

УДК 657.471

Н. С. Шалімова,
к. е. н., завідувач кафедри аудиту та оподаткування,
Кіровоградський національний технічний університет

АУДИТ ТА ІНШІ ПОСЛУГИ: ПРОБЛЕМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НЕЗАЛЕЖНОСТІ АУДИТОРІВ

Досліджено зміст інших послуг, які виконують аудиторів, та їх зв'язок з власне аудитом. Розглянуто позитивні та негативні наслідки ситуації одночасного надання інших послуг та аудиту, її вплив на незалежність аудитора. Проаналізовано шляхи забезпечення незалежності аудиторів, передбачені в міжнародному законодавстві та Кодексі етики професійних бухгалтерів. Обґрунтована необхідність запровадження додаткових обмежень на надання інших послуг, крім з об'єкту аудиту, клієнтам у вітчизняній практиці.

Maintenance of other services which are executed by auditors and their communication with actually an audit has been explored. The positive and negative consequences of situation of simultaneous grant of other services and audit, its influence on independence of public accountant have been considered. The ways of providing of independence of auditors, foreseen in the international legislation and Code of ethics of professional accountants, have been analyzed. The necessity of input of additional limitations on the grant of other services to the obligatory audit clients in national practice has been substantiated.

Ключові слова: аудит, обов'язковий аудит, незалежність аудитора, законодавче регулювання.

Key words: audit, obligatory audit, independence of auditor, legislative regulation.

ВСТУП

Загальноприйнято вважати, що результативність аудиторської перевірки прямо пропорційна компетентності та ступеню незалежності аудитора, і прагнення аудиторів до досягнення незалежності повинно виступати основою підвищення об'єктивності їх роботи. Абсолютна незалежність — це ідеал, який є недосяжним в принципі, оскільки кожна особа пов'язана з іншими людьми не лише прямими фінансовими та економічними зв'язками, але й іншими непрямыми зв'язками соціального та економічного характеру, які базуються на загальних цінностях, прихильностях та національній приналежності. Але без прагнення до досягнення цього ідеалу аудиторська діяльність взагалі втрачає сенс. Дрозд І.К. підкреслює, що характерною ознакою аудиту як контрольної діяльності є притаманність йому незалежності, саме цей критерій розглядається як загальна характеристика сутності аудиту, що відрізняє його від інших форм контролю [5, с. 77—78].

Проблеми аудиту досліджуються

багатьма вченими. Праці таких зарубіжних авторів, як Аренс А., Лоббек Дж., Адамс Р., Робертстон Дж.К., Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О'Рейли В.М., Хирш М.Б., перекладені на російську мову, формують ґрунтовну базу теорії та практики аудиту. Серед вітчизняних вчених вагомих внесок в удосконалення теоретико-методологічного апарату аудиту зробили Бутинець Ф.Ф., Давидов Г.М., Дорош Н.І., Усач Б.Ф. та багато інших вчених. Але більшість з публікацій та досліджень присвячені в основному методології аудиту та практичним аспектам методики окремих об'єктів.

Давидовим Г.М. зроблено ґрунтовне дослідження теорії аудиту [2], в межах якого детально розглянутий процес становлення фундаментальних принципів та постулатів аудиту, а також його морально-етична концепція. Поряд з цим, конкретним шляхам досягнення прийнятого рівня незалежності у вітчизняній фаховій літературі приділяється недостатньо уваги, хоча, як справедливо підкреслює Дорош Н.І., сучасний розвиток теорії аудиту потребує чіткого визначення поняття

незалежності аудитора [4, с. 95]. Проблеми дотримання незалежності аудиторів значною мірою залишаються без критичного розгляду, особливо з точки зору розумних очікувань користувачів звітності. Невирішених та двозначних проблем залишається багато і в сфері виявлення меж можливого виникнення конфліктів, і в сфері визначення обставин, за яких можливим є конфлікт незалежності, і при розробці заходів з їх усунення. Особливу проблематичність та актуальність має ситуація суміщення аудиту з іншими послугами.

ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ

Консультаційна діяльність включає представлення найрізноманітніших послуг, між якими є суттєва різниця з точки зору їх потенційного впливу на аудиторські перевірки та рівень незалежності аудитора і аудиторської фірми, тому тут постає декілька проблем, які полягають у тому, що необхідним є чітке розуміння змісту інших послуг, які надаються аудиторською фірмою, з точки зору їх зв'язку із завданнями з надання впевненості і аудитом зокрема, а також ступеня їх негативного впливу на незалежність аудитора та аудиторської фірми.

Вибір напряму дослідження зумовлений, таким чином, його актуальністю на даному етапі розвитку аудиту та недостатньою розробленістю вказаних питань як на теоретичному, так і на практичному рівнях у вітчизняній теорії та практиці. Дана цільова спрямованість дослідження зумовила необхідність вирішення наступних задач: аналіз змісту інших послуг та їх зв'язку з власне аудитом, а також дослідження ситуації одночасного надання інших послуг та аудиту, її впливу на незалежність аудитора.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Для ефективного виключення конфлікту інтересів важливо розуміти зміст послуг, які може надавати аудиторська фірма. Правильне розуміння часто залежить від повноти та ясності визначень і правових термінів, які використовуються для опису тих чи інших явищ.

Так, у статті 3 Закону України "Про аудиторську діяльність" [6] зазначено, що аудиторська діяльність — це підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг, пов'язаних з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), зокрема щодо ведення та відновлення бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи, оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання. Аудиторською палатою України був затвердже-

ний Перелік послуг, які можуть надавати аудиторі (аудиторські фірми) [8], в якому також передбачені інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), визначені Законом України "Про аудиторську діяльність".

Отже, в законодавчих та нормативних документах України використовуються терміни "інші аудиторські послуги" або "інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів", які чітко пов'язують інші послуги та аудитора. Подібні вислови використовуються і в законодавстві інших країн, зокрема в Федеральному Законі Російської Федерації "Про аудиторську діяльність" [11], в якому також застосовується термін "інші послуги, пов'язані з аудиторською діяльністю".

У Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики [7] окремо виділені супутні послуги, щодо яких затверджені стандарти, а саме: завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації (Міжнародний стандарт супутніх послуг (МССП) 4400) та завдання з підготовки інформації (МССП 4410). З цих позицій слід звернути увагу, що визначення, яке використовується — "супутні послуги" ("related services"), на наш погляд, є не зовсім доречним, враховуючи вимоги Кодексу етики професійних бухгалтерів, в якому всі інші послуги об'єднуються терміном "послуги, які не є наданням впевненості".

У інших міжнародних документах використовується термін "послуги, які не є аудиторськими" ("non-audit services"), що відразу показує розбіжності, протилежності у змісті, навіть, несумісність аудиту та такого роду послуг. Термін "non-audit services" використовується в Директиві 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (далі — Директива 2006/43/ЄС) (article 22 "Independence and objectivity") [13], а також в Законі Сарбейнса-Окслі США (Title II. Auditor Independence, Sec.201 Services outside the Scope of Practice of Auditors) [15]. У Кодексі професійної поведінки Американської Асоціації професійних бухгалтерів (AICPA Code of Professional Conduct [12]), враховуючи широку класифікацію послуг з надання впевненості, використовується більш категоричний термін — "nonattest services" (дослівно "непідтверджуючі послуги" або "послуги, які не є підтвердженням (не є наданням впевненості)") (Section 101 "Independence", 101-3 "Performance of Nonattest Services").

Отже, законодавство України має явний недолік у тлумаченні сутності інших послуг, які можуть надавати аудиторі, це перешкоджає ефективному забезпеченню об'єктивності аудитора. Вказівка на зв'язок між послугами та власне аудитом створює враження, що суміщення такого роду послуг та аудиту є нормальним яви-

щем, яке не впливає на об'єктивність аудиту. З іншого боку, застосування вислову "інші аудиторські послуги", створює враження, що їх виконання є привілеєм лише аудиторів, що не відповідає дійсності, адже такого роду діяльністю займається багато інших суб'єктів підприємницької діяльності, зокрема консалтингові фірми.

Проблема впливу інших послуг на рівень незалежності аудитора є більш складною. З одного боку, їх надання дозволяє аудиторі отримати інформацію щодо діяльності та операцій клієнта, яка є надзвичайно корисною, оскільки дозволяє краще зрозуміти процедури клієнта, заходи контролю, а також ділові та фінансові ризики, з якими він стикається. Крім того, в цьому випадку аудитор має більше контактів з керівництвом компанії-клієнта, що дозволяє йому надійніше оцінити його чесність та фактори, які впливають на його поведінку. З іншого боку, вважається, що аудитор не може залишатися повністю об'єктивним при перевірці фінансових даних компанії, якій його фірма надає консультаційні послуги. Якщо клієнт виконує рекомендації аудитора, останній, по суті, буде виконувати аудит практичної реалізації цих рекомендацій замість аудиту безпосередньо самої інформаційної системи або процедур внутрішнього контролю. Отже, більшість фахівців визнають, що надання інших послуг клієнтам з надання впевненості, особливо клієнтам з аудиту фінансових звітів, є основною для виникнення конфлікту інтересів.

Дедов Д. пропонує такі заходи з виключення конфлікту інтересів у такій ситуації:

1) розкриття інформації про види послуг, які надавалися клієнту, та розмір винагороди за кожну послугу (таке розкриття повинно показати, що незалежність аудитора не страждає від надання інших послуг на тій підставі, що розмір винагороди за такі послуги значно менший, ніж сума винагород за проведення аудиту);

2) заборонити проведення аудиту внаслідок необ'єктивності, якщо супутні послуги надавалися протягом трьох років, які безпосередньо передували проведенню аудиторської перевірки;

3) всі договори та інші угоди, пов'язані з наданням неаудиторських послуг, повинні бути схвалені комітетом з аудиту, який повинен керуватися інтересами усіх акціонерів компанії [3, с. 230—231].

Але в якості основного заходу більшість фахівців пропонують заборону надання інших послуг тією аудиторською фірмою, яка призначена для проведення щорічного обов'язкового аудиту — або повністю [3, с. 231, 1, с. 39], або у вигляді певного переліку [4, с. 101].

Розглянемо, яким чином дана проблема вирішена в міжнародній практиці. Директива 2006/43/ЄС та Закон Сарбейнса-Окслі містять жорсткий підхід до незалежності обов'язкових

аудиторських перевірок — "все або нічого".

У Директиві однозначно підкреслено, що держави-члени повинні забезпечити невиконання аудитором чи аудиторською фірмою обов'язкового аудиту не лише в разі наявності будь-яких прямих або опосередкованих фінансових, ділових, трудових або інших стосунків, але і при наданні додаткових неаудиторських послуг між аудитором, аудиторською фірмою та суб'єктом, що перевіряється, щодо яких об'єктивна, розумна та поінформована третя сторона може дійти висновку про те, що незалежність аудитора чи аудиторської фірми поставлено під загрозу (статті 22 "Незалежність та об'єктивність", 24 "Незалежність та об'єктивність аудиторів, що виконують обов'язковий аудит від імені аудиторських фірм", 42 "Незалежність").

Закон Сарбейнса-Окслі також забороняє аудиторським організаціям надавати клієнтам наступні послуги: ведення обліку та підготовка фінансової звітності, розробка та впровадження фінансових інформаційних систем, оцінка активів, актуарні послуги, внутрішній аудит, управлінські та кадрові послуги, послуги в якості брокерів, дилерів та інвестиційних консультантів або інвестиційних банків, юридичні та експертні послуги, які не мають відношення до аудиту, будь-які інші послуги, надання яких Рада з нагляду за діяльністю публічних бухгалтерів (аудиторів) США (PCAOB — Public Company Accounting Oversight Board) вважає неприпустимим (Sec.201 Services outside the Scope of Practice of Auditors). У даному випадку заборонений максимально широкий (до того ж необмежений) перелік послуг. Поряд з цим, будь-які інші неаудиторські послуги (крім перелічених вище), в тому числі послуги в сфері оподаткування ("tax services") або послуги з оцінки системи внутрішнього контролю ("non-audit services related to internal control over financial reporting"), можуть бути надані з дозволу комітету по аудиту суб'єкта господарювання, а інформація про такий дозвіл в обов'язковому порядку повинна бути доведена до інвесторів у звітах.

Такий підхід, дійсно, дозволяє знизити рівень загроз до незалежності аудиторів, хоча висуваються і зауваження, що можливість отримання дозволу (а це стало можливим внаслідок потужного лобювання інтересів міжнародних аудиторських компаній), по суті, легалізувало заборонені вище юридичні та експертні послуги з податкових питань, які все ж таки тісно пов'язані з аудитом, а тому представляють безпосередню загрозу публічним інтересам з позиції незалежності аудиторів [3, с. 230].

При всій очевидності та правомірності цих вимог у країнах англо-американської системи права (особливо в США, де багато аудиторів займаються підготовкою щорічних податкових декларацій для своїх клієнтів) пропозиція щодо заборони проведення

аудиту, податкового консультування та ведення обліку в одного й того ж клієнта зустріла спочатку сильний опір. Але про намір припинити надання аудиторських та консультаційних послуг одночасно одному клієнту на початку 2002 року (з моменту прийняття Закону Сарбейнса-Окслі) заявили всі аудиторські компанії "великої п'ятірки". Для підвищення ефективності представлених ними послуг компанії вирішили розділи свої аудиторські та консалтингові підрозділи, а також не проводити внутрішній та зовнішній аудит у одного клієнта. Однією з причин, яка змусила аудиторів піти на таке рішення, став прибуток від надання консультаційних послуг, який перевищив доходи, отримані при аудиті [3, с. 231—232].

Дійсно, на той момент аудиторські фірми розглядали аудит як "приманку" для збільшення продажів більш дорогих консультативних послуг (включаючи ті самі податкові та фінансові консультації, які дозволяли їх клієнтам збільшувати прибуток). У літературі наводиться в якості прикладу фірма "Motorola" [14, с.76]. Дослідження, проведене в 2002 році газетою "Chicago Tribune", показало, що сто найбільших корпорацій Чикагського регіону (відібраних на підставі показника ринкової капіталізації) в середньому сплачували аудиторам за консультаційні послуги в три рази більше, аніж за обов'язковий аудит. Співвідношення ж розміру гонорарів, виплачених фірмою "Motorola" за консультаційні послуги та власне аудит, склало 16:1. Певною мірою така ситуація пояснювалася різницею між наданням стратегічного консультування в надзвичайно конкурентній галузі на глобальних ринках електроніки та проведенням простого аудиту звітності компанії, але компанії зізналися, що при перевірці фінансової звітності та одночасному консультуванні одних й тих самих клієнтів у аудиторів таки виникав конфлікт інтересів

Кодекс етики професійних бухгалтерів [7, с. 12—126] також розглядає проблему незалежності аудиторів, але його положення стосовно надання інших послуг є досить ліберальними і гнучкими, мають більше пояснювальний та рекомендаційний характер, аніж правила для обов'язкового виконання. Незважаючи на відсутність прямої заборони, Кодекс етики визнає існування проблеми та рекомендує аудиторам уникати потенційних ризиків, пов'язаних з можливістю часткової втрати незалежності при наданні інших послуг. При розгляді даного питання Кодекс етики враховує наступні фактори:

- вид завдання з надання впевненості, суттєвість інформації з предмета завдання та ступінь громадського інтересу до нього;
- вид інших послуг, ступінь можливого їх впливу на діяльність клієнта та об'єктивність аудиторської фірми;
- існування інших факторів, які пом'якшують будь-який несприятли-

вий ефект.

Кодекс етики в складі інших послуг виділяє наступні: складання облікових записів та фінансових звітів, послуги з оцінки вартості, послуги у сфері оподаткування, послуги з внутрішнього аудиту, послуги з систем ІТ, тимчасове призначення працівників на посади у клієнтів з аудиту фінансових звітності, послуги з підтримки у судових справах, юридичні послуги, підбір вищого управлінського персоналу для клієнта, послуги у сфері корпоративних фінансів та подібних видів діяльності. Ці послуги з точки зору впливу на рівень незалежності аудитора в Кодексі етики представлені у вигляді двох груп:

— по-перше, виділені ситуації, стосовно яких зазначається (дослівно): "жодний застережний захід не зменшить загрозу до прийнятного рівня", а тому в основному пропонуються заходи стосовно ліквідації "джерела загрози", усунення від завдання відповідного працівника, відмова від виконання завдання аудиторською фірмою;

— друга група ситуацій вимагає від фірми оцінки значущості або суттєвості загроз і лише в критичних випадках пропонується коло застережних заходів, які слід використовувати.

До групи ситуацій, які прямо заборонені для надання клієнтам з аудиту фінансових звітів, включені: складання облікових записів та фінансових звітів (пп. 290.167, 290.171 Кодексу), послуги з оцінки вартості (п. 290.176), послуги з підтримки у судових справах (п. 290.195), юридичні послуги (пп. 290.200, 290.202), підбір вищого управлінського персоналу для клієнта (п. 290.203), послуги в сфері корпоративних фінансів та подібних видів діяльності (п. 290.204).

Але слід зауважити, що ці вимоги є не такими вже і суворими, оскільки в Кодексі етики акцентується увага саме на забороні прийняття управлінських рішень при наданні таких послуг. Підкреслено, що саме санкціонування, виконання чи завершення операції або здійснення повноважень від імені клієнта, визначення того, які рекомендації фірми слід упроваджувати, звітування в якості управлінського персоналу перед найвищим управлінським персоналом є тими видами діяльності, які створюють значні загрози власного інтересу чи власної оцінки, і лише їх припинення чи відмова від виконання завдання з надання впевненості зменшать загрозу до прийнятного рівня (п. 290.159).

Окремо зазначено, що процес аудиторської перевірки фінансової звітності пов'язаний з постійним діалогом між фірмою та управлінським персоналом клієнта. Технічна допомога клієнту, наприклад, при вирішенні проблем зрки рахунків, аналізу та накопичення інформації, консультації щодо облікових принципів для клієнтів з аудиту фінансових звітів — це прийнятні засоби вдосконалення достовірності фінансових звітів. Такі по-

слуги Кодекс етики розглядає як звичайну частину процесу аудиту, які за нормальних обставин не загрожують незалежності (п. 290.168). Що стосується послуг з оподаткування, то стосовно них окремо зазначено, що вони не створюють значної загрози для незалежності, оскільки підлягають, як правило, зовнішній перевірці податковими органами (пп. 290.178, 290.180).

В інших випадках пропонуються застережні заходи, які включають наступне:

— політику та процедури, що забороняють персоналу приймати управлінські рішення для клієнта з надання впевненості або приймати відповідальність за такі рішення;

— отримання підтвердження від клієнта з надання впевненості стосовно визнання його відповідальності за результати роботи, виконаної фірмою;

— політику клієнта з надання впевненості стосовно відповідальності за нагляд при наданні фірмою послуг, які не є наданням впевненості;

— обговорення питань незалежності, пов'язаних з наданням послуг, які не є наданням впевненості, з найвищим управлінським персоналом клієнта, наприклад, з членами аудиторського комітету;

— розкриття інформації про характер та обсяг гонорарів найвищому управлінському персоналові, наприклад, членам аудиторського комітету;

— залучення додаткового професійного бухгалтера поза межами фірми для надання впевненості щодо окремого аспекту завдання з надання впевненості;

— проведення заходів, що не дають можливості персоналу, який надає такі послуги, брати участь у завданні з надання впевненості (п. 290.163).

Останній захід в практичній діяльності характеризується терміном "китайська стіна", який зазвичай використовується для запобігання конфлікту інтересів у інвестиційних банках та у випадку з аудитом означає одночасне проведення аудиту та супутніх послуг різними співробітниками компанії, які між собою не спілкуються. Інвестиційні банки запевняють, що "китайські стіни" між інвестиційними банкірами та аналітичними підрозділами забезпечують об'єктивність рекомендацій аналітиків з приводу вкладень інвесторами в цінні папери, які розміщуються тими ж інвестиційними банками, в яких працюють аналітики. Фахівці підкреслюють, що конфлікт інтересів у даному випадку дійсно існує, а "китайська стіна" може спрацювати лише за умови наявності таких менеджерів банку, які не зацікавлені в отриманні доходу, адже основний дохід отримують інвестиційні банкіри, а не аналітики [3, с. 231].

Українське законодавство, крім визнання обов'язковості застосування Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, дану проблему практично не зачіпає, адже в За-

коні України "Про аудиторську діяльність" серед умов дотримання незалежності (стаття 20) заборона надання інших послуг не передбачена. В інших документах, підготовлених Аудиторською палатою України, її розв'язання здійснюється без достатньої послідовності та логічності, без врахування вимог Кодексу етики. Так, в Положенні з національної практики контролю якості I "Організація аудиторськими фірмами та аудиторськими системами контролю якості аудиторських послуг" [9] передбачена заборона здійснення наступного (п.31, "г"):

— брати участь у процесі прийняття клієнтом щодо надання впевненості будь-яких рішень (за винятком надання консультативних послуг);

— надавати висновки щодо оцінки будь-яких результатів, в отриманні яких брала участь аудиторська фірма або її персонал;

— надавати послуги, що безпосередньо впливають на предмет завдання.

Стосовно цих положень слід зазначити, що в Кодексі етики заборона таких послуг здебільшого стосується лише клієнтів з аудиту фінансової звітності, з іншого боку, як ми бачимо, консультативні послуги виключені з переліку заборонених послуг, хоча навіть в Кодексі етики мова йде про дозвіл консультування лише в рамках саме аудиторської перевірки фінансової звітності.

У Положенні про забезпечення незалежності аудитора, затвердженому Аудиторською палатою України [10], заборонено надання лише консультативних послуг і лише акціонерному товариству, що перевіряється (п.3.2). Відразу постає декілька питань: чому заборона передбачена лише для консультативних послуг всупереч Кодексу етики і чому згадується лише один суб'єкт, який підлягає обов'язковому аудиту, а не всі, передбачені Законом України "Про аудиторську діяльність". Для інших видів послуг встановлена обов'язковість застосування застережних заходів, направлених на зменшення виявлених загроз незалежності (п.3.3).

ВИСНОВКИ

Серед основних випадків виникнення конфлікту інтересів є ситуація, коли клієнту з надання впевненості, особливо клієнту з обов'язкового аудиту, надають інші послуги. В даному випадку можна побачити явний недолік у вітчизняному законодавстві, який перешкоджає ефективному забезпеченню об'єктивності аудитора, оскільки в Законі України "Про аудиторську діяльність" застосовується вислів "інші аудиторські послуги". Вказівка на зв'язок між послугами та власне аудитом створює враження, що суміщення такого роду послуг та аудиту є нормальним явищем, яка не впливає на об'єктивність аудиту. В національних законодавчих та нормативних документах необхідно використовувати термін "інші послуги", що повинно

показати різницю, протилежність у змісті навіть несумісність аудиту і таких послуг.

Дотримання незалежності є засобом створення у конкретних користувачів фінансової звітності та суспільства в цілому впевненості в об'єктивному характері аудиторського висновку. З цих позицій важливе значення набуває законодавче регулювання вимог щодо забезпечення незалежності, які дозволяють отримати найбільшу об'єктивність у висловленні аудиторської думки. На Україні встановлена обов'язковість застосування Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, але вирішення багатьох проблем, в тому числі пов'язаних із забезпеченням незалежності аудиторів, здійснюється без достатньої послідовності та логічності, до того ж з порушенням вимог Кодексу етики.

Обираючи шлях зміни, слід врахувати, що положення Кодексу етики стосовно надання інших послуг є досить ліберальними і гнучкими, оскільки акцентується увага саме на забороні прийняття управлінських рішень аудитором при їх наданні. Директива 2006/43/ЄС і та Закон Сарбейнса-Окслі містять більш жорсткий підхід до незалежності обов'язкових аудиторських перевірок, що, на наш погляд, є обґрунтованим і повинно бути використано в процесі регулювання національної практики аудиторської діяльності. Немає нічого нелогічного в тому, щоб аудиторські фірми обирали для себе, який шлях співпраці з клієнтом є для них більш вигідним: або у вигляді консультанта, або у вигляді аудитора річної фінансової звітності.

Обов'язковий аудит здійснюється в інтересах певного кола осіб та держави, тобто в суспільних інтересах, що вимагає висування додаткових обмежень та вимог щодо діяльності суб'єктів аудиторської діяльності, які виконують обов'язковий аудит. Тому в даному випадку Аудиторська палата України повинна встановити обґрунтовані додаткові вимоги щодо заборони надання всіх інших послуг клієнтам з обов'язкового аудиту, які повинні бути закріплені в Законі України "Про аудиторську діяльність", адже саме він є основним первинним джерелом інформації для користувачів аудиторськими послугами. Дані вимоги, на погляд автора, повинні формуватися, враховуючи євроінтеграційний курс України, на підставі більш жорстких вимог Директив Європарламенту.

Література:

1. Бычкова С.М. Доказательства в аудите / С.М. Бычкова. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 176 с.
2. Давидов Г.М. Аудит: теория и практика: монография / Г.М. Давидов — Кировград: ТОВ "Імекс-АТД", 2006. — 324 с.
3. Дедов Д.И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов. — М.: Волтерс Клувер, 2004. — 288 с.

4. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика / Н.І. Дорош. — К.: Знання, 2006. — 495 с.

5. Дрозд І.К. Контроль економічних систем: монографія / І.К. Дрозд. — К.: Імекс-АТД, 2004. — 312 с.

6. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 року № 3126-ХІІ (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року № 140-V) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>

7. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, А. Й. Юрківська, С.О. Куликов. — К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "Статус", 2007. — 1172 с.

8. Перелік послуг, які можуть надавати аудиторі (аудиторські фірми), затверджені рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року № 182/5 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/feestr/10111-11899.pdf>

9. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг I "Організація аудиторськими фірмами та аудиторськими системами контролю якості аудиторських послуг", затверджене рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року № 182/4 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/feestr/765047123.pdf>

10. Положення про забезпечення незалежності аудитора, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 24 грудня 2009 року № 209/5 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/feestr/1321389897.doc>

11. Федеральний Закон Российской Федерации "Об аудиторской деятельности" от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/01/fz307fzot301208.doc>

12. AICPA Code of Professional Conduct [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.aicpa.org/about/code/sec100.html>

13. 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>

14. Coffee John C., Gatekeepers Jr.: The Professions and Corporate Governance. — Oxford: Oxford University Press, (2006). — 389 p.

15. Sarbanes-Oxly Act [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://pcaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxly_Act_of_2002.pdf

Стаття надійшла до редакції 17.03.2010 р.