

**І.О. Макаренко, к.е.н., доц.**

*Навчально-наукового інституту бізнес технологій «УАБС»  
Сумський державний університет*

## **НАДАННЯ НЕАУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ: НЕОБХІДНІСТЬ ГАРМОНІЗАЦІЇ НОРМАТИВНОЇ БАЗИ**

*В умовах посилення вимог до аудиторської професії та підвищення якості неаудиторських послуг гостро відчувається необхідність у зіставленні кращої практики сумісного надання аудиторських і неаудиторських послуг. Використовуючи методи компаративного аналізу, статистичні та графічні методи, в статті висвітлено ключові тенденції надання неаудиторських послуг в Україні в контексті імплементації світового досвіду, проведена систематизація вимог до розмежування аудиторських і неаудиторських послуг і встановлено необхідність їх гармонізації для забезпечення незалежності аудиторів. Особливу увагу приділено сучасним підходам до регулювання таких послуг в ЄС і США. Враховуючи положення Директиви 2014/56/ЄС «Про обов'язковий аудит річної та консолідованої звітності» та Регламенту ЄС № 537/2014 «Про конкретні вимоги стосовно обов'язкового аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання», Директиви 2014/95/ЄС «Щодо розкриття нефінансової і диверсифікованої інформації деякими великими компаніями і групами» та Закону Сарбейнса-Окслі, визначено прогалини в нормативному регулюванні аудиторських і неаудиторських послуг в Україні та окреслено шляхи їх вирішення з огляду на проведення аудиторської реформи і конвергенцію стандартів обліку та аудиту.*

**Ключові слова:** *неаудиторські послуги; аудиторські послуги; аудиторська діяльність; гармонізація.*

**Постановка проблеми.** Приєднання України до умов Угоди про асоціацію з Європейським Союзом (ЄС) обумовило необхідність конвергенції національної системи регулювання аудиторської діяльності до європейської. Першочерговим кроком до 2017 р. для аудиторської спільноти в Україні у світлі конвергентних процесів є гармонізація нормативно-правового регулювання аудиту. Особлива увага як регуляторів, так і

аудиторів, прикута до розмежування аудиторських та неаудиторських послуг під час застосування Директиви 2014/56/ЄС «Про обов'язковий аудит річної та консолідованої звітності» та Регламенту ЄС № 537/2014 «Про конкретні вимоги стосовно обов'язкового аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання» [10]. Важливим аспектом у наданні неаудиторських послуг у сучасних умовах розвитку інтегрованої (нефінансової) корпоративної звітності також постає формування методологічного підґрунтя для висловлення аудиторської думки щодо такої звітності та співвіднесення таких послуг з власне аудиторськими у контексті введення в дію Директиви 2014/95/ЄС «Щодо розкриття нефінансової і диверсифікованої інформації деякими великими компаніями і групами» від 06.12.2014 з 01.01.2017 р. [14].

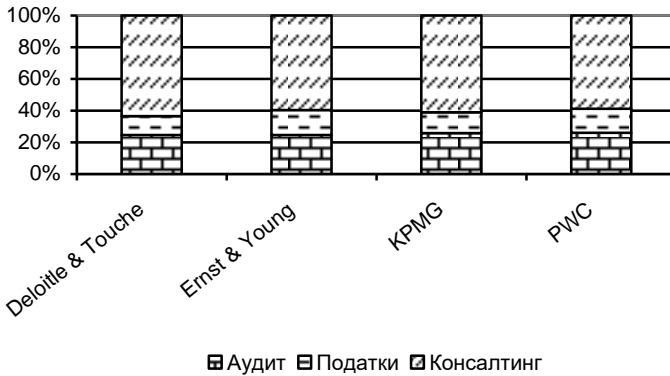
**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Порядку надання аудиторських послуг в Україні присвячено значну кількість наукових праць таких авторів як І.І. Андрущук [1], Ю.Г. Гаргола [5], О.Ю. Редько [8], О.А. Сизоненко, А.К. Харькова [9] та ін. Основними завданнями, що вирішуються в них, є розгляд організації та методики надання аудиторських і неаудиторських послуг, формулювання підходів до їх класифікації. Однак зарубіжними авторами, зокрема В.Бітті (V.Beattie), С.Фарнлі (S.Fearnley), Т.Хайнс (T.Hines) [11], М.Кошоллі (M.Causholli), Д.Дж. Чемберс (D.J. Chambers), Дж.Л. Пейн (J.L. Payne) [12] питання надання саме неаудиторських послуг висвітлені значно ширше.

**Невирішені раніше частини загальної проблеми.** Віддаючи належне здобуткам названих науковців, регламентація надання неаудиторських послуг з дотриманням належного рівня незалежності аудиторів та запобіганням конфлікту інтересів висвітлені недостатньо. Значної ваги аналіз особливостей надання неаудиторських послуг набуває з огляду на реформування аудиторської діяльності в Україні, з урахуванням світового досвіду в цілому та досвіду країн ЄС зокрема. Крім того, недостатньо висвітленою є проблематика надання неаудиторських послуг у частині забезпечення достовірності нефінансової інформації компаній.

**Метою дослідження** є проведення компаративного аналізу сучасних вимог до надання неаудиторських послуг в Україні і світі та висвітлення ключових тенденцій у розвитку цього сегменту ринку аудиту.

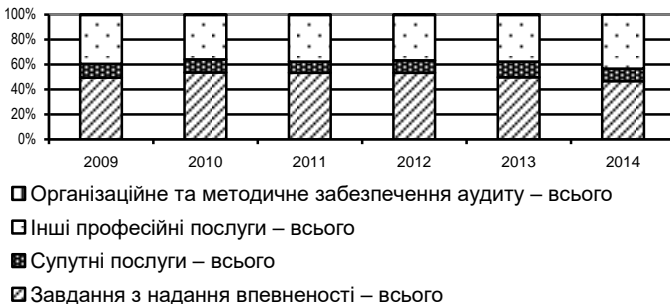
**Викладення основного матеріалу.** Не приділяючи уваги сутнісному аспекту визначення аудиторських послуг, який висвітлюється в наведених працях науковців, зупинимось на питаннях стану надання неаудиторських послуг порівняно з аудиторськими в світі та Україні. Не зважаючи на те, що у базовому ЗУ «Про аудиторську діяльність» до аудиторських послуг відносять як аудиторські перевірки (аудит) та пов'язані з ними експертизи, так і консультації з питань обліку, звітності, оподаткування, аналізу господарської діяльності, у нашому дослідженні неаудиторські послуги трактуються як несумісні з проведенням аудиту фінансової звітності [2].

Проведений аналіз даних щодо диференціації аудиторських і неаудиторських послуг у найбільших аудиторських фірмах світу у 2014 р. (рис. 1) свідчать про превалювання у вартісному вираженні консалтингових та податкових послуг. Так, на тлі зростання обсягів доходу за всіма видами послуг у 2009–2014 рр. на власне аудиторські послуги припадає від 20,8 до 30,5 млрд дол. США у різних фірмах, що становить 42,0 % їх загальної суми. Заразом, консалтингові та податкові послуги відіграють домінуючу роль з високими темпами зростання на 6,2 та 9,9 % у 2014 р. порівняно з 2013 р., займаючи у структурі сукупних доходів 58,0 %. Варто виділити також розширення лінійки таких неаудиторських послуг цими компаніями (за даними їх корпоративних сайтів) як підтвердження звітності зі сталого розвитку, соціальних звітів, звітів з корпоративної соціальної відповідальності та інших форм нефінансової (інтегрованої) звітності компаній. При цьому третина нефінансових звітів компаній у світі проходить процедуру аудиторського підтвердження переважно з боку цих великих компаній.



*Рис. 1. Структура аудиторських та неаудиторських послуг найбільших аудиторських фірм у світі у 2009–2014 рр., млрд дол. США, за даними [10]*

На нашу думку, в Україні спостерігається подібний розподіл часток аудиторських і неаудиторських послуг. При цьому варто вказати на тенденцію до зниження частки власне аудиторських послуг (завдань з надання впевненості) (рис. 2) до 46,7 % за 2009–2014 рр. та відповідного зростання інших професійних послуг до 43,3 % .



*Рис. 2. Структура аудиторських та неаудиторських послуг в Україні у 2009–2014 рр., %, за даними [6]*

При цьому, у структурі інших професійних послуг протягом аналізованого періоду найбільш затребуваними виступають ведення бухгалтерського обліку (29,8 %), консультаційні послуги (48,1 %) і зокрема консультації з питань оподаткування (20,1 %).

Що стосується регіонального розрізу (рис. 3), то у 2014 р. частка завдань з надання впевненості наближалась до 50 % у найбільш економічно активних регіонах – Київській, Дніпропетровській, Донецькій, Харківській областях, передусім за рахунок послуг з ініціативного аудиту фінансової звітності. Натомість неаудиторські послуги більш поширені в менш економічно розвинених регіонах.

Надання неаудиторських послуг щодо нефінансової інформації, з огляду на наявні статистичні дані АПУ, не має вагомого місця у структурі замовлень аудиторських фірм, що пояснюється, на нашу думку, недостатнім поширенням ініціатив зі складання такої інформації та її недостатньою затребуваністю.

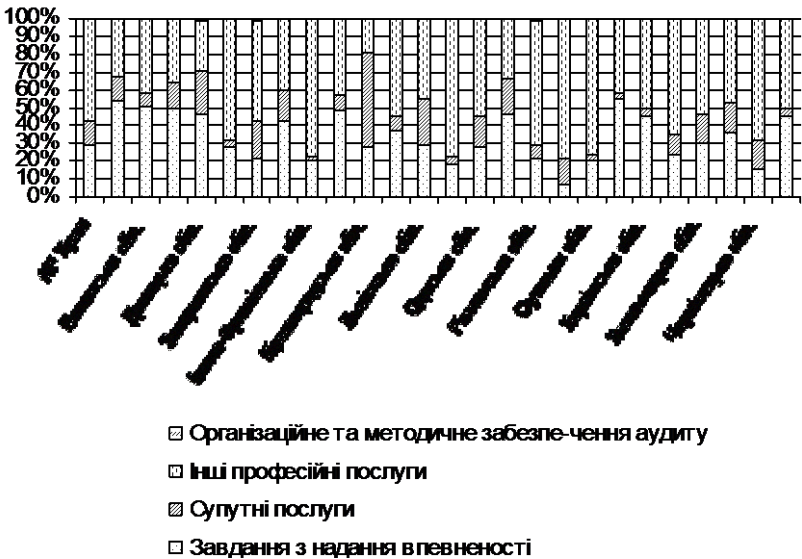


Рис. 3. Співвідношення наданих аудиторських та неаудиторських послуг в Україні у регіональному розрізі у 2014 р., % за даними [6].

Не зважаючи на відносну подібність структури ринків аудиторських та неаудиторських послуг України і світу, ситуація, що склалася з регламентацією сумісного надання цих послуг клієнтам, є кардинально протилежною і потребує гармонізації нормотворчих підходів.

Зокрема, у США Актом Сарбейнса-Окслі [15] (у відповідь на численні корпоративні скандали 2000-х рр.) та у ЄС положеннями Директиви 2014/56/ЄС [12] (у відповідь на посилення відповідальності аудиторів за наслідками кризи 2007–2009 рр.) чітко розмежовані аудиторські і неаудиторські послуги та порядок їх надання. Так, параграф 16 Акту Сарбейнса-Окслі прямо забороняє надавати поряд з аудитом будь-які послуги, пов'язані з веденням обліку, проектуванням систем фінансової інформації, здійсненням актуарної, інвестиційної, брокерської, юридичної чи експертної діяльності, проведенням внутрішнього аудиту, управління людськими ресурсами. З набранням цим законом чинності вищенаведені міжнародні аудиторські фірми вивели консультаційні підрозділи зі своєї структури [15].

Зелена книга ЄС включає положення щодо необхідності перегляду ст. 22 Директиви 2006/43/ЄС «Про обов'язковий аудит», за яким аудиторські та неаудиторські послуги не повинні надаватися у випадках, коли «...незалежність аудиторів ... може бути скомпрометована». Досвід Франції у цьому зв'язку свідчить про можливість існування «чистих» аудиторських фірм, які функціонують в умовах обмеження надання неаудиторських послуг аудитором своїм клієнтам, а також членам групи об'єкта аудиту.

Нова Директива 2014/56/ЄС та Регламент конкретизують перелік заборонених неаудиторських послуг, що в цілому деталізують положення Акту Сарбейнса-Окслі, а також встановлюють обов'язковий для аудиторів країн ЄС критерій щодо максимального 70 % порогу доходу від середньої винагороди за аудит за останні 3 роки від їх надання [1312].

В Україні у 1998–2003 рр. за Національними нормативами аудиту, аудитори могли виконувати аудит і надавати супутні послуги, (оглядові, операційні перевірки, компіляцію). Згідно з

Рішенням АПУ від 22.12.2011 р. № 244/14 [3], які узгоджуються з вимогами МСА, аудитори можуть виконувати завдання з надання впевненості, надавати супутні послуги, інші послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, створювати організаційне і методологічне забезпечення аудиту. Однак жоден з цих документів, які носять дозвільний характер, не має заборонних норм щодо неаудиторських послуг.

Тільки у ст. 75 ЗУ «Про акціонерні товариства» забороняється поєднувати незалежну аудиторську діяльність з наданням консультаційних послуг товариству [1]. Однак на практиці його норми не завжди дотримуються аудиторами.

Офіційна думка МСА, прийнятих в Україні як національні стандарти аудиту, сформульована достатньо широко, і спирається на Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів. У розділі 11 Кодексу зазначається, що професійний бухгалтер в суспільній практиці не повинен займатися видами діяльності, які можуть вплинути на його чесність, об'єктивність або незалежність або поставити під загрозу репутацію професії. Несумісною вважається також така діяльність, яка не дозволяє надавати послуги відповідно до фундаментальних етичних принципів [7].

Отже, важливим напрямком у розвитку сумісного надання аудиторських і неаудиторських послуг є забезпечення незалежності та дотримання принципів професійної етики аудиторами.

Іншим важливим аспектом у розвитку методології надання неаудиторських послуг у світлі прийняття Директиви 2014/95/ЄС «Щодо розкриття нефінансової і диверсифікованої інформації деякими великими компаніями і групами» постає питання класифікаційного впорядкування послуг з підтвердження нефінансової (інтегрованої) звітності компаній та забезпечення їх якості під час сумісного надання з аудиторськими послугами.

Не зважаючи на той факт, що перший нефінансовий звіт, який пройшов аудиторську перевірку був оприлюднений ще в 1991 р., і з того часу у багатьох країнах світу (Великобританія, Франція, Бельгія та інші країни ЄС, ПАР тощо.) з'явилися

законодавчі вимоги щодо обов'язкового розкриття у звітності насамперед лістингових компаній елементів корпоративної соціальної відповідальності, соціальних та екологічних факторів, організація і методика аудиту звітності зі сталого розвитку знаходиться на етапі свого становлення.

Пояснення цього факту, на нашу думку, полягає у тому, що регламентація порядку, змісту та форми подання нефінансової звітності є доволі варіативною і спирається на широке коло нормативних документів різного рівня, зокрема стандарту G4 Глобальної ініціатива зі звітності», міжнародного стандарту ISO 26000:2010 «Керівництво з соціальної відповідальності», AA (AccountAbility) 1000, принципів Глобального Договору ООН, Міжнародної основи зі складання інтегрованої звітності.

При цьому у складі МСА лише Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом, чи оглядом історичної фінансової інформації» присвячено врегулюванню цих питань.

Вважаємо, що особливої уваги у світлі розвитку неаудиторських послуг з підтвердження нефінансової інформації набуває розробка ключових принципів та методичних підходів до перевірки підсумкової корпоративної інформації, що охоплює екологічні, соціальні аспекти діяльності компанії, питання зайнятості, розвитку людського капіталу, забезпечення виконання прав людини, збереження природного капіталу, боротьби з корупцією, управління ризиками виконання стратегії та взаємодії з бізнес-середовищем, задоволенням інформаційних потреб ключових груп стейкхолдерів. При цьому, у Рішенні АПУ від 22.12.2011 р. № 244/14 взагалі відсутні як вид неаудиторські послуги щодо перевірки цих аспектів у діяльності компаній.

Таким чином з урахуванням превалювання та зростання обсягів неаудиторських послуг, зокрема й щодо нефінансової інформації, в аудиторських компаніях України і світу, а також з посиленням уваги до незалежності аудиторів, які надають ці послуги спільно з підтвердженням достовірності фінансової звітності, їх відокремлення є важливим напрямком розвитку аудиторської практики. В Україні вимоги нормативних



документів щодо сумісного надання таких послуг вкрай непослідовні та не відповідають тенденціям розвитку системи аудиту європейських країн. Більше того, така ситуація на законодавчому рівні є перешкодою до гармонізації національної та європейської систем аудиту, що, на нашу думку, потребує забезпечення незалежності аудиторів та дотримання стандартів надання неаудиторських послуг без загроз принципам професійної етики.

**Висновки і перспективи подальших розвідок.** Дослідження сучасного стану надання неаудиторських послуг в Україні та світі свідчить про їх превалювання у професійній аудиторській практиці, що потребує формування виваженого підходу до їх регулювання та класифікаційного впорядкування з метою підтримання належного рівня аудиторської незалежності. В Україні питання розмежування неаудиторських послуг набуває особливої актуальності, оскільки вимоги Акту Сарбейнса-Окслі, Директиви 2014/56/ЄС та Директиви 2014/95/ЄС не гармонізовані з чинним законодавством. У зв'язку з цим необхідне здійснення ряду невідкладних заходів щодо впорядкування надання неаудиторських послуг аудиторськими фірмами. Серед них першочерговими вбачаємо:

- закріплення розмежування аудиторських і неаудиторських послуг на законодавчому рівні (у вигляді змін до ЗУ «Про аудиторську діяльність», а не окремих рішень АПУ) з урахуванням вимог ЄС;
- посилення вимог щодо відповідальності аудиторів за сумісне надання одному клієнту аудиторських і неаудиторських послуг та недотримання принципів професійної етики і незалежності;
- дотримання принципів та методики надання неаудиторських послуг компаніями відповідно до МСА;
- забезпечення розробки внутрішньофірмових стандартів надання не лише аудиторських, але й неаудиторських послуг з метою підвищення їх якості;
- розвиток організаційного та методичного забезпечення надання неаудиторських послуг.

– активізація зусиль регуляторів щодо розробки методологічного забезпечення підтвердження інтегрованих та нефінансових звітів.

Зазначені пропозиції спрямовані на приведення національної нормативно-правової бази до вимог ЄС, але й підвищенню довіри до думок, висловлених українськими аудитором, їх визнанню на міжнародному рівні й зростанню конкурентоспроможності ринку аудиту в Україні в цілому.

### **Список використаної літератури:**

1. Про акціонерні товариства: Закон України від 17.09.2008 № 514-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/514-17>.
2. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 № 3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
3. Про Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) : Рішення АПУ від 22 грудня 2011 року № 244/14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN70683.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN70683.html).
4. *Андрощук І.І.* Місце завдань з надання іншої впевненості в системі аудиторських послуг та історичний аспект їх становлення / *І.І. Андрощук* // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету / Економічні науки. – 2012. – Вип. 21. – С. 327–337.
5. *Гаргола Ю.Г.* Аудиторські послуги в системі економіко-правового забезпечення господарської діяльності : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / *Ю.Г. Гаргола* ; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2010. – 21 с.
6. Звіти Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2009–2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu>.

7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2014 року) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf).
8. *Редько О.Ю.* Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку : автореф. дис... д-ра екон. наук : 08.00.09 / *О.Ю. Редько* ; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К., 2009. – 40 с.
9. *Сизоненко О.А.* Види аудиторських послуг: теорія, практика, тенденції змін / *О.А. Сизоненко, А.К. Харькова* // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.16. – С. 284–289.
10. An Analysis Of The 2014 Financial Performance Of The World's Largest Accounting Firms By Big4.com. – January 2015. – Access : <http://www.big4.com/wp-content/uploads/2015/01/The-2014-Big-Four-Firms-Performance-Analysis-Big4.com-Jan-2015.pdf>.
11. *Beattie V.* The impact of changes to the non-audit services regime on finance directors audit committee chairs and audit partners of UK listed companies / *V. Beattie, S. Fearnley, T. Hines*. – 2009. – Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). – London, UK.
12. *Causholli M.* Does Selling Non-Audit Services Impair Auditor Independence? New Research Says, «Yes» / *M. Causholli, Dennis J. Chambers, Jeff L. Payne* // Current Issues in Auditing. – 2015. – Vol. 9, Issue 2. – Pp. 1–6.
13. Directive 2014/56/EU «On statutory audits of annual accounts and consolidated accounts». – Access : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0056>.
14. Directive 2014/95/EU «On disclosure of non-financial and diversity information». – Access : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014L0095>.

15. Sarbanes-Oxley Act: PUBLIC LAW 107–204–JULY 30, 2002. – Access :  
<https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>.

## References:

1. The Verhovna Rada of Ukraine (2008), *Pro akcionerni tovarystva* [About corporations], available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/514-17>
2. The Verhovna Rada of Ukraine (1993), *Pro audytor's'ku dijal'nist'* [About auditing], available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
3. The Audit Chamber of Ukraine (2011), *Pro perelik poslug, jaki mozhut' nadavaty audytory* [About list of audit services], available at: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN70683.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN70683.html)
4. Androshchuk, I.I. (2012), “Misce zavdan' z nadannja inshoi' vpevnenosti v systemi audytor's'kyh poslug ta istorychnyj aspekt i'h stanovlennja”, *Naukovi praci Kirovograds'kogo nacional'nogo tehničnogo universytetu. Ekonomichni nauky*, Vol. 21, pp. 327–337.
5. Gargola, Yu.G. (2010), *Audytor's'ki poslugy v systemi ekonomiko-pravovogo zabezpechennja gospodars'koi' dijal'nosti: Author's abstract*, Zhytomyr's'kyj derzhavnyj tehnologichnyj universytet, Zhytomyr, 21 p.
6. The Audit Chamber of Ukraine (2015), *Zvity Audytor's'koi' palaty Ukrai'ny do Kabinetu Ministriv Ukrai'ny za 2009–2014*, available at: [www.apu.com.ua/zvit-do-kmu](http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu)
7. International Federation of Accountants (2014), *Mizhnarodni standarty kontrolju jakosti, audytu, ogljadu, inshogo nadannja vpevnenosti ta suputnih poslug*, available at: [www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf)
8. Red'ko, O.Yu. (2009), *Metodologija ta organizacija profesijnogo audytu v Ukrai'ni. Stan ta perspektyvy rozvytku: Author's abstract*, Derzh. kom. statystyky Ukrai'ny, Derzh. akad. statystyky, obliku ta audytu, Kyiv, 41 p.

9. Syzonenko, O.A. (2013), “Vydy audytor'skyh poslug: teoriya, praktyka, tendencii' zmin”, *Naukovyj visnyk NLTU Ukrainy*, Vol. 23.16, pp. 284–289.
10. Big4 (2015), “An Analysis Of The 2014 Financial Performance Of The World’s Largest Accounting Firms”, available at: [www.big4.com/wp-content/uploads/2015/01/The-2014-Big-Four-Firms-Performance-Analysis-Big4.com-Jan-2015.pdf](http://www.big4.com/wp-content/uploads/2015/01/The-2014-Big-Four-Firms-Performance-Analysis-Big4.com-Jan-2015.pdf)
11. Beattie, V., Fearnley, S. and Hines, T. (2009), *The impact of changes to the non-audit services regime on finance directors audit committee chairs and audit partners of UK listed companies*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), London, UK, 24 p.
12. Causholli, M., Chambers, D. and Payne, J.L. (2015), “Does Selling Non-Audit Services Impair Auditor Independence? New Research Says, “Yes”, *Current Issues in Auditing*, Vol. 9, No. 2, pp. 1–6.
13. The European Parliament and The Council (2014), *On statutory audits of annual accounts and consolidated accounts*, available at: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0056>
14. The European Parliament and The Council (2014), *On disclosure of non-financial and diversity information*, available at: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014L0095>
15. Sarbanes-Oxley Act (2002), available at: [www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf](http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf)

МАКАРЕНКО Інна Олександрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Навчально-наукового інституту бізнес технологій «УАБС» Сумського державного університету.

Наукові інтереси:

- корпоративна звітність та її аудит;
- міжнародні стандарти фінансової звітності;
- регулювання та проблеми стійкості фінансових систем.

E-mail: [i.o.makarenko.rmv@gmail.com](mailto:i.o.makarenko.rmv@gmail.com).

Стаття надійшла до редакції 11.08.2016.