

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНОГО І НЕДЕРЖАВНОГО АУДИТІВ У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

Кінащук Л. Л.

Досліджено організацію та правове забезпечення аудиторської діяльності в зарубіжних країнах, на основі чого зроблено висновки про напрями вдосконалення законодавства України. Аргументовано, що створення надійного аудиторського контролю, без здійснення правового аналізу становлення та розвитку аудиту в зарубіжних країнах, неможливо.

Ключові слова: аудиторська діяльність, аудиторський фінансовий контроль, аудит, аудитор, аудиторська фірма.

Особое внимание уделено изучению организации и правового обеспечения аудиторской деятельности в зарубежных странах, на основе чего предложены основные направления совершенствования законодательства Украины. Обосновано, что создание надежного аудиторского контроля, без осуществления правового анализа становления и развития аудита в зарубежных странах, невозможно.

Ключевые слова: аудиторская деятельность, аудиторский финансовый контроль, аудит, аудитор, аудиторская фирма.

Organization and legal provision of audit in the foreign countries have been investigated, and further conclusions concerning ways of improvement of Ukrainian legislature have been drawn. It has been reasoned, that establishing of a reliable auditing control without the legal analysis of audit's formation and development in the foreign countries, is impossible.

Key words: auditing, audit financial control, audit, auditor, audit firm.

Провідні країни Європи й Америки мають багатолітній досвід здійснення аудиту, ознайомлення з яким сприятиме уникненню помилок при формуванні нового законодавства щодо аудиторської діяльності. Слід зазначити, що розробка питань аудиторської діяльності в наукових дослідженнях переважно здійснювалася в той час, коли ці питання в Україні не ставилися так гостро. Хоча беззаперечний вплив на формування авторської позиції мали праці І.А. Андреева, Е.О. Вознесенського, М.А. Гурвіча, О.Ю. Грачової, Е.О. Кочеріна, В.О. Лебедева, І.Х. Озерова, Н.Д. Погосьяна, І.Т. Тарасова, І.П. Устинової та інших. Враховуючи комплексний характер аудиторської діяльності, у межах статті вивчалися наукові доробки фахівців господарського, цивільного, фінансового та інших галузей прав. Окремі висновки щодо організації аудиторської діяльності та методики проведення аудиту в зарубіжних країнах зроблені автором з використанням положень представників економічної науки й практикуючих аудиторів, таких як: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Дорош, С.Б. Ільїна та інші. Досить широко представлені праці з аудиту і фінансів у зарубіжних авторів. Доробки зазначених та інших авторів, безсумнівно, мають важливе наукове й практичне значення; висновки та рекомендації, що містяться в них, послужили й

служать подальшому вивченню зарубіжного досвіду з метою вдосконалення законодавства України у сфері аудиторської діяльності.

Дійсно, у період радикальних перетворень, спрямованих на вдосконалення аудиторської діяльності в Україні, доцільним є вивчення досвіду її організації в зарубіжних країнах. Проте, як вірно зазначає Ф.Ф. Бутинець [1, 3], захід уже сьогодні визнає недосконалість своєї системи обліку та контролю, то ж навіщо ми сліпо копіюємо все в них; давайте йти в Європу зі своїм набутим досвідом, нашими традиціями, запроваджуючи все краще, що мають ці країни. Вважаємо, що проведений аналіз допоможе, використавши саме позитивний зарубіжний досвід, зробити висновки про напрями вдосконалення законодавства нашої держави.

Так, у США забезпечення захисту інтересів користувачів аудиту здійснюється громадськими об'єднаннями, а саме: Американською асоціацією бухгалтерів (AAA), Американським інститутом присяжних бухгалтерів (AICPA), Головною службою обліку (GAO). На розвиток аудиту вплинув Американський інститут присяжних бухгалтерів (AICPA). На нього покладені обов'язки: встановлення професійних вимог для присяжних бухгалтерів; проведення досліджень і публікація матеріалів на теми, пов'язані з бухгалтерським обліком і аудитом; консультаційні послуги для адміністрації; консультаційні послуги у сфері оподаткування й ін. [2, 134-135]. Виникнення аудиту в США пов'язано з заснуванням національної організації внутрішніх аудиторів, яка згодом стала міжнародною. Вона сьогодні має відповідні інститути в багатьох державах і захищає інтереси більше 25 тисяч його членів. Крім того, у країні нараховується понад 45 тис. аудиторських фірм, в яких працюють від одного до декількох тисяч чоловік. Шість найбільших американських аудиторських фірм називають Великою шісткою, кожна з них має офіси в усіх великих містах США, а також у багатьох містах світу, їхній дохід перевищує 500 млн. дол. США. В американській аудиторській фірмі працюють партнери, менеджери, контролери, старші або відповідальні аудитори й помічники.

Для всіх бухгалтерів і аудиторів на Заході передбачено обов'язкове дотримання принципів бухгалтерського обліку, що іноді називають стандартами - GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Наприклад, у США власне стандарти з бухгалтерського обліку затверджує незалежна рада - FASB (Financial Accounting Standards Board) після тривалих публічних обговорень. Крім бухгалтерських стандартів, застосовуються також стандарти аудиту - GAA (Generally Accepted Auditing Standards), що допомагають аудиторам в проведенні перевірок, які підкажуть рішення й порядок роботи. Стандарти аудиту готує спеціальний відділ AICPA - Рада по стандартах аудиту. Вони обов'язкові для всіх аудиторів країни. При їхньому порушенні (тобто при неспроможності аудиту) суди й інші органи, що здійснюють нагляд за аудиторами, мають право припинити їхню діяльність [2, 79-81]. У США, як і в Україні, передбачено проведення обов'язкового аудиту. А саме,

аудит є обов'язковим для акціонерних товариств, а також для компаній при отриманні кредитів і при укладанні довгострокових контрактів. Крім того, аудиторська діяльність у США здійснюється з метою підтвердження або спростування даних, які містять прогноз керівництва про перспективи фінансово-господарської діяльності. На нашу думку, в Україні, використавши досвід США, є доцільним залучення аудиторів при формуванні бюджетів усіх рівнів на наступний рік на кожній стадії бюджетного процесу. В Україні, проте, доцільно залучати саме недержавних аудиторів, що завдяки їх незалежності забезпечить якісне формування бюджетів усіх рівнів. Особливо важливою є участь аудиторів при розгляді проекту Закону „Про Державний бюджет України” у Верховній Раді. Після доповіді Міністра фінансів про проект бюджету він розглядається в комітетах, до роботи яких повинні бути на умовах договору залучені незалежні аудитори. Аудитори повинні передати свої поправки до проекту бюджету у Комітет з питань бюджету, надавши письмове обґрунтування. Усі пропозиції розглядає комітет з питань бюджету, який готує доповідь і таблицю про підтримані й відхилені поправки.

Дійсно, аудиторські послуги широко використовуються в Сполучених Штатах Америки. Американський аудит, внаслідок високих темпів економічного росту, мав потребу у швидких темпах проведення перевірок, а отже, - у прогресивних технологіях аудиту. Національні традиції, а також асоціації аудиторів відіграють дуже велику роль у становленні й розвитку аудиторської діяльності. Вони здійснюють професійну підготовку аудиторів, присвоєння їм відповідної кваліфікації, виконують функції контролю за сумлінним і кваліфікованим виконанням своїх обов'язків аудиторами. У цій країні відбулася переоцінка ролі держави й можливості застосування її механізмів для здійснення аудиторської діяльності.

Регулювання аудиторської діяльності у Франції покладено на Національну Раду комісарів з рахунків, яка здійснює нагляд за Національною Компанією комісарів з рахунків і діє під патронатом Міністерства юстиції. Національною Компанією комісарів з рахунків створено Регіональні компанії, управління якими здійснюють Регіональні Ради. Вони об'єднують усіх комісарів по рахунках і аудиторські фірми. Керівництво Національною Компанією Комісарів по рахунках здійснюється Національною Радою, яка складається з 81 комісара. Компанія об'єднує всіх внесених до Реєстру комісарів по рахунках і всі аудиторські фірми Франції. Питання, пов'язані з атестацією аудиторів і ліцензуванням аудиторської діяльності, регулює Міністерство юстиції, яке складає список допущених до екзамену та призначає членів екзаменаційної комісії. Аудитори, які бажають займатися аудиторською діяльністю, подають свої документи в Регіональну Компанію комісарів з рахунків, які потім направляються до Національної Компанії комісарів з рахунків. Фінансування діяльності Національної й Регіональних Компаній комісарів здійснюється за рахунок внесків комісарів з рахунків, які складаються з фіксованої суми, фіксованої суми страхівки й відсотка від отриманого аудитором гонорару за рік. Аудиторську діяльність у Франції можуть здійснювати особи, які мають диплом експерта-бухгалтера або свідоцтво комісара по рахунках, причому як громадяни Франції, так і іноземні громадяни. Окрім того, аудиторською діяльністю можуть займатися фірми, що відповідають встановленим національним вимогам. Вони узгоджуються з 8-ю Директивою

ЄС (не менше 51 % статутного капіталу повинно належати атестованим аудиторам). У Франції не менше 75 % статутного капіталу аудиторської фірми повинно належати внесеним до реєстру контролерам-ревізорам [1, 483]. Компанія комісарів по рахунках здійснює найбільш відповідальні перевірки, як правило не завжди за бажанням суб'єктів господарювання. Аудит здійснюють у передбачених випадках, що визначаються урядом. Отже, комісари з рахунків проводять обов'язковий аудит. Розвиток аудиту у Франції призвів до виділення з професії аудитора спеціалістів з правового, податкового консультування, а також з питань організації управління суб'єктів фінансово-господарської діяльності. Система фінансового контролю передбачає, що поряд із системою внутрішнього контролю, який здійснюється всередині суб'єктів фінансово-господарської діяльності, приватні аудитори підтверджують квартальний, піврічний, за 9 місяців і річний фінансові звіти, висловлюють свою думку про звіт голові правління та генеральному директору підприємства.

Аудиторський суд Франції в найбільш наближеній формі до сучасної був створений за наказом Наполеона I від 16 вересня 1807 року. Це один з найстарших і найпрестижніших інститутів державного управління Франції, а тому, на нашу думку, вимагає більш детального розгляду з метою запозичення досвіду. Правові норми, що визначають статус Аудиторського суду та регіональних аудиторських палат, об'єднані в Кодексі фінансового судочинства 1995 року. Ці органи фінансового судочинства можна визначити як елемент третьої гілки державної влади - судової системи поряд з адміністративними судами й судами загальної юрисдикції. Такий статус забезпечує гарантії незалежності. Як відмічає В.М. Мельник [3, 104-105], очолює Аудиторський суд перший президент, який призначається на посаду за розпорядженням ради міністрів. Аудиторський суд співпрацює з прокурором, який надає юридичні консультації, а за потреби виконує прокурорські функції. Цей підрозділ очолює генеральний прокурор. Аудиторський суд складається із семи департаментів (палат), кожен із яких очолює президент. Конституція Франції визначає Аудиторський суд як орган, що допомагає парламенту й уряду здійснювати нагляд за реалізацією фінансового законодавства в частині державного бюджету, економіки та соціального забезпечення. Тому, створення Аудиторського суду в Україні, на прикладі французького, допоможе в державі забезпечити якісний фінансовий контроль, особливо стосовно державного бюджету. Отже, регулювання аудиторської діяльності у Франції здійснюють саме державні органи, на них покладено функції контролю за її діяльністю. Аудиторські перевірки орієнтовані на державні органи, які є основними користувачами аудиторських висновків.

Національне управління аудиту Великобританії було створено на вимогу Короля у XII столітті з метою здійснення аудиту витрачання державних коштів, зокрема на війни та предмети розкоші. Правовий статус Національного управління аудиту Великобританії сьогодні визначається національним аудиторським актом королеви Єлизавети II 1983 року. Національне управління аудиту очолює генеральний аудитор, воно має ієрархічну структуру. Усі повноваження щодо ревізії фінансової діяльності урядових відомств належать генеральному аудитору, який призначається монархом за поданням Палати громад. Звільнення з посади теж здійснюється монархом за рішенням обох палат парламенту. Генераль-

ний аудитор не має права щодо застосування санкцій, проте надзвичайно важливе значення мають відкриті звіти парламенту. З метою ефективної співпраці парламенту та Національного управління аудиту парламент Великобританії створив спеціальний Комітет державних рахунків, основним завданням якого є аналіз звітів генерального аудитора [4, 102]. Визначення законності бюджетних пропозицій належить до компетенції Парламенту, а Національне управління аудиту відповідає лише за визначення того, чи були пропозиції виконані ефективно. Але міністр фінансів вимагає, щоб воно аналізувало правильність пропозицій, на яких базуються в подальшому бюджетні пропозиції. Національне управління аудиту несе відповідальність лише перед Парламентом [5, 25-26].

Незважаючи на наявність державного аудиту, який проводиться Національним управлінням аудиту, у цій державі існує недержавний аудит. Регулювання аудиторської діяльності здійснюється громадськими організаціями. Аудитори підпорядковуються відповідним офіційно визнаним організаціям бухгалтерів, кожна з яких повинна мати систему для дослідження й спостереження за дотриманням її правил, включаючи й проведення компанією аудиторської перевірки. Законодавчо встановлено вимогою щодо призначення аудитора компанії є його членство в одній з п'яти офіційно визнаних організацій бухгалтерів. Тобто у Великобританії вплив держави на регулювання аудиторської діяльності незначний, а аудиторська діяльність є певною мірою саморегульованою та зорієнтованою на потреби інвесторів, кредиторів і акціонерів. У цій державі щорічний аудит перестав бути добровільною справою. Він є обов'язковим для всіх компаній з обмеженою відповідальністю. Згідно з інструкцією, яка регламентує проведення аудиту, директори повинні забезпечити збереження довірених їм активів як вирішального фактора, що визначає їх відповідальність за попередження зловживань. Рада з аудиторської практики пропонує аудиторам порядок проведення аудиту. У Великобританії загальноприйняті норми аудиту та стандарти аудиту - це загальні принципи, яких необхідно дотримуватися при проведенні аудиторських перевірок. Отже, запозичення англійського досвіду щодо необхідності щорічного проведення зовнішнього обов'язкового аудиту для всіх господарюючих суб'єктів з обмеженою відповідальністю, на нашу думку, буде доречним і для українського законодавства. У цьому разі аудит стане своєрідним стримуючим фактором для підконтрольних суб'єктів щодо забезпечення достовірності звітності й попередження зловживань.

У Німеччині недержавний аудит звітності проводиться незалежними аудиторами, починаючи зі створення в 1932 році Інституту професійних аудиторів, який розробляє рекомендації з бухгалтерського обліку та звітності. З 1961 року працює Палата зареєстрованих аудиторів при Міністерстві економіки. Головне завдання Аудиторської палати полягає в захисті професійних інтересів аудиторів і забезпечення авторитету аудиторської діяльності. Аудиторська палата здійснює нагляд за аудиторами, а її контролює незалежний державний орган - Комісія з нагляду за професією аудитора. Аудиторська діяльність орієнтована на державні органи, які є основними користувачами аудиторських висновків.

Аудиторська перевірка в Німеччині полягає у визначенні відповідності звітності законам і статуту підприємства. Аудитори зобов'язані користуватися печаткою при

складанні експертних висновків. Тарифної угоди для тих, хто працює за наймом у приватній аудиторській конторі або в аудиторській компанії, не існує. У Німеччині аудиторська професія є вільною; аудитор може виступати як законний представник громадськості по ревізії бухгалтерських книг або податково-консалтингових компаній; аудитор не має права працювати за наймом у консультанта з податкових питань, у присяжного ревізора бухгалтерських книг або в адвоката [1, 472]. Отже, для аудиторів Німеччини існують обмеження аудиторської діяльності. Проте в нашій державі в структурі Міністерства доходів і зборів України (далі Міндоходів) діють підрозділи, на які покладено проведення державного аудиту, що є неприйнятним і підміняє основну ознаку аудиторської діяльності - незалежність. Вважаємо, що консультативні послуги з податкових питань мають надавати незалежні аудитори. Податкові підрозділи Міндоходів фінансуються з бюджету, а незалежні аудитори - за рахунок коштів замовників. З метою скорочення видатків бюджету на фінансування проведення державного податкового аудиту, роль якого зводиться до надання консультаційних послуг і не сприяє надходженню коштів до бюджетів, функції податкових підрозділів Міндоходів щодо проведення аудиту слід передати незалежним аудиторам, аудиторським фірмам.

Отже, зарубіжний досвід показує, що незалежний, недержавний аудит є обов'язковим атрибутом ринкової економіки будь-якої країни. У кожній державі організація аудиторської діяльності може мати свої національні особливості, здебільшого країни розробляють свої власні стандарти й норми, методикку проведення аудиту, але загалом аудитори виконують приблизно однакові за своїм характером функції. Проте в деяких країнах один і той же аудитор надає супутні послуги з ведення обліку та його аудиту, що, на наш погляд, є вкрай неприпустимим.

Література

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник [для студентів спеціальності „Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. - [3-тє вид., доп. і перероб.]. - Житомир: ПП „Рута”, 2006. - 512 с.
2. Сазерленд К. Посібник з внутрішнього аудиту комерційних банків. / К. Сазерленд, Дж. Бедді, О. Басова / - Європейська Комісія. - Програма Тасіс. - 1998. - 226 с.
3. Мельник В.М. Контроль і ревізія діяльності підприємств (короткий курс): навчальний посібник / В.М. Мельник. - Одеса-Астропринт, 1999. - 108 с.
4. Монаєнко А.О. Правові основи державного фінансового контролю: навч. посіб. / А.О. Монаєнко. - Запоріжжя. КРУ. - 2008. - 152 с.
5. Роль высших органов финансового контроля в бюджетном процессе и государственном управлении: отчёт о проведении международного симпозиума 24-26 июня 1999 г., Киев, Украина. - К.: Региональное бюро для Европы и СНГ, 1999. - 45 с.

Кінащук Л.Л.
доктор юридичних наук, доцент
Надійшла до редакції: 19.03.2014