

КОНТРОЛЬ І АУДИТ: ТЕОРІЯ, ПРАКТИКА

УДК 657.37:657.6

Давидов Г. М., Шалімова Н. С.

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СПІВТОВАРИСТВІ

Анотація. Досліджені основні тенденції розвитку аудиту та регулювання аудиторської діяльності в Європейському співтоваристві. Узагальнені положення та вимоги європейського законодавства в сфері регулювання аудиторської діяльності. Проаналізовані основні проблемні аспекти Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності в частині визначення системи регулювання аудиторської діяльності, її структури, компетенцій уповноважених органів. Визначені основні напрями розвитку національної системи аудиту в Україні з урахуванням вимог Директив Європарламенту.

Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, регулювання аудиторської діяльності

Davydov G., Shalimova N.

THE CONTEMPORARY TRENDS IN REGULATION OF AUDITING IN THE EUROPEAN UNION

Summary. The main trends in the development of audit and regulation of auditing in European Union have been investigated. The principal propositions and demands of European legislations in the sphere of audit regulation are summarized. The problem aspects of Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts in determination of the audit regulation system, its structure and authorities of competitive bodies are analyzed. The main ways of development of national system of audit in Ukraine taking into account the demands of Directives of the European Parliament are substantiated.

Keywords: audit, auditing, regulation of audit

1. Вступ

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 утратою довіри до роботи аудиторів внаслідок її неналежної якості, звинувачень аудиторів у порушенні етичних норм, підриву конкуренції, тощо.

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 [4, 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 і визначили мету дослідження та зумовили необхідність вирішення наступних завдань: аналіз основних тенденцій регулювання аудиторської діяльності в європейському співтоваристві, визначення їх недоліків та проблемних аспектів з огляду на необхідність реформування національної системи аудиту в Україні.

2. Огляд нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності у Європейському Співтоваристві

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 у країнах – членах ЄС, прийнята 10 квітня 1984 р. [11]. Основні принципи регулювання діяльності аудиторів та аудиторських фірм, включаючи вимоги обов'язковості державної реєстрації аудиторів і дотримання ними норм професійної етики, які містилися

у Восьмій Директиві, були обов'язковими для виконання країнами – членами ЄС.

Відсутність гармонізованого підходу до обов'язкового аудиту у Співтоваристві став для Єврокомісії причиною внесення пропозицій у вигляді Повідомлення від 8 травня 1998 р. (№98/С) щодо обов'язкового аудиту в Європейському Союзі: дорога уперед (Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward (98/С 143/03) [9]. Відповідно до вимог цього документа в Євросоюзі було створено Комітет з аудиту (Audit Regulatory Committee – AuRC), який і нині займається питаннями співпраці професійних організацій країн ЄС, розробляє подальші заходи в тісній співпраці з представниками аудиторської та бухгалтерської професій і державами-членами, обговорює шляхи та методи, які б сприяли поліпшенню якості аудиту.

У результаті розвитку аудиторської професії в наступне десятиріччя та зростання ролі аудиту положення Восьмої Директиви виявилися недостатніми, що в 1996 р. стало поштовхом 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 Восьмої Директиви Ради Європи 84/253/ЄЕС від 10 квітня 1984 р. [2], а в травні 2006 р. – самої Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [1] (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts [10]) (далі – Директива 2006/43/ЄС).

Крім Директиви 2006/43/ЄС діють і раніше прийняті Рекомендації Єврокомісії, а саме: Рекомендації комісії Європейського Співтовариства щодо мінімальних вимог до якості аудиту, який виконується офіційним аудитором, від 15 листопада 2000 р. 2001/256/ЄС [3]; Рекомендації комісії Європейського Співтовариства від 16 травня 2002 р. 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”) [7].

Ці Рекомендації сформульовані більш докладно, ніж кореспондуючі положення Директиви, проте, на відміну від Директиви, не є обов'язковими для виконання державами – членами ЄС.

У 2010 р. Єврокомісія опублікувала документ, призначений для публічного обговорення, в якому були порушені проблеми ролі аудиту в сучасному суспільстві, комунікацій аудиторів із акціонерами, застосування Міжнародних стандартів аудиту, контролю якості аудиторської діяльності, незалежності аудиторів, запровадження системи суспільного нагляду, міжнародного співробітництва та умови функціонування суб'єктів аудиторської діяльності, які можуть бути віднесені до категорії “малі” та

“середні”, а саме: GREEN PAPER “Audit Policy: Lessons from the Crisis” [14] (Зелена Книга “Політика в сфері аудиту: Уроки кризи”). Цей документ став основою для розробки рекомендацій щодо регулювання обов'язкового аудиту суб'єктів суспільних інтересів та пропозицій щодо внесення змін до Директиви 2006/43/ЄС [16; 17; 19; 20].

Директива 2006/43/ЄС як загальний всеосяжний документ, що законодавчо регулює аудиторську діяльність у країнах ЄС і спрямований на підвищення рівня прозорості інформації, яка наводиться у фінансовій звітності, є напрямом підвищення якості аудиту та його значимості. Це завдання має досить суттєве значення для ринків капіталу ЄС, а прийняття Директиви необхідно розглядати як складову значно ширших заходів, здійснюваних ЄС у рамках плану дій з питань надання фінансових послуг.

В Директиві 2006/43/ЄС та інших європейських документах найбільше уваги приділяється, в основному, вимогам до обов'язкового аудиту, оскільки підкреслюється, що саме обов'язковий аудит є основним елементом забезпечення достовірності у ланцюгу фінансової звітності, яка передбачає виникнення значного суспільного інтересу. Для характеристики випадків, у яких проводиться обов'язковий аудит, застосовується термін “суб'єкти суспільного інтересу” (“public interest entities”).

Головна ціль Директиви 2006/43 ЄС – висунення вимог щодо застосування єдиного набору міжнародних стандартів аудиту, оновлення вимог до освіти, визначення професійної етики та технічна реалізація співпраці між компетентними органами держав-членів, а також між такими органами й органами третіх країн для подальшого підвищення якості та гармонізації обов'язкового аудиту у Співтоваристві, для посилення співпраці між державами-членами та з третіми країнами з метою зміцнення довіри до обов'язкового аудиту. Таким чином, ідею, викладену в Директиві про “загальну, хоч і не повну, гармонізацію вимог до обов'язкового аудиту”, варто вважати новою ідеєю концепції аудиту.

3. Основні питання регулювання аудиторської діяльності в ЄС

Аналіз положень Директиви 2006/43/ЄС дав змогу виділити такі основні напрями регулювання аудиторської діяльності в Європейському Співтоваристві (рис. 1). Сам процес трансформації потребував і потребує певного часу, оскільки, як свідчить інформація про впровадження положень Директиви в державах – членах ЄС, що розміщена на офіційному сайті Єврокомісії, станом на 1.03.2009 р. тільки в 15 державах-членах (із 27) усі вимоги Директиви були повністю впроваджені на законодавчому рівні, а також розроблені відповідні механізми дії. Лише в лютому 2010 р. було заявлено про повне її виконання 25 державами-членами [22].

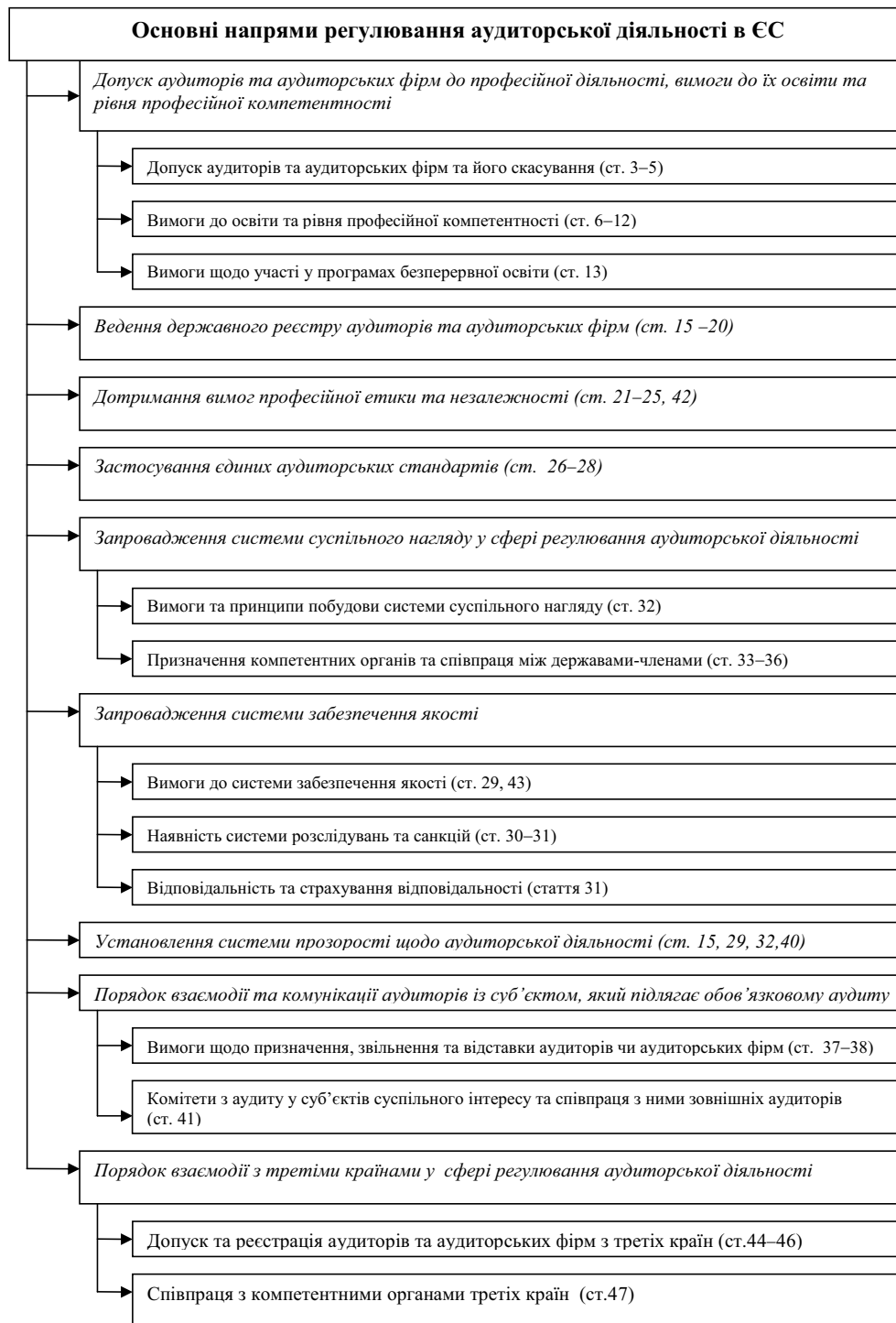


Рис. 1. Основні напрями регулювання аудиторської діяльності в ЄС, викладені в Директиві 2006/43/ЄС (розроблено автором)

Після її прийняття впродовж наступних років основна увага приділялася наступним питанням.

1. Процедури переходу до застосування єдиних Міжнародних стандартів аудиту. Це питання не таке просте та однозначне, як видається на перший погляд. Для того, щоб пояснити необхідність подібного кроку та його можливі наслідки для європейських країн у разі прийняття позитивного рішення з цього питання, комісією ЄС у червні 2009 р. було видано консультативний документ – “Оцінка можливих наслідків запровадження Міжнародних стандартів аудиту в ЄС” (“Evaluation of the

Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISA) in the EU” [12; 13]). У документі подано результати дослідження переваг і недоліків від запровадження 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 містить переваги та недоліки від застосування однакових аудиторських стандартів в однаковий спосіб у всіх країнах – членах ЄС; 3) ефект від

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

У документі зазначено, що лише 56% із країн – членів ЄС застосовують національні аудиторські стандарти, які в цілому ґрунтуються на чинних МСА, але враховують також і вимоги національного законодавства для поліпшення якості аудиту. Інші країни – члени ЄС використовують національні стандарти, які значною мірою відрізняються між собою та від вимог МСА. Запровадження МСА має усунути розбіжності у стандартах аудиту між країнами та зменшити суперечності між національним законодавством та МСА.

2. Запровадження систем суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Ефективний суспільний (громадський) нагляд за аудиторською професією – це вирішальний елемент підтримки і посилення довіри до діяльності аудиторів серед громадськості. Сьогоднішня нестача такої довіри частково ґрунтується на тому факті, що громадськість сприймає професію аудитора як саморегулюючу та таку, якій притаманний серйозний ризик конфліктів інтересів, що й породжує недоліки у такій роботі. Отже, надійним і необхідним елементом професійної діяльності аудитора є суспільний (громадський) нагляд.

Обговорення питання громадського нагляду не нове, вперше воно було розглянуто у Звіті Організації економічного співробітництва та розвитку за 1985 р., проте отримало новий стимул через скандали у великих кампаніях, що спостерігалися у 2000 р., та прийняття Закону Сарбейнса – Окслі у США [21] у 2002 р. Основні документи, в яких розглядалися питання суспільного (громадського) нагляду до прийняття Директиви, такі:

– у 2000 р. Європейський Союз схвалив Рекомендацію про гарантії якості для обов'язкового аудиту – мінімальні вимоги [3];

– у 2002 р. IOSCO (International Organization of Securities Commissions) надрукувала принципи нагляду за аудиторською діяльністю [18].

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

У Директиві 2006/43/ЄС суспільному нагляду присвячено главу VIII “Суспільний нагляд та регуляторні домовленості між державами – членами”, в якій викладено принципи суспільного нагляду (ст. 32); вимоги щодо співпраці між системами суспільного нагляду на рівні Співтовариства (ст. 33); порядок взаємного визнання заходів з регулювання між державами-членами (ст. 34); порядок призначення компетентних органів (ст. 35); обов'язки у сфері професійної таємниці та регуляторної співпраці між державами-членами (ст. 36).

Особливі труднощі держави – члени ЄС відчували та продовжують відчувати саме при впровадженні системи суспільного нагляду. Наприклад, Польща станом на 1 вересня 2010 р. ще не закінчила процес забезпечення кадровими ресурсами органу, який виконує відповідні функції у сфері суспільного нагляду. Подібна ситуація спостерігається в Литві та Кіпрі.

3. Порядок співпраці між державами – членами у сфері суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. 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 р. з метою надання рекомендацій Європейській Комісії з питань аудиту, а також координації дій нової системи суспільного нагляду за роботою аудиторів та аудиторських фірм у 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 непрактикуючими особами.

Серед міжнародних організацій, що здійснюють суспільний нагляд за роботою аудиторів, можна виділити такі:

– ПІОВ (Public Interest Oversight Board, офіційний сайт – <http://www.ipiob.org>) – Рада з нагляду за дотриманням суспільних інтересів. Створена в лютому 2005 р. з метою нагляду за розробками Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) (International Federation of Accounting – IFAC, офіційний сайт – <http://www.ifac.org/IAASB>), у сфері аудиту, надання впевненості, етики та освітніх програм. Основна мета функціонування ПІОВ – підвищення впевненості інвесторів та інших осіб у тому, що діяльність IFAC відповідає насамперед суспільним інтересам;

– ПСАОВ (Public Company Accounting Oversight Board, офіційний сайт – <http://www.pcaobus.org>) – Рада з нагляду за діяльністю публічних бухгалтерів (аудиторів). Створена в 2003 р. відповідно до вимог Закону Сарбейнса – Окслі (2002 р.) для захисту інвесторів і суспільних інтересів через забезпечення інформативності, достовірності та незалежності аудиторських звітів.

Через те, що в рамках ЄС відбувається процес утворення єдиного ринку капіталів, виникає потреба створення єдиного координаційного механізму, який об'єднав би всі національні системи країн ЄС у загальну, ефективну європейську мережу. В Директиві особливо наголошується на необхідності того, аби регуляторні домовленості щодо систем суспільного нагляду уможлилювали результативну співпрацю на рівні Співтовариства в тих питаннях, які стосуються наглядової діяльності держав-членів. З цією метою кожна держава-член призначає один орган, відповідальний за забезпечення такої співпраці.

Порядок співпраці між державами-членами розглядається в таких випадках: проведення аудиту компанії, яка має дочірні підприємства в іншій

державі – члені ЄС або її цінні папери перебувають в обігу на ринку іншої держави – члена ЄС, та обмін інформацією і співпраця при проведенні розслідувань з питань виконання обов'язкового аудиту.

Наприкінці 2009 р. Європейською групою органів нагляду за аудиторською діяльністю (EGAОВ) були затверджені Керівні вказівки щодо співробітництва між компетентними органами в межах ЄС (Guidance Paper on the Cooperation Between Competent Authorities within the EU) [15]. У них розкрито конкретні цілі обміну інформацією та види інформації, яка використовується в кожному конкретному випадку, принципи вільного обміну між компетентними органами конфіденційною інформацією, порядок співпраці між компетентними органами держав – членів ЄС та третіми країнами. Для узгодження питань взаємовідносин з окремими країнами приймаються відповідні рішення [5].

4. Запровадження зовнішніх систем забезпечення якості. Основний документ у системі стандартів щодо забезпечення якості професійних аудиторських послуг – Положення про зобов'язання організацій-членів МФБ 1 “Забезпечення якості” (Statement of membership obligations (SMO) 1 “Quality assurance” [23]) (далі – SMO 1), яке набуло чинності 31 грудня 2005 р. Характерною вимогою Положення є те, що в ньому не тільки констатується необхідність запровадження зовнішніх перевірок аудиторських фірм, а й наголошується на прозорості формування такої системи та її комплексності.

У травні 2008 р. комісією Європарламенту були видані Рекомендації щодо зовнішнього забезпечення якості для аудиторів та аудиторських фірм, які виконують аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес [8]. У Рекомендаціях висвітлено такі питання, як незалежність системи забезпечення якості (ст. 4–9), незалежність інспектування (ст. 10–15), методичні рекомендації по проведенню інспектування (ст. 16–19), результати інспектування (ст. 20–23), прозорість щодо загальних результатів системи забезпечення якості (ст. 24).

5. Установлення обґрунтованих норм відповідальності аудиторів і порядку її страхування. У передмові до Директиви 2006/43/ЄС зазначено, що аудитори та аудиторські фірми відповідають за виконання своєї роботи з належною ретельністю, тому вони мають відповідати також 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.

Докладніше питання відповідальності та її страхування в директиві не розглядаються. У січні 2007 р. на сайті Єврокомісії була розміщена доповідь про проблеми та загрози, пов'язані з необмеженою відповідальністю аудиторів. Усім заінтересованим особам за результатами ознайомлення зі змістом доповіді було запропоновано висловити власну думку стосовно одного з чотирьох можливих варіантів обмеження відповідальності аудиторів: че-

рез встановлення фіксованого грошового ліміту відповідальності, єдиного для всіх країн ЄС; через встановлення ліміту відповідальності у відсотках від масштабу діяльності суб'єкта, який підлягає аудиту, що вимірюється за допомогою показників ринкової капіталізації; через встановлення ліміту відповідальності у відсотках від величини виплат аудиторській компанії суб'єктом, який підлягає аудиту; у формі встановлення пропорційної відповідальності, при якій аудитор та суб'єкт, який підлягає аудиту, несуть відповідальність лише за свою частину збитків, що кореспондується з прийнятими зобов'язаннями.

У червні 2008 р. 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) [6], в яких розглянуто різні варіанти страхування відповідальності (обов'язкове (примусове) страхування ризику відповідальності аудиторів, встановлення “страхувальних бар'єрів”, які стосуються в основному вимог і обмежень роботи аудиторів згідно зі стандартами аудиту, обмеження відповідальності аудиторів у вигляді грошового ліміту відповідальності, пропорційної відповідальності), їх можливий вплив на якість аудиту та ефективність функціонування фінансових ринків ЄС, а також доведено необхідність установлення узгоджених вимог до обмеження відповідальності аудиторів ЄС. Передбачено, що надалі буде надана інформація про можливі переваги та недоліки наведених варіантів для розробки загальної стратегії.

4. Основні напрями регулювання аудиторської діяльності в ЄС

Узагальнюючи викладене вище, можна виділити такі основні напрями регулювання аудиторської діяльності в Європейському Співтоваристві за останні роки: 1) гармонізація й уніфікація вимог до аудиторів, аудиторських фірм та механізмів регулювання аудиту; 2) перегляд, упорядкування, встановлення більш жорстких норм, особливо у сфері обов'язкового аудиту, як стосовно суб'єктів аудиторської діяльності, так і стосовно самих суб'єктів суспільного інтересу, діяльність яких підлягає обов'язковому аудиту; 3) обмеження впливу аудиторської спільноти при розробці вимог до аудиту та здійсненні контролю якості діяльності аудиторів і аудиторських фірм через запровадження системи суспільного нагляду та незалежної системи забезпечення якості; 4) рух у напрямі обмеження цивільної відповідальності аудиторів, які виконують обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу.

Отже, 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 – має на меті стимулювання конкуренції на ринку аудиту великих компаній через обмеження відповідальності аудиторів.

До основних недоліків вимог Директиви 2006/43/ЄС варто віднести те, що в ній недостатньо чітко виписана система регулювання аудиторської діяльності та її структура.

По-перше, Директива 2006/43/ЄС визначає два основних елементи національної системи аудиту, які формують держави – члени європейського економічного простору: комплексний набір правил, спрямованих на формування належної інфраструктури аудиту, що включає в себе суспільний нагляд, дисциплінарні системи й системи забезпечення якості; компетентні органи – це органи, визначені законодавством як такі, що відповідають за регулювання діяльності аудиторів та аудиторських фірм та/або нагляд над ними, або над конкретними аспектами цієї діяльності.

Схема управління національною системою аудиту представлена на рис. 2.

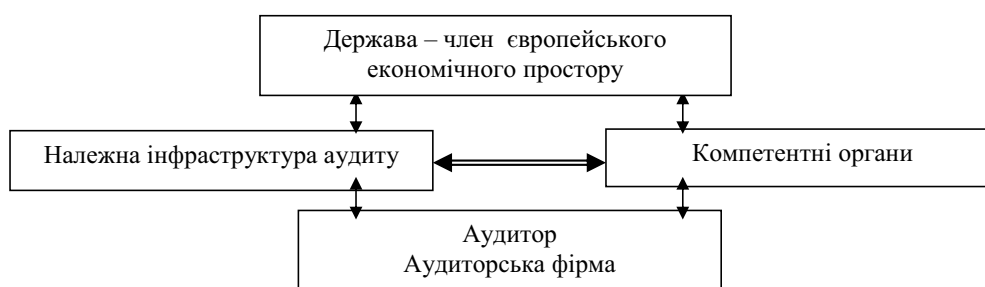


Рис. 2. Схема управління національною системою аудиту

В Директиві акцентується увага на відповідальності держави, яка повинна “стежити”, “визначати”, “забезпечувати”, проте не зазначено, який саме орган повинен це робити. Це стосується, наприклад, визначення осіб, які проводять практичне навчання (ст. 10), участі у програмах безперервної освіти (ст. 13), затвердження стандартів аудиту та вимог щодо професійної етики та незалежності (ст. 21–28).

По-друге, при згадуванні “компетентного органу” у певній статті Директиви 2006/43/ЄС йдеться про орган (органи), відповідальні за виконання функцій, зазначених у такій статті. Підкреслено, що таких органів може бути один чи кілька і організовані вони мають бути в такий спосіб, щоб запобігти виникненню конфліктів інтересів. Узагальнення положень Директиви дає змогу виділити такі обов’язки, які можуть бути покладені на компетентні органи: допуск аудиторів та аудиторських фірм, у тому числі допущених в інших державах-членах; визначення процедур допуску; ведення державного реєстру; впровадження стандартів професійної етики, внутрішнього контролю якості аудиторських фірм та аудиту; встановлення додаткових вимог до стандартів аудиту; співпраця між системами суспільного нагляду на рівні Співтовариства; реєстрація аудиторів і суб’єктів аудиторської діяльності з третіх країн; забезпечення якості; розслідування й застосування санкцій до аудиторів та аудиторських фірм; суспільний нагляд. Про те, що компетентним органом можуть бути професійні

асоціації, йдеться лише в ст. 3 “Допуск аудиторів та аудиторських фірм”.

По-третє, за визначенням Директиви 2006/43/ЄС, “належна інфраструктура аудиту” включає в себе систему суспільного нагляду, дисциплінарну систему (систему розслідувань і санкцій) і систему забезпечення якості, але форми функціонування таких систем не передбачені. Отже, незрозуміло, що мається на увазі: система як сукупність органів чи єдиний орган, який уповноважений на виконання всіх зазначених функцій. Лише в одній статті (ст. 38 “Звільнення та відставка аудиторів або аудиторських фірм”) йдеться про “орган, відповідальний за суспільний нагляд”.

На сьогодні більшість країн мають офіційний орган, який існує для безпосереднього нагляду за аудиторами, проте характеристики цих органів (повноваження, обов’язки, джерела фінансування,

рівень активності, ступінь незалежності від професії та ступінь залучення держави) відрізняються. Крім того, стосовно інструментів для реалізації всіх принципів системи суспільного нагляду в Директиві немає докладних інструкцій, і ці питання залишаються найскладнішими в усій концепції нагляду.

Встановлюючи основні принципи та критерії системи забезпечення якості, Директива 2006/43/ЄС не містить чітких форм організації такої системи, дозволяючи державам-членам обирати їх самостійно, але з урахуванням необхідності введення системи суспільного нагляду, що передбачено розділом VIII Директиви “Введення системи суспільного нагляду” (ст. 32–36). Аналіз вимог Директиви 2006/43/ЄС дає можливість зробити висновок, що основні функції органу, відповідального за суспільний нагляд, повинні полягати у такому:

- нагляд над допуском, реєстрацією аудиторів та аудиторських фірм, впровадження стандартів професійної етики, внутрішнього контролю якості аудиторських фірм та аудиту, системами безперервного навчання, забезпеченням якості, розслідувань і санкцій;

- здійснення за потреби розслідування діяльності аудиторів та аудиторських фірм, а також право вживати відповідних заходів.

Рекомендації щодо зовнішнього забезпечення якості для аудиторів та аудиторських фірм, які виконують аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес, визначаючи основні принципи функціонування системи забезпечення якості ауди-

ту, не встановлюють форми та порядок функціонування такої системи, оскільки в них не прописано, в який спосіб необхідно призначати орган суспільного нагляду, якому органу можуть бути делеговані повноваження з виконання інспекцій тощо. Однак, у них більш чітко викладений розподіл функціональних обов'язків. Так, зазначено, що інспектування має проводитися лише органом суспільного нагляду або органом суспільного нагляду разом з іншим, якому можуть делегуватися певні повноваження. У іншому випадку такий орган повинен бути підзвітним органу суспільного нагляду, а останній має в обов'язковому порядку залишити за собою такі обов'язки:

– схвалення, а за потреби внесення поправок у методику інспектування, включаючи безпосередньо інспектування та подальші рекомендації, методику підготовки звітів тощо, внесення поправок до звітів за результатами інспектування, зміна порядку призначення інспекторів для кожної перевірки;

– розробку рекомендацій та інструкцій для органу, якому були делеговані певні повноваження щодо функціонування системи забезпечення якості.

Отже, бракує впорядкованого механізму визначення необхідної кількості компетентних органів, їх призначення, координації їх прав та обов'язків для того, щоб запобігти конфлікту інтересів між ними.

5. Висновки

Регулювання аудиторської діяльності в Європейському Співтоваристві за останні роки відбувається у таких напрямках: гармонізація, уніфікація вимог до аудиторів, аудиторських фірм і механізмів регулювання аудиту, перегляд, упорядкування, встановлення більш жорстких норм, особливо у сфері обов'язкового аудиту, запровадження системи суспільного нагляду та незалежної системи забезпечення якості, рух у напрямі обмеження цивільної відповідальності аудиторів, які виконують обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу. До основних недоліків вимог Директиви 2006/43/ЄС слід віднести те, що в ній не досить чітко виписана сама система регулювання аудиторської діяльності та її структура, бракує впорядкованого механізму визначення необхідної кількості компетентних органів, їх призначення та координації їх прав та обов'язків для того, щоб запобігти конфлікту інтересів між ними, що ускладнює її застосування у вітчизняній практиці.

У цілому в аудиті України існує невідповідна сучасному стану розвитку Європейського співтовариства інституціональна ситуація, яка полягає в браку гармонізованого підходу до обов'язкового аудиту. Зіставляючи вимоги, які передбачені європейським законодавством, та національну практику, можна виділити низку принципів відмінностей між ними: недостатній рівень ефективності та цілісності існуючої системи суб'єктів контролю якості аудиту в Україні; відсутність системи суспільного (громадського) нагляду за аудиторською діяльністю; невідповідність системи зовнішнього контролю якості аудиту щодо забезпечення вимог

незалежності та прозорості; відсутність достатньої системи прозорості аудиту; низький рівень вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, які проводять аудит суб'єктів суспільних інтересів (у частині дотримання незалежності з боку аудиторів та аудиторських фірм, ротації аудиторів, що виконують обов'язковий аудит, обов'язковості створення комітетів з аудиту або подібних органів суб'єктами суспільного інтересу тощо). Врегулювання зазначених суттєвих відмінностей є важливим чинником підвищення якості аудиту з урахуванням євроінтеграційного курсу України. Саме в напрямі адаптації законодавства з аудиту до вимог законодавства ЄС повинна тривати подальша робота.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 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 трав. 2006 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844

2. Пояснювальний меморандум до проекту змін до 8-ої Директиви Ради Європи 84/253/ЄЕС від 10 квіт. 1984 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uazakon.com/document/Fpart67/i dx67979.htm>

3. 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

4. Стратегія економічного і соціального розвитку України (2004-2015 роки) “Шляхом Європейської інтеграції” / А. С. Гальчинський, В. М. Геєць та ін.; Нац. ін-т стратег. дослідж., Ін-т екон. прогнозування НАН України, М-во економіки та з питань європ. інтегр. України. – К. : ІВЦІ Держкомстату України, 2004. – 416 с. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/signal/strategy.pdf>

5. 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>.

6. 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/audiying/docs/liability/impact_assesment_en.pdf.

7. 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>.

8. 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)) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ.do&uri=OJ:L:2008:120:0020:0024:EN:PDF>.

9. Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward (98/C 143/03) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [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).

10. 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 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:00870107:EN:PDF>.

11. 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 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=CELEX:31984L0253:EN:HTML>.

12. Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISA) in the EU. Final Report. 12/06/09 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/study2009/report_en.pdf.

13. Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISA) in the EU. Executive Summary. 12/06/09 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/study2009/summary_en.pdf.

14. GREEN PAPER „Audit Policy: Lessons from the Crisis” // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf.

15. Guidance Paper on the Cooperation Between Competent Authorities within the EU // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/08122208_egaob_report_en.pdf.

16. Opinion of the European Economic and Social Committee on the `Green Paper – Audit Policy: Lessons

from the Crisis. COM(2010) 561final (2011/C 248/16) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/10122208egaob_report_en.pdf.

17. Opinion of the European Economic and Social Committee on the `Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts` and the `Proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities`. (2012/C 191/12) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:191:0061:0071:EN:PDF>.

18. Principles for Auditor Oversight. A Statement of the Technical Committee of the International Organization of Securities Commissions. October, 2002 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.iasplus.com/iosco/iosco3.pdf>.

19. Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts Brussels, 30.11.2011 COM (2011) 778 final - 2011/0389 (COD) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/COM_2011_778_en.pdf

20. Proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities. Brussels, 30.11.2011 COM (2011) 779 final - 2011/0359 (COD) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0779:FIN:EN:PDF>

21. Sarbanes-Oxly Act. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxly_Act_of_2002.pdf

22. Scoreboard on the Transposition of the Directive on Statutory Audit (2006/43/EC) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/directives/index_en.htm.

23. Statement of membership obligations (SMO) 1 „Quality assurance” // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.ifac.org/Members/Downloads/Statements_of_membership_obligations_NOV2006.pdf.