

I. Derun, PhD in Economics, Assistant
Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

CORPORATE SOCIAL REPORTING AS APPENDIX TO FINANCIAL STATEMENT

The paper deals with essence and importance of corporate social reporting in the management of business entity management. The study examines several approaches for providing data about economic, ecological and social aspects of the companies. There are approaches of formulating of separated reports as addition to financial statements (for example Value Added Statement, Intellectual Capital Statement) and integrated reporting. The article examines positive and negative factors that could significantly influence the implementation process of corporate social reporting for companies in Ukraine and around the world. Principles of corporate social reporting are considered. The research analyzes methodical approaches of preparing of integrating statements for large companies and data needs of stakeholders for making effective management decisions.

Keywords: sustainability reporting, Value Added Statement, Intellectual Capital Statement, integrated reporting, corporate social reporting, non-financial information.

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2015, 10(175): 17-23

УДК 657.6

JEL M40, M42

DOI: <http://dx.doi.org/10.17721/1728-2667.2015/175-10/3>

Н. Дорош, д-р екон. наук, проф.
Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ

РОЗВИТОК АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

У статті проаналізовано стан аудиторської діяльності в Україні та основні напрями розвитку ринку аудиту і аудиторських послуг, визначено чинники, які їх обумовлюють. Розкрито основні елементи системи суспільного нагляду та розвиток аудиторської діяльності в умовах євроінтеграційних процесів.

Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, аудиторські послуги, закон Сарбенса–Окслі, Директива 2014/56/ ЄС, система суспільного нагляду, підприємства суспільного інтересу.

Вступ. Виникнення, становлення і подальший розвиток аудиторської діяльності в Україні обумовлені суттєвими змінами в економіці країни, її ринковим спрямуванням й необхідністю незалежного об'єктивного контролю діяльності підприємств недержавної форми власності та професійного підтвердження достовірності звітності, яка надається користувачам, зацікавленим сторонам. Безумовно, незалежний аудит як спосіб підтвердження даних фінансової звітності необхідний не тільки підприємству, але й потенційним інвесторам, постачальникам, кредиторам, акціонерам, суспільству в цілому, тому питання розвитку аудиту в Україні сьогодні є досить актуальними, особливо в аспекті розгляду проблем та перспектив його розвитку. Щодо окремих суб'єктів господарювання він є суттєвою інституцією, характеристикою економічного середовища нової якості, його дія набрала змісту, норм, вимог, обов'язковості і стала своєрідним бар'єром у певному обмеженні протиправної економічної поведінки.

Разом з тим, організація аудиту в Україні не повною мірою відповідає викликам сучасності. Процеси концентрації та глобалізації, які відбуваються в світі, та європейський напрям розвитку України потребують гармонізації законодавства України у сфері аудиту з метою його адаптації до загальноєвропейських норм. Існуюча модель регулювання аудиторської діяльності, визначена у Законі України "Про аудиторську діяльність", була сформована у 1993 році з подальшим внесенням певних змін. За останні роки в європейських країнах докорінно змінились принципи регулювання аудиторської діяльності. Суттєві зміни відбулися на світових фінансових ринках, у банківському секторі, корпоративних відносинах та фінансових системах держави та окремих суб'єктів господарювання.

Метою статті є визначення реального стану, результатів та основних напрямів розвитку аудиторської діяльності в умовах євроінтеграційних процесів.

Для досягнення вказаної мети були поставлені наступні завдання:

– встановити сучасний стан та напрями розвитку аудиторської діяльності в Україні у зв'язку з євроінтеграційними процесами;

– розкрити основні положення закону Сарбенса–Окслі та нормативних актів Європейського Союзу щодо регулювання аудиту суб'єктів суспільного інтересу;

– висвітлити обов'язкові умови формування органу суспільного нагляду, його функції та повноважень та розмежувати їх щодо професійних організацій;

– встановити необхідність визначення переліку послуг, які є сумісними та несумісними з проведенням обов'язкового аудиту суб'єктів господарювання, які мають суспільний інтерес;

визначити напрями підвищення ефективності, незалежності та послідовності регулювання та контролю якості аудиторських фірм, які проводять обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу.

Об'єктом дослідження є аудиторська діяльність в Україні та її складові.

Предметом дослідження виступають теоретико-методологічні засади, методика аудиту, організація та регулювання аудиторської діяльності в Україні.

Огляд літератури. Вагомий внесок у розвиток теоретичних основ та проблематики аудиту зробили: С.В. Бардаш, В.В. Головач, Н.І. Дорош, Т.Г. Камінська, О.А. Петрик, Н. М. Проскуріна, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, Л.О. Сухарева, Н.С. Шалімова, М.М. Шигун та ін.

Аналіз наукової літератури та спеціальних джерел показує спрямованість досліджень на визначення сутності аудиту та його видів, використання міжнародних стандартів аудиту та удосконалення методології аудиту, використання методики аудиту окремих видів підприємницької діяльності, розвиток системи контролю якості аудиторських послуг тощо.

Так Головач В.В. розкриває такі закони діалектики, як закон єдності і боротьби протилежностей, закон взаємного переходу кількісних змін у якісні та закон заперечення заперечень та відповідно категорії філософії у зв'язку з визначенням концептуальних засад такого соціального явища як аудиторська діяльність.

Він стверджує, що подібно іншим суспільним відносинам аудит, що має стійку та різноманітну структуру колективних та індивідуальних зв'язків, згідно з законами діалектики формується і розвивається відповідно до власного предмету діяльності. Таким предметом ауди-

торської діяльності є перевірка фінансової звітності стосовно її достовірності, повноти та відповідності законодавству [2, с.77]. Щодо спектру аудиторських послуг, то деякі автори пропонують переглянути затверджений Аудиторською палатою України перелік послуг, які можуть надавати аудитори, та здійснити поділ робіт на сумісні та несумісні при проведенні різних видів аудиторських перевірок [10, с.887].

Багатьма науковцями підтверджується необхідність створення та підтримання відповідної системи контролю якості роботи аудиторської фірми, яка є невід'ємною складовою забезпечення проведення аудиту фінансової звітності та надання інших супутніх послуг [18].

Шигун М.М. зазначає, що система контролю якості є складним організаційним утворенням, що передбачає виконання різних процедур покладання відповідальності, санкціонування, виконання, нагляду, огляду результатів виконання дій аудиторськими групами. В якості суб'єктів контролю якості залучаються різні групи фахівців фірми, серед яких вище керівництво, виконавчі керівники, партнери із завдань, старші аудитори, внутрішні контролери якості [19, с.197].

Досліджуються також окремі аспекти методології аудиту, зокрема процедури одержання аудиторських доказів [13], застосування вибіркового дослідження в загальній системі процедур аудиту [17], виявлення шахрайства при проведенні аудиторської перевірки [8], а також методика проведення аудиторської перевірки суб'єктів господарювання окремих видів підприємницької діяльності [9].

Аудит, заснований на ризику, є можливо найбільш визначальним та суттєвим в розвитку історії аудиту. Зростання конкурентного та ризикового середовища економіки країни викликає посилення управління ризиками діяльності підприємства. Особливо важливе значення в управлінні та контролі ризиків відіграє внутрішній аудит, якому присвячується все більша кількість наукових праць, зокрема наукова монографія Каменської Т.О.

Розкриваються питання професійної етики, формування професійної та юридичної відповідальності та інші аспекти аудиторської діяльності [16].

Разом з тим, потребують подальшого розвитку питання організації та регулювання аудиторської діяльності в Україні та методичного забезпечення аудиту у зв'язку зі створенням системи суспільного нагляду за діяльністю аудиторів та аудиторських фірм, які здійснюють аудит суб'єктів суспільного інтересу.

Методологія дослідження. В процесі дослідження аудиторської діяльності в Україні та за кордоном було використано загальнонаукові та специфічні методи дослідження. Шляхом вивчення та аналізу зарубіжного досвіду встановлено можливості його застосування на практиці в Україні з урахуванням конкретних національних інтересів з метою розвитку аудиторської діяльності. Вирішенню цієї проблеми сприяло вивчення законодавчої бази, нормативно – методичного забезпечення, практичного досвіду та зарубіжної літератури, які представляють весь спектр питань з предмету дослідження. З цієї метою в статті розкрито закон Сарбейнса – Окслі США та Директиву 2014/56/ЄС Європейського парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р. й Регламент (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р.

Вивчення зарубіжної та вітчизняної літератури здійснювалось у напрямку узагальнення, систематизації та групування поглядів науковців щодо сутності, концепції та розвитку аудиторської діяльності з метою визначення параметрів та складових предмету, формування окремих напрямів досліджень, встановлення основних тенденцій

у поглядах фахівців з обраної проблематики з огляду на те, що вже досягнуто в науці. Аналіз досліджень сприяв не тільки вирішенню проблем, окресленню пріоритетних напрямів розробок, перспектив подальших напрацювань, а й виокремленню подальших дискусій.

Застосуванням історичного підходу вдалося краще розкрити стан обраної проблеми, оскільки витоки основних її положень фактично завжди закладені в більш ранніх наукових дослідженнях, в яких започатковано вирішення певної наукової проблеми. Історична ретроспектива визначає позитивні та негативні тенденції, зміну та розвиток концепції аудиту під впливом факторів.

Одним із основних положень методології наукових досліджень є необхідність вивчення всіх явищ та процесів у розвитку, в динаміці, в часі. Аналіз розвитку аудиторської діяльності проведено за даними 2008 – 2013 років на основі рядів динаміки. Аудиторська палата України щороку отримує від аудиторських фірм та аудиторів, внесених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, звіти про виконану роботу, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні [7]. Статистичне вивчення цих показників дало можливість встановити тенденції динаміки, розвитку та з'ясувати дію існуючих причин та умов, які викликали такі тенденції. Зокрема, встановлено зменшення кількості сертифікованих аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, а також зростання обсягу аудиторських робіт. Разом з тим євроінтеграційні процеси можуть змінити після якогось періоду ці причини і умови та породити вже інші тенденції розвитку об'єктів, що вивчаються. Коливання ж навпаки пов'язані з дією короткострокових чи циклічних факторів, які впливають на окремі рівні динамічного ряду та призводять до відхилення рівнів від тенденції то в одному, то в іншому напрямі.

Табличний метод є достатньо ефективною формою представлення аудиторських даних з точки зору їх сприйняття. За допомогою таблиці досягнуто наглядність характеристики структури, динаміки, взаємозв'язків окремих видів аудиторських послуг, їх порівняння. Табличний спосіб полегшує розгляд даних, робить їх наглядними, виразними, оглядовими.

Основні результати. Характеризуючи стан ринку аудиторських послуг в Україні, слід, перш за все, навести статистику кількості сертифікованих аудиторів. Усього в Україні станом на 31 грудня 2014 р. чинний сертифікат аудитора мали 2991 особи, для порівняння на 31 грудня 2008 року їх кількість становила 3204 особи [7].

Станом на 31.12.2013 в Реєстрі аудиторських фірм та аудиторів значились 1251 аудиторська фірма та 237 аудиторів-підприємців – загалом 1488 суб'єктів аудиторської діяльності.

Дослідження показали, що кількість суб'єктів аудиторської діяльності за 2008 – 2013 роки мають загальну тенденцію до зменшення. Порівняно з 2008 роком їх кількість зменшилась на 55,17% (у 2008 році налічувалось 2309 суб'єктів аудиторської діяльності), а за останні три роки майже на 30 %. Це відбулось внаслідок дії низки факторів, у тому числі і кризових явищ в економіці, зменшення кількості суб'єктів господарювання, які підлягають обов'язковому аудиту, а отже і попиту на аудиторські послуги, посиленні вимог до аудиторської професії з боку регуляторів та змін в податковому законодавстві.

Разом з тенденцією до зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності в Україні, спостерігається зростання обсягу наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності в цілому по країні. Так, обсяг доходу від наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності у 2013 році становив 1 314 596,3 тис. грн. та зріс порівня-

но з 2012 роком на 3,77%, а порівняно з 2008 роком – на 12,6% або. При цьому середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності без ПДВ у 2013 році дорівнював 905,37 тис. грн., у 2012 році – 787,34 тис. грн., а у 2008 році 483,65 тис. грн.

Найбільший середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2013 році спостерігався у м. Києві та Київській обл. – 1 624,1 тис. грн., а найменший у Миколаївській обл. – 152,6 тис. гривень.

Середня вартість одного замовлення коливалась від 5,0 тис. грн. у Тернопільській обл. до 49,6 тис. грн. у м. Києві та Київській області. Середня вартість замовлення в цілому по Україні становила 29,6 тис. грн.

Таким чином, дослідження вказують на тенденцію щодо постійного зменшення кількості суб'єктів підприємницької діяльності та стійкого збільшення їх доходу, що можна пояснити також інфляційними процесами, які відбуваються в економіці країни.

Порівняно із попередніми роками у 2013 році майже не змінилась структура замовлень за видами аудиторських послуг. Як і в попередні роки, найбільшу питому

вагу становлять завдання з надання впевненості (обов'язкового аудиту фінансової звітності, ініціативного аудиту фінансової звітності, огляду історичної фінансової інформації, завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації).

Аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати також інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема, з ведення та відновлення бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи та оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), визначено Аудиторською палатою України і затверджено рішенням АПУ від 22.12.2011 р. № 244/14 "Про затвердження Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)".

У табл. 1 наведено дані про структуру доходів суб'єктів аудиторської діяльності у 2013 році за видами послуг.

Таблиця 1. Структура доходів за видами аудиторських послуг в Україні у 2013 р.*

Показники	тис. грн.	%
Всього надано послуг	1 314 596,3	100,00
Завдання з надання впевненості – всього	653 460,0	49,71
Супутні послуги – всього	165 473,4	12,59
Інші професійні послуги – всього	493 734,8	37,55
Організаційне та методичне забезпечення аудиту – всього	1 928,1	0,15

Джерело: за даними АПУ.

У загальному обсязі завдань з надання впевненості у 2013 році обов'язковий аудит фінансової звітності в цілому займав 26,94%. Найвищі показники частки обов'язкового аудиту в загальному обсязі завдань з надання впевненості спостерігались, зокрема, у Луганській – 91,51%, Сумській – 89,52% та Чернігівській – 91,42% областях. Найнижчий показник частки обов'язкового аудиту в загальному обсязі завдань з надання впевненості належить м. Києву – 20,65%.

Замовлення з ініціативного аудиту фінансової звітності переважають у завданнях з надання впевненості у м. Києві та Київській обл. – 67,19%, та Дніпропетровській обл. – 70,48%.

Супутні послуги, що надали аудитори в 2013 році, в загальному обсязі наданих послуг становлять 12,59% (в 2011 році – 8,99%). Фактичний обсяг супутніх послуг у 2003 році дорівнював 165473,4 тис. грн., а у 2011 році – 113157,6 тис. грн., а отже збільшився на 46,23%. Склад супутніх послуг Аудиторською палатою України представлено даними з виконання погоджених процедур та завдань з підготовки фінансової інформації.

Обсяг інших професійних послуг за 2013 рік становив 37,55% від загального обсягу наданих послуг. Це послуги: з ведення бухгалтерського обліку; відновлення бухгалтерського обліку; консультаційні послуги; консультування з питань оподаткування; представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або суді; інші види аудиторських послуг. Хоча питома вага цих послуг у загальному обсязі послуг значно не змінилась порівняно з попередніми роками (наприклад, у 2011 році вона становила 37,37%), фактичний обсяг цих робіт зріс і складав у 2013 році 493734,8 тис. грн., що на 5% більше, ніж у 2011 році (у 2011 році він становив 470242,6 тис. грн.). При цьому обсяг завдань з надання впевненості за аналогічні періоди зменшився на 2,5%.

Загалом спостерігається така тенденція структурних змін – зменшення питомої ваги завдань з надання впевненості, а також збільшення супутніх та інших професійних послуг.

Незважаючи на світову тенденцію до встановлення послуг, які є не сумісними при проведенні обов'язкового аудиту достовірності фінансової звітності, українські аудиторські фірми продовжують надавати супутні послуги, здійснюють консалтинг, бухгалтерський аутсорсинг, встановлення облікового програмного забезпечення.

Небагато українських аудиторських організацій спеціалізуються винятково на аудиті, більшість йде шляхом надання широкого спектра послуг, починаючи від ведення обліку та закінчуючи консалтингом, автоматизацією, бюджетуванням, питаннями бізнес-проектів, розробкою та впровадженням програмного забезпечення, автоматизацією податкових розрахунків та ін. Це пояснюється намаганням утримати клієнтів, знаходячи альтернативні джерела доходів.

Серед таких робіт доцільно виокремити послуги "Due Diligence". В умовах глобалізації та інтернаціоналізації капіталу зростають бізнес-процеси, пов'язані з інвестуванням, придбанням, злиттям та поглинанням підприємства, які відбуваються як на національному, так і на міжнародному рівні. Для збирання і аналізу необхідної інформації щодо прийняття обґрунтованих рішень використовується спеціальна процедура комплексної перевірки, що отримала в світовій практиці назву "Due Diligence" і є одним із видів супутніх аудиторських послуг [4].

"Due Diligence" в Україні частіше використовується іноземними компаніями і обсяг таких послуг визначається рівнем інвестування до України. Основними замовниками і споживачами процедури "Due diligence" в Україні є представники крупного бізнесу [1].

"Due Diligence" представляє собою процедуру всебічного дослідження діяльності та бізнесу підприємства,

його фінансового стану, ефективності діяльності, менеджменту, зовнішніх зв'язків, контрагентів та партнерів, потенціалу, динаміки й історії розвитку та конкуруючої позиції на ринку, підтвердження достовірності ведення обліку та звітності. Проведення такої процедури дає можливість реально оцінити ситуацію та наявність проблем в справах підприємства з метою уникнення помилок при укладанні угоди, зменшити ризик появи непередбачуваних обставин, які можуть виникнути в умовах реалізації угоди, а також переконатись, що всі ризики, пов'язані з придбанням чи злиттям не тільки не загрожують діяльності та стану "компанії-покупця", а й таке придбання принесе значну користь.

"Компанія-покупець" повинна розуміти, що купляє, а "компанія-ціль" повинна знати, хто її купляє чи поглинає. Часто під час здійснення процедур "Due Diligence" виявляються такі відхилення чи несподівані явища, які можуть вплинути на процес злиття та поглинання або навіть привести до того, що "компанія-покупець" втратить зацікавленість в "компанії-цілі". "Due Diligence" може вберегти компанію від провальної угоди [20, с. 141].

Останнім часом аудиторські фірми надають також послуги інвестиційного консалтингу, способів залучення іноземних інвестицій шляхом виведення підприємств на світовий ринок з подальшим фінансуванням у формі додаткових емісій їх акцій.

Великий вплив на розвиток бізнесу та аудиту в США та інших країнах світу має прийняття Закону Сарбейнса-Окслі. У відповідь на серію бухгалтерських злочинів, правопорушень та фінансових невдач у декількох великих корпораціях, таких як Enron і WorldCom, 30 липня 2002 року у США був прийнятий Закон "Про реформу бухгалтерського обліку публічних компаній та захист прав інвесторів" (Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002), який зазвичай називають Законом Сарбейнса-Окслі (Act Sarbanes – Oxley of 2002, SOx) [23, с.382].

Одним із основних компонентів закону є створення Ради з нагляду за звітністю відкритих акціонерних компаній (Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) – незалежного органу, який зараз встановлює стандарти зовнішнього аудиту у США та регулює сферу суспільного бухгалтерського обліку [22, с.53] Управління PCAOB здійснюється радою з п'яти членів, призначуваних Комісією з цінних паперів США (SEC – Securities and Exchange Commission), обов'язково з трьома членами, які мають бути публічними, не членами CPA (Certified Public Accountant), а її голова не повинен бути практикуючим CPA, принаймні за останні п'ять років.

До прийняття закону Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів (AICPA) мав загальну відповідальність за професію, за діяльність аудиторів та аудиторських фірм. Він здійснював тестування CPA і встановлення членства у AICPA за допомогою CPA. Радою стандартів аудиту (PCA) при AICPA були розроблені зовнішні стандарти аудиту. Хоча базові стандарти, що називаються загальноприйнятими стандартами аудиту (GAAS), використовувалися протягом багатьох років, нові стандарти були випущені PCAOB як пронумеровані стандарти аудиту, які отримали назву Положення про аудиторські стандарти (SASs). Стандарти SASs охоплюють конкретні сфери, що вимагають більш чіткого визначення.

PCAOB має право встановлювати стандарти аудиту та супутні послуг, контролю якості, незалежності та етики для зареєстрованих аудиторських фірм та здійснює моніторинг процесів контролю якості зовнішнього аудиту суб'єктів суспільного інтересу. У міру просування до більш глобальної економіки і того, як SOx стає все більш

світовим стандартом, можливою є розробка міжнародних стандартів аудиту на базі стандартів SASs.

AICPA продовжує адмініструвати екзаменаційний процес на отримання сертифікатів CPA, які видаються на державній основі, і встановлює стандарти аудиту для приватних та не-SEC організацій США. PCAOB є недержавною та некомерційною організацією, вона несе відповідальність та здійснює контроль і регулювання всіх аудиторських фірм, які проводять аудит суб'єктів, які працюють з SEC.

Робочі папери і допоміжні оглядові матеріали корпоративного аудиту мають зберігатись протягом п'яти років з моменту закінчення аудиту фінансового року. SOx встановив специфічні правила та стягнення за знищення записів корпоративного аудиту. Вони застосовуються до всіх аудиторів і бухгалтерів, у тому числі зовнішніх аудиторів. Вони особливо значні щодо знищення, зміни або фальсифікації записів, що стосуються федеральних розслідувань або банкрутств: "Той, хто свідомо змінює, руйнує, спотворює, приховує, покриває, фальсифікує або робить неправдиві записи у будь-який звіт, документ або відчутний об'єкт з наміром перешкоджати, заважати або впливати на розслідування... карається штрафом... або перебуває в ув'язненні не більше 20 років, або разом". Іншими словами, будь-яке підприємство повинно мати належну політику зберігання записів [22, с. 73].

Хоча зовнішні стандарти аудиту вимагають участі другого партнера для кожної аудиторської перевірки та складання звіту незалежного аудитора, частіше це робиться після проведення огляду контролю якості. Відповідно до правил SOx другий зовнішній аудиторський партнер особисто і професійно зобов'язується сформулювати висновки щодо будь-якого аудиту.

PCAOB здійснює інспекції аудиторських фірм для оцінки дотримання правил SOx і професійних стандартів. Це відбувається щорічно у великих аудиторських фірмах та раз на три роки, якщо зареєстрована фірма проводить менше 100 аудитів фінансової звітності на рік. За результатами перевірок складається звіт, що подається до SEC та державних органів з бухгалтерського обліку.

Аутсорсинг внутрішнього аудиту почався в США в кінці 1980-х років, зовнішні аудиторські фірми почали пропонувати виконувати функції внутрішнього аудиту клієнта. Ідея мала сенс для вищого керівництва та комітетів з аудиту, які часто не розуміли відмінності між цими двома видами аудиту, а також отримували можливість зменшити витрати, використовуючи аутсорсинг внутрішнього аудиту. Хоча Інститут внутрішніх аудиторів (IIA – Institute of Internal Auditors) спочатку боровся проти концепції аутсорсингу внутрішнього аудиту, вона продовжувала зростати впродовж 1990-х років.

Аутсорсинг внутрішнього аудиту став проблемою в ході розслідування провалу компанії Enron. Було з'ясовано, що дуже важко для внутрішнього аудиту піднімати будь-які питання в комітеті з аудиту стосовно своїх зовнішніх аудиторів, які також, як і внутрішні, були працівниками Arthur Andersen. Цей потенційний конфлікт став питанням реформи для SOx.

SOx забороняє аудиторській фірмі одночасно надавати аудит та не аудиторські послуги клієнту. Заборона включає внутрішній аудит, багато галузей консалтингу та фінансове планування. Незалежні консалтингові, бухгалтерські фірми все ще можуть забезпечити аутсорсинг внутрішнього аудиту, але епоха, коли внутрішніми аудиторами ставали працівники аудиторських фірм, закінчилася [22, с.61].

У доповнення про заборону надання аутсорсингу внутрішнього аудиту, SOx забороняє аудиторським фі-

рмам надавати й інші послуги, які становлять потенційний конфлікт інтересів, такі як:

– розробка та впровадження фінансових інформаційних систем. Аудиторські фірми встановлювали фінансові інформаційні системи, часто власної розробки, а потім здійснювали оцінку систем внутрішнього контролю, які вони запровадили, що становило значний конфлікт інтересів;

– ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Аудиторські фірми раніше пропонували бухгалтерські послуги для своїх клієнтів на додаток до проведення аудиту. Навіть для великих корпорацій, не було нічого незвичайного для команди, відповідальної за загальний аудит фінансової звітності, також здійснити значну частину роботи щодо створення консолідованої фінансової звітності;

– функція управлінських та людський ресурсів. До прийняття SOx аудиторські фірми часто допомагали своїм власним фахівцям перейти до управління підприємствами-клієнтами. У результаті облікові працівники на деяких підприємствах часто були випускниками аудиторських фірм;

– інші заборонені послуги. SOx також забороняє зовнішній аудиторській фірмі пропонувати актуарні послуги, послуги з інвестиційного консультування та супутні аудиту юридичні послуги.

Крім заборонених видів діяльності, зовнішні аудиторі можуть брати участь в інших не аудиторських послугах, тільки якщо ці послуги заздалегідь затверджені комітетом з аудиту.

Зовнішні аудиторі зобов'язані оперативно повідомляти комітет з аудиту про всі бухгалтерські політики та практики, що використовуються, альтернативні методи обробки фінансової інформації, обговорені з керівництвом, можливі альтернативні методи, а також підходи, запропоновані зовнішнім аудитором. Якщо є спірні методи обліку, комітет з аудиту має бути добре обізнаним про вжиті заходи.

SOx містить вимогу про те, що генеральні і фінансові директори мають підписати додаткову заяву до річного фінансового звіту, у якій підтвердити, що інформація, яка міститься в звіті "достовірно представляє, в усіх суттєвих аспектах, фінансовий стан і результати діяльності". Встановлюються штрафи певного розміру та терміни позбавлення волі для тих, хто засвідчує неправдиву інформацію. Таким чином підкреслюється, що відповідальність покладається на індивідуального працівника, а не на юридичну особу загалом [22, с. 73].

SOx вимагає, щоб компанії прийняли кодекс етики – кодекс корпоративної поведінки для генерального директора, фінансового директора та інших співробітників та розкрили їх як частину річної фінансової звітності. У той час як SOx встановив цю вимогу для вищого керівництва, кодекси етики або поведінки для співробітників існували на деяких підприємствах протягом багатьох років. Ці кодекси визначають положення, які призначені для протидії зловживанням та просуванню ряду принципів чесного ведення бізнесу, зокрема щодо забезпечення захисту документів компанії або заборони на подарунки та інші питання з отримання вигод.

Комісія з цінних паперів та бірж використовує широке визначення кодексу етики, необхідне для стримування правопорушень та сприянню: чесним і етичним нормам поведінки, в тому числі, етичному толерантному поводженню під час конфліктів інтересів між особистими і професійними відносинами; повного правдивого, точного, своєчасного і зрозумілого розкриття і відображення фінансової інформації в документах підприємства; дотримання застосованих урядових законів, норм і

правил; швидкій внутрішній звітності можливих правопорушень (нестач, надлишків, встановлення матеріально-відповідальних осіб тощо); відповідальність за дотримання кодексу [23, с.393].

Законом забороняється більшість особистих позик директорам та іншим посадовим особам американських та іноземних компаній, які працюють на фондовому ринку США, окрім окремих споживчих і житлових позик, які американські банки можуть за певних умов надавати своїм співробітникам [23, с.389].

Правила SEC містять штрафи та покарання стосовно аудиторської фірми чи індивідуального CPA, які були виявлені в порушенні професійних чи етичних стандартів аудиту. Згідно з SOx у процесі слухань щодо застосування стягнень діяльність аудиторів чи аудиторських фірм може бути забороненою, тимчасово або постійно. Хоча індивідуальний CPA, визнаний в недбалості, може працювати в не – SEC практичних сферах, таких як ведення бухгалтерського обліку або внутрішнього аудиту, навіть тимчасова заборона може бути негативним чинником для практикуючого CPA чи аудиторської фірми.

Отже, сучасна спрямованість у напрямку впровадження суспільного нагляду над аудиторською діяльністю почалася в результаті хвилі скандалів з корпоративної фінансової звітністю в США, Європі та Японії. До 2002 року аудиторська спільнота у світі була здебільшого саморегульованою. З прийняттям закону Сарбейнса – Окслі на міжнародному рівні затвердилася єдина думка про те, що аудиторі не можуть належним чином бути саморегульованими через відсутність достатніх стимулів для цього: конфлікт інтересів, присутній у відносинах "аудитор-клієнт"; якість аудиту не завжди визнається і не завжди заохочується відповідним чином учасниками ринку; в основі нерегульованої конкуренції може лежати ціна або готовність до компромісів, а не якість аудиту.

В останні роки на Європейському економічному просторі було прийнято декілька важливих документів, які спрямовані на подолання занепокоєності суспільства щодо якості аудиторських послуг, посилення контролю над аудитом та відновлення довіри до фінансової звітності за результатами аудиту. Це: Директива 2014/56/ЄС Європейського парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів (стосується Європейського економічного простору) та Регламент (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 про особливі вимоги до обов'язкового аудиту суб'єктів громадського інтересу і скасування Рішення Європейської Комісії 2005/909 /ЕК.

Зазначені документи є основними документами Європейського Союзу, які регулюють здійснення аудиторської діяльності в країнах Європейського економічного простору. Вони роблять наголос на тому, що мають бути встановлені детальні правила для того, щоб обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу був аудитом відповідної якості і проводився зовнішніми аудиторами та аудиторськими фірмами, щодо яких діють жорсткі вимоги. Об'єктивність, незалежність, відповідальність, сумлінність та надійність зовнішніх аудиторів та аудиторських фірм, що здійснюють обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу, мають підвищуватися за рахунок єдиного підходу до його регулювання.

Існує певний мінімум "обов'язкових" вимог щодо ефективної системи суспільного нагляду, наведених Директивою, які включають: незалежність від представників професії, тобто, більшість у відповідних органах управління має бути представлена не практикуючими аудиторами; відповідальність за проведення професійними організаціями регулярних перевірок аудиторських

фірм щодо контролю якості; належний рівень фінансування таких органів, яке є незалежним від потенційного впливу з боку представників аудиторської професії; наявність професійних кадрів і т. ін. Орган суспільного нагляду має бути незалежним від представників аудиторської професії. Плата за проведення обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу не повинна бути умовною платою, тобто не може залежати від результату виконання угоди та звіту незалежного аудитора.

Суб'єкт суспільного інтересу призначає аудитора для виконання першого завдання тривалістю як мінімум один рік, яке може бути продовженим. Ні початкове завдання, ні початкове завдання разом з продовженими завданнями не повинно перевищувати 10 років. При завершенні максимальної тривалості завдань ні зрушій аудитор чи аудиторська фірма, ні відповідно члени їх сітей не можуть проводити обов'язковий аудит того ж суб'єкта суспільного інтересу в наступний чотирьохлітній період. Держави – члени можуть передбачати, що максимальна тривалість може бути продовжена до: а) коли проводиться процедура відкритого конкурсу на проведення обов'язкового аудиту; чи б) коли одночасно в перевірці беруть участь більш ніж один аудитор і за умови, що за підсумками обов'язкового аудиту надається спільний аудиторський звіт.

З метою адаптації законодавства України у сфері аудиту до загальноєвропейських норм було запропоновано проект Закону України "Про аудиторську діяльність". Законопроект передбачає гармонізацію з нормами Директиви 2014/56/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів та Регламенту (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р. щодо конкретних вимог стосовно обов'язкового аудиту суб'єктів господарювання, що мають суспільний інтерес. Проект Закону розроблено з метою забезпечення реалізації реформи фінансового сектору, яка передбачена "Стратегією сталого розвитку "Україна – 2020", затвердженою Указом Президента України № 5/2015 від 12 січня 2015 року.

Для удосконалення системи забезпечення якості аудиторських послуг пропонується встановити вимоги, передбачені Директивою, до проведення відповідних перевірок суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит, не частіше одного разу на три роки, для інших аудиторських фірм та аудиторів – не частіше одного разу на шість років. Також передбачається посилити вимоги до аудиторських фірм та аудиторів щодо запровадження системи контролю якості.

Зокрема, проектом Закону України "Про аудиторську діяльність" пропонується:

- приведення визначень Закону України "Про аудиторську діяльність" у відповідність до Директиви 2014/56/ЄС та Регламенту (ЄС) №537/2014;

- розмежування послуг, які надаються аудитором, а саме на ті, які регулюються Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (послуги з аудиту, огляду фінансової звітності, виконання інших завдань з надання впевненості, супутні послуги) та встановлення сумісних з обов'язковим аудитом послуг;

- запровадження вимоги проходження стажування для отримання кандидатом сертифіката аудитора, відповідно до якої особа має пройти практичне навчання тривалістю не менше трьох років у сфері, зокрема, аудиту річної звітності, консолідованої звітності або подібних фінансових звітів під керівництвом аудитора;

- встановлення необмеженого терміну чинності сертифіката аудитора та обов'язку для аудиторів брати участь у відповідних програмах безперервного навчання з метою збереження теоретичних знань, професійних навичок та цінностей на достатньо високому рівні, що дасть можливість підвищити якість аудиторських послуг та довіру суспільства до професії аудитора;

- конкретизація Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності шляхом створення розділів, які містять інформацію про: сертифікованих аудиторів, аудиторських фірм, аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, а також представництв іноземних аудиторських фірм;

- встановлення додаткових вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, що будуть проводити обов'язковий аудит підприємств суспільного інтересу;

- створення професійного самоврядування аудиторів, а також органу суспільного нагляду з метою забезпечення системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;

- визначення порядку здійснення державного контролю за аудиторською діяльністю, зокрема, повноважень Міністерства фінансів України у сфері аудиторської діяльності, а також взаємодії аудиторів з державними регуляторними органами.

Адаптація законодавства України у сфері аудиту до європейських норм передбачає: створення системи суспільного незалежного нагляду за професією аудитора на підставі Директиви 2014/56/ЄС; удосконалення системи контролю якості надання аудиторських послуг, яка дасть можливість виявляти факти непрофесійного надання аудиторських послуг; подальше застосування в Україні Міжнародних стандартів аудиту; підвищення професійного іміджу й довіри суспільства та користувачів аудиту до професії; забезпечення визнання аудиторів не тільки в Україні, а й на міжнародному рівні.

Висновки. Дослідження показали, що ринок аудиторських послуг зростає, змінюється сутність та напрямки, спектр аудиторських робіт, що підтверджує необхідність подальших розробок теорії, методології та регулювання й організації аудиту.

Аналіз показав, що разом з тенденцією до зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності в Україні, спостерігається зростання обсягу наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності в цілому по країні. При цьому, у структурі наданих послуг збільшується питома вага супутніх та інших професійних послуг.

Європейський напрям розвитку України потребує гармонізації законодавства України у сфері аудиту до загальноєвропейських норм. З цією метою необхідно запровадити систему суспільного нагляду аудиторських фірм, які проводять аудит підприємств суспільного інтересу. Зокрема, створити орган суспільного нагляду із висококваліфікованих спеціалістів, які не є практикуючими аудитором, розмежувати його функції з Аудиторською палатою України. Поліпшити регуляторну діяльність у сфері аудиту шляхом внесення необхідних змін до закону про аудиторську діяльність для законодавчого забезпечення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та її суб'єктами в Україні. Для запобігання конфлікту інтересів, що виникає при наданні супутніх не аудиторських послуг суб'єктам господарювання, які мають суспільний інтерес, необхідно встановити перелік послуг, які є несумісними з проведенням обов'язкового аудиту. Визначити напрями підвищення ефективності, незалежності та послідовності регулювання та контролю якості аудиторських фірм, які проводять обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу.

У цьому зв'язку доцільно встановити вимоги і щодо суб'єктів господарювання суспільного інтересу. Це стоїть підписання вищим керівництвом заяви щодо підтвердження достовірності інформації, яка міститься у фінансовій звітності, та встановлення юридичної відповідальності за підписання неправдивих даних. Дотичним є прийняття кодексу корпоративної поведінки для генерального директора, фінансового директора та інших співробітників та розкриття його як частини річної фінансової звітності.

Перераховані заходи, за умови їх законодавчого закріплення, сприятимуть євроінтеграційному напрямку України та приведенню законодавства про аудиторську діяльність до вимог ЄС.

Дискусія. Потребують наукової дискусії питання щодо розмежування функцій між органом суспільного нагляду та професійними організаціями стосовно: розробки та впровадження стандартів аудиту; системи забезпечення якості; дисциплінарних заходів та санкцій; сертифікації аудиторів. Доцільно з метою запобігання конфлікту інтересів, що виникає при наданні аудитором супутніх послуг суб'єктам господарювання, які мають суспільний інтерес, встановити їх детальний перелік, який підлягає науковому обґрунтуванню.

Список використаних джерел

1. Гаген А. В. Перспективи розвитку "Due diligence" сьогодні, 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.financial-lawyer.ru/topicbox/investment/166-568.html>
2. Головач В.В. Філософія аудиту та його сутність//Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу – 2012. – Вип. 1(22) – С. 73 – 89.
3. Директива 2014/56/ЄС Європейського парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів (стосується Європейського економічного простору). [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.apu.com.ua
4. Дорош Н.І. Комплексна аналітична перевірка підприємства // Економічні науки. Серія "Облік і фінанси". Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – 2012. – Випуск 9 (33). – С. 4.1 – С. 355 – 361.
5. Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ifc.org/ifcext/eca.nsf/AttachmentsByTitle/IAIC_StudyFinal_Ukr.pdf](http://www.ifc.org/ifcext/eca.nsf/AttachmentsByTitle/IAIC_StudyFinal_Ukr.pdf/$FILE/IAIC_StudyFinal_Ukr.pdf)
6. Закон України "Про аудиторську діяльність" зі змінами та доповненнями від 22.04.1993 р. № 3125-XII [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=3125-12>
7. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu>.
8. Камєньська Т.О. Шахрайство при аудиторській перевірці / Т.О. Камєньська //Бухгалтерський облік і аудит – 2015. – №6 – С. 2 – 9.

9. Кінзерська Н.В. Система контролю торговельного підприємства: критичний аналіз та напрями удосконалення/ Н.В. Кінзерська//Фінансовий простір – 2013. – №4 (12) – С. 107 – 114.

10. Кожушко О.В. Сутність та економічний зміст аудиторських послуг/ О.В. Кожушко //Збірник наукових праць Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Глобальні та національні проблеми економіки– 2015. – Випуск 3. – с.883 – 888.

11. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2013 року // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/msa>

12. Перелік аудиторських послуг, які можуть надавати аудиторів (аудиторські фірми)[Електронний ресурс]: затверджений рішенням АПУ від 22.12.2011 р. № 244/14 – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu/9-2011>

13. Проскуріна Н.М. Процедура забезпечення. Теорія та практика [монографія]/ Н.М. Проскуріна // К.: ДП "Інформ. – аналіт. Агентство" – 2011. – 739 с.

14. Разборська О.О. Проблеми використання міжнародних стандартів аудиту в Україні. / О.О. Разборська, М.М. Поляруш, К.В. Кондратюк // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/36_PVMN_2012/Economics/7_123765.doc.htm

15. Регламент (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 про особливі вимоги до обов'язкового аудиту суб'єктів громадського інтересу і скасування Рішення Європейської Комісії 2005/909 /ЕК. [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.apu.com.ua

16. Рядська В.В. Теретичні аспекти професійної відповідальності в аудиті/ В.В. Рядська//Бізнесінформ. Економіка. Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – №6 –[Електронний ресурс:Режим доступу: www.business-inform.net] – С.289 – 293.

17. Сухарева Л.О. Вибіркові дослідження в загальній системі аудиту: методичний аспект/ Л.О. Сухарева //Вісник ДонНУЕТ: Донецьк – 2013. – №3 (59) – С.147 – 153.

18. Шалімова Н.С. Якість аудиту як ключовий критерій оцінки його результативності в системі соціально-економічних відносин/ Н.С. Шалімова //Бізнесінформ. Економіка. Бухгалтерський облік і аудит.– 2014. – №4 – [Електронний ресурс:Режим доступу: www.business-inform.net] – С.335 – 340.

19. Шигун М.М. Система контролю якості аудиторської фірми: вимоги міжнародних стандартів/М.М. Шигун //Вісник ЖДТУ: Житомир – 2012. – №3 (61) – С.194 – 197.

20. Intelligent M & A: navigating the mergers and acquisitions minefield / Scott Moeller, Chris Brady. – John Wiley & Sons, 2007. – 311 p.

21. International Professional Practices Framework (IPPF) 2013 Edition. Copyright © 2009 – 2012 by The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701 – 4201, USA. All right reserved. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.theiia.org/bookstore/product/international-professional-practices-framework-2011-1533.cfm>

22. Moeller, Robert R. Brink's modern internal auditing : a common body of knowledge / Robert Moeller. – 7th ed. – John Wiley & Sons, Inc. – 2009 – 794 p.

23. Spedding Linda S. The Due Diligence handbook: corporate governance, risk management and business planning/ Linda S. Spedding. – First Edition – CIMA – Elsevier Ltd. – Linacre House, Jordan Hill, Oxford – 2009 – 710 p.

24. Allegrini M., D'Onza G., Paape L., Melville R., Sarens G., (2006). The European Literature Review on Internal Auditing, Managerial Auditing Journal, Vol. 21, Issu 8, pp. 845–853. DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/02686900610703787>

Надійшла до редколегії 05.09.15

Н. Дорош д-р. экон. наук, проф.

Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко, Киев, Украина

РАЗВИТИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В УКРАИНЕ В УСЛОВИЯХ ЕВРОИНТЕГРАЦИОННЫХ ПРОЦЕССОВ

В статье проанализировано состояние аудиторской деятельности в Украина и основные направления развития рынка аудита и аудиторских услуг, определены факторы, которые их обуславливают. Сделаны выводы о дальнейшем развитии аудиторской деятельности в условиях евроинтеграционных процессов.

Ключевые слова: аудит, аудиторская деятельность, аудиторские услуги, закон Сарбенса–Оксли, Директива 2014/56/ ЕС, система общественного надзора, предприятия общественного интереса.

N. Dorosh, Doctor of Science (Economics), Professor

Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

THE DEVELOPMENT OF AUDIT ACTIVITY IN UKRAINE FOR THE EUROPEAN INTEGRATION PROCESSES

The author in the article analyzes the audit activity in Ukraine and the main directions of audit and audit services. In addition in the article identified the factors that affect these processes. Procedure "Due diligence" was disclosed as a species related services to inform decisions about the acquisition, mergers, acquisitions and investments. The author made the conclusions on the further development of audit and comparative Act Sarbanes – Oxley and Directive 2014/56 EU, concerning their orientations and common provisions. It was established that for the European integration processes in Ukraine need to create a public oversight system of audit firms of public-interest entities, including public oversight authority and noting its functions and powers. The basic provisions of the draft law of Ukraine "On Auditing" were revealed, what have the European integration character.

Keywords: audit, audit activity, audit services, Act Sarbanes – Oxley, Directive 2014/56/EU, public oversight system, public-interest entities.