



# АНТИМОНОПОЛЬНИЙ КОМІТЕТ УКРАЇНИ

## РЕКОМЕНДАЦІЇ

25 квітня 2017 р.

Київ

№ 14-рк

Міністерство економічного  
розвитку і торгівлі України

Про здійснення заходів,  
спрямованих на припинення  
дій, що можуть мати негативний  
вплив на конкуренцію

В Антимонопольному комітеті України (далі – Комітет) досліджено питання впливу постанови Кабінету Міністрів України від 04.06.2015 № 390 «Деякі питання проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки» (далі – Постанова № 390) на стан конкуренції на ринку аудиторських послуг.

За інформацією, отриманою Комітетом від Головного контрольного департаменту Адміністрації Президента України листом від 02.11.2015 № 25-07/986 та Національної акціонерної компанії «Надра України» від 22.01.2016 № 61/2/01/13, обмежене коло аудиторських фірм, які здійснюють свою діяльність на території України, підпадають під критерії, що визначені Постановою № 390, а саме аудиторські фірми, які належать до міжнародних аудиторських компаній («велика четвірка»), що значно звужує та обмежує доступ на ринок аудиторських послуг українських аудиторських фірм.

### **I. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

- (1) Відповідно до статті 5 Закону України «Про аудиторську діяльність» (далі – Закон) право на здійснення аудиторською діяльністю мають аудиторські фірми, включені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.
- (2) Статтею 6 Закону передбачено, що при здійсненні аудиторської діяльності аудиторські фірми застосовують відповідні стандарти аудиту, затвердження яких є виключним правом Аудиторської палати України (далі - АПУ).
- (3) АПУ функціонує як незалежний орган, формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та по одному представнику Міністерства фінансів України, Міністерства юстиції України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Державної фіскальної служби України, Національного банку України, Державної служби статистики України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, Рахункової палати України та Державної фінансової інспекції.
- (4) До повноважень АПУ, які визначені статтею 12 Закону, належить, зокрема, здійснення сертифікації осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю, ведення Реєстру

аудиторських фірм та аудиторів та здійснення контролю за дотриманням аудиторськими фірмами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів.

(5) 04 червня 2015 року Кабінетом Міністрів України було прийнято Постанову № 390, якою затверджено критерії, за якими аудиторські фірми залучаються до проведення аудиту фінансової звітності або консолідованої звітності деяких суб'єктів господарювання державного сектору економіки.

(6) Пунктом 2 Постанови № 390 встановлено, що для проведення зазначеного аудиту можуть бути залучені виключно аудиторські фірми, які відповідають, зокрема, таким критеріям, затвердженим цією Постановою:

1) Аудит суб'єктів господарювання державного сектору економіки першої групи (вартість активів яких за останній звітний рік перевищує 2 млрд гривень або розмір чистого доходу за останній звітний рік перевищує 1,5 млрд гривень):

- аудиторська фірма включена до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;
- наявність у складі аудиторської фірми не менш як 100 працівників, які безпосередньо залучені до надання аудиторських послуг;
- при цьому не менш як п'ять працівників повинні мати сертифікат, що визначає їх кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України;
- та не менш як 15 працівників повинні мати принаймні один документ, що засвідчує проходження повної програми сертифікації, виданий однією з організацій, що є членом Міжнародної федерації бухгалтерів;
- щорічний дохід аудиторської фірми протягом останніх трьох років становить не менш як 30 млн гривень;
- наявність договору страхування відповідальності перед третіми особами (щодо відшкодування можливих збитків у зв'язку із провадженням професійної діяльності на суму не менше як 50 млн гривень). При цьому договір страхування повинен діяти протягом усього періоду надання аудиторських послуг.

2) Аудит суб'єктів господарювання державного сектору економіки другої групи (вартість активів яких за останній звітний рік перевищує 250 млн гривень):

- аудиторська фірма включена до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;
- наявність в аудиторської фірми (або в єдиної мережі аудиторських фірм, у тому числі за межами України, до якої входить ця аудиторська фірма) досвіду надання аудиторських послуг суб'єктам господарювання відповідної галузі, зокрема здійснення не менше двох завдань з аудиту або інших аудиторських послуг для суб'єктів господарювання відповідної галузі протягом останніх трьох років;
- наявність у складі аудиторської фірми не менше 10 працівників, які безпосередньо залучені до надання аудиторських послуг і працюють на умовах повної зайнятості та з якими укладений трудовий договір;
- при цьому не менш як три працівники повинні мати сертифікат, що визначає їхню кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України;
- щорічний дохід аудиторської фірми протягом останніх трьох років становить не менш як 3 млн гривень;
- наявність договору страхування відповідальності перед третіми особами (щодо відшкодування можливих збитків у зв'язку із провадженням професійної діяльності на суму не менше як 10 млн гривень). При цьому договір страхування повинен діяти протягом усього періоду надання аудиторських послуг.

(7) Згідно з інформацією АПУ, наданою Комітету листом від 02.12.2015 № 01-01-25/1112, станом на 01.11.2015 право здійснювати аудиторську діяльність в Україні мали

1 201 суб'єкт господарювання. При цьому до 19.06.2015 проводити аудит суб'єктів господарювання державного сектору економіки мали право аудиторські компанії, що були включені до Реєстру Аудиторських фірм та аудиторів, а саме 1 232 суб'єкти господарювання.

- (8) За інформацією АПУ, згідно зі звітністю, яку щорічно подають до АПУ аудиторські фірми за формою № 1- аудит (річна), станом на 31.12.2014 (зокрема і після 19.06.2015), у 20 аудиторських фірм щорічний дохід протягом останніх трьох років становив не менш як 3 млн гривень, а в 6 аудиторських фірм – не менш як 30 млн гривень.
- (9) За інформацією АПУ, за показником «розмір щорічного доходу протягом останніх трьох років», за умови відповідності іншим критеріям, затвердженим Постановою № 390, до проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки першої групи можуть бути залучені лише 6 аудиторських фірм (0,5 відсотка загальної кількості), другої групи – 20 аудиторських фірм (1,7 відсотка загальної кількості).
- (10) Рішенням АПУ від 18.04.2003 № 122/2 обов'язковими для застосування при проведенні аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання визнані Міжнародні стандарти аудиту та етики (на цей час у чинній редакції Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості).
- (11) Згідно з рішенням АПУ від 24.12.2014 № 304/1 при проведенні аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання всіх форм власності застосовуються Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (у редакції 2013 р. (далі - МСА). Чинна редакція МСА будь-яких особливих (спеціальних) вимог щодо аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору економіки не містить.
- (12) За інформацією АПУ: *«Наведені у Постанові критерії не мають жодного професійного обґрунтування або ж логічного пояснення. Як показала практика, застосування цих критеріїв не призводить до підвищення якості отриманих аудиторських послуг, однак має наслідком суттєве збільшення витрат державних підприємств на їх оплату... Фактично дана норма (як і решта вимог, встановлених у Постанові), на наше переконання, переслідує єдину мету – витіснення з ринку аудиту державного сектору економіки переважної більшості вітчизняних суб'єктів аудиторської діяльності з подальшим його перерозподілом на користь компаній так званої «великої четвірки».*
- (13) Реалізація норм Постанови № 390 створила умови, за яких суб'єкти господарювання державного сектору економіки мають можливість обирати надавача аудиторських послуг лише з обмеженої кількості аудиторських фірм.
- (14) Зазначене може свідчити про суттєве обмеження конкуренції на ринку аудиторських послуг. Останнє підтверджується зверненнями, що надходили на адресу Комітету, зокрема 27.01.2016 було отримано звернення публічного акціонерного товариства «Національна акціонерна компанія «Надра України» від 22.01.2016 № 61/2/01/13 щодо вжиття заходів для відновлення конкурентного середовища на ринку аудиторських послуг, які надаються суб'єктам господарювання державного сектору економіки. Серед іншого, у зверненні зазначено, що Постанова № 390 надає преференції окремим учасникам на ринку аудиторських послуг через встановлення вимог до аудиторських фірм. Також у зверненні додатково було зазначено: *«Наразі, кількість аудиторських фірм, які на сьогодні відповідають критеріям, що визначені Постановою, та можуть проводити аудиторські перевірки, є незначною. При цьому, враховуючи критерій наявності в аудиторських фірм досвіду надання аудиторських послуг суб'єктам господарювання відповідної галузі та те,*

що Національна акціонерна компанія «Надра України» проводить діяльність в геологорозвідувальній галузі, перелік аудиторських фірм, які можуть бути залучені до проведення аудиту Компанії скорочується до одиниць...»

Отже вибір суб'єктами господарювання державного сектору економіки суб'єктів аудиторських послуг значно обмежений.

Внаслідок запровадження Постанови № 390 відбулося зростання вартості аудиторських послуг. Так, вартість послуг аудиторських фірм, які відповідають критеріям, що визначені Постановою № 390, орієнтовно становить від 500 тис. грн. до 20 млн. грн.

Оплата вартості послуг аудиторських фірм, які відповідають критеріям, що визначені постановою Кабінету Міністрів України від 04.06.2015 № 390, відволіче значний обсяг обігових коштів, які планувалось спрямувати на забезпечення виконання основних статутних завдань компанії, що може негативно вплинути на фінансовий стан підприємства та результати його діяльності».

## **II. ОБГРУНТУВАННЯ МІНІСТЕРСТВОМ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ І ТОРГІВЛІ УКРАЇНИ ДОЦІЛЬНОСТІ ПРИЙНЯТТЯ ПОСТАНОВИ № 390**

(15) Міністерство економічного розвитку та торгівлі України (далі – Мінекономрозвитку), як головний розробник досліджуваної Постанови № 390, у листах-відповідях (лист від 24.12.2015 № 3211-06/43437-03) повідомляло: «Постанову прийнято на виконання завдання, визначеного в Програмі діяльності Кабінету Міністрів України, щодо залучення міжнародних аудиторських компаній до аудиту ключових державних компаній (пункт 209 Плану заходів з виконання Програми діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» у 2015 році, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 04.03.2015 № 213), відповідно до якого Мінекономрозвитку передбачено розроблення та подання Кабінету Міністрів України проекту нормативно-правового акта щодо залучення зазначених аудиторських компаній до аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору економіки...»

Постанова також спрямована на забезпечення виконання інших завдань Кабінету Міністрів України, таких як проведення якісної та прозорої приватизації із залученням міжнародних інвесторів, вихід на міжнародні ринки капіталу тощо. Вказані завдання вимагають проведення аудиту аудиторськими фірмами із визнаною міжнародною репутацією...

Встановлення критеріїв для аудиторських фірм, які бажають працювати з найбільшими державними підприємствами України (суб'єкти господарювання першої групи відповідно до Постанови) пов'язано в першу чергу з вимогами до такого аудиту на міжнародному рівні. Найбільші державні підприємства України або вже співпрацюють з міжнародними кредиторами та інвесторами (в т.ч. в контексті отримання кредитів від міжнародних фінансових інституцій, таких як ЄБРР і Світовий банк, і розміщення єврооблігацій), або мають намір залучати подібне фінансування на міжнародних ринках капіталу в майбутньому (у тому числі шляхом продажу державних пакетів акцій на міжнародних біржах, як передбачено у Програмі дій Уряду України). Відповідно, для виконання вимог іноземних кредиторів та інвесторів, такі компанії повинні мати історію аудиту (зазвичай – за три роки), і при цьому такі аудиторські висновки мають бути підписані аудиторськими фірмами, що відомі не тільки в Україні, але і за межами України.

Найбільш успішні підприємства у світі співпрацюють з аудиторськими компаніями так званої «Великої четвірки» - PwS, EY, KPMG та Deloitte. Наприклад, серед списку 2000 найбільших компаній за версією Форбс, 2014 Forbes Global 2000, 1864 компанії або 93% загальної кількості (97% за показниками капіталізації, 96% - за доходами) обрали у якості аудитора одну з компаній «Великої четвірки», що підтверджує високий рівень довіри до цих аудиторських компаній з боку найбільш успішних бізнесів світу...

Зазначимо, що ЄБРР і Світовий Банк, які зараз є активними кредиторами України, мають власні переліки акредитованих аудиторських фірм в Україні: до переліку ЄБРР

*входить 18 аудиторських фірм, а до переліку Світового Банку – тільки п'ять аудиторських фірм, що можуть підтверджувати звітність, складену відповідно до міжнародних стандартів.*

*Якісний аудит фінансової звітності українських державних підприємств, здійснений кваліфікованими та незалежними аудиторськими компаніями (відібраними відповідно до вимог Постанови), забезпечить об'єктивне представлення фінансового стану та результатів діяльності державних підприємств, що дозволить реалізувати наступні цілі:*

- доступ до провідних міжнародних ринків капіталу (у т.ч. на реалізацію програм діяльності Уряду щодо продажу акцій на міжнародних біржах);*
- сигнал іноземним інвесторам щодо практичних кроків з прозорості діяльності підприємств державного сектору, зростання інвестиційної привабливості;*
- підвищення рівня корпоративної культури, відповідальності за результат. А також загального рівня фінансової грамотності вищої та середньої ланки керівництва державних підприємств;*
- розвиток та поглиблення якості корпоративного управління шляхом безпосереднього спілкування аудиторів з представниками наглядових органів підприємств;*
- якість прийняття управлінських та стратегічних рішень стосовно діяльності підприємств».*

### **ІІІ. АНАЛІЗ ОКРЕМИХ КРИТЕРІЇВ ПОСТАНОВИ № 390**

- (16)** За результатами дослідження Комітетом встановлено, що критерії, визначені в Постанові № 390, не відповідають меті їх запровадження.
- (17)** Зокрема, наявність у штаті аудиторської компанії не менш як 100 працівників, які безпосередньо залучені до надання аудиторських послуг і працюють на умовах повної зайнятості та з якими укладений трудовий договір, не свідчить про якість аудиту, можливість забезпечення об'єктивного представлення фінансового стану та результатів діяльності держпідприємств, як і не означає, що діяльність аудиторської компанії виключно з таким мінімальним штатом співробітників може мати відповідне міжнародне визнання.
- (18)** При цьому, як одне з обґрунтувань запровадження зазначеного критерію, Мінекономрозвитку було вказано «уникнення штучного завищення кількості персоналу шляхом підписання договорів неповної зайнятості або договорів з ФОП». Викладене не кореспондується з метою прийняття акта, як відповідно і не обґрунтовує, яким чином застосування цього критерію дозволить не допустити практики підписання зазначених договорів, а також причин, за яких такі умови не можуть бути зазначені як обов'язкові передумови співпраці з аудиторською компанією (наприклад, недопустимість залучення співвиконавців, проведення аудиту виключно штатними співробітниками тощо).
- (19)** Щодо застосування такого критерію, як наявність договору страхування відповідальності перед третіми особами (щодо відшкодування можливих збитків у зв'язку із провадженням професійної діяльності на суму не менше як 50 млн гривень та 10 млн гривень відповідно), Мінекономрозвитку повідомило Комітету наступне: «Вимога мати договір страхування є загальноприйнятою для аудиторських фірм. Зазначений досить суттєвий розмір показує реальну, а не показову роботу з аудиторськими ризиками».
- (20)** Комітет по суті не ставить під сумнів можливість, для досягнення поставленої мети, зазначати як критерій наявність договору страхування відповідальності. При цьому Мінекономрозвитку не було обґрунтовано жодним чином застосування розміру саме в сумі не менше як 50 (30) млн гривень. У зв'язку із зазначеним, Комітет не може дійти висновку щодо об'єктивності такого критерію.

- (21) Відповідно до Постанови № 390 суб'єкти господарювання державного сектору економіки були розподілені на дві групи стосовно вартості активів та розміру чистого доходу. Відповідно і критерії до аудиторських компаній, які можуть бути залучені до аудиту цих двох груп держпідприємств, поділені на два види, які мають відмінності в кількості працівників, що входять до складу аудиторської фірми, в розмірі щорічного доходу та сумі відшкодування можливих збитків у зв'язку з провадженням професійної діяльності за договором страхування відповідальності перед третіми особами.
- (22) При цьому Мінекономрозвитку в обґрунтуванні запроваджених критеріїв щодо штату працівників зазначає:
- *«наявність не менше як 10 аудиторів у штаті забезпечує одночасне формування повноцінних 2 – 3 команд і, відповідно, якісне надання послуг досить значному підприємству»;*
  - *«всього аудиторська команда включає 5 – 7 чоловік (без врахування експертів, які можуть також залучатися до виконання процедур з аудиту податків, перевірки інформаційних систем, оцінки тощо). Більш складні завдання передбачають залучення більшої кількості старших аудиторів та помічників, що, в свою чергу може призвести до збільшення кількості менеджерів, а іноді і партнерів»;*
  - *«також потреба у значній кількості аудиторського персоналу пов'язана зі складністю проведення аудиту деяких державних підприємств, у тому числі через територіальну розгалуженість та відсутність або недостатність електронних систем бухгалтерського обліку, що вимагає додаткового часу роботи аудиторів»;*
  - *«великі компанії державного сектору економіки, такі, наприклад, як НАК «Нафтогаз України», ДП «Енергоатом», ПАТ «Укрзалізниця», УДППЗ «Укрпошта» тощо мають значну територіально розгалужену структуру, суттєвий обсяг господарських операцій та, відповідно, складну систему обліку та звітності. Аудит таких компаній передбачає залучення значної кількості аудиторів, за нашими оцінками близько 30 – 40 чоловік одночасно (5 – 10 аудиторських команд,) на один проект».*
- (23) Із зазначеного можна дійти висновку, що на кількість працівників (аудиторів), яких необхідно залучити до проведення аудиту, серед іншого впливає: складність завдання, територіальна розгалуженість держпідприємства, відсутність або недостатність електронних систем бухгалтерського обліку, обсяг господарських операцій, складність системи обліку та звітності тощо.
- (24) Щодо критерію про щорічний дохід аудиторської фірми протягом останніх трьох років (не менше 30 та 3 млн гривень відповідно), Мінекономрозвитку обґрунтувало його застосування таким чином: *«Кодекс Етики Професійних бухгалтерів вказує, що значна концентрація доходів, отриманих від одного клієнта, є загрозою незалежності, яка є фундаментальним атрибутом аудиту. Згідно з Кодексом, гранична концентрація складає 15%. Виходячи з запровадженого обмеження по доходам у розмірі 30 млн.грн., граничний розмір аудиторської винагороди складає 4,5 млн.грн., що є порівняно незначною сумою (для довідки, очікувана вартість закупівлі послуг з аудиту консолідованої звітності НАК «Нафтогаз України» за 2015 та 2016 роки складає 35,5 млн. грн., тобто приблизно 17,7 млн.грн. за один рік)».*
- (25) Враховуючи викладене, головний розробник акта підтверджує те, що запропонований підхід до критерію, який повинен забезпечити незалежність аудиторської компанії від держпідприємства, до аудиту якого вона буде залучена, шляхом зазначення його в твердій сумі, не відповідає запропонованому показнику гарантії незалежності (15 відсотків гранична концентрація), а є фактично усередненим з точки зору запланованих розмірів закупівлі. При цьому Мінекономрозвитку не обґрунтувало, чому для досягнення поставленої цілі не може бути застосований підхід у вигляді не твердої (конкретної) суми

щорічного доходу аудиторської фірми, а відсоткового значення розміру річного доходу по відношенню до очікуваної вартості закупівлі.

- (26) Досягнення поставленої Мінекономрозвитку мети прийняття Постанови № 390 можливе за рахунок запровадження більш об'єктивних, недискримінаційних та динамічних критеріїв, що будуть відповідати не груповому розподілу підприємств на два види за розміром чистого доходу або вартості активів, а будуть враховувати особливості проведення кожного виду аудиту стосовно кожного окремого держпідприємства. Зазначеного можливо було б досягти за умови визначення Постановою № 390 не конкретних цифр по відношенню до кожного показника, а методики розрахунку кількості людей, сертифікатів, розміру доходу тощо стосовно тих чинників, що є важливими під час їх визначення.
- (27) Постановою № 390 суб'єктам господарювання державного сектору економіки під час здійснення закупівель аудиторських послуг надано можливість встановлювати додаткові критерії для залучення аудиторських фірм.
- (28) За інформацією, наявною в Комітеті, зазначеною нормою Постанови № 390 скористалось Міністерство інфраструктури України, яке дорученням від 12.08.2015 № 747/11/11-15 розширило перелік затверджених Постановою № 390 критеріїв відбору аудиторських фірм для здійснення аудиту установ, організацій, підприємств, які належать до сфери управління Міністерства інфраструктури України, та зобов'язало останніх застосовувати зазначені додаткові критерії під час проведення процедур закупівель аудиторських послуг, чим ще більше звузило коло потенційних учасників цих процедур (встановленим у документації конкурсних торгів критеріям, за інформацією АПУ, відповідають лише 3 аудиторські фірми – 0,2 відсотка загальної кількості).
- (29) Застосування замовниками – держпідприємствами додаткових критеріїв, ніж ті, що визначені Постановою № 390, при проведенні процедур державних закупівель послуг з аудиту фінансово-господарської діяльності підприємства, стали приводом для постійних оскаржень вимог документації конкурсних торгів до Постійно діючої адміністративної колегії Комітету з розгляду скарг про порушення законодавства у сфері державних закупівель.
- (30) Оскарження вимог документації конкурсних торгів та задоволення вимог скаржника щодо захисту порушених прав шляхом зобов'язання внести зміни в документацію призводить до продовження часу проведення процедури на кілька тижнів, а іноді й місяців, що може зрештою мати негативні наслідки для замовника.
- (31) За інформацією Мінекономрозвитку:
- *«формування вичерпного переліку додаткових критеріїв є недоцільним, так як неможливо врахувати усі фактори, які є важливими для планування обсягу процедур»;*
  - *«критерії, встановлені Постановою, є мінімальними вимогами до аудиторських фірм, що залучаються до проведення аудиту».*
- (32) Враховуючи те, що під «мінімальні критерії» підпадає приблизно 1 відсоток загальної кількості аудиторських компаній, практику правозастосування зазначеної норми замовниками та результатів оскарження зазначених критеріїв у складі документації конкурсних торгів, Комітет пропонує обмежити можливості держпідприємств у застосуванні додаткових критеріїв, не передбачених Постановою № 390.
- (33) Щодо посилання Мінекономрозвитку (лист від 31.03.2016 № 3211-01/9470-01) на те, що *«затверджуючи критерії, за якими залучаються аудиторські фірми до проведення аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору економіки, по*

*відношенню до вказаних суб'єктів господарювання держава виступає як власник, а не регулятор ринку аудиторських послуг. Отже, держава, як власник, має можливість на свій розсуд обирати аудитора та визначати відповідні критерії для забезпечення надійності фінансової звітності державних підприємств», слід зазначити наступне.*

(34) Держава, в особі її органів, одночасно може виступати в ролі регулятора економічних відносин, підприємства – суб'єкта господарювання та споживача, який за державні кошти придбаває товари, роботи, послуги, надаючи при цьому перевагу одним суб'єктам господарювання порівняно з іншими. Діяльність держави, у тому числі як споживача (власника), може мати суттєвий вплив на конкуренцію на певному ринку, за умови надання останньою особливих привілеїв або застосування дискримінаційного підходу стосовно певних суб'єктів господарювання.

#### **IV. ОЦІНКА ДІЙ МІНЕКОНОМРОЗВИТКУ**

(35) Мінекономрозвитку відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 459, якою затверджено Положення про Мінекономрозвитку, є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує в тому числі й формування та реалізацію державної політики управління об'єктами державної власності.

(36) Мінекономрозвитку як головний розробник Постанови № 390, в якій визначені критерії до аудиторських компаній, що залучаються до проведення аудиту підприємств державного сектору, всупереч статті 20 Закону України «Про Антимонопольний комітет України» та Положенню про порядок погодження з органами Антимонопольного комітету України рішень органів влади, органів адміністративно-господарського управління та контролю, органів місцевого самоврядування щодо демонополізації економіки, розвитку конкуренції та антимонопольного регулювання, затвердженому розпорядженням Комітету від 01.04.1994 № 78/287, не надіслало проект зазначеної Постанови № 390 на опрацювання та погодження до Комітету.

(37) Незважаючи на наявні в положеннях Постанови № 390 критерії до аудиторських компаній, що значно обмежують коло тих, які можуть бути залучені державними підприємствами до проведення аудиту, на сьогодні зміни до Постанови № 390 не внесені та вона є чинною.

(38) За результатами дослідження Комітет листом від 12.02.2016 № 130-08.2/01-1383 надав пропозиції Кабінету Міністрів України переглянути зазначену постанову в частині визначення в ній критеріїв до аудиторських фірм.

(39) У зв'язку з цим та на виконання завдань, визначених дорученнями Прем'єр-міністра України, в Мінекономрозвитку 21.02.2017 за участю представників, зокрема, АПУ, Комітету проведено нараду з метою опрацювання проекту акта Кабінету Міністрів України про визначення критеріїв відбору незалежного аудитора та критеріїв віднесення державних унітарних підприємств та господарських товариств, у статутному капіталі яких більше 50 відсотка акцій (часток) належить державі, до таких, фінансова звітність (у тому числі консолідована) яких підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором, залежно від балансової вартості активів державних унітарних підприємств чи господарських товариств.

(40) На думку АПУ, що викладена в листі від 17.03.2017 № 01-01-25/256, визначення критеріїв, за якими аудиторські фірми залучаються до проведення аудиту фінансової звітності або консолідованої звітності деяких суб'єктів господарювання державного сектора економіки, можуть ґрунтуватися на наступному:

*1) критерії, за якими залучаються аудиторські фірми до проведення аудиту фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності суб'єктів господарювання першої групи:*  
*- аудиторська фірма включена до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;*



- аудиторська фірма має чинне Свідоцтво про відповідність системи контролю якості, видане АПУ;
- у складі аудиторської фірми за основним місцем роботи працює не менше як 5 працівників, які мають чинний сертифікат, що визначає їх кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України та не менше як 5 працівників, які мають принаймні один документ, що засвідчує проходження повної програми сертифікації, виданий однією з організацій, що є членом Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC), а саме: Асоціацією присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA), Американським інститутом сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA), Інститутом присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу (ICAEW), Інститутом присяжних бухгалтерів Шотландії (ICAS);
- на дату оголошення тендеру та/або укладання договору з суб'єктом господарювання державного сектору економіки, що має намір залучити аудиторську фірму для надання аудиторських послуг, строк аудиторської діяльності фірми становить не менш як 3 роки;
- аудиторською фірмою укладено договір страхування відповідальності перед третіми особами (щодо відшкодування можливих збитків у зв'язку із провадженням професійної діяльності) відповідно до умов тендеру;
- дохід аудиторської фірми за останній звітний рік, що передує участі у тендері, становить не менше як 2 млн. грн.;

2) критерії, за якими залучаються аудиторські фірми до проведення аудиту фінансової або консолідованої звітності суб'єктів господарювання другої групи:

- аудиторська фірма включена до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;
- аудиторська фірма має чинне Свідоцтво про відповідність системи контролю якості, видане АПУ;
- на дату оголошення тендеру та/або укладання договору з суб'єктом господарювання державного сектору економіки, що має намір залучити аудиторську фірму для надання аудиторських послуг, строк аудиторської діяльності такої аудиторської фірми становить не менш як 3 роки;
- аудиторською фірмою укладено договір страхування відповідальності перед третіми особами (щодо відшкодування можливих збитків у зв'язку із провадженням професійної діяльності) відповідно до умов тендеру.

**(41)** Відповідно до Закону аудиторська діяльність в Україні здійснюється за Міжнародними стандартами аудиту, отже, і міжнародні, і українські аудиторські компанії керуються єдиними стандартами аудиту, що свідчить про достатній професійний рівень всіх учасників ринку аудиторських послуг.

**(42)** Проте Мінекономрозвитку листом від 13.03.2017 № 3211-01/7909-01 звернулося до Кабінету Міністрів України з позиції недоцільності внесення змін до Постанови № 390, спираючись на рішення Окружного адміністративного суду міста Києва за результатами розгляду справи № 826/17001/15 за позовами аудиторських компаній до Кабінету Міністрів України про скасування Постанови № 390, яке залишено без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду від 02.03.2017 стосовно законності та відсутності дискримінаційних ознак Постанови № 390.

**(43)** В ухвалі Київського апеляційного адміністративного суду від 02.03.2017 стосовно позовів аудиторських фірм до Кабінету Міністрів України щодо неправомірності положень Постанови № 390 зазначено: «Позивачі у позові, у тому числі й апеляційній скарзі, не конкретизують, які саме дії вони оскаржують, у чому саме вони полягають, а відтак колегія суддів приходять до висновку щодо необґрунтованості таких вимог та, відповідно, підстав для їх задоволення також не вбачає.

*Щодо посилання відповідача, що оскаржувана постанова, а саме п. 3 порушує права та обов'язки відповідачів, а саме «Суб'єктам управління об'єктами державної власності забезпечити в установленому законодавством порядку проведення аудиторськими фірмами аудиту річної фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору економіки: вартість активів яких згідно з даними фінансової звітності за останній звітний рік перевищує 2 млрд. гривень або розмір чистого доходу яких за останній звітний рік перевищує 1,5 млрд. гривень, а також Державної адміністрації залізничного транспорту починаючи із звітності за 2013 рік; вартість активів яких згідно з даними фінансової звітності за останній звітний рік перевищує 250 млн. гривень.», колегія суддів зазначає наступне.*

*Надаючи правову оцінку зазначеним посиланням позивачів колегія суддів звертає увагу на те, що зазначений пункт безпосередньо не стосується аудиторських фірм, а стосується платників податків, товариств, які перевіряються та підлягають перевірці аудиторськими компаніями».*

**(44)** Разом з тим, Кабінет Міністрів України надав Мінекономрозвитку, Міністерству фінансів України, Міністерству юстиції України, Фонду державного майна України, Антимонопольному комітету України, Державній аудиторській службі повторне доручення від 29.03.2017 № 232/7/77/1-16 стосовно додаткового опрацювання разом з Аудиторською палатою України питання внесення змін до постанови, що вказує на доцільність внесення необхідних змін до Постанови № 390.

**(45)** Отже, критерії відбору надавачів аудиторських послуг суб'єктам господарювання державного сектора економіки, які визначені Постановою № 390, є суб'єктивними, непрозорими та дискримінаційними по відношенню до учасників ринку аудиторських послуг, чим створюються додаткові бар'єри входу на зазначений ринок, звужується коло аудиторських компаній, які можуть бути залучені до проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки.

**(46)** Наслідком укладання державними підприємствами з такими аудиторськими компаніями договорів є понесення додаткових витрат на проведення аудиту в силу високої вартості їх послуг.

**(47)** У цілому положення Постанови № 390 негативно впливають на ринок аудиторських послуг, зокрема, спричиняючи додаткове фінансове навантаження на державний сектор економіки, не забезпечують розвиток вітчизняного ринку аудиторських послуг.

**(48)** З метою здійснення заходів, спрямованих на припинення дій, що можуть мати негативний вплив на конкуренцію на ринку аудиторських послуг, керуючись пунктом 5 частини третьої статті 7 Закону України «Про Антимонопольний комітет України», Антимонопольний комітет України надає Міністерству економічного розвитку і торгівлі України такі обов'язкові для розгляду

### **РЕКОМЕНДАЦІЇ:**

Розробити, погодити та внести на розгляд Кабінету Міністрів України зміни до постанови Кабінету Міністрів України від 04.06.2015 № 390 «Деякі питання проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки» у частині перегляду критеріїв, за якими залучаються аудиторські фірми до проведення аудиту фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності деяких суб'єктів господарювання державного сектору економіки, спрямовані на:

- забезпечення аудиторським фірмам, що внесені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів України, рівних можливостей щодо проведення аудиту фінансової звітності або

консолідованої звітності суб'єктів господарювання державного сектору економіки з урахуванням їх власних досягнень, якості послуг, показників діяльності, що повинні визначатися на підставі об'єктивних, прозорих та недискримінаційних критеріїв;

- недопущення негативного впливу на конкуренцію на ринку аудиторських послуг у разі встановлення суб'єктами господарювання державного сектору економіки додаткових критеріїв, не передбачених Постановою.

Про результати розгляду цих рекомендацій повідомити Антимонопольний комітет України у 30-денний строк з дня їх отримання.

Голова Комітету

Ю. ТЕРЕНТЬЄВ