

УДК 657.6

Онищенко В.Є.

кандидат технічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, економіки
і управління персоналом підприємства
Придніпровської державної академії будівництва та архітектури

Головченко Є.Ю.

студентка спеціальності «Облік та оподаткування»
Придніпровської державної академії будівництва та архітектури

ОСОБЛИВОСТІ ВЕДЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У ФРАНЦІЇ: АДАПТАЦІЯ ФРАНЦУЗЬКОГО ДОСВІДУ ДО УМОВ ВІТЧИЗНЯНОЇ ЕКОНОМІКИ

На сучасному етапі розвитку економіки аудиторська діяльність є вкрай необхідною. Сьогодні аудит йде шляхом еволюційного розвитку. У статті розглянуто французький досвід розвитку ринку аудиторських послуг. Проаналізовано основні теоретичні положення аудиту у Франції. Вивчено можливі шляхи його адаптації до умов вітчизняної економіки.

Ключові слова: аудит, Франція, аудиторські послуги, аудитор, аудиторська діяльність.

На современном этапе развития экономики аудиторская деятельность является крайне необходимой. Сегодня аудит идет путем эволюционного развития. В статье рассмотрен французский опыт развития рынка аудиторских услуг. Проанализированы основные теоретические положения аудита во Франции. Изучены возможные пути его адаптации к условиям отечественной экономики.

Ключевые слова: аудит, Франция, аудиторские услуги, аудитор, аудиторская деятельность.

At the current stage of economic development, auditing is extremely necessary. The audit is under the process of evolutionary development today. The article examines the French experience in the development of the market of audit services. The main theoretical provisions of the audit in France are also analysed. Possible ways of this adaptation to the conditions of the domestic economy are studied.

Keywords: audit, France, auditor services, auditor, audit activity.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Аудит в Україні розвивається з часів її незалежності, проте донині залишаються проблемні питання, у тому числі місце аудита в системі економічних наук, його визначення, види, предмет, об'єкти, методи, стандартизація. У зв'язку з великими змінами, внесеними в Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [1], та переходом до міжнародних стандартів аудиту виникає багато питань щодо застосування останніх.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Дослідженням розвитку аудиторської діяльності в Україні

та адаптації до міжнародних стандартів аудиту займається низка вітчизняних спеціалістів. Ця проблема знаходить своє відображення в наукових працях О.А. Петрик, В.В. Гончарук, О.А. Шевчук та ін., що свідчить про актуальність цього питання [2, с. 16–21; 3, с. 127–128; 4, с. 530–531].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Незважаючи на значну роботу, яка була вже проведена науковцями над даною темою, слід відзначити, що багато питань ще залишаються невирішеними, одне з яких ми пропонуємо розглянути. Це пониження рівня конкурентоспроможності українських аудиторів порівняно з іноземними, які пропонують значно ширший перелік послуг через недостатню обі-

знаність українських аудиторів щодо ведення аудиту за кордоном. Пропонуємо розглянути міжнародний досвід на прикладі Франції для можливого запозичення основоположних принципів, які покращать якість українського аудиту.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є демонстрація процесу ведення аудиту у Франції та пошук можливих шляхів поліпшення вітчизняного аудиту в умовах євроінтеграції на основі досвіду Франції.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Термін «аудит» має латинське походження та означає «повідомляти». Цей термін був прийнятий англосаксонськими країнами та означає «контролювати» в сенсі перевірки. Аудит має за місію незалежну думку. Ця думка висловлюється аудитором та будується протягом усієї місії. Якість цієї думки залежить від компетентності, строгості аудитора у його підході до контролю.

Аудит у Франції застосовується до всієї економічної діяльності підприємства та до будь-якої ситуації. Наприклад, існує:

- аудит відповідності (перевіряється, що публічний простір відповідає стандартам пожежної безпеки);

- оперативний аудит (перевіряється, чи працівник – фабрика, лікарня, адміністрація – діє відповідно до процедур, яких його просять дотримуватися);

- бухгалтерський аудит;

- фінансовий аудит.

Франція нараховує 19 127 аудиторів (12 879 фізичних осіб та 6 248 юридичних осіб за 2016 р.), які обслуговують підприємства та інші організації. Нині відбувається старіння професії (серед фізичних осіб 52% старше 51 року і лише 17% молодше 40 років), більшість із них чоловіки (22% аудиторів – жінки). У 2016 р. обіг професії становив 2,4 млрд. євро.

Залежно від того, чи здійснюється аудит організацією, що не є підприємством (а) або є відділом підприємства (б), існує відмінність між зовнішнім аудитом (а) та внутрішнім аудитом (б).

Також відрізняється бухгалтерський та фінансовий аудит, установлений законом аудиту, який може вимагати директор підприємства з особистих причин.

Зовнішній аудит виконується у Франції або аудитором (обов'язковий аудит та контрактний аудит), або експертом із бухгалтерського обліку (лише контрактний аудит).

Внутрішній аудит виконується для внутрішніх потреб підприємства: керівництво підприємств хоче забезпечити належну реєстрацію різних операцій та дотримання встановлених процедур. Контроль проводиться співробітниками підприємства. Наприкінці своєї роботи вони надають у звітах, адресованих лідерам, сильні боки підприємства та виявлені помилки. В останньому випадку вони вказують на коригувальні заходи, яких слід ужити.

Юридичний аудит та договірний аудит фокусуються на фінансовій звітності (баланс, звіт про доходи, додатки), а також на деяких спеціальних документах.

Існує також обов'язковий аудит для певних юридичних форм і для підприємств певного розміру (якщо два з нижченаведених порогів перевищує загальний оборот більше ніж 1 550 000 євро або оборот більше 3 100 000 євро і кількість працівників більше 50) [5]. У такому разі французький закон вимагає юридичного аудиту (юридичний = відповідно до закону). Мета полягає в інформуванні акціонерів про якість рахунків (вони справедливі і дотримуються французького законодавства або, навпаки, є багато помилок), тому після загальних зборів (шість місяців після закінчення фінансового року) акціонери можуть затверджувати рахунки на підставі справжньої інформації. Цю аудиторську місію можуть виконувати лише державні аудитори.

Також у злитті підприємств (два підприємства згруповані, щоб сформувати одне) французьке право накладає юридичний аудит.

Професія аудитора у Франції регулюється законодавством на європейському рівні та законодавством на французькому рівні (Комерційний кодекс). Існують такі вимоги до аудитора [6]:

- мати диплом сертифікованого державного бухгалтера (який дозволяє обидві професії) або вивчення навичок роботи аудиторів;

- бути зареєстрованим у місцевому суді як аудитор;

- бути членом регіональної (і національної) компанії.

Три інститути контролюють професію аудитора:

- Міністерство юстиції: сертифікація стандартів практики, яка дає їм силу закону;

- Вища рада Комісарів рахунків, яка є незалежним адміністративним органом, відповідальним, зокрема, за забезпечення незалеж-

ності аудиторів і етики (другий рівень контролю). Вона бере участь у розробленні стандартів професійної практики;

- Національна компанія аудиторів (CNNC) (під наглядом Міністерства юстиції). Її роль полягає у представленні статутних аудиторів як на національному, так і на міжнародному рівні, зокрема в рамках Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC). Національна компанія поділена на регіональні компанії аудиторів. Мета регіональних компаній – контролювати свої місії (перший рівень), а в деяких випадках карати аудиторів і за необхідності вирішувати конфлікти між ними і компаніями, які вони перевіряють (проблеми плати, контролю).

Для того щоб зберегти свою незалежність від судження, функція аудитора несумісна з:

- будь-якою комерційною діяльністю;
- будь-якою прибутковою діяльністю (крім викладання в навчальних закладах).

Окрім того, аудитор не може контролювати рахунки компаній, якими керують члени сім'ї або близькі друзі.

У своїй роботі, а також у поведінці аудитор повинен поважати кодекс етики, встановлений Національною компанією аудиторів. Французький кодекс етики є адаптацією міжнародних стандартів IFAC.

Існують три основні принципи цього кодексу [7]:

- принцип незалежності;
- професійна таємниця (крім акціонерів, зокрема на загальних зборах та представників правосуддя у разі шахрайства);
- неможливість утручання в управління підприємством, що він перевіряє.

Що стосується відповідальності аудитора, то вона є потрійною:

- громадянська відповідальність: у разі виявлення помилок, що не виявлені в контролі, або несправності, що спричиняє збиток (фінансовий або інший) для аудиторського підприємства. Закон зобов'язує державних аудиторів взяти на себе страхування для покриття збитків, заподіяних клієнту;

- кримінальна відповідальність: у разі невиконання законодавства або шахрайства. Покарання може бути до одного року в'язниці або штраф 15 000 євро;

- дисциплінарна відповідальність: у разі недотримання законодавства чи етичного кодексу. Санкція, введена регіональною компанією (може бути додана до кримінальної відпові-

дальності) та може доходити до заборони практики професії.

Перш ніж прийняти нову місію юридичного аудиту на підприємстві, аудитор повинен переконатися, що він має необхідні технічні здібності та достатній час для виконання цієї місії.

Якщо ці умови виконуються, він може бути призначений статусним аудитором акціонерного товариства. Також призначається заступник аудитора. Роль заступника полягає у тому, щоб замінити чинного, коли останній не може виконувати свою місію (хвороба, смерть, відставка).

Аудитори повідомляють регіональній компанії про новий мандат протягом восьми днів із моменту призначення. Регіональна компанія веде реєстр мандатів. Своєю чергою, регіональна компанія інформує національну компанію.

Також компанія, яка призначила аудитора, повинна здійснювати юридичну рекламу (передбачене законом). Це інформація, яка публікується в спеціалізованому розділі економічних та юридичних газет, розповсюджених у Франції.

Мандат власника (та його заміни) становить шість років. Незважаючи на те що завдання визначено законом та Стандартами професійної практики компанії, між аудитором та підприємством, на якому буде проведено аудиторську перевірку, повинен бути укладений договір (лист-заява).

Місія є постійною, тобто аудитор та його колеги можуть теоретично втручатися на підприємство в будь-який день року. Але для полегшення відносин між підприємством та аудитором у листі місії зазначається графік утручання, а також склад комісії. Це означає, що аудитор оцінив ризики, які можуть бути понесені підприємством.

Аудитор та його команда виконують роботу, передбачену в робочій програмі. Аудиторська робота повинна бути задокументована та перевірена аудитором, а також перевіряючою компанією, а за необхідності – регіональною компанією.

Тому аудитор готує робочий звіт. Він повинен відповідати професійним стандартам практики. Цей звіт висловлює думку аудитора. Він додається до річних рахунків (баланс, звіт про прибутки та збитки, примітки) та інформує акціонерів про надійність цих рахунків.

Нещодавно французький уряд вирішив підвищити порогове значення обороту, з якого юридичний аудит є обов'язковим на підприєм-

стві для його узгодження з європейськими правилами. Із сьогоднішніх 3,1 млн. євро порогова сума зросте до 8 млн. євро (а загальний оборот становитиме від 1,55 до 4 млн.). Таким чином, багато малих підприємств будуть позбавлені вимоги про те, щоб їхні рахунки були завірені аудитором. Вони матимуть у середньому економію до 5 500 євро на рік.

Регулярний та обов'язковий контроль якості аудиторських послуг – це перший і найголовніший принцип, який ми можемо перейняти від Франції та запровадити в Україні. Цей контроль має поліпшити якість надання послуг та попередити ймовірні помилки під час роботи аудиторських підприємств. Необхідно створити належний орган, який контролюватиме професію аудитора та надаватиме рекомендації аудиторським підприємствам щодо заходів із поліпшення системи внутрішнього контролю.

Ключовими аспектами, за допомогою яких ми зможемо підвищити якість виконання завдань аудитором, на прикладі Франції мають стати:

- переважання якісного аспекту над кількісним;
- дотримання принципів професійної етики бухгалтерів та аудиторів України та Європи;
- постійне підвищення рівня знань аудиторів;
- розроблення та вдосконалення законодавчої бази.

Сьогодні Україні важливо виробити власну політику щодо вдосконалення аудиту, тому що він потрібен як державі, так і економічним суб'єктам. Спираючись на досвід ведення аудиту у Франції, рекомендовано прийняти законодавчі акти, які будуть більшою мірою контролювати якість аудиторських послуг та допомагати суб'єктам економіки розвиватися.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Успіх України на шляху до поліпшення рівня аудиторських послуг залежить передусім від великої просвітницької роботи професійних аудиторських організацій серед підприємств та інших компаній.

У статті продемонстровано французький досвід ведення аудиторської діяльності та висвітлено можливі шляхи його адаптації до умов української економіки. Рекомендовано визначити необхідність розроблення організаційних засад контролю якості аудиторських послуг та механізму реалізації контрольних заходів як напрям подальших досліджень.

Бібліографічний список:

1. Закон України Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T172258.html.
2. Петрик О.А., Давидов Г.М. Теоретичні засади розвитку національної системи аудиту України. Аудитор України. 2012. № 10. С. 16–21.
3. Гончарук В.В. Аудит в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку. Управління розвитком. 2012. № 7(128). С. 127–128.
4. Шевчук О.А., Здирко Н.Г. Аудит в Україні – проблеми та перспективи розвитку. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. 2010. № 6. С. 530–531.
5. Офіційний сайт французької адміністрації «Коли потрібно призначити аудитора?». URL: <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F31440> (дата звернення: 21.12.2018).
6. Аудиторський комітет: проведення місії аудиту. URL: https://www.canal-u.tv/video/canal_aunege/commissariat_aux_comptes_le_deroulement_de_la_mission_d_audit.15196 (дата звернення: 19.11.2018).
7. Національна аудиторська компанія Франції. URL: <https://www.cncc.fr/index.html> (дата звернення: 15.09.2018).

References:

1. Law of Ukraine On Audit of Financial Statements and Audit Activities. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T172258.html
2. Petryk, O.A., & Davydov, G. (2012). Teoretychni zasady rozvytku natsionalnoi systemy audytu Ukrainy [The theoretical basis of the national audit Ukraine. *Audytor Ukrainy (Auditor of Ukraine)*], 10, 16-21 (in Ukr.)
3. Honcharuk V. V. (2012))Audyty v Ukraini: suchasnyi stan ta perspektyvy rozvytku [Audit in Ukraine: Current State and Development Prospects], vol. 7, pp. 127-128.
4. Shevchuk, O.A. and Zdyrko N.G. (2010), "Audit in Ukraine – problems and prospects", *Zbirnyk naukovykh prats' kafedry ekonomichnoho analizu Ternopil's'koho natsional'noho ekonomichnoho universytetu*, vol. 6, pp 530-531.
5. Official website of the French administration «When should I appoint an auditor?». URL: <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F31440>
6. Audit Committee: conducting an audit mission. URL: https://www.canal-u.tv/video/canal_aunege/commissariat_aux_comptes_le_deroulement_de_la_mission_d_audit.15196
7. National Audit Company of France. URL: <https://www.cncc.fr/index.html>

Onyshchenko V.Ye.

Candidate of Engineering Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at Department of Accounting, Economics,
and Human Resources Management of Enterprise
Prydniprovskaya State Academy of Civil Engineering and Architecture

Holovchenko Ye.Yu.

Student of Economic Faculty,
Prydniprovskaya State Academy of Civil Engineering and Architecture

THE FEATURES OF AUDITING IN FRANCE: AN ADAPTATION OF FRENCH EXPERIENCE TO THE CONDITIONS OF THE DOMESTIC ECONOMY

The European integration vector of Ukraine provides and demands the transformation of social relations. Ukraine faced a number of fundamentally new tasks, the outcome of which will depend on the position of the state among the European countries and its image in the world.

The theoretical and practical importance of the article lies in the study of foreign experience audit activities, namely the French experience, and in identifying the points that should be adapted in Ukraine to improve the organization of audit activity. First of all, it concerns the control on the efficiency of the function performance of the Audit Chamber of Ukraine, which is estimated by participants of the last congress of the Association of Auditors of Ukraine was transformed from the body regulation of audit activity to “closed joint-stock company” of large audit firms.

The article reviews the audit and its origin, provides statistics on the number of auditors in France. Different types of French audits and authorities regulating the operation of audit firms are considered. The missions of auditors which are put forward by themselves during the inspection of enterprises are demonstrated.

Summing up, we can say that the reform of the audit system in Ukraine is ineffective because it doesn't protect the interests of society. The study and application of foreign experience will help to form an effective system of audit activity in Ukraine.

An audit is required both for the state and for economic actors, so it is important and necessary to develop a policy to improve it. Based on the audit and experience of France, it is recommended to adopt the necessary legislative acts to control the quality of audit services more closely and to help economic actors develop and benefit Ukraine.