УДК [657.6:005.584-029:3](100+477)
JEL Classification: M42
doi: 10.31767/nasoa.3-4-2022.04

О. Ю. РЕДЬКО,
доктор економічних наук, професор,
професор Національного центру обліку та аудиту;
Національна академія статистики, обліку та аудиту;
E-mail: alexredko1950@gmail.com
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-7696-256X

Суспільний нагляд за аудитом. Теорія vs практика

У статті проаналізовано закордонний та вітчизняний досвід організації суспільного нагляду та зіставляється його практика з чинними теоретичними засадами. Сформульовано висновок, що суспільною у нагляді є виключно назва, а по суті це державний нагляд за аудиторською діяльністю. Ідентифікована практично повна відповідність організації суспільного нагляду за аудитом в Україні зарубіжній практиці нагляду. Автор констатовано кінець епохи саморегулювання аудиторської діяльності та її перехід під жорстку вертикаль державного регулювання.

Ключові слова: *аудит, суспільний нагляд, теорія та практика організації нагляду, принцип суспільного нагляду, саморегулювання аудиторської діяльності.*

O. REDKO,
DSc in Economics, Professor,
Professor of National Center for Accounting and Audit,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

Public supervision of audit. Theory vs practice

The article conducts a comparative analysis of the theory and practice of the organization of public supervision in the world and in Ukraine. It is concluded that there is a partial discrepancy between the principles of public supervision and the practice of its implementation. It is stated that supervision is only in words public, but in practice - state. Ukraine is on the path of full repetition of foreign experience in the field of public control over the audit. It is concluded that the concentration of power over the audit profession in a state body that is not subordinate to anyone and is not accountable in the state itself.

Key words: *audit, public supervision, theory and practice of supervision organization, principle of public supervision, self-regulation of audit activity.*

Тема суспільного нагляду за аудитом виникла на початку XXI століття. Можна все пояснювати недоліками в аудиторській роботі наприкінці XX століття, але, на нашу думку, проблема значно глибше. Саморегулювання аудиту зіграло не на користь професії. Корпоративна професійна закритість від критики, вкрай загальна термінологічна лексика, стандартизація процедур перевірки, спрямована на зменшення відповідальності аудитора за помилки та недогляд, визнання права аудитора на неможливість знайти суттєві невідповідності в системі обліку – ці та інші чинники сприяли підозрі в суспільстві, що аудит відбився від рук. До цього долалися широка можливість вільного обміну інформацією та її отримання будь-ким в умовах диджиталізації суспільства, а також розвиток корпоратизації і зростання невпевненості інвесторів за долю власних коштів. Плюс цілком обґрунтована недовіра до системи бухгалтерського обліку, яка базується на професійному судження бухгалтера, та до вищого менеджменту, схильного до шахрайства. Усе це в купі, на нашу думку, і породило ідею суспільного нагляду за аудиторською професією.

Досить дивно, що не існує аналогічного нагляду за бухгалтерами та менеджментом. У цій царині все віддано на відкуп професійним організаціям з елементами зовнішнього

© О. Ю. Редько, 2022

державного контролю. А у сфері аудиту чинна ситуація викликана історичною традицією довіри до незалежних аудиторів та надії на них як на останніх носіїв правди про бізнес та управління коштами емітентів. При цьому набула популярності теза, що аудитори у своїй роботі ще й повинні враховувати інтереси суспільства. Звідси – суспільний нагляд за професією.

Трошки теорії. Термін «суспільство» має декілька визначень. Узагальнюючи їх, можна сказати, що в широкому сенсі суспільство – це все людство у минулому, сьогоденні та майбутньому. Якщо звузити, то суспільство – це людська спільність, специфіку якої визначають предмет та форми відносин між людьми цієї спільності. Суспільний нагляд має декілька форм: суспільний моніторинг; суспільна перевірка; суспільна експертиза; суспільне обговорення. При цьому об'єкти нагляду вкрай різноманітні: від діяльності держави та її органів до діяльності фізичних осіб. Суб'єктами такого нагляду зазвичай є засоби масової інформації, громадські або політичні об'єднання громадян. Щодо аудиту, то виникає риторичне запитання: «На інтереси якого суспільства має орієнтуватися незалежний аудитор та в чому його, суспільства, інтерес?» За шаленого розмаїття форм суспільних об'єднань (від спільноти любителів пива до спілки вчених-прагматиків, від йогів до християн тощо) у пошуках відповіді на це запитання якось дійшли згоди, що аудитор повинен ураховувати інтереси перш за все спільноти пересічних інвесторів. А от хто повинен наглядати за аудитом – це запитання поки не має чіткої відповіді.

Нагляд – це група осіб або орган для спостереження за будь-чим. У теорії управління нагляд часто асоціюється з контролем. Тому якщо органи суспільного нагляду стають незалежними регуляторами аудиторської діяльності, то нагляд за нею автоматично трансформується у контрольну функцію управління аудитом на рівні країни (держави). У цьому випадку нагляд (як контрольна функція) стає системою спостереження за визначеними об'єктами контролю та їх коригування з метою приведення їх діяльності у відповідність встановленим нормам, стандартам, законам, правилам та обраним цілям. Якщо прийняти такий варіант визначення нагляду, то слід розібратись із саме суспільним наглядом, де найбільш значущими аспектами є: принцип незалежності (від кого?); визначення адресатів, інтереси яких буде враховано та захищено в ході нагляду; структура прав та обов'язків наглядового органу; джерела фінансування його діяльності (хто платить за нагляд); кінцеві бенефіціари результатів нагляду (кому він потрібний та вигідний).

Перше – це незалежність. На осіб, що здійснюють нагляд за аудиторською діяльністю, не повинні адміністративно й економічно впливати як об'єкти контролю (аудитори, аудиторські фірми та професійні об'єднання), так і зацікавлені сторони (інвестори, органи державного управління). Тобто такий орган нікому не підзвітний і не підпорядкований, окрім суспільства в цілому. Під підконтрольністю суспільству тут слід розуміти абсолютну прозорість дій та їх результатів для органу суспільного нагляду, їх широке оприлюднення та доступність кожному пересічному члену суспільства.

Друге – це кінцевий бенефіціар. Насамперед це спільноти інвесторів в усіх формах їх існування. Далі – власне аудиторська професія та її суб'єкти. Бо незалежний від аудиту нагляд потенційно може сприяти покращенню професійної діяльності та її кращому сприйняттю суспільством.

Наглядачі (у гарному сенсі цього слова). Це незалежний від держави та професії орган, який повинен мати права на регулюючі та стимулюючі (караючі) заходи щодо професійної діяльності аудиторів та аудиторських фірм і нести зобов'язання з покращання якості аудиторської роботи. А отже, до його складу мають входити професіонали, незалежні ані від аудиторської діяльності, ані від держави.

І, нарешті, фінансове забезпечення суспільного нагляду або хто повинен платити за суспільний нагляд. У цьому питанні є декілька варіантів вирішення:

1) самі аудитори, які мають бути зацікавлені у незалежному зовнішньому контролі за своєю діяльністю;
2) інвестори, зацікавлені у якісній аудиторській перевірці звітності та діяльності емітентів;
3) держава як виразник інтересів суспільства в цілому;
4) різні поєднання перших трьох варіантів.

Викладене вище є чистою теорією. На практиці вона реалізується трошки інакше. І тут є цікавим існуючий певний досвід організації суспільного нагляду за аудитом. За доброю традицією західного стилю громадського життя, яке полюбляє всілякі комітети, громадські ради, групи тощо, існує навіть Міжнародний форум незалежних регуляторів аудиту (IFIAR). Цей форум є некомерційною організацією, що опікується координацією роботи національних органів суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (дивно, що вони ще не розробили та не затвердили Міжнародні стандарти суспільного нагляду!!!). Наразі IFIAR розробив власні, звичайно загальні, 11 принципів організації суспільного нагляду за аудитом, що охоплюють три сегменти: 1) структуру аудиторського нагляду; 2) діяльність такого нагляду; 3) принципи перевірок суб'єктів аудиту [1]. Щоб звикати до української абревіатури, будемо надалі орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю називати ОСНАД.

Отже, структура ОСНАД, згідно з IFIAR, базується на таких принципах.

Принцип 1. Обов'язки та повноваження ОСНАД повинні слугувати громадським інтересам і бути чітко (що особливо важливо!) та об'єктивно викладені у законодавстві.

Принцип 2. Регулюючі аудит органи повинні бути незалежними у своїй діяльності.

Принцип 3. Регулятори аудиторської діяльності повинні бути прозорими та підзвітними.

У діяльності ОСНАД IFIAR вимагає дотримання таких принципів.

Принцип 4. Регулятори аудиторської діяльності повинні мати всеосяжні та правозастосовні повноваження, які забезпечують відповідний облік їхніх висновків та рекомендацій за результатами проведених інспекцій, можливість накладення санкцій на суб'єктів аудиторської діяльності, у т. ч. економічних (штрафи) та адміністративних (відозва ліцензії, виключення з реєстру) санкцій.

Принцип 5. ОСНАД повинен забезпечити незалежність своїх співробітників від професійної аудиторської спільноти та мати достатню кількість компетентного персоналу.

Принцип 6. ОСНАД повинен бути об'єктивним, вільним від конфлікту інтересів та дотримуватися конфіденційності.

Принцип 7. ОСНАД повинен приймати відповідні заходи для співпраці з іншими регуляторами аудиту (за їх наявності), з професійними організаціями аудиторів і бухгалтерів, з аудиторськими фірмами.

Принципи проведення перевірок аудиторів IFIAR бачить такими.

Принцип 8. ОСНАД повинен проводити періодичні перевірки аудиторських фірм, які обслуговують суб'єктів суспільного інтересу (далі – ССІ), з метою оцінки відповідності їх роботи стандартам аудиту, вимогам незалежності, іншим вимогам чинного законодавства.

Принцип 9. ОСНАД повинен забезпечити наявність програми перевірок, які грунтуються на оцінці ризиків.

Принцип 10. Інспекції, які проводить ОСНАД, повинні включати ефективні процедури перевірки діяльності та документів аудиторських фірм.

Принцип 11. ОСНАД зобов'язаний мати механізм надання аудиторській фірмі інформації про результати перевірки та результати усунення виявлених недоліків.

Але ми всі добре знаємо, як працюють теоретичні принципи у реальному житті. Тож звернемося до закордонного досвіду або, як зараз прийнято казати в Україні, – до кращих практик. І перш за все – до досвіду могутніх американських друзів

США. З 2002 р. у США існує Рада з нагляду за аудитом та бухгалтерським обліком в публічних компаніях (Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB). За інформацією сайта [2], вона є членом IFIAR.

Згідно зі статтею 101 закону Сарбейнса – Окслі (Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act), Раду створено з метою нагляду за аудиторськими кампаніями, на які поширюється законодавство про цінні папери. Мета створення ради – захист інтересів інвесторів та сприяння громадським інтересам у ході підготовки точних аудиторських звітів незалежних аудиторів у процесі аудиторських перевірок. Відповідно до законодавства США, Рада нагляду за бухгалтерським обліком публічних кампаній має чотири основні зобов'язання:

1. Реєстрація аудиторських фірм, які здійснюють аудит емітентів цінних паперів, біржових брокерів та дилерів (певний аналог українського Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності).
2. Перевірка зареєстрованих аудиторських фірм на предмет дотримання законодавства з цінних паперів, стандартів аудиту, норм професійної етики, якості результатів аудиту.
3. Розробка та встановлення стандартів аудиту, контролю якості аудиту, контролю за дотримання професійних етичних норм та правил, контролю за професійною незалежністю аудиторів, контролю за атестацією аудиторів, які надають аудиторські послуги на ринку цінних паперів для його учасників.
4. Практична перевірка дотримання аудиторськими фірмами встановлених норм, правил та стандартів та притягнення порушників до відповідальності.

Цікаво те, що сама РСАОВ є об'єктом нагляду Комісії з цінних паперів і бірж США (U.S. Securities and Exchange Commission, SEC). Порівняно з українським ОСНАД, Рада з нагляду досить нечисленна та представлена Правлінням – усього п'ять осіб. Усі члени Правління Ради не повинні залежати від професійних аудиторських чи бухгалтерських організацій та не можуть практикувати аудит п'ять років до дати призначення у Правління Ради. Також усі вони повинні працювати на постійній основі. Існує кодекс етики Правління, який обмежує можливості членів правління впливати на рішення, пов'язані з їх колишніми роботодавцями, брати участь у керівних органах професійних організацій аудиторів та бухгалтерів тощо. Цікаво, що тільки два з п'яти членів Правління Ради можуть бути колишніми або діючими сертифікованими бухгалтерами.

Усю Раду з нагляду по суті утримують своїми внесками не аудитори, а емітенти цінних паперів, біржові брокери та дилери. Аудиторські фірми також сплачують реєстраційні та щорічні збори. Бюджет безпосередньо Правління, як і доходи його членів, є відкритою інформацією.

Перевірки аудиторських фірм з боку РСАОВ стосуються аудиту фінансової звітності саме емітентів, біржових брокерів і дилерів. Річний бюджет Правління затверджує SEC. Відповідно до закону Сарнбенса – Окслі, щорічній перевірці підлягають аудиторські фірми, які надавали послуги з аудиту понад 100 емітентам і брокерам з дилерами, та один раз на три роки – якщо замовників аудиту було менше 100.

З огляду на відкритість ринку цінних паперів у США юрисдикція Ради з нагляду розширена. Станом на 30.01.2020 р. в раді було зареєстровано 926 американських та 836 іноземних аудиторських фірм, розташованих у 86 країнах світу. Щорічно підлягають перевірці 11 фірм. З 2005 року Рада провела перевірки у 51 країні, яка не входить до складу США, у тому числі у 22 країнах які не входять до США із залученням місцевих органів регулювання аудиторської діяльності].

Канада. У цій країні функціонує Канадська рада з питань публічної звітності (The Canadian Public Accountability Board, CPAB). Цей орган входить до IFIAR. Рада створена у 2003 р. відповідно до закону Канади про корпорації та закон про некомерційні корпорації. CPAB – це головний регулятор аудиторської діяльності у країні та є постійним членом Ради нагляду за дотриманням стандартів аудиту Канади. На сьогодні CPAB відповідає за:

- рішення про необхідність здійснення аудиторськими фірмами заходів з виправлення виявлених недоліків;
- проведення перевірок і розслідувань та накладання санкцій на аудиторські фірми;
- співпрацю з тими професійними організаціями, які мають право на контроль якості аудиту своїх членів;
- передачу відповідних матеріалів з питань неналежної організації аудиту або професійної поведінки до регулятора ринку цінних паперів.

Цікава реакція та дії CPAB на виявлені порушення в роботі аудиторів або аудиторської фірми:

- вимога провести додаткове професійне навчання деяких або всіх фахівців аудиторської фірми;
- вимога розробити та застосовувати внутрішньофірмові стандарти (положення, політики) щодо застосування стандартів аудиту;

- вимога призначити інспектора або керівника для нагляду за роботою одного чи декількох аудиторів кампанії;
- призупинити виконання одного або декількох аудиторських завдань;
- призначити незалежного контролера для нагляду за дотриманням аудиторською фірмою стандартів аудиту;
- заборонити аудиторській фірмі певний час здійснювати аудит звітності емітентів цінних паперів або заборонити (тимчасово чи постійно) окремим аудиторам виконувати роботи з аудиту;
- винести громадську догану;
- анулювати статус аудиторської фірми як учасника на ринку аудиту емітентів цінних паперів.

Керує роботою CPAB Рада директорів, у складі якої не менше п'яти осіб, що не є бухгалтерами, не менше трьох професійних бухгалтерів, хоча б два директори повинні мати досвід роботи у галузі нагляду й один з них – у нагляді за аудитом.

Цікаво організовано фінансування CPAB. Рада виписує рахунки аудиторським фірмам, які виконують аудит звітності емітентів, а останні виставляють відповідні рахунки безпосередньо об'єкту перевірки. Розмір плати встановлюється у відсотках з гонорару аудиторської фірми. CPAB не отримує коштів від професійних організацій та жоден з її директорів не є активним учасником таких організацій.

Контроль якості та роботи аудиторських фірм у Канаді здійснюється штатними співробітниками CPAB з відділень у Монреалі, Ванкувері та Торонто. Якщо аудиторська фірма протягом календарного року публікує 100 та більше аудиторських звітів, її перевіряють щорічно; якщо 50–99 аудиторських звітів – один раз на два роки; якщо менше 50 аудиторських звітів – один раз на три роки.

Мандат CPAB обмежено перевіркою аудиторських фірм, що підтверджують звітність канадських кампаній. У 2020 р. у CPAB було зареєстровано 267 аудиторських фірм при наявних 7 400 емітентах. Фахівці Великої четвірки аудиторських компаній проводять аудит 64% канадських емітентів [3].

Тепер щодо Європи. Законодавець української моди та практики реформування аудиту – **Сполучене Королівство Великої Британії і Північної Ірландії.** У країні станом на 01.01.2017 р. було зареєстровано 23 096 аудиторів. У Королівстві існує Рада з фінансової звітності (Financial Reporting Council, FRC), яка є членом IFIAR. Рада створена у 2016 р. відповідно до Положень про обов'язковий аудит та про аудитора третіх країн і позиціонується як незалежний компетентний регулятор. FRC встановлює стандарти аудиту, етичні стандарти аудиторської діяльності, слідкує за дотриманням якості аудиту й підзвітна (щорічно) державному Міністерству з питань бізнесу, енергетики та промислової стратегії (щось на зразок колишнього Мінпромполітики в Україні). Також Рада відстежує ринок обов'язкових аудиторських послуг для суб'єктів громадського інтересу, а в частині нагляду за аудитом визнає професійні об'єднання як якісні наглядові органи та кваліфікацію аудиторів. Слід зазначити, що основними об'єктами нагляду з боку Ради є організації, яким делеговано регуляторні функції, такі як: реєстрація аудиторів та аудиторських фірм; контроль за аудиторськими перевірками; розгляд скарг на аудиторів; професійний розвиток аудиторів. Щодо повноважень з нагляду за аудиторською діяльністю, то до них належать такі:

- визнавати або відміняти визнання наглядових та кваліфікаційних органів;
- давати оцінку стану виконання такими органами делегованих ним повноважень;
- накладати на такі органи фінансові санкції.

Тобто певна самостійність та елементи саморегулювання в межах професійних організацій у Сполученому Королівстві ще залишилися.

З другої половини 2020 р. Рада зазнала певних змін в організації, пов'язаних із переходом з трирівневого на дворівневе управління. Правління Ради складається з виконавчих директорів та директорів, які не мають виконавчих повноважень. Це Голова, заступники Голови (всі вони призначаються Міністром з питань бізнесу, енергетики та промислової стратегії), Голова виконавчого Комітету, Голова Комітету з етики та стандартів, Голова Комітету по аудиту та винагороді, Голова Ради з корпоративної

звітності та Голова актуарної Ради. Вимоги до членів Ради базуються на принципах професійної етики, відображених у відповідному Кодексі.

Рада фінансується практикуючими аудиторами (аудиторськими фірмами) які сплачують обов'язкові внески відповідно до Закону о кампаніях (редакція 2006 р.). Група Ради з контролю якості аудиту фінансується частково Національним ревізійним управлінням та суб'єктами аудиторської діяльності з Британської Співдружності. Ця група спостерігає за якістю аудиту для суб'єктів громадського інтересу та інших організацій, які входять до сфери компетенції FRC. Контроль за іншими обов'язковими аудитами делегується уповноваженим органам (професійні громадські організації бухгалтерів та аудиторів Англії, Уельсу, Шотландії, Північної Ірландії). У ході контролю за якістю надається першочергова увага таким аспектам, як правильність аудиторських висновків, достатність і доречність аудиторських доказів, застосовані аудиторські процедури, планування перевірок, аудиторські ризики тощо. Практикуються тематичні перевірки або перевірки окремих аудиторських завдань. Досить прискіпливо перевіряється виконання рекомендацій, наданих після перевірки якості [4]**Фінляндія**. У країні діє орган, який має назву Підрозділ нагляду за аудитом. Він є частиною Реєстраційного та патентного управління і член IFIAR. Створено цей орган нагляду відповідно до Закону Фінляндії 2016 р. про аудиторську діяльність. Згідно з чинним законодавством, Підрозділ відповідає за загальне керівництво, розвиток і нагляд за діяльністю аудиторів в країні.

Підрозділ зобов'язаний:

- здійснювати офіційне визнання аудиторів, створювати та розвивати систему такого визнання (затвердження);
- стежити за дотриманням фінськими аудиторами вимог чинного законодавства;
- стежити за підтримкою аудиторами рівня професійних знань та їх постійним удосконаленням. При цьому права на освіту аудиторів не передаються іншим організаціям;
- відповідати за розробку та розвиток системи контролю (управління) якістю аудиторських послуг і перевіряти їх якість;
- визначати загальний тренд розвитку аудиторської діяльності в країні;
- вести Реєстр аудиторів та Реєстр професійних іспитів, проводити навчання та адмініструвати іспити.

Слід зазначити що по результатам відповідних спеціальних іспитів у Фінляндії особа може стати одним із трьох аудиторів: професійним аудитором; аудитором, який спеціалізується на аудиті суб'єктів суспільного інтересу; аудитором, який спеціалізується на аудиті державних фінансів та державного управління. Підрозділ складається з працівників та Аудиторської ради. Остання має право накладати санкції на аудиторів за результатами перевірки якості їхньої роботи.

Директор підрозділу та його співробітники є державними службовцями та незалежні від професійної аудиторської діяльності. Склад Аудиторської ради визначається та призначається Урядом Фінляндії. Оригінальність структури штату Аудиторської ради полягає в тому, що туди входять Голова, заступник Голови, 5–8 членів Ради та два експерти. І кожен із них (!) має свого заступника.

Кожен із членів Аудиторської ради повинен мати глибокі знання з аудиту, при цьому мінімум два члени повинні мати університетську освіту з права. Усі члени як підрозділу, так і Аудиторської ради не повинні мінімум три роки до призначення до Ради займатись аудитом. Експертами повинні бути практикуючі аудитори, але вони не мають права голосу. Робота підрозділу фінансується за рахунок обов'язкових зборів з аудиторів. Розмір цих платежів визначається спеціальним законом та регламентом Міністерства економіки та зайнятості, тобто державою.

Критерії якості встановлює підрозділ. (Зауважимо, що це дуже правильно, бо не можна перевіряти якість, не маючи критеріїв, як це роблять в Україні). Аудитори, які працюють з ССІ, перевіряються один раз на три роки, всі інші – один раз на шість років. У країні 70 аудиторських фірм підлягає перевірці якості роботи. До речі, всі ці фірми щорічно здійснюють 118 200 перевірок звітності 420 ССІ [5].

У Франції діє незалежний державний орган найвищого рівня Вища рада незалежних аудиторів Франції (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes, НЗС), яка є членом

IFIAR. Створена у 2003 р. відповідно до Закону про фінансову безпеку, НЗС має такі завдання та обов'язки:

- реєстрація вітчизняних за зарубіжних (із третіх країн) аудиторів та аудиторських фірм, ведення відповідних реєстраційних списків (реєстрів);
- прийняття стандартів аудиту та внутрішнього контролю, кодексу професійної етики, узагальнення кращої професійної практики;
- визначення загальних принципів підвищення кваліфікації аудиторів та сфери знань практикуючих аудиторів, контроль за дотриманням принципів;
- перевірка роботи аудиторів, визначення меж перевірок та надання рекомендацій за результатами перевірок;
- прийняття рішень за окремими персональними питаннями щодо надання права на аудиторську перевірку та визначення порога оплати аудиторських послуг, не пов'язаних з аудитом звітності;
- проведення розслідувань та накладання санкцій;
- слухання суперечок з питань гонорарів за аудит;
- моніторинг ринку обов'язкового аудиту ССІ у Франції.

Рада НЗС є також апеляційним органом з питань гонорарів аудиторів.

Цікавим є склад Ради НЗС. Головує член Верховного Суду Франції. До складу також входять: двоє магістрів судової системи, один із яких є Головою дисциплінарної ради; член Національного Ревізійного управління Франції; Голова (або представник) Органу з контролю фінансових ринків (Autorité des Marchés Financiers, AMF) Франції; Голова (представник) Органу пруденційного нагляду та вирішення спорів Франції; Генеральний директор (представник) Казначейства Франції; один викладач вищого навчального закладу – фахівець з права, фінансів або економіки; чотири експерти з питань економіки та фінансів (повинні володіти знаннями з банківської та страхової справи, організації та економіки малого й середнього бізнесу, роботи некомерційних організацій, національної системи бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів обліку); два колишні сертифіковані аудитори, які не практикують та не працюють у будь-яких органах, пов'язаних з аудиторською діяльністю. Усі члени Ради не повинні:

- протягом трьох років до призначення займатись аудиторською діяльністю;
- брати участь у роботі наглядового або консультативного органу аудиторської фірми.

Як і в багатьох країнах, НЗС утримується за рахунок практикуючих аудиторських фірм. З 2018 р. аудиторські фірми сплачують на її користь внески у відсотках від гонорарів, отриманих у попередньому календарному році: 0,5–0,7% та додатково за аудит ССІ 0,2–0,3%.

НЗС перевіряє аудиторські фірми, які мали хоча б одну перевірку звітності ССІ. Для цього у складі Ради існує спеціальна група. Щодо тих аудиторів, які не перевіряють ССІ, контроль делегується професійним організаціям, але може бути здійснений і безпосередньо НЗС. П'ять великих аудиторських мереж, які працюють у Франції (Велика четвірка та Мазар), перевіряються щорічно або раз на два роки, інші аудиторські фірми, які працюють з ССІ, інспектуються раз на три роки або раз на 6 років (якщо фірма маленька за розміром). Інші аудиторські фірми перевіряються раз на 6 років [6].

Станом на 2019 р. у Франції налічувалося 6 287 аудиторських фірм, з яких 331 працює з ССІ. Загальна кількість аудиторів складала 13 343 особи.

Німеччина. У ФРН існує єдина професійна організація, членство в якій обов'язкове для кожного аудитора та аудиторської фірми, – Аудиторська Палата Німеччини (Wirtschaftspruferkammer, WPK). Палата займається ліцензуванням публічних та присяжних бухгалтерів, аудиторів та аудиторських фірм, веденням реєстрів аудиторських та бухгалтерських фірм, дисциплінарним провадження та наглядом щодо аудиторів, контролем якості аудиту, дотримання норм етики та стандартів тощо.

Нагляд за аудитом у ФРН здійснює Орган нагляду за аудиторською діяльністю (АОВ) Федерального Управління з економічних питань та контролю за експортом. Цікаво, що АОВ не є історично німецькою інституцією, а був створений відповідно до реформи аудиту у ЄС та на підставі статті 32 Директиви Європейського Парламенту та Ради від 17.05.2006 р. № 2006/43/ЄС і Регламенту Європейського Парламенту та Ради від 16.04.2014 р. № 537/2014. АОВ, якій входить до IFIAR, є основним компетентним

органом Німеччини з перевірки аудиторів та аудиторських фірм. До основних завдань АОВ належать:

- перевірка аудиторських фірм, які працюють із ССІ;
- перевірка результатів аудиторських перевірок ССІ;
- розслідування та санкції у зв'язку з аудитом ССІ;
- нагляд за діяльністю WPK.

Керівництво АОВ складають Головний виконавчий директор, начальники Управління інспекцій і Управління правозастосування та політики. Кожне з управлінь має по чотири відділи. Рішення з питань нагляду приймаються так званими панельними групами або директивними палатами. Кожна панельна група складається з п'яти осіб, з них одна особа – хтось із керівництва АОВ, решта чотири – з числа досвідчених працівників АОВ, при цьому двоє з них повинні мати досвід і кваліфікацію, які дозволяють займати посаду судді.

В окремих випадках АОВ може радитися з Консультативним комітетом по індивідуальним наглядовим справам. Члени Комітету призначаються Федеральним міністерством економіки на чотири роки.

Посади Головного виконавчого директора й інших керівників АОВ обіймають за результатами публічного тендера. Перерва в обійманні таких посад повинна складати не менше трьох років.

АОВ на 70% фінансується за рахунок внесків аудиторських фірм (аудиторів) за проведення перевірок та на 30% – за рахунок федерального бюджету. Професійна спільнота не впливає на гонорари та на бюджет АОВ. Аудиторські фірми, які здійснюють більше 25 перевірок на рік, перевіряються щорічно, менше 25 перевірок – раз на три або на шість років. Проте перевірки можуть проводитися поза планом за обґрунтування потреби та доцільності [7].

Досвід країн Сходу не менш цікавий, хоча це, переважно, певна копія західної практики.

Японія. Найбільш «про-західна» країна з точки зору організації обліку та аудиту. У Японії діє Рада з нагляду за діяльністю дипломованих бухгалтерів та аудиторів, що також є членом IFIAR. Рада створена у 2004 р. і є інтегрованим у Агентство фінансових послуг (це державна установа) регулятором. У Японії, на зразок США, існує професійна організація – Японський інститут дипломованих бухгалтерів (Japanese Institute of Certified Public Accountants, JICPA). Рада має виконувати такі завдання:

- аналіз огляду контролю якості JICPA, перевірка аудиторських фірм, сертифікованих бухгалтерів та самого JICPA;
- розгляд та вжиття дисциплінарних заходів до сертифікованих бухгалтерів та аудиторських фірм;
- проведення іспитів з сертифікації бухгалтерів;
- нагляд за аудиторськими фірмами та вжиття адміністративних заходів.

Рада здійснює свої повноваження незалежно від Агентства. Вона має досить складну структуру. Термін повноважень членів Ради складає три роки і вони не можуть бути звільнені проти свого бажання. Рада має Правління, члени якого призначаються Прем'єр-міністром зі згоди обох палат Парламенту Японії. Усі члени Правління є державними службовцями та мають бути незалежними від професійної спільноти та професійної діяльності. Агентство та рада фінансуються з бюджету. Рада в принципі делегувала перевірки аудиторських фірм JICPA але, за потреби, може самостійно перевіряти будь-які аудиторські фірми. Рада щомісячно отримує звіти від JICPA за результатами перевірки діяльності аудиторських фірм, які він здійснює один раз на три роки. Рада з нагляду в основному проводить перевірки аудиторських фірм також один раз на три роки. З 2016 року Рада перевіряє один раз на два роки великі аудиторські фірми з перевіркою у наступному році. Своєю чергою JICPA раз на два роки аналізує результати перевірок аудиторських фірм. Рада встановила 5-рівневий рейтинг ділового управління аудиторськими фірмами. Він використовується аудиторськими комітетами та наглядовим органами емітентів для розуміння якості аудиторських послуг конкретних аудиторських фірм [8].

Сінгапур. Оця країна є однім зі світових гігантів економіки. Наглядом за аудитом тут займається Управління бухгалтерського обліку та корпоративного регулю-

вання (ACRA), що є членом IFIAR. Створена спеціальним законом у 2004 р., ACRA є офіційним національним регулятором підприємств, практикуючих бухгалтерів та постачальників корпоративних послуг. Для регулювання питань бухгалтерського обліку в Управлінні призначається Комітет з нагляду за публічними бухгалтерами (PAOC), який складається з членів Правління ACRA. Комітет здійснює:

- перевірки роботи аудиторів.
- розробку вимог та правил, необхідних для офіційної реєстрації.
- реєстрацію всіх практикуючих бухгалтерів, бухгалтерських та аудиторських фірм.
- управління програмами неперервного підвищення кваліфікації (неперервне професійне навчання) бухгалтерів.
- перегляд, розробку й удосконалення стандартів обліку та аудиту, методики бухобліку та аудиту, норм професійної етики.
- розгляд скарг на практикуючих бухгалтерів та, за необхідності, здійснення дисциплінарного провадження.
- консультування ACRA з питань обліку та аудиту.

Окрім ACRA, у Сінгапурі функціонує Інститут дипломованих бухгалтерів, який регулює роботу бухгалтерів публічного державного сектору економіки. Вищим керівним органом ACRA є Правління у складі 16 осіб, з них дві особи обов'язково повинні бути практикуючими фахівцями, решта – різноманітні фахівці-практики. Усі члени Правління призначаються Міністром фінансів Сінгапуру, вони незалежні від професійних бухгалтерських організацій. Фінансується ACRA за рахунок платежів, отриманих за виконання статутних обов'язків, через це вона фінансово незалежна від професійної спільноти

Аудиторські фірми, які мають від 10% ринкової капіталізації та портфель замовлень компаній, зареєстрованих на біржі, перевіряються щорічно. Усі інші – один раз на три роки. Станом на 2019 р. компаніями, зареєстрованими на біржі Сінгапуру, опікувалися 16 аудиторських фірм зі 352 штатними аудиторами, а не включеним до біржового лістингу компаніями – 705 аудиторських фірм зі штатом всього у 770 аудиторів [9]. Управління фінансовими ринками Нідерландського Королівства

На жаль, обсяги статті не дозволяють навести більше прикладів з іноземного досвіду суспільного нагляду за аудитом, але про нього можна дізнатися, наприклад, на сайтах Центру нагляду за професійною фінансовою діяльністю (Finance Profession Supervisory Center, або індонезійською – Pusat Pembinaan Profesi Keuangan, PPPK) Індонезії [10], Управління суспільного нагляду за аудитом Словенії (Agency for Public Oversight of Auditing, APOA) [11], Управління з питань регулювання фінансових ринків Нідерландів (Netherlands Authority for the Financial Markets) [12], Незалежна Рада з регулювання діяльності аудиторів (Independent Regulatory Board for Auditors, IRBA) Південно-Африканської Республіки [13], Управління фінансовими ринками Нової Зеландії (Financial Markets Authority, FMA) [14], Польського агентства з нагляду за аудиторською діяльністю (PANA) [15].

Підведемо деякі підсумки аналізу іноземного досвіду. **Перше – незалежність**. Як бачимо з наведеної інформації, усі органи нагляду декларують свою незалежність від професійних організацій бухгалтерів та аудиторів. А члени таких органів повинні за три роки до призначення зупинити професійну аудиторську діяльність. Тут начебто все зійшлося з теорією. Водночас, на нашу думку, трирічна перерва у професійній роботі знецінює знання фахівця. І він може апелювати лише до власного історичного досвіду або до стандартів аудиту, що досить далеко від швидкоплинного життя (хіба що він зі власної ініціативи буде підвищувати професійну кваліфікацію, в чому автор дуже сумнівається). І знову – але! Ніхто дасть гарантію, що засновник (кінцевий бенефіціар) – фізична особа, обрана до ОСНАД, не буде приймати суб'єктивні рішення на власну користь або на користь зацікавлених та дружніх до нього осіб із аудиторської спільноти. Єдина надія на чесність та порядність фізичних осіб – членів органу суспільного нагляду.

Друге – кінцеві бенефіціари. Тут також є збігання з теорією. Будемо вірити, що закордонні аудитори під суворим оком органів суспільного нагляду суттєво покращують свою роботу. Хоча скандали з приводу неякісного аудиту за кордоном не

припиняються. У зв'язку з тим, що відсутні системні реальні та достовірні дослідження думок спільнот інвесторів щодо якості аудиту та ефективності суспільного нагляду за ним, будемо вважати, що і ці бенефіціари задоволені.

Третє – наглядачі. А от тут є суттєва невідповідність теорії. Практично у більшості органів нагляду її члени представляють державу. Хай навіть вони великі фахівці (були три роки тому), але все одно в їхніх діях чи рішеннях інтереси органів державної влади будуть превалювати. Якщо і присутні в керівництві органу державної влади одна-дві особи знову таки непрактикуючих аудиторів (або навіть практикуючих), державники через чисельну більшість превалюють при прийнятті рішень. За кордоном також має місце цікаве розмаїття представників органів державної влади – від Мінфіну до Верховного Суду країни. Окрім цього, в багатьох країнах орган суспільного нагляду чітко позиціонується саме як державна організація вищого рівня відповідно до національного законодавства.

І четверте – **фінансування**. Тут (окрім досвіду Канади, де нагляд фінансують емітенти) здебільшого має місце змішане фінансування (пропорційні внески суб'єктів аудиту та фінансування з державного бюджету) або пряме бюджетне фінансування. Якщо допустити, що держава реально захищає інтереси членів суспільства, зокрема спільноти пересічних інвесторів, то державне фінансування органів суспільного нагляду цілком логічне. А от збори з суб'єктів аудиторської діяльності нагадують ситуацію, коли біговий кінь платитиме будь-якому жокею, який на ньому їде та ще й за те, що поганяє батогом. Але наразі маємо те, що маємо. До того ж державна служба (з відповідним статусом для службовця) – це царина бюрократії з її відносно високою зарплатою, гарною пенсією, певними привілеями соціального та юридичного характеру. А все це потребує грошей і чималих. Тому цілком очевидно, що до економічної незалежності суспільного нагляду за аудитом ще далеко. І сьогодні фраза «хто платить, той і замовляє музику» в аудиті втратила свою актуальності.

А тепер звернемося до **України**. В країні діє закон прямої дії (далі по тексту – Закон), прийнятий у 2017 р, якій станом на 1 жовтня 2022 р. вже двічі зазнав суттєвих змін та доповнень [16]. Перш за все підкреслимо, що остання редакція ст. 14 Закону чітко вказує, що ОСНАД аж ніяк не представляє інтереси суспільства, а є державним органом публічного права. Тут Україна не лише пішла чітким західним шляхом, а ще й перевершила закордонних колег. ОСНАД зробили абсолютним монополістом щодо нагляду за аудиторською діяльністю та її регулювання, бо за ст. 15 Закону навіть органи державної влади (наприклад Верховна Рада, Кабінет Міністрів тощо) не мають права втручатися в його діяльність. Вищий орган управління ОСНАД – Наглядова Рада складається з дев'яти осіб, з яких по дві особи – від Міністерства фінансів та Національного банку, одна особа – від Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Виконавчий директор Інспекції із забезпечення якості ОСНАД і лише три особи – не практикуючі аудитори. Тому рішення завжди буде на користь держави та самого ОСНАД. Український ОСНАД сьогодні фактично стає міністерством аудиту, з чим можна привітати чинне керівництво його Інспекції.

І остання ремарка. Суспільний нагляд у більшості країн, у тому числі і в Україні, здійснюється шляхом інспекції (перевірок) якості аудиторських послуг. Вітчизняний варіант контролю якості, який застосовували Аудиторська палата України та Інспекція ОСНАД, базується на концепції превалювання форми над суттю. Це є наслідком механічного переносу вимог Міжнародних стандартів управління якістю аудиту на українські терени. Слід зазначити, що у світі, за деякими публікаціями, до 60% аудиторських кампаній мають проблеми з дотриманням таких стандартів. Окрім цього, ніхто в Україні не звертає увагу, що за міжнародними мірками у сфері бізнесу ми маємо або малі, або мікрокомпанії (з оборотом до 100 млн дол. США та до 1000 чоловік працівників). А Міжнародні стандарти аудиту повинні застосовуватися при аудиті фінансової звітності до реально великих кампаній, які мають капіталізацію у мільярди доларів та чисельність понад 10 000 осіб, працюють з великими (міжнародними, трансінтернаціональними) інвесторами та присутні на міжнародно визнаних фінансових майданчиках. В Україні не враховуються масштаби діяльності замовника аудиту звітності, тому невеликі аудиторські фірми вимушені здійснювати величезний

обсяг документування та розробляти нереально велику для них систему внутрішнього контролю. Отже, формалізм домінує не на користь аудиторській професії. Але з цим нічого зробити не можна.

З огляду на викладене вище можна дійти висновку про відповідність функції та права українського ОСНАД практичному досвіду організації зарубіжних органів суспільного нагляду. Тут не має майже нічого нового, хіба що вітчизняна новела, коли замість Атестаційної комісії, яка відповідає за організацію та проведення кваліфікаційних іспитів, свідоцтво про їх успішну здачу видає Інспекція ОСНАД, яка до цього не має жодного відношення.

Як і за кордоном, фінансування вітчизняного ОСНАД цілком лежить на плечах українських аудиторів та аудиторських фірм. Кого перевіряють та карають за помилки – той і платить тим, хто перевіряє. Прямо як у Європі.

Висновки. Підсумовуючи викладене, зазначимо. Нині у світі суспільний нагляд за аудитом є суспільним лише за назвою. По суті це державний нагляд за професійною діяльністю, який формально не залежить від аудиторської практики та її суб'єктів. Саморегулювання аудиторської діяльності історично вичерпало себе і вмирає. Виникають сумніви у необхідності членства практикуючих аудиторів у громадських професійних організаціях, які вже нічого не вирішують для професії і поступово перетворюються у клуби за інтересами. Чи покращить це якість аудиторських послуг, чи убезпечить від проявів корупції та суб'єктивізму при зовнішніх перевірках аудиторських фірм, дасть поштовх новим технологіям чи методикам перевірок – покаже час. Поки що у автора є передчуття поступового повернення до тотального державного контролю (під гаслами незалежного аудиту) часів СРСР, трохи прикрашеного демократичною риторикою. Тож будемо спостерігати.

The International Forum of Independent Audit Regulators

Список використаних джерел

1. *Public Sector Accounting Assessment (PULSE) Framework Handbook* (2022). Centre for Financial Reporting Reform (CFRR). Retrieved from https://cfrr.worldbank.org/publications/public-sector-accounting-assessment-pulse-framework-handbook
2. Public Company Accounting Oversight Board. Official website. *pcaobus.* Retrieved from https://pcaobus/org
3. CPAB Audit Quality Insights Report: 2022 Interim Inspections Results. (October 2022). *Canadian Public Accountability Board.* Retrieved from https://www.cpab-ccrc.ca
4. UK Stewardship Code. (2022). *Financial Reporting Council.* Retrieved from https://frc.org.uk
5. Finnish Patent and Registration Office. Official website. *www.prh.fi.* Retrieved from https://www.prh.fi
6. Haut Conseil du Commissariat aux Comptes. *h3c.org.* Retrieved from https://h3c.org [in French].
7. Abschlussprüferaufsichtsstelle APAS beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle. *www.apasbafa.bund.de.* Retrieved from https://www.apasbafa.bund.de [in Deutsch].
8. Retrieved from https://fsago.ip/cpaaab/
9. Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA). *www.acra.gov.sg.* Retrieved from https:// www.acra.gov.sg
10. Finance Profession Supervisory Center. *www.pppk.kemenkeu.go.id.* Retrieved from https://www.pppk.kemenkeu.go.id [in Indonesian].
11. Agency for Public Oversight of Auditing. *anr.si.* Retrieved from https://anr.si
12. Netherlands Authority for the Financial Markets Retrieved from https://www.afm.nl/en
13. Independent Regulatory Board for Auditors. *www.irba.co.za*. Retrieved from https://www.irba.co.za
14. New Zealand's Financial Markets Authority. *www.fma.govt.nz.* Retrieved from https://www.fma.govt.nz
15. Polska Agencja Nadzoru Audytowego (PANA). Oficjalna strona internetowa. *pana.gov.pl.* Retrieved from https://pana.gov.pl [in Polish].

16. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII, станом на 01.08.2022 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text

Посилання на статтю:

Редько О. Ю. Суспільний нагляд за аудитом. Теорія vs практика. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. праць.* 2022. № 3–4. С. 36–47. doi: 10.31767/nasoa.3-4-2022.04

Link to the article:

Redko, O. (2022). Suspilnyi nahliad za audytom. Teoriia vs praktyka [Public supervision of audit. Theory vs practice]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu – Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Audit, 3–4,* 36–47. doi: 10.31767/nasoa.3-4-2022.04 [in Ukrainian].