планов внешних проверок субъектов аудиторской деятельности.	
2009 год	Принятие документов о постоянном усовершенствовании профессиональных знаний аудиторов Украины.	
2010 год	Создание комиссий: - комиссия по стандартам и практики аудита; - комиссия по сертификации и образованию аудиторов; - комиссия по контролю качества и профессиональной этике; - комиссия по мониторингу и законодательному регулированию аудита; - комиссия по внешним связям и информационном обеспечении аудита; - дисциплинарная комиссия.	
2012 - 2014 г.	Принятие и реализация «Стратегии деятельности Аудиторской палаты Украины на 2012-2017 г.», приоритетами которой являются: 1) защита интересов пользователей финансовой и другой экономической информации; 2) удовлетворение внутренних потребностей профессионального рынка аудита Украины; 3) обеспечение признания важной роли аудиторской профессии в обществе; 4) улучшение регуляторной деятельности в области аудита.	
2014 - 2015 г.	Адаптация законодательства Украины об аудиторской деятельности с законодательством ЕС. Разработка двух законопроектов об аудиторской деятельности, работа над новой редакцией Закона Украины «Об аудиторской деятельности».	
2016 год	Утверждение Концепции деятельности Аудиторской палаты Украины на 2016-2017 годы, реализация которой должна обеспечить непрерывность функционирования системы регулирования аудиторской деятельности. Изменения в сферах регулирования аудиторской деятельности (таких, как порядок сертификации лиц, которые намерены стать аудиторами, порядок совершенствования профессиональных знаний аудиторов, порядок организации контроля качества аудиторских услуг и осуществления дисциплинарных производств) по обеспечению прозрачности деятельности АПУ, в частности через открытость АПУ перед обществом и др.	
2017 год	Разработка проекта нового Закона Украины «Про аудиторскую деятельность»	
2018 год	Принятие нового Закона Украины «Про аудит финансовой отчётности и аудиторскую деятельность» (21.12.2017 г.)	

Источник: обобщено автором.

Закон Украины «Об аудиторской деятельности», который был принят в апреле 1993 года, предоставил легитимный статус, как аудиторской проверке, так и другим видам аудиторской деятельности, став импульсом их развития. За это время была создана система нормативного обеспечения

сопутствующих и других услуг в Украине, которая продолжает совершенствоваться. Официальным регулятором отечественной аудиторской деятельности является Аудиторская палата Украины (АПУ), которая решает важные вопросы методологического и организационного управления аудитом. Законодательство об аудиторской деятельности включает в себя также Хозяйственный кодекс Украины, а поле нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности предусматривает международные стандарты аудита, которые являются обязательными для соблюдения аудиторами (аудиторскими фирмами) и субъектами хозяйствования в отношениях с аудиторами и аудиторскими фирмами, а также нормативные акты, которые утверждаются АПУ.

Закон Украины «Об аудиторской деятельности» был изменён в 1995-1996 гг., а также в период с 2003 по 2006 гг. Среди этих изменений следует отметить: изменение классификации видов аудиторской деятельности в Украине, изменение состава субъектов обязательного (установленного законодательством) аудита финансовой отчётности и другие.

Одним из важнейших полномочий АПУ является осуществление контроля над соблюдением аудиторскими фирмами и аудиторами требований Закона Украины «Об аудиторской деятельности», стандартов аудита, норм профессиональной этики аудиторов. Контрольные функции, определённые Законом, осуществляет Комитет по контролю над аудиторской деятельностью, который действует с 2007 года. Предметом деятельности этого комитета является осуществление внешних проверок систем контроля качества аудиторских фирм. В 2008 году аудиторские фирмы и аудиторы Украины находились на этапе внедрения и развития систем контроля качества аудиторских услуг⁸ в соответствии с Международным стандартом контроля качества и Положением по национальной практике контроля аудиторских услуг. В 2008 году в соответствии с Планом внешних проверок сотрудниками Комитета проверено 19 аудиторских фирм⁹.

Знаковым для 2009 года в работе Аудиторской палаты Украины было принятие решения о постоянном усовершенствовании профессиональных знаний аудиторов Украины. Постоянное совершенствование профессиональных знаний является обязательным условием для продолжения действия сертификата аудитора и его пребывания в Реестре аудиторских фирм и аудиторов АПУ. Совершенствование профессиональных знаний практикующих аудиторов осуществляется согласно утверждённым АПУ актуальным программам, которые охватывают как изучение передового опыта практики аудита, так и ознакомления с изменениями законодательства Украины, которое за последние годы очень часто меняется.

Аудиторская палата Украины в 2010 году провела работу среди предпринимателей, направленную на популяризацию различных услуг аудиторов. Кроме этого продолжалась работа, начатая в 2008 году, касательно внешних проверок систем контроля качества аудиторских услуг. Так, в 2010 г.

⁸ *Национальная концептуальная основа обеспечения качества аудиторских услуг в Украине. Утв. решением АПУ от 26.05.2005 г., № 149/5.1 [Электронный ресурс] – Режим доступа к рес.: <http://www.sau-apu.org.ua>*

⁹ *Данные отчёта АПУ за 2008 год. Режим доступу к рес.: <http://www.apu.com.ua/940-1245-987>.*

АПУ было осуществлено 167¹⁰ внешних проверок систем контроля качества аудиторских услуг, созданных аудиторскими фирмами. По результатам проведенных внешних проверок систем контроля качества АПУ были приняты соответствующие решения. Каждая третья аудиторская фирма, которая проверялась (56 из 167¹¹), успешно прошли внешний контроль качества профессиональных услуг.

Деятельность АПУ в 2013 году координировалась в соответствии с направлениями Стратегии деятельности Аудиторской палаты Украины на 2012-2017 годы, утвержденной решением АПУ от 05.07.2012 г. которая предусматривает следующие приоритеты:

- первый приоритет - защита интересов пользователей финансовой и другой экономической информации;
- второй приоритет - удовлетворение внутренних потребностей профессионального рынка аудита Украины;
- третий приоритет - обеспечение признания важной роли аудиторской профессии в обществе;
- четвертый приоритет - улучшение регуляторной деятельности в области аудита.

В процессе деятельности АПУ учитывала внутренние требования к аудиторской профессии, включающие следующие направления:

1) обеспечение роста рынка аудиторских услуг через разработку нового Закона об аудиторской деятельности, что позволит расширить перечень субъектов хозяйствования и операций, подлежащих обязательному аудиту, что, в свою очередь, предусматривает создание новых рынков и преодоление недобросовестной конкуренции на рынке аудиторских услуг;

2) обеспечение ценности субъектов аудиторской деятельности и сертификата аудитора путем создания определенных условий для получения сертификата аудитора;

3) обязательность предварительной стажировки с предоставлением положительного отклика претендента от субъекта аудиторской деятельности;

4) обеспечение роли профессиональных общественных организаций и объединений в развитии аудиторской деятельности через создание условий, которые обеспечат заинтересованность членства в профессиональных организациях и объединениях для вовлечения в них аудиторов, а также через разработку механизма аккредитации профессиональных организаций и объединений;

5) улучшение регуляторной деятельности в области аудита путем внесения определенных изменений в Закон, а именно: законодательного обеспечения и признания места АПУ как главного координационного органа в системе общественного надзора за аудиторской деятельностью и ее субъектами в Украине.

¹⁰ *Обобщенные результаты внешних проверок систем контроля качества аудиторских услуг субъектов аудиторской деятельности за 2010 год.* Режим доступа: <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti>.

¹¹ *Обобщенные результаты внешних проверок систем контроля качества аудиторских услуг субъектов аудиторской деятельности за 2010 год.* Режим доступа: <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti>.

Деятельность АПУ в 2014 году осуществлялась согласно «Стратегии деятельности Аудиторской палаты Украины на 2012 - 2017 годы». В то время основными препятствиями для развития отечественного рынка аудиторских услуг было несовершенство Закона Украины «Об аудиторской деятельности», слабое понимание значения аудита в отечественной бизнес-среде. Также довольно многие эксперты отмечали как препятствие слаборазвитый финансовый рынок Украины и последствия кризиса. Итак, были уточнены приоритеты в развитии аудиторской деятельности, среди которых первоочередными шагами для улучшения ситуации на рынке аудиторских услуг должны быть дерегуляция отрасли, принятие в новой редакции Закона об аудиторской деятельности и просветительская работа среди предпринимателей о значении аудита.

Современные приоритеты профессиональной организации – Аудиторской палаты Украины, в развитии аудиторской деятельности

После подписания в 2014 году Соглашения об ассоциации между Украиной и Европейским Союзом особое внимание было уделено вопросам адаптации законодательства Украины об аудиторской деятельности с законодательством ЕС. В соответствии с Соглашением об ассоциации с ЕС Украина обязуется постепенно приблизить свое законодательство к законодательству ЕС. В частности, требования Директивы 2006/43 / ЕС Европейского Парламента и Совета об обязательном аудите годовой отчетности и консолидированной отчетности с изменениями, внесенными Директивой 2014/56 / ЕС Европейского Парламента и Совета, должны быть внедрены в течение трех лет с момента вступления в силу вышеуказанного Соглашения.

В условиях провозглашенной Украиной политики евроинтеграции, важным остаётся вопрос имплементации европейских стандартов ведения аудиторской деятельности, которые отражены в Директиве 2006/43/ЕС Европейского Парламента и Совета об обязательном аудите годовой отчетности и консолидированной отчетности, с изменениями, внесенными Директивой 2014/56/ЕС Европейского Парламента и Совета и Регламентом (ЕС) № 537 от 16.04.2014 г. «Об особых требованиях к обязательному аудиту субъектов общественного интереса» к отечественному законодательству.

В течение 2015¹² года были сделаны важные шаги на пути к адаптации законодательства Украины об аудиторской деятельности с законодательством Европейского Союза. В поддержку политики о необходимости приведения норм национального законодательства об аудиторской деятельности с законодательством ЕС, в течение 2015 года субъектами законодательной инициативы было предложено два законопроекта об аудиторской деятельности. В процессе работы над новой редакцией Закона Украины «Об аудиторской деятельности», АПУ предстала перед различными вызовами по обеспечению стабильного функционирования системы аудиторской

¹² Отчет Аудиторской палаты Украины в Кабинет Министров Украины за 2015 [Электронный ресурс]. - Режим доступа к рес.: <http://www.apu.com.ua>

деятельности в Украине. Соответственно, ключевой задачей регулятора на 2016 год было определено создание благоприятных условий для перехода от действующей системы регулирования аудиторской деятельности в Украине к новой системе регулирования, которая будет отвечать требованиям европейского законодательства. Так, с целью адаптации механизмов регулирования аудиторской деятельности в Украине к современным требованиям, Аудиторская палата Украины решением АПУ от 26.05.2016 г., № 325/8 утвердила Концепцию деятельности Аудиторской палаты Украины на 2016-2017 годы, реализация которой должна обеспечить непрерывность функционирования системы регулирования аудиторской деятельности. Реализация запланированного должна способствовать удовлетворению евроинтеграционных стремлений Украины и позволит Аудиторской палате Украины заложить надежный фундамент, обеспечивающий проведение полномасштабной реформы национального законодательства в сфере аудиторской деятельности.

В процессе реализации целей Концепции, Аудиторская палата Украины в течение 2016 года осуществляла свою деятельность по следующим направлениям: изменения в сферах регулирования аудиторской деятельности, таких как порядок сертификации лиц, которые намерены стать аудиторами, порядок совершенствования профессиональных знаний аудиторов, порядок организации контроля качества аудиторских услуг и осуществления дисциплинарных производств. Также обеспечивалась прозрачность деятельности АПУ, в частности через открытость АПУ перед обществом и др. Одним из основных принципов реализации Концепции деятельности Аудиторской палаты Украины на 2016-2017 годы был определен принцип минимизации влияния регулятора на процессы сертификации и усовершенствования знаний аудиторов.

В течение 2016 года представители Аудиторской палаты Украины работали в составе рабочей группы по вопросам поддержки реформы в сфере аудиторской деятельности в Украине по вопросам доработки и окончательного согласования проекта Закона «Про аудит финансовой отчетности и аудиторскую деятельность»¹³, который в 2017 году был представлен в Верховную Раду Украины и принят Верховным Советом Украины 21.12.2017 г.

Несмотря на значительные разработки в методике аудита украинских учёных проф. Петрик Е.А., Рудницкого В.С., Дорощ Н.И., Савченко В.Я., Редько А.Ю., Давыдова М., Проскуриной Н.Н. и других, в отечественной экономической литературе нет достаточного освещения вопросов методики и организации выполнения сопутствующих и других аудиторских услуг. Требуется проведение серьезных научных исследований, началом которых является критический обзор нормативно-правового обеспечения услуг, которые отличаются от аудита, что позволит выделить проблемные вопросы и определиться с предложениями по совершенствованию законодательной базы регулирования аудиторской деятельности.

¹³ Проект Закона Украины *Про аудит финансовой отчетности и аудиторскую деятельность*. - Режим доступа к рес.: [http:// www.apu.com.ua](http://www.apu.com.ua)

Выводы

- Современная история развития аудиторской деятельности в Украине имеет свои особенности. Так, официальной датой возникновения аудита в Украине считается 1993 год – год принятия Закона Украины «Об аудиторской деятельности», что с одной стороны свидетельствует о незначительном опыте существования аудиторской деятельности в Украине по сравнению с другими странами, а с другой стороны – о преимущественном использовании международного опыта. Так, с 2003 года аудиторы Украины работают согласно Международным стандартам аудита.
- Деятельность профессиональной организации, в Украине – Аудиторской палаты Украины - отображает становление аудиторской деятельности и формирования ее методической базы. Анализ показал, что только с 2007 года была начата работа по контролю качества оказания аудиторских услуг со стороны профессиональной организации.
- Следует отметить приоритет в развитии именно аудита финансовой отчетности и регуляторной базы аудита, при этом развитие других аудиторских услуг (неаудиторских услуг) не было приоритетным, что объясняется объективными причинами.
- В последние годы Аудиторская палата Украины учитывает процессы с целью адаптации законодательства Украины об аудиторской деятельности к законодательствам стран Европейского союза. Это наиболее видно в принятом в конце 2017 года новом Законе «Про аудит финансовой отчетности и аудиторскую деятельность», регулирующем аудиторскую деятельность в Украине.

Библиография

- Bednarek P., *Historyczne uwarunkowania rozwoju audytu wewnętrznego*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w zarządzaniu dokonaniem*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 2009, nr 53.
- Kinney W.R. Jr; Simunic D., *Discussion of twenty-five years of audit deregulation and re-regulation: what does it mean for 2005 and beyond?* Business and Economics-Accounting. 25th Anniversary Issue, 2005.
- Öhman P., Wallerstedt E., *Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden*, Accounting History 2012.
- Previts G.J., *The development of government accounting: A content analysis of the Journal of Accountancy, 1905 to 1989*. The Accounting Historians Journal, vol. 20.2, 1993.
- Данные отчёта АПУ за 2008 год*. Режим доступа к рес.: <http://www.apu.com.ua/940-1245-987>.
- Закон Украины *Про аудиторскую деятельность от 22.04.1993 р. № 3125-ХП (в редакции изменений)* [Электронный ресурс]. Режим доступа к рес.: <http://www.apu.com.ua>

- Концептуальная основа контроля аудиторской деятельности в Украине. Утв. решением АПУ 27.09.2007 г., № 182/3 [Электронный ресурс]. - Режим доступа к рес.: <http://www.apu.com.ua>.*
- Национальная концептуальная основа обеспечения качества аудиторских услуг в Украине. Утв. решением АПУ от 26.05.2005 г., № 149/5.1 [Электронный ресурс]. Режим доступа к рес.: <http://www.sau-apu.org.ua>.*
- Национальные нормативы аудита. Кодекс профессиональной этики аудиторов Украины. Аудиторская палата Украины (утв. решением Аудиторской палаты Украины № 73 от 18.12.1998 р.). Київ, 1999.*
- Обобщенные результаты внешних проверок систем контроля качества аудиторских услуг субъектов аудиторской деятельности за 2010 год. Режим доступа: <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti>.*
- Отчет Аудиторской палаты Украины в Кабинет Министров Украины за 2015 [Электронный ресурс]. - Режим доступа к рес.: <http://www.apu.com.ua>*
- Проект Закона Украины Про аудит финансовой отчётности и аудиторскую деятельность.- Режим доступа к рес.: <http://www.apu.com.ua>*