

ПУБЛІЧНЕ УПРАВЛІННЯ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ

УДК 657.6

<https://doi.org/10.35546/kntu2078-4481.2022.2.16>

О. В. АРТЮХ

Одеський національний економічний університет

ORCID: 0000-0002-8845-8002

М. С. ПАНФІЛОВ

Одеський національний економічний університет

ORCID: 0000-0002-0512-0138

ПРОБЛЕМИ ТА ОСОБЛИВОСТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТУ
В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

У даній роботі розглянуто проблеми та особливості незалежного аудиту в зарубіжних країнах. Визначено головні незалежного аудиту. Метою статті є дослідження теоретико-методологічних, організаційних аспектів незалежного аудиту в зарубіжних країнах, виявлення сучасних проблем та пошук шляхів їх вирішення. У дослідженні, визначено та перелічено законодавчі бази для ведення аудиторської діяльності в різних країнах. Розглянуто особливості проведення незалежного аудиту в зарубіжних країнах, що діють на сьогодні. Визначено основні світові стандарти аудиту у світі, та розкрито їх сутність та відмінності. Узагальнено спільні причини аудиту в зарубіжних країнах та розглянуто різноманітний підхід у різних країнах до розв'язання цих проблем. Проаналізовано спільні та відмінні риси принципів організації, місії, завдань та здійснення незалежного аудиту у різних країнах світу. Розглянуто та охарактеризовано етичний стандарт UK FRC. Охарактеризовано стандарти незалежності аудиторів в Японії.

Перелічено закони Швеції про аудиторську діяльність. Розкриті положення ICAEW. Розглянута побудова системи аудиту за міжнародними стандартами в Європейському Союзі. Охарактеризовані останні нововведення у сфері незалежного аудиту у різних країнах світу. Розкриті особливості незалежного аудиту в США. Перелічені типи аудиторів в США. Розкриті особливості незалежного аудиту в країнах латинської Америки. Розглянуті та описані порушення незалежного аудиту у різних країнах. Наведені шляхи вирішення за для зменшення порушень в аудиті. Розглянуті та запропоновані способи вирішення та уникнення порушення незалежного аудиту. Зроблено та узагальнено висновки. Практичне значення дослідження полягає в порівнянні загальних і окремих стандартів незалежного аудиту, в різних країнах світу.

Ключові слова: аудит, країна, незалежність, досвід, компанія, порушення.

O. V. ARTYUKH

Odesa National Economic University

ORCID: 0000-0002-8845-8002

M. S. PANFILOV

Odesa National Economic University

ORCID: 0000-0002-0512-0138

PROBLEMS AND FEATURES OF INDEPENDENT AUDITING IN FOREIGN COUNTRIES

This paper examines the problems and features of independent audit in foreign countries. The main independent audit is defined. The purpose of the article is to study the theoretical and methodological, organizational aspects of independent auditing in foreign countries, identify modern problems and find ways to solve them. In the study, the legal frameworks for auditing activities in different countries are defined and listed. The features of conducting an independent audit in foreign countries that are active today are considered. The main international standards of auditing in the world are defined, and their essence and differences are revealed. The common reasons for auditing in foreign countries are summarized and a diverse approach in different countries to solving these problems is considered. Common and distinctive features of organization principles, mission, tasks and implementation of independent audit in different countries of the world are analyzed. The UK FRC ethical standard is reviewed and characterized. The standards of independence of auditors in Japan are characterized.

Sweden's laws on auditing are listed. ICAEW Regulations Revealed. The construction of the audit system according to international standards in the European Union is considered. The latest innovations in the field of independent auditing in different countries of the world are characterized. The features of independent auditing in the USA are revealed. The types of auditors in the USA are listed. Disclosed features of independent audit in Latin American countries. Violations of independent auditing in different countries are considered and described. Solutions for reducing violations in the audit are provided. Considered and proposed methods of solving and avoiding violations of the independent audit. Conclusions are made and summarized. The practical significance of the research lies in the comparison of general and individual standards of independent auditing in different countries of the world.

Key words: audit, country, independence, experience, company, violation.

Постановка проблеми

На сьогодні практика аудиту у світі досить розвинута. Питання аудиту мають нормативне визначення, а аудитори володіють широким практичним досвідом. Зі зростанням глобалізації практичні аспекти аудиторської діяльності набувають міжнародного масштабу та розголосу у світовому просторі. Відповідно, проблеми та особливості проведення незалежного аудиту в різних країнах світу стають доступними для вивчення, аналізу та практичного використання.

Через ускладнення господарських відносин, появою нових тенденцій ринку та спрямованістю на покращення аудиторської діяльності та її адаптації до практики обліку господарських процесів, питання проведення аудиту у країнах світу мають свої особливості та проблеми побудови.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання незалежного аудиту в зарубіжних країнах вивчаються в працях таких вчених: О. Гавриловський, Д. Єременко, І. Сисоєва, М. Мазліна та ін. [2–4, 9], проте в більшості робіт не розкрито питання незалежного аудиту в порівнянні різних країн, визначення незалежності аудиторської думки та розповсюдження аудиторської оцінки на різних господарських суб'єктах.

Формулювання цілей статті. Наразі суспільстві аудиторська діяльність сприймається як саморегулююча і як така, що має високі ризики конфліктів інтересів сторін. З боку суб'єктів господарювання важливо мати довіру та підтримку, що буде давати гарантію надійності аудиторського рішення. Відповідно, до аудиторів та аудиторських фірм має застосовуватися певна система забезпечення якості. Вона має бути організована таким чином, щоб забезпечити незалежність сторін. Незалежність роботи аудитора від суб'єкта господарювання, що підлягає перевірці, є предметом дискусій в різних країнах. В даній ситуації об'єктом для розгляду є досить складний механізм взаємодії аудиторської компанії (аудитора) та покупця послуг (підприємства), що вимагає глибокого розгляду і аналізу. Проблема незалежності виникає через відносини сторін, коли підприємство платить кошти і замовляє послуги аудитора, при цьому не може повпливати на його рішення, незалежно від того, що він є платником. В аудиті обмежено втручання замовника у процес аудиторської оцінки. Більше того, кожна країна має своє розуміння незалежного аудиту. Тому, маємо на меті розкрити ключові питання, проблеми та особливості побудови незалежного аудиту в зарубіжних країнах [7].

Виклад основного матеріалу дослідження

Кожна із країн світу має відповідні вимоги до незалежної аудиторської діяльності. Вони викладаються у певних принципах, нормах та стандартах, за якими аудитори мають працювати. Незалежність аудиту багато в чому стала питанням дотримання нормативних вимог. Він застосовується для забезпечення того, щоб аудитор був вільний (або приймав рішення) відштовхуючись від певного списку обставин, у яких незалежність сприймається як скомпрометована. Так, підхід до незалежності аудитора все частіше ґрунтується на правилах, а не на принципах. Незалежність аудитора часто є питанням, що знаходить своє відображення у внутрішньому законодавстві, і деякі країни застосовують дещо інший (у деяких випадках повністю заснований на правилах) підхід. Різні підходи країн до незалежності ілюструються окремими прикладами [2].

Етичний стандарт UK FRC визначає незалежність як «свободу від умов та відносин, які в контексті угоди можуть поставити під загрозу чесність чи об'єктивність фірми чи осіб, на яких поширюється дія зобов'язання». Він описується як те, що лежить в основі об'єктивності, але досить відмінний від того, що стосується обставин, що оточують відносини, а не суб'єктивну думку аудитора. Таким чином, цей підхід до незалежності значно більшою мірою пов'язаний із «незалежністю зовнішнього стану», а не з «незалежністю думки», з низкою докладних нормативних вимог, розроблених для забезпечення «незалежності зовнішнього стану» [7].

У Японії вимоги незалежності впливають із Кодексу та статуту Японського інституту дипломованих бухгалтерів (ІСРА). У них викладено докладні правила щодо фінансових інтересів, особистих інтересів, обсягу неаудиторських послуг та ротації партнерів з аудиту [8]. ІСРА доповнює це деякими положеннями саморегулювання, однак загальна відповідність оцінюється за допомогою підходу на основі правил [8].

Закон Швеції про аудиторів вимагає, щоб аудитори були незалежними, але підхід зовсім інший і ґрунтується на значно більшому принципі. Закон вимагає, щоб аудитори проводили аналіз погроз і гарантій, щоб були вжиті достатні заходи для забезпечення того, щоб незалежність не піддавалася сумніву.

Є також положення ICAEW («Інститут сертифікованих професіоналів обліку й аудиту», що діє на міжнародній основі). ICAEW виступає за рамковий підхід до незалежності, який: встановлює фундаментальні етичні засади; дає аргументований аналіз можливих загроз цим принципам; дає рекомендації щодо заходів безпеки, які можуть знадобитися для пом'якшення цих загроз. Вважається, що це більш суворий спосіб забезпечення незалежності аудитора [5].

Розглянемо особливості проведення незалежного аудиту в зарубіжних країнах, що діють на сьогодні. Побудова системи аудиту за міжнародними стандартами в Європейському Союзі є однією із ключових для сучасної практики. Міжнародні стандарти аудиту (МСА) встановлюють єдині вимоги до проведення аудиту в різних країнах, ведення бухгалтерського обліку, оцінки його якості, формування фінансової звітності, а також підготовки кваліфікованих аудиторів [2]. Для забезпечення успіху необхідна спільна робота на міжнародному рівні. У компаній, які пройшли лістинг, прийняли міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, IFRS), тепер

основна мета – прийняття міжнародних стандартів аудиту (International Standardson Auditing, ISA). Відзначимо, що 56% із країн-членів ЄС застосовують національні аудиторські стандарти, які загалом базуються на чинних МСА, але враховують і вимоги національного законодавства з метою покращення якості аудиту. Решта країн-членів ЄС застосовують національні стандарти, які значною мірою відрізняються між собою та від вимог МСА зокрема. Введення МСА мало за мету усунути розходження в стандартах аудиту між країнами та зменшити розходження між національним законодавством та МСА [2].

Проте, наразі ця мета не досягнута. У таких європейських країнах, як Австрія, Іспанія, Франція, Німеччина поширена концепція державного регулювання, за якої аудиторська діяльність суворо регламентується центральними органами. А концепція саморегулювання, згідно з якою аудиторська діяльність регулюється переважно громадськими аудиторськими об'єднаннями й орієнтована на споживання інвесторів, акціонерів, кредиторів, розвинена у Великобританії. Водночас Міжнародні стандарти аудиту не відмінюють національні положення, що існують у низці країн світової економіки [3].

Застосовувати міжнародні стандарти аудиту в ЄС як національні можуть тільки ті країни, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів – МФБ (International Federation of Accountants, IFAC), яка складається з 173 членів зі 129 країн і юрисдикцій. Аналізуючи стандарти МСА, можна дійти висновку, що за їх остаточного прийняття в ЄС порівняно з національними стандартами аудиту в таких країнах, як Німеччина, Нідерланди, Швеція, Великобританія та Ірландія, не відбуватиметься фундаментальних змін в аудиторській діяльності. В ЄС прийнята Директива про права компаній (84/253/ЕЕС), яка регулює затвердження осіб, які проводять обов'язковий аудит, встановлюють принцип, згідно з яким аудитор не повинні проводити обов'язковий аудит, якщо вони є незалежними. Хоча наразі в усіх державах-членах існують нормативні акти щодо незалежності аудиторів, вони відрізняються за підходом, обсягом, термінологією та змістом. Ця ситуація ускладнює надання інвесторам та іншим зацікавленим сторонам у компаніях ЄС рівномірно високого рівня впевненості в тому, що державні аудиторі проводять свої аудити незалежно по всьому ЄС [4].

Існують два інших кодекси незалежності аудиторів, які мають міжнародне значення: етичний кодекс IFAC (Міжнародної федерації бухгалтерів) та переглянуте правило Комісії з цінних паперів та бірж США (SEC). Обидва нещодавно були змінені паралельно зі складанням Рекомендації Комісії [10].

У той час як ЄС дотримується того, що в основному є підходом, заснованим на принципах, Комісія з цінних паперів та бірж США надає перевагу підходу, що базується на правилах. Слід зазначити, що Рада зі стандартів незалежності США (ISB) також вітала концептуальний підхід ЄС.

До ХХ ст. незалежний аудит в США проводився за англійською моделлю, яка передбачає детальне вивчення даних, які стосуються балансу. Поступово американський аудит перетворився на «тестовий аудит». Окрім методів тестування аудиторі почали практикувати збір доказів про діяльність фірми-клієнта у партнерів по бізнесу з метою перевірки операцій. У США аудиту підлягають державні і недержавні підприємства. Це, у свою чергу, сформувало чотири основні типи аудиторів у США:

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

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

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

4) Присяжні бухгалтері (незалежні аудиторі), 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 [1].

У США незалежними аудиторськими фірмами можуть керувати лише особи, офіційно визнані урядом штату як дипломовані бухгалтері (CPA). Розмір таких фірм варіюється від великих (у KPMG працює понад 135 000 осіб, що працюють у 140 країнах, річний дохід яких за рік, що закінчився 30 вересня 2008 р., становить близько 22,7 млрд доларів) до організацій, що складаються лише з одного або двох чоловік [9]. Очевидно, що перевірку фінансової звітності найбільших клієнтів ефективно виконати аудиторське завдання спроможна тільки аудиторська компанія. Проте існують тисячі невеликих незалежних фірм CPA, що надають численні послуги, такі як аудит, податкове планування та підготовка, а також консультативну роботу для широкого кола клієнтів. Американський інститут дипломованих бухгалтерів (AICPA) ретельно аналізує існуючі сьогодні в США стандарти. Безсумнівно, що вимоги незалежності, прийняті ще в часи Великої депресії, вимагали перегляду. Комісія з цінних паперів і бірж намагається домогтися перегляду стандартів не тільки в США, але й у світовому масштабі [1].

У Японії Рада сертифікованих громадських бухгалтерів і нагляду за аудитом (CPAАОВ) виконує функції незалежного нагляду за аудитом Агентства фінансових послуг (FSA). Обидва агентства здійснюють нагляд за регуляторною діяльністю Японського інституту дипломованих бухгалтерів (JICPA). Закон про сертифікованих громадських бухгалтерів

зі змінами, внесеними в 2007 році, встановлює, що СРААОВ може проводити та контролювати перевірки якості; проводити іспити CPA; залучати навмисні дисциплінарні заходи проти CPA та аудиторських фірм і надавати необхідні рекомендації FSA, тоді як FSA несе загальну відповідальність за нагляд за всією діяльністю ІСРА; підтримувати процеси встановлення стандартів аудиту Ради з бухгалтерського обліку; проводити реєстрацію аудиторських фірм [8].

СРААОВ є членом Міжнародного форуму незалежних регуляторів аудиту. З 2019 року агентство з фінансових послуг Японії прийняло рішення переглянути стандарти аудиту для підвищення підконтрольності аудиторських фірм. Агентство з фінансових послуг Японії є регулятором ринку аудиторських послуг, забезпечує їх якість та контролює роботу учасників ринку. Нові стандарти аудиту застосовуються в Японії з березня 2020 року і є обов'язковими для публічних компаній, які провели аудит фінансової звітності й отримали звіт незалежного аудитора з думкою із застереженням [8].

Країни Латинської Америки мають свої особливості проведення незалежного аудиту. Більшість країн Латинської Америки вимагають здебільшого зовнішнього аудиту своїх державних підприємств із залученням приватних незалежних аудиторських фірм. Чилі є прикладом цього. Аргентина, Бразилія та Коста-Ріка є винятком, де зовнішні аудиторські фірми не є обов'язковими для всіх державних підприємств. В Аргентині зовнішні аудити можуть проводитися або зовнішньою аудиторською фірмою, або генеральним аудитом Office (AGN), застосовуючи ті ж стандарти, що і для приватних компаній. У Бразилії заохочуються всі державні підприємства проводити зовнішні аудити приватними фірмами, але це ще не є обов'язковим [11]. Нещодавно запропонована резолюція CGPAR зробить це обов'язковим і намагатиметься дозволити відбирати аудиторів на основі різних критеріїв, крім вартісних. Зараз незалежні зовнішні аудиторі часто обираються через громадськість процес закупівлі, який не обов'язково враховує відповідність технічної кваліфікації. Бразильський Державні підприємства також підлягають зовнішньому аудиту Рахункової палати та Офісу генерального контролера (CGU). Лише фінансові державні підприємства в Коста-Ріці повинні проводити зовнішні аудити, відповідно до положень Національної ради з нагляду за фінансовою системою (CONASSIF). У випадку інших державних підприємств, генеральний контролер має повноваження вимагати проведення зовнішнього аудиту від третьої сторони, якщо це буде необхідно. Інший варіант звичайної практики існує в колумбійському законодавстві, де за Revisor Fiscal мають працювати всі акціонерні товариства, філії закордонних компаній і компанії, в яких за законом або згідно з їх статутами, адміністрація не має повного контролю управління. Фіскальний ревізор призначається зборами акціонерів, і серед його завдань є спільне підписання фінансових звітів із законним представником. Парагвай також є цікавим випадком, коли ДП повинні залучати незалежну аудиторську фірму. Іноді ці аудити безпосередньо фінансуються DGEP [11].

Отже, можемо бачити високу різноманітність у визначенні незалежності аудиторської оцінки серед різних країн світу. Проте, бачимо, що кожна із країн має свої особливості обліку, а, отже, і аудиту. Важливо правильно оцінювати достатність та ефективність незалежного аудиту в кожній країні та за необхідності покращувати систему.

Сучасний стан незалежного аудиту вимагає впровадження реформ. Так, у травні 2022 року Велика Британія оголосила про довгоочікувану зміну режиму аудиту, а уряд оголосив про створення нового регулятора для забезпечення нагляду за найбільшими приватними компаніями. Раду з фінансової звітності буде замінено новим Органом аудиту, звітності та управління (ARGA), який фінансується за рахунок нового збору з промисловості, який контролюватиме компанії, які не зареєстровані на біржі, мають щонайменше 750 співробітників і понад 750 мільйонів фунтів стерлінгів річного обороту.

За даними опублікованими виданням Sky News ці пороги були знижені урядом, що призвело до того, що сотні фірм залишилися нерегульованими після початкових планів класифікувати всі компанії з 500 співробітниками та оборотом понад 500 мільйонів фунтів стерлінгів як громадські інтереси (PIE).

Запропоновані реформи, очолювані бізнес-секретарем Квасі Квартенгом, також передбачають, що директори компаній PIE будуть оштрафовані або втратять свої бонуси, якщо буде виявлено, що вони брехали про фінанси своєї фірми.

Доктор Роджер Баркер, директор із питань політики та управління в Інституті директорів, сказав: «Цілком зрозуміло, що уряд обмежує свою експансію Public Interest Entity меншою групою великих приватних організацій, ніж передбачалося спочатку, враховуючи необхідність мінімізації додаткових регуляторних навантажень на бізнес у складному економічному середовищі» [14].

Новий режим з'явився на тлі бухгалтерських скандалів у збанкрутілих компаніях Carillion і BHS і має на меті забезпечити більшу підзвітність для великого бізнесу, а також поставити під сумнів домінуючий статус бухгалтерських фірм Великої четвірки.

Міністерство бізнесу, енергетики та промислової стратегії Великобританії (BEIS) заявило, що «компанії FTSE350 будуть змушені проводити частину свого аудиту з фірмою-претендентом», щоб «обмежити нездорове домінування аудиторських фірм Великої четвірки».

Федерація малого бізнесу (FSB) заявила, що «приємно бачити, як BEIS береться за реформу аудиту».

«Підвищення прозорості у великих корпораціях і водночас полегшення непотрібного тягаря звітності для малого бізнесу є правильним напрямком руху», – сказав національний голова FSB Мартін Мактег [15].

Зміна уряду та політики стосовно аудиту поставило під загрозу проведення реформ аудиту. Це викликало хвилю занепокоєння у професійних колах.

Новий уряд Великої Британії повинен просто «приступити» до планів капітального перегляду сектору аудиту, щоб забезпечити довгострокову стабільність і стійкість економіки Великобританії, заявив голова однієї з найбільших торговельних організацій бухгалтерського сектору країни.

У трьох окремих листах до прем'єр-міністра Ріші Сунака, бізнес-секретаря Гранта Шаппса та канцлера казначейства Джеремі Ханта глава СІА закликав новий уряд Великобританії «залишатися повністю відданим» планам реформування аудиту, викладеним у промові королеви на початку цього року.

СІА закликала уряд просувати вперед плани щодо капітального перегляду сектору аудиту Великобританії шляхом створення нового регулятора під назвою ARGА, який замінить FRC, і подолання домінування Великої четвірки, змусивши їх ділити аудиторську роботу з менші конкуренти.

Листи до нового кабінету міністрів Великобританії надійшли лише через кілька тижнів після того, як СІА надіслала подібні листи уряду Ліз Трасс із закликом до колишнього прем'єр-міністра та її кабінету продовжити перебудову сектору аудиту.

У листах до чинного уряду йдеться про те, що «проблеми», з якими стикаються британські компанії у «все більш невизначеному та економічно нестабільному світі», роблять реформу аудиту «важливішою, ніж будь-коли», оскільки вони закликають уряд продовжувати реалізацію планів, незважаючи на «нагальні проблеми», з якими вона зараз стикається.

У листах аудиторського органу стверджується, що «зараз більше, ніж будь-коли» компанії та інвестори потребують «високоякісних, точних і ефективних аудитів», щоб допомогти їм пережити бурю, з якою зараз стикається глобальна економіка.

У листах СІА зазначається, що аудиторські скандали в минулому, у тому числі ті, що стосуються BHS, Thomas Cook, Patisserie Valerie та Carillion, коштували платникам податків мільйони доларів і спричинили втрату тисяч робочих місць, оскільки вони стверджують, що посилене управління та аудит могли допомогти «запобігти ці втрати».

СІА закликала уряд Сполученого Королівства «рухатися вперед» із планами реконструкції сектору аудиту, встановивши графік реформ і ухваливши будь-які закони, «коли дозволить парламент».

Незалежність часто називають основою професії. Проте чи свідчать відомі недоліки про те, що ця уявна міцність є міфом? Незалежність встановлює передбачувані відносини між компанією та її зовнішнім аудитором. Враховуючи інституційну структуру аудиту та конфлікт інтересів, не слід дивуватися такому висновку.

Є багато прикладів аудиторів, які не були незалежними. Одним із прикладів є недотримання PricewaterhouseCoopers цього принципу. В адміністративному релізі від 23 вересня 2019 року SEC задокументувала 19 залучень для 15 зареєстрованих SEC, у яких фірма порушила свої правила незалежності аудиторів. Ця діяльність включала розробку та реалізацію кількох проектів програмного забезпечення та участь у косорсингу внутрішнього аудиту. SEC також стверджувала, що співробітники PricewaterhouseCoopers помилково кваліфікували ці консультаційні завдання як аудиторську роботу. Це є ще одним випадком неправомірної поведінки в консультаційній роботі, незважаючи на постійне запевнення, що консультування не впливає на незалежність аудитора.

Ще один приклад – 2016 рік, коли SEC висунула звинувачення проти Грегорі Беднара та Ernst & Young через проблеми з незалежністю. Беднар мав занадто тісні стосунки з фінансовим директором невідомої фірми; вони разом зі своїми родинами відвідували професійні футбольні та хокейні ігри, разом грали в гольф і разом відпочивали. «Ернст енд Янг» через Беднара зазнала щонайменше 109 000 доларів на представницькі витрати цього фінансового директора. Комісія з цінних паперів і цінних паперів відчула настільки тісні відносини, що скасувала незалежність Ernst & Young для аудитів 2012, 2013 і 2014 років. Комісія з цінних паперів і цінних паперів також послалася на цю фірму, оскільки вона мала докази цих щедрих витрат Беднара і не вжила на них жодних заходів.

Також у 2016 році SEC порушила справу проти Роберта Брела, Памели Гартфорд, Майкла Камінскі та Ernst & Young за відсутність незалежності. Зокрема, Брель працював головним бухгалтером невизначеної компанії в той же час, коли він мав романтичні стосунки з Хартфордом, який працював партнером з аудиту. Кам'єнскі був партнером-координатором залучення. Коли він запідозрив романтичні стосунки, Кам'єнський нічого не зробив; однак керівники Brehl дізналися про цю справу та повідомили Ernst & Young. Через цю заплутаність SEC заявила, що Ernst & Young не була незалежною протягом 2012 і 2013 років.

У 2019 році SEC звинуватила RSM US LLP у порушенні правил незалежності під час надання неаудиторських послуг різним фірмам; крім того, партнер мав заборонені трудові відносини з клієнтом. PCAOB осудив компанію Marcum LLP за те, що вона просувала деяких своїх клієнтів з аудиту потенційним інвесторам, і наклав санкції на KPMG Bermuda за повторне оформлення підтверджень незалежності, датування їх заднім числом і неповідомлення інспекторам PCAOB, що вони були не оригінали.

Можна було б назвати більше порушень, але цієї вибірки має бути достатньо, щоб заявити, що у професії є проблема. Або практики мають упередження, яких вони не визнають, що вимагає інституційних змін; або вони не знають правил незалежності, що піднімає питання професійної компетентності; або вони порушують правила

незалежності, що шкодить сприйняттю цілісності професії. Хоча компетентність і добросовісність лежать в основі деяких порушень, більшість проблем виникає через упередженість.

Що можна зробити, щоб змінити стимули чи інститути, щоб зменшити порушення незалежності? Є принаймні шість можливих рекомендацій. Подробиці про них можна знайти в публікації «Корпоративний аудит і як їх виправити» Джошуа Ронена [12].

Перша пропозиція полягає в обов'язковій ротації аудиторів, наприклад, кожні чотири роки. Справа в тому, щоб зменшити затишок у відносинах, тим самим зменшивши силу управління. Проте ротація аудиту має недолік, який полягає в установці кривої навчання після кожної ротації.

Друга пропозиція полягає в тому, щоб заборонити всі консультаційні завдання, перетворивши фірми CPA на фірми, які займаються виключно бухгалтерським обліком. Тут також поштовхом є послаблення соціальних зв'язків між аудитором і клієнтом і передача частини влади аудиторам, щоб вони могли протистояти менеджерам, коли це необхідно. Заборона консультування зменшує велику кількість джерел несвідомого упередження, тому вона має бути відносно ефективною. Рекомендація 3 у звіті про дослідження ринку Управління з питань конкуренції та ринків (СМА) за 2019 рік рекомендує «операційний поділ між аудиторською та неаудиторською практиками великої четвірки», що досягає тієї самої мети. Крім того, СМА пропонує скасувати розподіл прибутку між аудиторським бізнесом і неаудиторським бізнесом.

Третя можливість полягає в посиленні відповідальності аудиторів у разі невдачі аудиту, можливо, шляхом скасування Закону про реформу судових процесів щодо приватних цінних паперів 1995 року або застосування доктрини суворої відповідальності перед аудитором. Обґрунтування полягає в тому, щоб збільшити збитки в разі помилки аудиту. Ця пропозиція опосередковано стосується питання незалежності, додаючи перешкоди для поганої поведінки; однак це може не сильно змінити бізнес-модель. Натомість банкрутство може стати більш імовірним сценарієм у разі серйозних проблем з аудитором. Варіантом цієї пропозиції є кримінальна відповідальність за грубі порушення незалежності.

Нещодавно з'явився четвертий варіант – використовувати такі технології, як блокчейн, щоб дозволити машинам визначати аудиторський висновок. Така віра демонструє неймовірну віру в те, що технологія може охопити кожен аспект того, що роблять партнери з аудиту. Об'єднання аудиторських доказів у висновок про фінансовий звіт, включаючи всю необхідну інформацію, є надто складним для сучасних технологій. Гірше того, це здається можливим лише у відносно статичному світі. Оскільки постійно виникають нові проблеми, нові правила, нові фінансові інструменти та нові теорії фінансів, блокчейну та штучному інтелекту доведеться не відставати.

Останньою пропозицією для розгляду є концепція страхування фінансових викривлень Джошуа Ронена. Система працювала б так: від компаній вимагали б придбати поліси, які б застрахували від спотворення фінансових звітів. Компанія зв'яжеться зі страхувальником фінансових звітів. Він обговорював би покриття, яке перевізник готовий надати, премію, а також вартість і обсяг аудиту. Страхувальник надішле агента, швидше за все, того самого аудитора, якого він найме, для оцінки свого страхового ризику. Після укладення угоди страхувальник доручає своєму агенту провести аудит. Якби думка була чистою, тоді розпочалося б висвітлення.

За останні кілька десятиліть до професії аудитора було висунуто багато критики, як показано вище, останніми роками вона посилювалася. Такий ріст скарг не є дивним, враховуючи збільшення бухгалтерських скандалів, розміри цих скандалів і трансформацію професії аудитора в професію консультанта.

Це не тільки проблема аудита. Проблема патронажу, як правило, з іншими лейблами, була піддана критиці. Деякі професіонали стверджують, що все було добре, поки фірми та партнери були фактично незалежними, але система патронажу викликає когнітивні упередження, а ці когнітивні упередження фактично протипоказують незалежності.

Переваги шести наведених вище пропозицій залежать від погляду на проблему. Страхування фінансових звітів боротиметься з несвідомим упередженням через систему патронажу, оскільки вона змінює структуру влади достатньою мірою, щоб вирішити проблеми. Часткові рішення включають ротацію аудиторів і заборону консультацій. Для боротьби з проблемами некомпетентності чи добросовісності можуть знадобитися посилення цивільних санкцій або запровадження кримінальних санкцій.

Висновки

Таким чином, найефективніший спосіб забезпечити реальну незалежність – дати керівництву, засноване на системі принципів, а не на докладному наборі правил, яких можна дотримуватись буквально, але оминати по суті. Незалежність аудитора має вирішальне значення для достовірності опублікованої фінансової інформації і, отже, важлива для довіри до функціонування ринків капіталу не лише для інвесторів, але й для інших зацікавлених сторін, таких як кредитори та працівники. Абсолютні вимоги та заборони мають місце лише там, де не можна розумно застосувати прийнятний захист. Наприклад, повна заборона надання неаудиторських послуг клієнтам, які здійснюють аудит, може бути неефективною для клієнта і не є необхідною для забезпечення незалежності, а також не може бути корисною для отримання знань, необхідних для забезпечення якості аудиту.

Можемо визнати практику ЄС в незалежному аудиті найефективнішою та прогресивною. Гідність підходу ЄС полягає в тому, що він розглядає всі можливі ситуації (у тому числі непередбачені) та покладає на аудитора

відповідальність за розгляд усіх можливих загроз його незалежності та застосування адекватних гарантій. Згідно з американським підходом, що ґрунтується на правилах, відхилення від правил вимагають попереднього схвалення SEC. Проте було б неправильно переоцінювати різницю між підходами SEC та ЄС – у більшості випадків рішення одні й ті самі – і справедливо буде сказати, що загалом спостерігається високий ступінь подібності. Отже, світова спільнота все ж долає проблеми проведення аудиторської перевірки, переходячи на новий рівень надання незалежних аудиторських висновків за міжнародними правилами та принципами роботи бізнесу. Звичайно, проблеми і неточності все ж існують, проте, їх цілком можна вирішити на як національному рівні управління окремої країни, так і на міжнародному.

Список використаної літератури

1. Аудит у зарубіжних країнах. Конспект лекцій для студентів напряму підготовки «Міжнародна економіка» усіх форм навчання / Укл. Шульга Н. М. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2008. – 44 с.
2. Гавриловський О. С. Регулювання аудиту в країнах ЄС та перспективи його розвитку. Науковий вісник Ужгородського національного університету, 2017. No 15 (1). С. 68–71.
3. Єременко Д.В. Проблеми незалежності аудиторської діяльності в Україні. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/145702878.pdf>.
4. Сисоєва І. М. Особливості аудиту у країнах Європейського Союзу. Інвестиції: практика та досвід, 2021. No 3. С. 26–31.
5. Audit Regulations and Guidance, 2021. URL: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/working-in-the-regulated-area-of-audit/audit-regulations-and-guidance-effective-from-1-january-2021.ashx?la=en>
6. Developments in Audit 2021. URL: https://www.frc.org.uk/getattachment/c5580fd0-64f3-4abd-b57a-b05f01dc9841/FRC-Developments-in-Audit_-_November-2021.pdf
7. Independence v objectivity: what is the difference? URL: <https://www.icaew.com/international-accounting-and-auditing/independence-v-objectivity>
8. Japan. URL: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/japan>
9. Mazlina Mustapha An Independent Audit Oversight System in a Developing Country, 2021 URL: <http://dx.doi.org/10.25115/eea.v39i4.4573>
10. The Role of the Independent Auditor in Financial Reporting. URL: <https://open.lib.umn.edu/financialaccounting/chapter/6-2-the-role-of-the-independent-auditor-in-financial-reporting/>
11. Transparency and Accountability Frameworks for Latin American State-Owned Enterprises, 2014. URL: <https://www.oecd.org/daf/ca/TransparencyandAccountabilityFrameworksforLASOEs.pdf>
12. «Корпоративний аудит і як їх виправити» Джошуа Ронена. (*Журнал економічних перспектив*, весна 2010 р., <http://bit.ly/3aSzguQ>).
13. «Post-Enron Reform: Financial Statement Insurance, and GAAP Revisited», *Stanford Journal of Law, Business, and Finance*, 2002-2003, <http://bit.ly/36FN60E>
14. «UK unveils long-awaited corporate reporting and audit reforms», <http://bit.ly/3PJmZxT>
15. «Auditors should stop ‘complaining’ about fines and improve the quality of their work, FRC chief says», <http://bit.ly/3HT8BBh>

References

1. Audyт u zarubizhnykh krainakh. Konspekt lektсий dlia studentiv napriamu pidhotovky «Mizhnarodna ekonomika» usikh form navchannia / Ukl. Shul'ha N. M. – Kharkiv: Vyd. KhNEU, 2008. – 44 s.
2. Havrylovs'kyj O. S. Rehuliuвання audytu v krainakh YeS ta perspektyvy joho rozvytku. Naukovyj visnyk Uzhhorods'koho natsional'noho universytetu, 2017. No 15 (1). S. 68–71.
3. Yeremenko D.V. Problemy nezalezhnosti audytor'skoi diial'nosti v Ukraini. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/145702878.pdf>.
4. Sysoieva I. M. Osoblyvosti audytu u krainakh Yevropejs'koho Soiuzu. Investytsii: praktyka ta dosvid, 2021. No 3. S. 26–31.
5. Audit Regulations and Guidance, 2021. URL: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/working-in-the-regulated-area-of-audit/audit-regulations-and-guidance-effective-from-1-january-2021.ashx?la=en>
6. Developments in Audit 2021. URL: https://www.frc.org.uk/getattachment/c5580fd0-64f3-4abd-b57a-b05f01dc9841/FRC-Developments-in-Audit_-_November-2021.pdf
7. Independence v objectivity: what is the difference? URL: <https://www.icaew.com/international-accounting-and-auditing/independence-v-objectivity>
8. Japan. URL: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/japan>

9. Mazlina Mustapha An Independent Audit Oversight System in a Developing Country, 2021. URL: <http://dx.doi.org/10.25115/eea.v39i4.4573>
10. The Role of the Independent Auditor in Financial Reporting. URL: <https://open.lib.umn.edu/financialaccounting/chapter/6-2-the-role-of-the-independent-auditor-in-financial-reporting/>
11. Transparency and Accountability Frameworks for Latin American State-Owned Enterprises, 2014. URL: <https://www.oecd.org/daf/ca/TransparencyandAccountabilityFrameworksforLASOEs.pdf>
12. «Korporatyvnyj audyt i iak ikh vypravlyty» Dzhoshua Ronena. (Zhurnal ekonomichnykh perspektyv, vesna 2010 r., <http://bit.ly/3aSzguQ>).
13. «Post-Enron Reform: Financial Statement Insurance, and GAAP Revisited», *Stanford Journal of Law, Business, and Finance*, 2002-2003, <http://bit.ly/36FN60E>
14. «UK unveils long-awaited corporate reporting and audit reforms», <http://bit.ly/3PJmZxT>
15. «Auditors should stop ‘complaining’ about fines and improve the quality of their work, FRC chief says», <http://bit.ly/3HT8BBh>