

Томіна В. Ю., здобувач кафедри
адміністративного права і процесу НАВС

Зарубіжний досвід адміністративно-правового регулювання аудиторської діяльності

У статті проаналізовано навчально-методичну та наукову літературу із метою дослідження правових та організаційних аспектів зарубіжного досвіду адміністративно-правового регулювання аудиторської діяльності. Особливу увагу звернуто на аналіз адміністративно-правового регулювання аудиторської діяльності США, Великобританії, Німеччини, Франції тощо. Встановлено, що професія аудитора відіграє ключову роль у суспільстві, як джерело впевненості громадськості у фінансовій звітності компаній.

Ключові слова: адміністративно-правове регулювання, аудит, аудиторська діяльність, зарубіжний досвід, правові, організаційні.

В статье проанализирована учебно-методическая и научная литература с целью исследования правовых и организационных аспектов зарубежного опыта административно-правового регулирования аудиторской деятельности. Отдельное внимание обращено на анализ административно-правового регулирования аудиторской деятельности США, Великобритании, Германии и Франции. Установлено, что профессия аудитора играет ключевую роль в обществе, как источник уверенности общественности в финансовой отчетности компаний.

Ключевые слова: административно-правовое регулирование, аудит, аудиторская деятельность, зарубежный опыт, правовые, организационные.

The article analyzes the teaching and scientific literature in order to study the legal and organizational aspects of foreign experience in administrative and legal regulation of the audit profession. Special attention is paid to the analysis of administrative and legal audit regulation the U.S., UK, Germany, France and so on. Established that the audit profession plays a key role in society, as a source of public confidence in financial statements of companies.

Keywords: administrative regulation, audit, auditing, international experience, legal and organizational.

Постановка проблеми. Одним із факторів, що зумовлює стабільний розвиток економіки країни є наявність ефективної системи аудиторського контролю. Варто зазначити, що на світовому ринку аудиту сьогодні діють сотні тисяч аудиторських фірм, однак тільки окремі з них здобули міжнародне визнання, стали транснаціо-

нальними корпораціями, які мають сотні філій і дочірніх підприємств у різних країнах (у тому числі і в Україні). Це так звані аудиторські фірми «великої четвірки» (PWC, Deloitte & Touch, Ernst & Young, KMPG тощо). Крім названих, протягом тривалої практики роботи аудиторських фірм у зарубіжних країнах сформувалось кілька і такі основні їх види, як національні аудиторські фірми та регіональні і місцеві фірми.

Разом з тим, світова фінансова криза 2009 року зумовила вкрай негативні тенденції у діяльності зарубіжної та вітчизняної фінансово-кредитної системи: запровадження тимчасових адміністрацій у діяльності банків, банкрутства банківських та небанківських фінансових установ тощо [1]. Саме це свідчить про наявність певних недоліків, як у правовому так і організаційному забезпечення аудиторської діяльності.

Наведене і обумовлює необхідність вивчення досвіду правового та організаційного забезпечення аудиторської діяльності різних країн світу з метою обґрунтування доцільності і можливості його запозичення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі аспекти проблематики даного дослідження знайшли своє відображення у працях вчених, зокрема: А.І. Берлача, Ф. Ф. Бутинець, Л.Л. Кінашук, О.А. Петрик, Т.В. Філіпенко та ін.

Мета запропонованої наукової статті полягає у дослідженні зарубіжного досвіду адміністративно-правового регулювання аудиторської діяльності з метою його можливого запозичення та впровадження в правозастосовну діяльність України.

Виклад основного матеріалу. Як справедливо зауважує Л.Л. Кінашук, функції фінансового контролю у зарубіжних країнах, як правило, розподіляються між вищими органами державної влади та установами управління фінансовою та кредитною грошовою системою [2, с. 32]. При цьому варто наголосити, що конкретні форми розподілу зумовлюються особливостями політичної системи держави та її історико-правовим розвитком.

У світі провідними визнані методики здійснення аудиторської діяльності, розвинуті у США та Європейському Союзі (під проводом Німеччини як найбільш впливової держави у межах цієї міжнародної організації). Так, нині у світі використовуються стандарти фінансової звітності US-GAAP (американські) та IFRS (європейські), а міжнародна сертифікація аудиторів здійснюється організаціями CPA (за американськими стандартами), ACCA (за європейськими стандартами).

У Сполучених Штатах Америки аудиту підлягають державні і недержавні підприємства. Це, у свою чергу сформувало чотири основні типи аудиторів у США:

1. Аудитори головної служби обліку, які працюють у позавідомчій службі законодавчої гілки федерального уряду. Основна функція таких аудиторів – виконувати аудиторські функції для Конгресу.

2. Податкові інспектори, які проводять аудит декларацій платників податків з метою визначення відповідності їх законам про оподаткування (ці перевірки можна розглядати як аудит на відповідність).

3. Внутрішньогосподарські аудитори, яких запрошують приватні компанії для аудиту діяльності їх адміністрацій. Обов'язки внутрішньогосподарських аудиторів визначаються залежно від того, хто є їх наймачем, і мети перевірки.

4. Присяжні бухгалтери (незалежні аудитори), основним обов'язком яких є перевірка річної звітності компаній, які оприлюднюють свої звіти, а також аудит у більшості інших великих і середніх компаній та некомерційних організацій.

Реєстрація аудиторів, унормування та стандартизація фінансових звітів, контроль над якістю, незалежністю та іншими стандартами фінансових звітів, здійснення контролю над за зареєстрованими аудиторами здійснюється Наглядним комітетом за діяльністю аудиторів

(РСАОВ), який створений у США у відповідності з Законом Сарбейнза-Окслі 2002 року. Члени РСАОВ призначаються урядовою Комісією з цінних паперів та біржі терміном на 5 років і можуть переобиратися на цю посаду не більше одного разу.

У США є такі професійні аудиторські організації: Американський інститут присяжних бухгалтерів (American Institute of Certified Accountants – AICPA); Комісія з цінних паперів (Securities & Exchange Commission – SEC); Головна служба обліку (The United States general Accounting Office – GAO); Американська асоціація бухгалтерів (American Accounting Association – AAA); Національна асоціація бухгалтерів США (National Association of Accountants – NAA); Асоціація спеціалістів з комп'ютерного аудиту (EDP Auditors Association) тощо [3, с. 14].

Саме у США незалежною Радою по стандартам фінансової (бухгалтерської) звітності (Financial Accounting Standards Board (FASB) після тривалих публічних обговорень були розроблені принципи (стандарти) бухгалтерського обліку – Generally Accepted Accounting Principles (GAAP), які нині є обов'язковими у тих країнах, які до них приєдналися. Крім цих стандартів застосовуються також стандарти аудиту Generally Accepted Auditing Standards (GAO), розроблені Радою по стандартах аудиту, які є обов'язковими для всіх аудиторів країни і покликані стандартизувати аудиторські перевірки, рішення та порядок роботи аудиторів.

У Великобританії основним законодавчим актом, який вимагає проведення аудиту, є Акт про компанії 1985 року, згідно з яким усі компанії без винятку повинні надавати свої річні звіти для перевірки аудиторам. При цьому аудитор призначається власниками компанії, а менеджмент останніх повинен забезпечити збереження довірених їм активів як вирішального фактору, що визначає його відповідальність за зловживання.

У Великобританії створено такі організації, які об'єднують присяжних бухгалтерів, аудиторів: 1) Громадська організація дипломованих бухгалтерів (The Chartered Association of Certified Accountants – CACA, FCCA); 2) Громадський інститут бухгалтерів – аналітиків (The Chartered Institute of Management Accountants – CIMA ACMA, FCMA); 3) Громадський інститут національних фінансів і бухгалтерського обліку (The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy – CIPFA); 4) Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу (The Institute of Chartered Accountants in England & Wales – ICAEW); 5) Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії (The Institute of Chartered Accountants of Scotland – ICAS); 6) Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії (The Institute of Chartered Accountants of Ireland – ICAI) [3, с. 14–15].

У Франції основним законодавчим актом, який вимагає проведення аудиту звітності всіх компаній із обмеженою відповідальністю і повних товариств, є Закон про промислово-торговельні компанії 1966 року. Аудиторську діяльність можуть здійснювати особи, які мають диплом експерта-бухгалтера або свідоцтво комісара з рахунків. Аудиторами можуть бути як громадяни Франції, так і іноземні громадяни, а також фірми, які внесені до спеціального реєстру та відповідають встановленим законодавством вимогам. У Франції створено Асоціацію керівників аудиторських фірм (АРБФ).

У ході роботи аудитор призначається власниками підприємства (акціонерами) строком на шість років для проведення аудиту. Термін роботи аудитора з підприємством-клієнтом може бути продовжено ще на один термін. Якщо розмір статутного капіталу компанії перевищує встановлену законодавством суму або вона зареєстрована на фондовій біржі, акціонери обирають двох аудиторів. Аудиторська перевірка товариств з обмеженою відповідальністю і простих товариств здійснюється лише у тому разі, якщо їх розмір перевищує визначену законом величину. При цьому

у Франції існує такий поділ на малі, середні і великі компанії [4, с. 190].

Крім цього проведення аудиту у Франції є обов'язковим для: 1) фінансових організацій; 2) страхових компаній; 3) сільськогосподарських кооперативів; 4) інвестиційних фондів; 5) спортивних організацій.

У Франції діють дві головні професійні організації аудиторів і бухгалтерів: Палата експертів-бухгалтерів (ОЕССА) та Національна компанія комісарів з рахунків (CNCC).

Палата експертів-бухгалтерів об'єднує аудиторські фірми та окремих аудиторів на національному та регіональному рівнях. Національна компанія комісарів з рахунків об'єднує всіх комісарів, внесених до Реєстру, а її керівництво здійснює Національна рада, до якої входить 81 комісар.

Варто наголосити, що у цій країні з 1807 року діє спеціальний суд, який допомагає парламенту і уряду здійснювати нагляд за реалізацією фінансового законодавства в частині державного бюджету, економіки та соціального забезпечення. Нині він має назву Аудиторський суд Франції. Статус цієї судової установи та регіональних аудиторських палат визначені у Кодексі фінансового судочинства 1995 року. Зважаючи на те, що суди фінансової юрисдикції у Франції поряд з адміністративними судами та судами загальної юрисдикції входять до судової системи країни, не можна погодитись з Л.Л. Кінашук, яка визначає Аудиторський суд Франції органом державного управління [2, с. 37]. Аудиторський суд складається з кількох департаментів, кожен з яких має власний предмет відання (публічні фінанси; оборона, промислова політика, внутрішня і зовнішня торгівля; юстиція, внутрішні справи, зовнішня політика; розгляд апеляцій на рішення регіональних аудиторських палат тощо).

У Німеччині, починаючи з 1931 року, згідно з чинним законодавством усі компанії з обмеженою відповідальністю зобов'язані, а також всі інші середні та великі компанії проводити щорічний аудит.

Адміністративне регулювання аудиторської діяльності в Німеччині здійснює Міністерство економіки, при якому з 1961 року діє Аудиторська палата Німеччини (Wirtschaftsprueferkammer) — офіційний орган для контролю за діяльністю аудиторів, який здійснює реєстрацію всіх аудиторів країни, а також захищає їх професійні інтереси та забезпечує авторитет аудиторської діяльності. Крім того, в країні існує добровільна асоціація кваліфікованих аудиторів — Інститут професійних аудиторів, який з 1932 року розробляє рекомендації з бухгалтерського обліку і звітності.

Аудит у Німеччині має кілька напрямків: аудиторський контроль підприємства наприкінці фінансового року (перевірка правильності ведення бухгалтерських книг, перевірка річної звітності); аудиторський контроль документів юридичної особи в період його підстави на предмет відповідності законодавству країни; аудиторський контроль з доручення загальних зборів акціонерів (як правило окремі області діяльності акціонерного товариства, а не усі); аудиторський контроль окремих сегментів ділової і фінансової діяльності (зокрема, депоновані цінні папери в кредитних установах); аудиторські перевірки на предмет виявлення правопорушень, включаючи контрольні перевірки поточного характеру, превентивні перевірки з метою попередження можливих порушень; контрольна перевірка всього підприємства чи його частини (при продажі) [1].

Основні вимоги до професії аудитора у Німеччині полягають в наступному: вона є вільною і незалежною, при цьому аудитор виступає 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 - бухгалтера або у адвоката [5, с. 472]. Крім того, Аудитори дуже обмежені у відношенні

поєднання аудиторської діяльності з наступними видами діяльності: здійснення діяльності в технічній і юридичній області; науково-дослідна робота в інститутах наукового профілю, викладацька робота у вузах і університетах; участь в операціях довірчого керування; вільна професійна діяльність в області літератури чи мистецтва [1].

В Росії відповідно до ст. 22 Федерального Закону «Про аудиторську діяльність» від 30 грудня 2008 року (в редакції федеральних законів від 1 липня 2010 року та 28 грудня 2010 року) державне регулювання аудиторською діяльністю здійснює уповноважений федеральний орган виконавчої влади. Відповідно до постанови Уряду Російської Федерації (далі – РФ) від 6 лютого 2002 року «Про питання державного регулювання аудиторської діяльності в Російській Федерації» таким органом є Міністерство фінансів РФ. Функції цього органу чітко визначені у Законі: 1) видання в межах своєї компетентності нормативних правових актів, що регулюють аудиторську діяльність; 2) організація розробки та надання на затвердження Уряду РФ федеральних правил (стандартів) аудиторської діяльності; 3) організація у встановленому порядку системи атестації, навчання та підвищення кваліфікації аудиторів, ліцензування аудиторської діяльності; 4) організація системи нагляду за дотриманням аудиторськими організаціями та індивідуальними аудиторами ліцензійних вимог та умов; 5) контроль за дотриманням аудиторськими організаціями та індивідуальними аудиторами федеральних правил (стандартів) аудиторської діяльності; 6) визначення обсягу та розробка порядку надання уповноваженому федеральному органу звітності аудиторських організацій та індивідуальних аудиторів; 7) акредитація професійних аудиторських об'єднань; 8) ведення державних реєстрів атестованих аудиторів аудиторських організацій, індивідуальних аудиторів, професійних аудиторських об'єднань та навчально-методичних центрів у відповідності з положенням про ведення реєстрів, а також надання інформації, що у них міститься, усім заінтересованим особам.

Варто наголосити, що у Росії до 2002 року ці функції у меншому обсязі виконувала комісія з аудиторської діяльності при Президентові РФ, тому у науковій літературі висловлюється критика законодавства у цьому аспекті. Так, О.Л. Руф вважає, що закон надав надмірні повноваження Міністерству фінансів РФ, які можуть призводити до додаткових витрат з федерального бюджету, а також до загрози виникнення корупції у цій сфері [6, с. 10].

При цьому при Міністерстві фінансів РФ утворюється Рада з аудиторської діяльності, до якої входять представники Міністерства фінансів РФ, федеральних органів виконавчої влади, державних органів влади, Центрального банку РФ; акредитованих професійних аудиторських об'єднань, наукових та інших організацій, вищих навчальних закладів. Ця Рада, зокрема, бере участь у підготовці та попередньому розгляді основних документів аудиторської діяльності та проектів рішень уповноваженого федерального органу, розробляє федеральні правила (стандарти) аудиторської діяльності, розглядає звернення та клопотання акредитованих професійних аудиторських об'єднань, вивчає і узагальнює досвід аудиторської діяльності тощо.

Висновки. Аналіз зарубіжного досвіду адміністративно-правового регулювання аудиторської діяльності засвідчив, що у країнах з прогресуючою ринковою економікою (США, Великобританія, Німеччина, Франція тощо) професія аудитора відіграє ключову роль у суспільстві як джерело впевненості громадськості у фінансовій звітності компаній. Встановлено, що наявність законодавчих положень або визнаних стандартів фінансової звітності (US-GAAP, IFRS), якими висуваються вимоги до фінансової інформації компаній, що діють на ринку капіталів, не може повною мірою гарантувати

таку діяльність цих компаній, яка позбавлена ризиків для їх інвесторів чи акціонерів.

Водночас, аналіз правозастосовної практики у даній сфері свідчить про доцільність виваженого підходу до запозичення зарубіжного досвіду та його апробації, врахуванні вітчизняних національних інтересів і ситуації у даній сфері.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Скаско О.І. Організація систему аудиту в Європейських країнах / О.І. Скаско // Електронний ресурс. — режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/fkd/2012_1/part1/20.pdf
2. Кінашук Л.Л. Організація та правове регулювання аудиторської діяльності в системі фінансового контролю в Україні: монограф. / Л.Л. Кінашук. — Кіровоград: КОД, 2010. — 460 с.
3. Петрик О.А. Аудит у зарубіжних країнах: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / О.А. Петрик, М.Т.Сенченко. — К.: КНЕУ, 2002. — 168 с.
4. Блейк Д. Европейский бухгалтерский учёт. Справочник / Д. Блейк, О. Абат. — М.: Филинь, 1997.
5. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закладів / Ф.Ф. Бутинець. — Житомир: ПП «Рута», 2006. — 512 с.
6. Руф А.Л. «Узкие места» Закона об аудиторской деятельности // Аудитор. — 2002. — № 1. — С. 7-11.
7. Філіпенко Т. В. Аудит за законодавством України та Європейського Союзу: порівняльно-правові аспекти / Т. В. Філіпенко // Південноукраїнський правничий часопис. — 2009. — № 3. — С. 230—233.

