

Гавриловський О. С.
*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри міжнародного обліку та аудиту
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана*

Гавриловська Л. М.
*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана*

Gavrilovsky O. S.
*PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department
of International Accounting and Auditing
Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman*

Gavrilovska L. M.
*PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation
Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman*

РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТУ В КРАЇНАХ ЄС ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЙОГО РОЗВИТКУ

REGULATION OF AUDIT IN EU COUNTRIES AND PROSPECTS FOR ITS DEVELOPMENT

Анотація. У статті проаналізовано останні дослідження щодо сучасного стану регулювання аудиту в країнах Європейського Союзу. Зроблено ретроспективний огляд основних напрямів регулювання аудиторської діяльності в європейському законодавстві. Охарактеризовано діяльність органів суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Розкрито трансформацію законодавства з удосконалення аудиторської діяльності. Розглянуто перспективи регулювання аудиту у країнах ЄС.

Ключові слова: інтеграція, регулювання аудиту, міжнародні стандарти аудиту, європейські вимоги, ретроспективний огляд, стандартизація аудиторської діяльності.

Постановка проблеми. Інтеграція країн, збільшення ролі ТНК, концентрація світового капіталу і безперервний процес злиття у сфері аудиторських послуг збільшують потребу в уніфікації міжнародних стандартів і правил для здійснення аудиторської діяльності. Постійне вдосконалення системи бухгалтерського обліку, зміни нормативно-правової бази і потреба в достовірній фінансовій інформації викликали необхідність створення єдиних стандартів і незалежних контрольних органів.

До аудиту, з огляду на його публічність та відкритість, висуваються підвищені вимоги в усьому світі. У класичній праці «Аудит Монтгомері» підкреслюється, що професія аудитора пов'язана із суспільними зобов'язаннями, які виходять за межі послуг, що надаються конкретному клієнту [3, с. 54].

Отже, аудитор повинен визнавати свою професійну відповідальність перед суспільством загалом, а держава повинна встановлювати певні правові гарантії, спрямовані на забезпечення якості аудиторських послуг, що підтверджується практикою інших країн, де інститут аудиту має більш давню історію (зокрема, і законодавством Європейського Союзу).

Ефективне функціонування ринку капіталів залежить від того, чи довіряють інвестори фінансовій звітності компаній. Чітко усвідомлюючи цей факт, а також роль аудиторів, які висловлюють думку про достовірність звітності,

ЄС слідом за США та іншими країнами реагує на загрози, пов'язані зі втратою довіри до роботи аудиторів внаслідок її неналежної якості, звинувачень аудиторів у порушенні етичних норм, підриву конкуренції тощо.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) встановлюють єдині вимоги до проведення аудиту в різних країнах, ведення бухгалтерського обліку, оцінки його якості, формування фінансової звітності, а також підготовки кваліфікованих аудиторів.

Побудова системи аудиту за міжнародними стандартами в Європейському Союзі є однією із ключових тем обговорення. Для забезпечення успіху необхідна спільна робота на міжнародному рівні. У компанії, які пройшли лістинг, прийняли міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, IFRS), тепер основна мета – прийняття міжнародних стандартів аудиту (International Standards on Auditing, ISA).

Актуальним є питання інтеграції України до Євросоюзу, що вимагає трансформації законодавства, посилення контролю якості аудиту та вдосконалення аудиторської діяльності, щоб увійти у межі міжнародних стандартів та європейських вимог.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання аудиторської діяльності постійно перебувають у центрі уваги науковців. Дослідженням цієї теми займаються такі вчені, як О. Петрик, В. Сопко, Ф. Бутинець, Г. Давидов, М. Кужельний,

А. Кузьмінський, В. Рудницький, В. Савченко, В. Лисина, В. Чай, О. Тараній, О. Макачук, Н. Шалімова, Л. Кінашук, О. Андросова, Н. Антоненко, О. Смірнова та ін.

В умовах інтеграції України до Євросоюзу дослідження регулювання аудиторської діяльності в країнах Європейського Союзу є актуальним та потребує узагальнення.

Метою статті є аналіз основних тенденцій регулювання аудиту в європейському співтоваристві.

Виклад основного матеріалу. Проблеми аудиту досліджуються багатьма вченими, але більшість публікацій та досліджень присвячені в основному методології аудиту та практичним аспектам методики перевірки окремих об'єктів, і саме з цих позицій розглядаються проблеми підвищення якості аудиту.

Питання аудиторської діяльності постійно перебувають у центрі уваги науковців. Із позиції розвитку аудиту як важливого суспільного інституту варто виокремити праці О.А. Петрик та Г.М. Давидова. О.А. Петрик представлений етапи розвитку аудиту за такими критеріями, як функції та завдання аудиторів, замовники аудиту, користувачі інформації, ставлення суспільства до професії аудитора тощо [4, с. 18], запропоновані етапи та елементи процесу створення інституту аудиту в Україні. Багато інших науковців розглядають питання аудиту, але загалом дослідження у сфері регулювання аудиту у країнах ЄС є фрагментарними, проблемам підвищення якості обов'язкового аудиту через встановлення додаткових, більш суворих вимог, які відповідають європейським вимогам, увага приділяється недостатньо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій у фахових періодичних виданнях дає можливість виокремити тенденції у роботах сучасних українських науковців. Так, Антоненко Н.В. розглядає стандарти аудиту Європейського Союзу через їх вплив на розвиток аудиту в Україні. Автор відзначає, що метою реформування аудиту є підвищення якості надання послуг, які повинні відповідати стандартам Європейського Союзу, обґрунтовує, що внесення змін у Національні стандарти наближає вітчизняний аудит до міжнародного рівня [2].

О.Ф. Андросова у своїй науковій діяльності приділяє увагу стандартизації аудиторської діяльності у країнах ЄС та Україні, звертає увагу на стандарти Європейського Союзу щодо аудиторської діяльності (зокрема, на директиву 2006/43/ЄС) [1].

Отже, беручи до уваги проведений огляд наукових публікацій щодо організації та регулювання аудиторської діяльності у зарубіжних країнах (зокрема, країнах ЄС) та Україні, звернемося до дослідження регулятивних документів ЄС у сфері аудиту.

Першим документом Європейського Співтовариства у сфері регулювання аудиторської діяльності була Восьма Директива Ради ЄС (84/253/ЄС) про порядок затвердження осіб для проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності в країнах-членах ЄС, прийнята 10 квітня 1984 року [5]. Основні принципи регулювання діяльності аудиторів та аудиторських фірм, включаючи вимоги обов'язковості державної реєстрації аудиторів та дотримання ними норм професійної етики, які містилися у 8-й Директиві, були обов'язковими для виконання країнами-членами ЄС.

Брак гармонізованого підходу до обов'язкового аудиту у Співтоваристві став причиною внесення Єврокомісією пропозицій у вигляді Повідомлення від 8 травня 1998 року (№ 98/С) щодо обов'язкового аудиту у Європейському Союзі (Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward (98/С 143/03). Відповідно до вимог цього документу в Євросоюзі був створений Комітет з аудиту (Audit Regulatory Committee – AuRC),

який займається питаннями співпраці між професійними організаціями країн ЄС, розробляє подальші заходи у тій самій співпраці з представниками аудиторської та бухгалтерської професії та державами-членами, обговорює шляхи і методи, які би сприяли поліпшенню якості аудиту.

У результаті розвитку в наступне десятиріччя аудиторської професії та зростання ролі аудиту положення 8-ї Директиви виявилися недостатніми, що стало поштовхом у 1996 році до всебічного розгляду комісією Європейського Співтовариства стану регулювання аудиторської діяльності в країнах-членах ЄС. Підсумком виконаної роботи стало прийняття Пояснювального меморандуму до проекту змін до 8-ої Директиви Ради Європи 84/253/ЄС від 10 квітня 1984 року [5], а в травні 2006 року – самої Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [2] (DIRECTIVE 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts [7]) (далі – Директива 2006/43/ЄС).

Крім Директиви 2006/43/ЄС, продовжують діяти раніше прийняті Рекомендації Єврокомісії:

1. Рекомендації комісії Європейського Співтовариства щодо мінімальних вимог до якості аудиту, який виконується офіційним аудитором, від 15 листопада 2000 року 2001/256/ЄС [6].

2. Рекомендація комісії Європейського Співтовариства від 16 травня 2002 року 2002/590/ЄС «Незалежність аудиторів в ЄС: набір фундаментальних принципів» (Commission Recommendation of 16 May 2002 2002/590/EC «Statutory Auditors Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles») [6].

Ці Рекомендації сформульовані більш детально, ніж кореспондуючі положення Директиви, але, на відміну від Директиви, не є обов'язковими для виконання державами-членами ЄС.

Крім того, постійно публікуються документи, призначені для публічного обговорення, в яких піднімаються проблеми ролі аудиту в сучасному суспільстві, контролю якості аудиторської діяльності, незалежності аудиторів. Директива 2006/43/ЄС як загальний всеосяжний документ, що законодавчо регулює аудиторську діяльність в країнах ЄС, спрямована на підвищення рівня прозорості інформації, яка наводиться у фінансовій звітності, є напрямом підвищення якості аудиту та його значущості. Це завдання розглядається як досить суттєве для ринків капіталу ЄС, а прийняття цієї Директиви повинно розглядатися як частина більш широких заходів, здійснюваних ЄС у межах плану дій із питань надання фінансових послуг.

Варто підкреслити, що основна увага в Директиві 2006/43/ЄС та в інших європейських документах приділяється вимогам до обов'язкового аудиту. Для характеристики ситуацій, в яких проводиться обов'язковий аудит, застосовується термін «суб'єкти суспільного інтересу» («public interest entities»), тобто вважається, що ступінь значущості суспільних (публічних) інтересів має визначати тих суб'єктів, які повинні в обов'язковому порядку піддаватися щорічному аудиту.

Після прийняття Директиви в подальші роки основна увага була приділена таким питанням, як:

- процедури переходу до застосування єдиних міжнародних стандартів аудиту;
- запровадження систем суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;
- порядок співпраці між державами-членами у сфері суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;

– запровадження зовнішніх систем забезпечення якості;

– встановлення обґрунтованих норм відповідальності аудиторів та порядку її страхування.

Ключовим пунктом Директиви є перехід до міжнародних стандартів аудиту (МСА), насамперед тому, що європейські компанії, акції яких вільно продаються та купуються на фондових біржах, вже перейшли до публікації звітності, складеної за вимогами Міжнародних стандартів фінансової звітності, отже, і в аудиті необхідно рухатися в цьому напрямі.

Держави-члени можуть застосовувати національний аудиторський стандарт доти, доки Комісія не схвалить міжнародний стандарт аудиту з того самого питання. Схвалені міжнародні стандарти аудиту оприлюднюються в повному обсязі кожною з офіційних мов Співтовариства в Офіційному віснику Європейського Союзу. Комісія схвалює міжнародні стандарти аудиту для застосування у Співтоваристві лише в тому разі, якщо вони були розроблені відповідно до встановленої процедури під суспільним контролем в умовах прозорості та є загальноприйнятими в міжнародному масштабі, забезпечують високий рівень достовірності та якості річної або консолідованої звітності, сприяють суспільній користі в Європі.

Зазначимо, що лише 56% із країн-членів ЄС застосовують національні аудиторські стандарти, які загалом базуються на чинних МСА, але враховують і вимоги національного законодавства з метою покращення якості аудиту. Решта країн-членів ЄС застосовують національні стандарти, які значною мірою відрізняються між собою та від вимог МСА зокрема. Введення МСА повинно усунути розходження в стандартах аудиту між країнами та зменшити розходження між національним законодавством та МСА.

У 2010 році Єврокомісія опублікувала документ, призначений для публічного обговорення, в якому були порушені проблеми ролі аудиту в сучасному суспільстві, комунікацій аудиторів з акціонерами, застосування Міжнародних стандартів аудиту, контролю якості аудиторської діяльності, незалежності аудиторів, запровадження системи суспільного нагляду, міжнародного співробітництва та умов функціонування суб'єктів аудиторської діяльності, які можуть бути віднесені до категорії «малі» та «середні», – GREEN PAPER «Audit Policy: Lessons from the Crisis» [8] (Зелена Книга «Політика в сфері аудиту: Уроки кризи»). Цей документ став основою для розроблення рекомендацій щодо регулювання обов'язкового аудиту суб'єктів суспільних інтересів та пропозицій щодо внесення змін до Директиви 2006/43/ЄС.

У результаті в 2014 році була прийнята Директива щодо внесення змін (Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts [7]) та відповідний Регуляторний акт щодо специфічних вимог до обов'язкового аудиту суб'єктів публічного інтересу (Regulation (EU) № 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC [9]). Ці документи містять більш жорсткі вимоги щодо таких питань, як аудиторський гонорар, заборона надання інших послуг під час проведення обов'язкового аудиту, дотримання незалежності, контроль якості виконання завдання, забезпечення прозорості діяльності суб'єктів аудиторської діяльності, зовнішній контроль якості з боку компетентних органів. Передбачені зміни щодо структури та наповнення аудиторського звіту з метою підвищення його інформативності та регламентована необ-

хідність подання додаткового звіту до аудиторського комітету та наглядачів суб'єкта публічного інтересу.

Ефективний суспільний (громадський) нагляд за аудиторською професією є вирішальним елементом у підтримці і посиленні довіри до діяльності аудиторів з боку громадськості. Сьогоднішній брак такої довіри частково базується на тому факті, що громадськість сприймає професію аудитора як саморегулюючу та як таку, якій притаманний серйозний ризик конфліктів інтересів, що і породжує недоліки у їхній роботі. Отже, надійним і необхідним елементом професійної діяльності аудитора є суспільний (громадський) нагляд.

Регулярні перевірки є певним гарантом постійно високої якості обов'язкових аудиторських перевірок. Отже, до аудиторів та аудиторських фірм має застосовуватися система забезпечення якості, організована так, щоб забезпечити її незалежність від аудиторів і аудиторських фірм, які контролюються.

Аудитори та аудиторські фірми відповідають за виконання своєї роботи з належною ретельністю, тому вони мають відповідати за фінансові збитки, спричинені браком належної обачності. Водночас здатність аудиторів та аудиторських фірм отримувати страхове покриття професійної відповідальності може залежати від того, чи несуть вони необмежену відповідальність.

Для впровадження ISA в Євросоюзі необхідно забезпечити ефективне керівництво з боку влади, головним завданням якої є забезпечення прозорості та доступності стандартів для їх користувачів. Державне регулювання аудиту повинно проходити за схемою, розробленою Радою з міжнародних аудиторських і гарантуючих стандартів (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) і Радою з нагляду за громадським інтересом (Public Interest Oversight Board, PIOB).

У таких європейських країнах, як Австрія, Іспанія, Франція, Німеччина поширена концепція державного регулювання, за якої аудиторська діяльність суворо регламентується центральними органами. А концепція саморегулювання, згідно з якою аудиторська діяльність регулюється переважно громадськими аудиторськими об'єднаннями й орієнтована на споживання інвесторів, акціонерів, кредиторів, розвинена у Великобританії.

Водночас Міжнародні стандарти аудиту не відмінюють національні положення, що існують у низці країн світової економіки.

Застосовувати міжнародні стандарти аудиту як національні можуть тільки ті країни, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів – МФБ (International Federation of Accountants, IFAC), яка складається з 173 членів зі 129 країн і юрисдикцій.

Аналізуючи стандарти МСА, можна дійти висновку, що за їх прийняття в ЄС порівняно з національними стандартами аудиту в таких країнах, як Німеччина, Нідерланди, Швеція, Великобританія та Ірландія, не відбувається фундаментальних змін в аудиторській діяльності.

Висновки. Узагальнюючи представлене дослідження, можна виокремити такі основні напрями регулювання аудиторської діяльності в ЄС за останні роки, як:

1. Гармонізація, уніфікація вимог до аудиторів, аудиторських фірм та механізмів регулювання аудиту.

2. Перегляд, упорядкування, встановлення більш жорстких норм, особливо у сфері обов'язкового аудиту, як щодо суб'єктів аудиторської діяльності, так і щодо самих суб'єктів суспільного інтересу, діяльність яких підлягає обов'язковому аудиту.

3. Посилення вимог щодо контролю якості діяльності аудиторів та аудиторських фірм.

4. Рух у бік обмеження цивільної відповідальності аудиторів, які виконують обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу.

Таким чином, регулювання аудиторської діяльності в Європейському Співтоваристві, з одного боку, відповідає загальносвітовим тенденціям у частині стандартизації, встановлення підвищених вимог до незалежності, запровадження систем контролю якості діяльності аудиторів та аудиторських фірм, а з іншого боку, має на меті стимулювання конкуренції на ринку аудиту великих компаній шляхом обмеження відповідальності аудиторів.

Європейське законодавство вимагає запровадження європейської системи контролю якості послуг, і цього потребує ринок аудиторських послуг в Україні. Зміни до законодавства про аудиторську діяльність спрямовані на адаптацію національного законодавства до стандартів

Європейського Союзу, підвищення якості аудиторських послуг, надання інвесторам, власникам і контролюючим органам достовірної та підтвердженої інформації про результати діяльності підприємств, що сприятиме поліпшенню інвестиційного клімату в Україні. Важливою проблемою аудиторського ринку є і те, що нинішня система сертифікації недосконала і сама по собі не може необхідною мірою гарантувати якість підготовки аудитора, тому до вибору аудитора не можна підходити формально, орієнтуючись тільки на його сертифікат.

Таким чином, має бути забезпечена прозорість діяльності Аудиторської палати України шляхом розмежування функцій нагляду, сертифікації і контролю якості послуг аудиторів. Також необхідне підвищення прозорості бізнес середовища для збільшення обсягів залучених у національну економіку як зовнішніх, так і внутрішніх капіталовкладень.

Список використаних джерел:

1. Андросова О.Ф. Стандартизація аудиторської діяльності в країнах ЄС та Україні / О.Ф. Андросова, Ю.В. Аркатова // Статий розвиток економіки. – 2013. – № 3. – С. 256-259.
2. Антоненко Н.В. Розвиток аудиту в Україні до стандартів Європейського Союзу / И.В. Антоненко, В.С. Хоменко // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2015. – № 4. – С. 342-346.
3. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш, Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
4. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: Монографія / Олена Анатоліївна Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
5. Пояснювальний меморандум до проекту змін до 8-ої Директиви Ради Європи 84/253/ЄС від 10 квітня 1984 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/document/>
6. Рекомендації Комісії Європейського Співтовариства щодо мінімальних вимог до якості аудиту офіційним аудитором від 15 листопада 2000 року 2001/256/ЄС. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>
7. Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC ON STATUTORY AUDIT OF ANNUAL ACCOUNTS AND CONSOLIDATED ACCOUNTS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/>
8. GREEN PAPER «Audit Policy: Lessons from the Crisis» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ec.europa.eu/>
9. Regulation (EU) NO 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/>

Аннотация. В статье проанализированы последние исследования относительно современного состояния регуляции аудита в странах Европейского Союза. Сделан ретроспективный обзор основных направлений регуляции аудиторской деятельности в европейском законодательстве. Охарактеризована деятельность органов общественного надзора за аудиторской деятельностью. Раскрыта трансформация законодательства по совершенствованию аудиторской деятельности. Рассмотрены перспективы регуляции аудита в странах ЕС.

Ключевые слова: интеграция, регулирование аудита, международные стандарты аудита, европейские требования, ретроспективный обзор, стандартизация аудиторской деятельности.

Summary. The last researches are in-process analysed in relation to the modern consisting of adjusting of audit of countries of European Union. The retrospective review of basic directions of adjusting of public accountant activity is done in the European legislation. Activity of organs of public supervision is described after public accountant activity. Transformation of legislation is exposed on perfection of public accountant activity. The prospects of adjusting of audit are considered in the countries of ES.

Key words: integration, audit regulation, international standards of audit, European requirements, retrospective review, standardization of audit activity.