

УДК 657.37:657.6

Н.С.Шалімова, доц., канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

Основні напрямки регулювання аудиторської діяльності в європейському співтоваристві

Досліджені основні тенденції регулювання аудиторської діяльності в Європейському співтоваристві та вимоги європейського законодавства. Виділені суттєві відмінності вимог законодавчих та нормативних документів України від європейського законодавства, врегулювання яких є важливим чинником підвищення якості аудиту з урахуванням євроінтеграційного курсу України.

аудит, аудиторська діяльність, регулювання аудиторської діяльності

До аудиту, враховуючи 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 [1, с.54]. Отже, аудитор повинні визнавати свою професійну відповідальність перед суспільством в цілому, а держава може і 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 (ЄС).

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 з втратою довіри до роботи аудиторів внаслідок її неналежної якості, звинувачень аудиторів в порушенні етичних норм, підриву конкуренції тощо.

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, що, на наш погляд, є дещо вузькоспрямованим підходом. Основні нормативні документи з питань регулювання аудиту розроблені Аудиторською палатою України, але, на погляд автора, їх зміст потребує критичного аналізу з урахуванням європейського законодавства. Як підкреслено в Стратегії економічного та соціального розвитку України «Шляхом європейської інтеграції», кінцевою метою євроінтеграційного курсу України є набуття нашою державою повноправного членства в Європейському Союзі, що передбачає реалізацію цивілізаційного вибору України на користь європейських цінностей, трансформацію інституційної системи нашої держави в інститути європейського зразка, утвердження європейських стандартів соціально-економічного та політичного розвитку [5, с.9-10]. Значна складова процесу європейської інтеграції України стосується правової сфери, оскільки без відповідності законодавства України правовій системі ЄС зазначена вище ціль не може бути досягнута.

Дані питання визначили мету дослідження та зумовили необхідність вирішення наступних задач: аналіз основних напрямів регулювання аудиторської діяльності в

європейському законодавстві та шляхів їх впровадження у вітчизняну практику.

Першим документом Європейського Співтовариства в 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 [13]. 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 країнам – 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: дорога уперед (Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward (98/С 143/03) [10]. У відповідності з вимогами даного документу в Євросоюзі був створений Комітет з аудиту (Audit Regulatory Committee - AuRC), який займається питаннями співпраці між професійними організаціями країн ЄС, розробляє подальші заходи в тісній співпраці з представниками аудиторської та бухгалтерської професій та державами-членами, обговорює шляхи і методи, які б сприяли поліпшенню якості аудиту.

В результаті розвитку в наступне десятиріччя аудиторської професії та зростання ролі аудиту положення 8-ї Директиви виявилися недостатніми, що стало поштовхом в 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 [3], 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 [12]) (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 [4].

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 Auditor’s Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles”) [8].

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 і т. ін. [16].

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 напрямком підвищення якості аудиту та його значимості. Ця задача розглядається як досить суттєва для ринків капіталу ЄС, а прийняття даної Директиви повинно розглядатися як частина більш широких заходів, здійснюваних ЄС в рамках плану дій з питань надання фінансових

послуг.

Слід підкреслити, що основна увага в Директиві 2006/43/ЄС та в інших європейських документах приділяється в основному вимогам до обов'язкового аудиту. Для характеристики випадків, в яких проводиться обов'язковий аудит, застосовується термін «суб'єкти суспільного інтересу» («public interest entities»), тобто вважається, що ступінь значимості суспільних (публічних) інтересів має визначати тих суб'єктів, які повинні в обов'язковому порядку підлягати щорічному аудиту. В Рекомендаціях Єврокомісії «Незалежність офіційного аудитора в ЄС: набір фундаментальних принципів» до таких суб'єктів віднесено підприємства, які представляють значний суспільний інтерес внаслідок таких факторів як вид бізнесу, обсяг діяльності, чисельність працюючих, корпоративний статус [8]. До їх кола, зокрема, включають кредитні установи, страхові компанії, інвестиційні фірми та фонди, пенсійні фірми та фонди, а також лістингові компанії, тобто акціонерні товариства, акції яких зареєстровані та знаходяться в обігу на визнаних фондових біржах. В Директиві 2006/43/ЄС до суб'єктів суспільного інтересу віднесено суб'єктів, що регулюються законодавством держави-члена й чий передавальні цінні папери допущені до обігу на регульованому ринку будь-якої держави-члена, кредитні установи, суб'єкти страхової діяльності. Державам-членам дозволено визначати інших суб'єктів суспільного інтересу, наприклад, суб'єктів, що мають суспільне значення через природу їхньої діяльності, їхній розмір або чисельність їхнього персоналу.

Оскільки суб'єкти суспільного інтересу є помітнішими та економічно важливішими, то до них мають застосовуватися суворіші вимоги, якщо йдеться про обов'язковий аудит їх річної або консолідованої звітності, а функція аудиторів, що стосується суспільних інтересів, означає, що на якість роботи аудиторів покладаються ширші кола людей та установ. Як підкреслюється в Директиві 2006/43/ЄС, саме обов'язковий аудит є основним елементом забезпечення достовірності у ланцюгу фінансової звітності, яка передбачає значний суспільний інтерес.

Аналіз положень Директиви 2006/43/ЄС дозволяє виділити такі основні напрямки регулювання аудиторської діяльності в Європейському Співтоваристві (рис. 1). Після її прийняття 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 в сфері суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;
- запровадження зовнішніх систем забезпечення якості;
- встановлення об'єктивних норм відповідальності аудиторів та порядку її страхування.

Ключовим пунктом Директиви є перехід до міжнародних стандартів аудиту (МСА), в першу чергу 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 напрямку.

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.

Держави-члени можуть встановлювати процедури аудиту або вимоги до нього додатково до МСА або, у виняткових випадках, шляхом скасування їх частин, але лише тоді, коли це пов'язано зі специфічними національними юридичними вимогами до обсягу обов'язкових аудиторських перевірок.

У винятковому випадку скасування частин міжнародного стандарту аудиту держави-члени доводять свої специфічні національні юридичні вимоги, а також підстави для їхнього збереження до відома Комісії та інших держав-членів принаймні за шість місяців до їхнього впровадження або, якщо такі вимоги вже існують на час впровадження міжнародного стандарту аудиту, протягом трьох місяців з дати впровадження відповідного міжнародного стандарту аудиту. В директиві передбачено, що держави-члени можуть установлювати додаткові вимоги до обов'язкового аудиту річної та консолідованої звітності протягом періоду, що спливає 29 червня 2010 року.

Це питання не є таким простим та однозначним як здається на перший погляд. Для того, щоб пояснити необхідність подібного кроку та його можливі наслідки на європейські країни у випадку позитивного рішення з цього питання, комісією ЄС в червні 2009 року був випущений консультативний документ – «Оцінка можливих наслідків впровадження Міжнародних стандартів аудиту в ЄС» («Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISA) in the EU» [14; 15]).

В даному документі представлено дослідження переваг та недоліків від впровадження єдиних Міжнародних стандартів аудиту для всіх країн – членів ЄС, класифікованих за такими трьома групами:

1. Ефект від «переформатування» аудиту, який включає переваги та недоліки від приведення поточної аудиторської практики до вимог МСА.

2. Ефект від гармонізації аудиту, який включає переваги та недоліки від застосування однакових аудиторських стандартів в однаковий спосіб в усіх країнах – членах ЄС.

3. Ефект від регулювання аудиту, який включає переваги та недоліки, які виникають внаслідок існування аудиторських стандартів, застосування яких підкріплено прямими юридичними примусами в Європейському законодавстві за допомогою законодавчих інструментів.

Зазначено, що лише 56% з країн – членів ЄС застосовують національні аудиторські стандарти, які в цілому базується на діючих МСА, але враховують і вимоги національного законодавства з метою покращення якості аудиту. Решта країн-членів ЄС застосовують національні стандарти, які в значній мірі 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.

Ефективний суспільний (громадський) нагляд за аудиторською професією є вирішальним елементом в 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 їх роботі. Отже, надійним і необхідним елементом професійної діяльності аудитора є суспільний (громадський) нагляд.

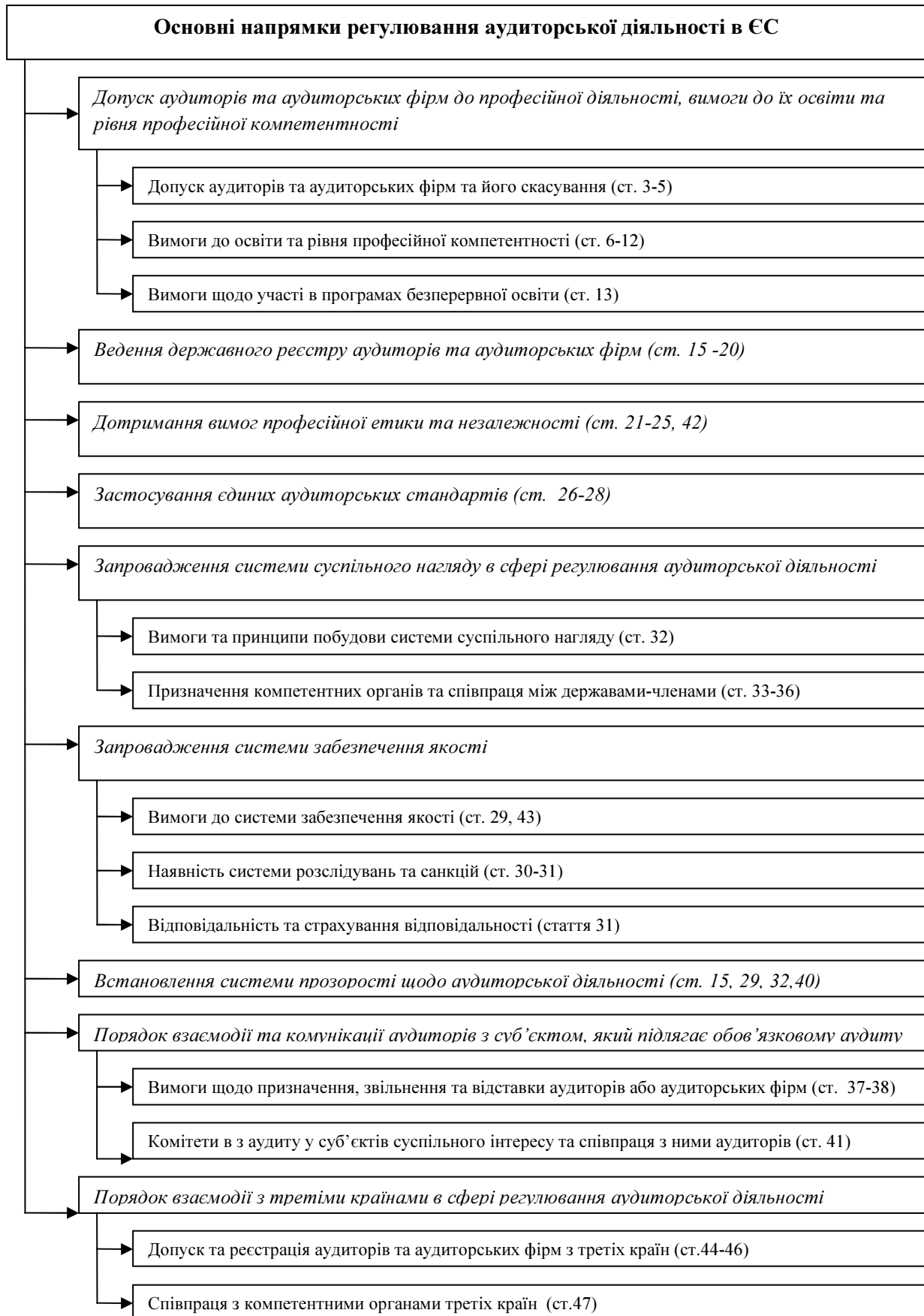


Рисунок 1 - Основні напрямки регулювання аудиторської діяльності в ЄС, передбачені Директивою 2006/43/ЄС

Держави – члени мають організувати ефективну систему суспільного нагляду за аудиторськими фірмами на основі принципу контролю з боку країни походження. Регуляторні заходи із забезпечення суспільного нагляду мають забезпечувати результативну співпрацю на рівні Співтовариства в тому, що стосується наглядової діяльності держав-членів.

В Директиві 2006/43/ЄС суспільному нагляду присвячена глава VIII „Суспільний нагляд та регуляторні домовленості між державами – членами”, в якій викладені:

- принципи суспільного нагляду (стаття 32);
- вимоги щодо співпраці між системами суспільного нагляду на рівні Співтовариства (стаття 33);
- порядок взаємного визнання заходів з регулювання між державами-членами (стаття 34);
- порядок призначення компетентних органів (стаття 35);
- обов'язки в сфері професійної таємниці та регуляторної співпраці між державами-членами (стаття 36).

В Директиві застосовується вислів «система громадського нагляду», отже, фактично форми функціонування такої системи суспільного нагляду не передбачені і можуть обиратися довільно з урахуванням вищезазначених принципів. На даний час більшість країн мають офіційний орган, який існує для безпосереднього нагляду за аудиторськими, проте, характеристики цих органів (повноваження, обов'язки, джерела фінансування, рівень активності, ступінь незалежності від професії та ступінь залучення держави) значно відрізняються. Крім того, стосовно інструментів для реалізації всіх принципів системи суспільного нагляду у директиві немає детальних інструкцій і ці питання є найбільш складними у всій концепції нагляду.

Сам процес трансформації вимагав та вимагає певного часу, оскільки, як свідчить інформація про впровадження положень Директиви в державах – членах ЄС, що розміщена на офіційному сайті Єврокомісії, станом на 1 березня 2009 року лише в 15 державах-членах (з 27) всі вимоги Директиви були повністю впроваджені на законодавчому рівні та були розроблені відповідні механізми дії. Лише в лютому 2010 року було заявлено про повне її виконання 25 державами-членами [18]. Особливу складність держави-члени ЄС відчували та продовжують відчувати при впровадженні системи суспільного нагляду. Наприклад, Польща станом на 1 вересня 2010 року ще не закінчила процес забезпечення кадровими ресурсами органу, який виконує функції в сфері суспільного нагляду. В подібній ситуації знаходяться Литва та Кіпр. Очкується, що цей процес буде завершено до кінця 2011 року.

Діяльність органів суспільного нагляду кожної країни ЄС регулює EGAOB (European Group of Auditors' Oversight Bodies) – Європейська група органів нагляду за аудиторською діяльністю, створена 14 грудня 2005 року з метою надання рекомендацій Європейській Комісії з питань аудиту, а також координації дій нової системи суспільного нагляду за роботою аудиторів та аудиторських фірм в межах ЄС (офіційний сайт – http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/gaob/index_en.htm). До складу EGAOB входять представники національних органів суспільного нагляду кожної країни – члена ЄС, які є не практикуючими особами.

В кінці 2009 року Європейською групою органів нагляду за аудиторською діяльністю (EGAOB) були затверджені Керівні вказівки щодо співробітництва між компетентними органами в межах ЄС (Guidance Paper on the Cooperation Between Competent Authorities within the EU [17]). В них розглянуто конкретні цілі обміну інформацією та види інформації, яка використовується в кожному конкретному

випадку, принципи вільного обміну між компетентними органами конфіденційною інформацією, порядок співробітництва між компетентними органами держав-членів ЄС та третіми країнами. Для узгодження питань взаємовідносин з окремими країнами приймаються відповідні рішення [6].

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.

В травні 2008 року були видані Рекомендації щодо зовнішнього забезпечення якості для аудиторів та аудиторських фірм, які виконують аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес (Commission Recommendation of 6 May 2008 on external quality assurance for statutory auditors and audit firms auditing public interest entities [9]). В цих рекомендаціях підкреслюється, що зовнішнє забезпечення якості є основною гарантією високої якості аудиту, оскільки підвищує довіру до оприлюднених фінансових звітів і, відповідно, рівень захисту для акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін. Тому будь-яка зовнішня система забезпечення якості повинна бути об'єктивною і незалежною від аудиторської професії.

В Рекомендаціях розглядаються такі питання як:

- незалежність системи забезпечення якості (статті 4-9);
- незалежність інспектування (статті 10-15);
- методичні рекомендації по проведенню інспектування (статті 16-19);
- результати інспектування (статті 20-23);
- прозорість щодо загальних результатів системи забезпечення якості (стаття

24).

Питання відповідальності та страхування відповідальності аудиторів є надзвичайно складними, саме стосовно них відсутні більш-менш однакові правила застосування.

В передмові до Директиви 2006/43/ЄС зазначено, що 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.

Більше детально питання відповідальності та її страхування в директиві не розглядаються. Було передбачено, що до 1 січня 2007 року Комісія має подати доповідь про вплив чинних національних положень щодо відповідальності за виконання обов'язкових аудитів на європейські ринки капіталу та умови страхування відповідальності аудиторів та аудиторських фірм із проведенням об'єктивного аналізу обмежень фінансової відповідальності, а в подальшому - представити при необхідності рекомендації державам – членам (стаття 31 «Відповідальність аудиторів»).

Слід підкреслити, що сам факт обговорення варіантів обмеження відповідальності, а не лише можливості існування таких обмежень, свідчить про перегляд концепції необмеженої цивільної відповідальності, яка, як вважалося раніше, є для аудиторів рухомою силою на шляху до підвищення якості послуг та дотримання незалежності від клієнта.

В січні 2007 року на сайті Єврокомісії була розміщена доповідь про проблеми та загрози, пов'язані з необмеженою відповідальністю аудиторів, основні висновки якої були наступними:

1. Міжнародний ринок обов'язкового аудиту звітності великих компаній є

надзвичайно щільним та практично повністю сконцентрований в руках «Великої четвірки». Ймовірність входу на цей ринок нового гравця надзвичайно знизилася за останній час. Крім того, аудитори середньої ланки навряд чи зможуть стати повноцінною заміною «Великої четвірки», якщо та з яких-небудь причин не зможе обслуговувати ринок. Така ситуація склалася внаслідок того, що фірми середнього розміру стикаються з низкою вхідних бар'єрів, таких як репутація, ресурси, охоплення мереж в поєднанні з необмеженою відповідальністю в більшості країн ЄС та надзвичайно обмеженою можливістю страхування професійної відповідальності.

2. Рівень страхування відповідальності при обов'язковому аудиті різко скоротився за останній час. У зв'язку зі зменшенням страхового покриття, який представляється зовнішніми страховиками, іншим джерелом покриття вимог є доходи партнерів. У випадку, коли виживання ключової фірми аудиторської мережі знаходиться під питанням внаслідок пред'явлених вимог, партнери інших компаній мережі повинні будуть надати фінансову підтримку для того, щоб забезпечити виживання всієї мережі.

3. Труднощі у функціонування мережі аудиторських фірм можуть призвести до більш складних наслідків для економіки в цілому. Ці наслідки можуть проявлятися в зниженні можливостей для аудиту суб'єктів суспільного інтересу, що в кінцевому підсумку призведе до втрати довіри інвесторів. Необхідним буде деякий час для того, щоб звикнути до нової ситуації та виправити її.

4. Обмеження відповідальності аудиторів може знизити ризик пред'явлення катастрофічних за розміром вимог. В той час, як існує декілька варіантів обмеження відповідальності аудиторів, інші обставини, такі як розмір аудиторських фірм та наявність їх мереж, доводять недоцільність застосування єдиного підходу для всіх країн ЄС.

Всім зацікавленим особам, за результатами ознайомлення зі змістом доповіді, було запропоновано висловити власну думку відносно одного з чотирьох можливих варіантів обмеження відповідальності аудиторів:

1) шляхом встановлення фіксованого грошового ліміту відповідальності, єдиного для всіх країн ЄС;

2) шляхом встановлення ліміту відповідальності у відсотках від масштабу діяльності суб'єкту, який підлягає аудиту, що вимірюється за допомогою покзаників ринкової капіталізації;

3) шляхом встановлення ліміту відповідальності у відсотках від величини виплат аудиторській компанії суб'єктом, який підлягає аудиту;

4) у формі встановлення пропорційної відповідальності, при якій аудитор та суб'єкт, який підлягає аудиту, несуть відповідальність лише за свою частину збитків, яка кореспондується з прийнятими зобов'язаннями.

В червні 2008 року були опубліковані Рекомендації щодо обмеження цивільної відповідальності аудиторів та аудиторських фірм (Commission Recommendation Concerning the Limitation of the Civil Liability of Statutory Auditors and Audit Firm [7]), в яких розглядаються різноманітні варіанти страхування відповідальності (обов'язкове (примусове) страхування ризику відповідальності аудиторів, встановлення «страхувальних бар'єрів», які стосуються в основному вимог та обмежень роботи аудиторів згідно із стандартам аудиту, обмеження відповідальності аудиторів у вигляді грошового ліміту відповідальності, пропорційної відповідальності), їх можливий вплив на якість аудиту та ефективність функціонування фінансових ринків ЄС і доводиться необхідність встановлення узгоджених вимог щодо обмеження відповідальності аудиторів ЄС. Передбачено, що в подальшому буде представлена інформація щодо

можливих переваг та недоліків представлених варіантів для розробки загальної стратегії.

Узагальнюючи представлене дослідження, можна виділити такі основні напрямки регулювання аудиторської діяльності в ЄС за останні роки:

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

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

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

4. Рух в 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 в 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.

Співставляючи правові гарантії якості аудиту, передбачені Директивою 2006/43/ЄС, та вітчизняну практику, можна виділити низку принципів відмінностей, які представлені автором нижче за ступенем важливості (на його погляд):

- відсутність системи суспільного нагляду;
- відсутність достатньої системи прозорості аудиту;
- розбіжності у періодичності проведення перевірок забезпечення якості аудиторів або аудиторських фірм, що проводять обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу;
- розбіжність у вимогах до осіб, які можуть бути допущені до проведення обов'язкового аудиту.

Отже, потенціал аудиторської діяльності в Україні та можливості аудиту в забезпеченні економічної безпеки держави та суспільства, на жаль, залишаються реалізованими не повністю. Визначаючи напрямки розвитку аудиту та системи його регулювання треба враховувати євроінтеграційний курс України.

Список літератури

1. 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.
2. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС від 17 травня 2006 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: – http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844
3. Пояснювальний меморандум до проекту змін до 8-ої Директиви Ради Європи 84/253/ЄЕС від 10 квітня 1984 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/document/Fpart67/idx67979.htm>
4. 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/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_176.
5. Стратегія економічного і соціального розвитку України (2004-2015 роки) «Шляхом Європейської

- інтеграції» [Електронний ресурс] / Авт. кол.: А.С. Гальчинський, В.М. Геєць та ін.; Нац. ін-т статег. дослідж., Ін-т екон. прогнозування НАН України, М-во економіки та з питань европ. інтегр. України. – К.: ИВЦ Держкомстату України, 2004. – 416 с. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/signal/strateg.pdf>
6. Commission Decision of 1 September 2010 on the adequacy of the competent authorities of Australia and the United States pursuant to Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council (notified under document C(2010) 5676 (2010/485/EU)) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: – <http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ.do&uri=OJ:L:2010:240:0006:0009:EN:PDF>
 7. Commission Recommendation Concerning the Limitation of the Civil Liability of Statutory Auditors and Audit Firm. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: – http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/impact_assesment_en.pdf
 8. Commission Recommendation of 16 May 2002 2002/590/EC “Statutory Auditor’s Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles” [Електронний ресурс]. - Режим доступу – <http://eur-lex.europa.net/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:EN:PDF>
 9. Commission Recommendation of 6 May 2008 on external quality assurance for statutory auditors and audit firms auditing public interest entities (notified under document C(2008) 1721 (2008/362EC)). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: – <http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ.do&uri=OJ:L:2008:120:0020:0024:EN:PDF>
 10. Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward (98/C 143/03). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y0508\(01\):EN:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y0508(01):EN:HTML)
 11. Decision №716/2009/EC of the European Parliament and of the Council of 16 September 2009 establishing a Community Programme to support specific activities in the field of financial services, financial reporting and auditing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/directives/funding_decision_oj_716_2009_en.pdf
 12. Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>
 13. Eight Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=CELEX:31984L0253:EN:HTML>
 14. Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISA) in the EU. Final Report. 12/06/09 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/study2009/report_en.pdf
 15. Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISA) in the EU. Executive Summary. 12/06/09 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/study2009/summary_en.pdf
 16. GREEN PAPER “Audit Policy: Lessons from the Crisis”. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf
 17. Guidance Paper on the Cooperation Between Competent Authorities within the EU [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/08122208_egaob_report_en.pdf
 18. Scoreboard on the Transposition of the Directive on Statutory Audit (2006/43/EC) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/directives/index_en.htm

Н. Шалимова

**Основные направления регулирования аудиторской деятельности в Европейском Союзе.
Кіровоградський національний технічний університет**

Исследованы основные тенденции регулирования аудиторской деятельности в Европейском Союзе и требования европейского законодательства. Выделены основные отличия требований законодательных и нормативных документов Украины от европейского законодательства, урегулирование которых является важным фактором повышения качества аудита, учитывая евроинтеграционный курс Украины.

N. Shalimova

The Main Trends in Regulation of Auditing in European Union. Kirovograd national technical university

The main trends in regulation of auditing in European Union and demands of European legislations were investigated. The principal differences between Ukrainian laws and regulation acts and European legislation settlement of which is a significant factor of increasing the audit quality taking into account the euro-integrating course of Ukraine were singled out.

Одержано 30.09.11

УДК 336

В.А. Кулик, доц., канд. екон. наук

ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

Вплив облікової політики підприємства на результати аналізу фінансової звітності

У статті досліджується вплив елементів облікової політики на аналітичні показники, розраховані на підставі фінансової звітності. Автором обґрунтовується необхідність зменшення впливу облікової політики на показники звітності підприємства, оскільки використання елементів облікової політики, передбачених чинним законодавством на теперішній момент зумовлює можливість «коригування» даних звітності потребам власників чи управлінців.

облікова політика підприємства, елементи облікової політики підприємства, звітність, аналіз показників звітності, процес прийняття рішень

Релевантність інформації звітності в процесі прийняття рішень зумовлюється правильністю обраних підходів до її формування. Особливості створення облікової інформації на конкретному підприємстві знаходять своє відображення у Наказі про облікову політику – розпорядчому документі, що містить відомості про обрані елементи облікової політики, які регламентуються відповідними нормативно-правовими актами.

Головним завданням облікової політики є: забезпечення однозначного розуміння показників фінансової звітності користувачами; надання можливості користувачам оцінити наслідки різних облікових альтернатив; правильне тлумачення та порівняність показників фінансових звітів різних підприємств, що застосовують альтернативні облікові методи [2, с. 12]. Розроблена підприємствами виважена облікова політика забезпечує формування інформації звітності, підпорядковану стратегії розвитку підприємства.

Вплив облікової політики на інформацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності забезпечують їй пильну увагу науковців. Проблемам формування облікової політики присвячені праці багатьох вчених, серед яких: Т.В. Барановська, яка визначає особливості формування облікової політики на рівні господарюючого суб'єкта та на рівні держави [1, с. 78], П. Житній, який досліджує у своїх працях організаційно-технічні засади облікової політики [3, с. 38-44; 4, с. 25-28], М.С. Пушкар, у працях якого висвітлюється загальнонаукова методологія облікової політики [5, с. 18-24]. У