

## **АНАЛІЗ ДІЮЧОГО МЕХАНІЗМУ АУДИТОРСЬКОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ ТА НАПРЯМИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ**

**КІНАЩУК Лариса Леонідівна** – кандидат юридичних наук, доцент  
Національної академії внутрішніх справ

**УДК 347.734**

---

*В статті проведено аналіз діючого механізму аудиторського контролю в Україні. Автором пропонується ряд напрямків з метою удосконалення законодавства України в сфері аудиторської діяльності та приведення його норм к міжнародним стандартам.*

**Ключові слова:** аудиторська діяльність, аудиторський фінансовий контроль, аудит, фінансовий контроль, фінанси, фінансова діяльність.

Перехід до ринкових відносин зумовив появу в Україні аудиторської діяльності, а відповідно і суб'єктів, що здійснюють недержавний контроль – незалежні аудитори, аудиторські фірми. Але нерозуміння місця аудиторської діяльності у системі фінансового контролю, недооцінення значення у забезпеченні публічних інтересів, уповільнює її розвиток.

Фінансовий контроль і аудиторська діяльність змінювалися під впливом наукової думки, розвитку економіки та суспільних відносин, з формуванням відповідних державних інститутів. Тому теоретичною базою статті стали наукові праці представників юридичної й економічної науки різних періодів. Беззаперечний вплив на формування авторської позиції мали праці Л.К. Воронової [9], Л.А. Савченко [8], А.А. Нечай [9], О.П. Орлюк [6], та інших. Окремі висновки щодо організації аудиторської діяльності та методики проведення аудиту зроблені автором статті із використанням положень представників економічної науки і практикуючих аудито-

рів таких, як: М.Т. Білуха [1], Ф.Ф. Бутинець [2], Н.І. Дорош [3], С.Б. Ільїна [4] та інші. Наявність дискусійних питань щодо місця аудиторської діяльності у системі фінансового контролю, відсутність комплексного дослідження цієї проблеми підкреслює актуальність обраної теми статті. У нормативних актах та наукових джерелах вживаються поняття «фінансовий контроль», «аудит», «аудиторська діяльність», «аудиторський контроль», які іноді ототожнюються, вживаються як складові контролю. Це свідчить про відсутність єдиного підходу до розуміння системи фінансового контролю, незадовільний стан його нормативно-правового регулювання. Наявність комплексу проблем серед яких: нерозуміння функцій аудиторів, відсутність законодавчо закріпленої відповідальності аудиторів перед третіми особами, наявність аудиторських ризиків, нечітке визначення у Законі України «Про аудиторську діяльність» [7] прав та обов'язків суб'єкта господарювання, які виникають у нього у зв'язку з проведенням аудиту та наданням аудиторських послуг, уповільнюють його застосування. Зазначене вказує на необхідність удосконалення чинного законодавства, а відповідно і на наукове вивчення проблеми. Дослідження правових засад взаємовідносин аудиторів як суб'єктів фінансового контролю з суб'єктами господарювання, специфіки аудиторських послуг як основної тенденції розвитку фінансового контролю та на-

прямів зменшення аудиторського ризику, організаційно-методичних основ проведення аудиту, особливостей отримання аудиторської інформації підрозділами органів внутрішніх справ та можливості її використання в судовому процесі дозволило у статті зробити деякі висновки:

Важливе значення для захисту інтересів як аудиторів та аудиторських фірм, так і суб'єктів господарювання має зміст договору, що укладається на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг та правильне його оформлення. Законодавством визначено структуру таких договорів. Враховуючи публічну сутність аудиту вважаємо, що договір про проведення аудиту має містити також розділ «Надання інформації щодо результатів аудиту правоохоронним органам» такого змісту: «У випадку виявлення у фінансовій звітності, бухгалтерській документації, інших документах, що стосуються фінансової діяльності суб'єкта господарювання фактів, які порушують, або можуть порушити фінансові інтереси користувачів такої інформації, в тому числі держави і заподіяти їм шкоду, аудитор зобов'язаний передати витяг з аудиторського висновку щодо виявлених порушень відповідним правоохоронним органам. У разі ненадання аудитором (аудиторською фірмою) такої інформації правоохоронним органам вони несуть відповідальність.

Аудит повинен адекватно відображати всі аспекти діяльності суб'єкта, що перевіряється. Щоб скласти достовірний аудиторський висновок, аудитор повинен отримати безумовну гарантію того, що інформація, яка міститься у бухгалтерській документації та первинних документах, достатня та достовірна. Тому, необхідно внести доповнення до Закону України «Про аудиторську діяльність» [7], передбачивши право аудиторів і аудиторських фірм відмовитися від проведення аудиторської перевірки, або від вираження власної думки про вірогідність фінансово-бухгалтерської звітності в аудиторському висновку, у випадках неподання суб'єктом господарювання необхідної документації, а також виявлення в ході аудиторської перевірки обставин, що можуть вплинути на думку аудиторської організації, або

індивідуального аудитора, про ступінь вірогідності фінансово-бухгалтерської звітності підконтрольного суб'єкта.

При проведенні аудиторської перевірки законодавець лише перерахував послуги, які повинен надати аудитор, у той час, як основна мета аудиту – висловлення власної думки аудитора в аудиторському висновку. Тому статтю 19 «Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм» Закону України «Про аудиторську діяльність» [7] слід доповнити нормами про те, що 1) аудитор у термін, встановлений договором для надання аудиторських послуг, повинен передати аудиторський висновок суб'єкту господарювання, з яким укладено відповідний договір; 2) аудитор не повинен намагатися у будь-який спосіб обмежувати свободу вибору клієнта при одержанні консультацій зі спеціальних питань, він повинен заохочувати такі наміри клієнта.

Причиною заборони на проведення аудиту є те, що існують фактори, які впливають на незалежність аудиторів. Дійсно, аудитор повинен бути незалежний, від клієнта, всіх його головних компаній і відокремлених суб'єктів господарювання. Тому є незрозумілою заборона проведення аудиту, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора. На наш погляд, було б доречно передбачити саме серед прав аудиторів у Законі України «Про аудиторську діяльність» [7], таку норму: «Аудитор має право відмовитися від проведення аудиту, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора».

Не виключені випадки коли аудитор може допустити помилки при проведенні аудиту, не виявити суттєві помилки і перекручення у звітності, які потім вплинуть на фінансовий стан клієнта. За таких обставин необхідно передбачити відповідальність аудитора за неякісне проведення аудиту, шляхом безоплатного повторного його про-

ведення, з метою виправлення недоліків у відповідний строк або ж відшкодування понесених клієнтом витрат на виправлення своїми засобами недоліків роботи аудитора. До того ж, слід врахувати Рекомендації щодо політики у сфері бухгалтерського обліку та аудиту зі звіту Світового Банку «Про стан дотримання стандартів та кодексів» та чітко визначити потенційну фінансово-правову відповідальність аудитора на випадок неправильного застосування аудиторської практики або недбалості. При цьому потрібно пам'ятати, що аудитор несе відповідальність як перед замовником послуг так і перед державою, бо надає послуги, що мають публічний характер. Враховуючи зазначене, назву статті 21 Закону України «Про аудиторську діяльність» [7] слід викласти у такій редакції: «Цивільно-правова й фінансово-правова відповідальність аудиторів та аудиторських фірм», а абзац перший та другий цієї статті у наступній редакції: «За ненаданню виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову, а також фінансово-правову відповідальність відповідно до договору та чинного законодавства. Фінансово-правова відповідальність передбачає застосування до аудиторів чи аудиторських фірм фінансових санкцій у вигляді накладання штрафу у випадку ненадання інформації правоохоронним органам при проведенні аудиту підприємств, установ, організацій державної форми власності за заподіяну шкоду державі та суб'єктам господарювання». Крім того, доцільно у законодавстві передбачити право аудиторів і аудиторських фірм здійснювати заходи щодо мінімізації своєї відповідальності.

Сьогодні існує проблема визначення меж відповідальності аудитора перед третіми особами. Аудиторів запрошують не лише для підтвердження достовірності фінансової звітності, а й для ретельного її аналізу. На їх висновок може покладатися велика кількість осіб з різними невідомими намірами в бізнесі, тобто висновок аудитора має публічний характер. Тому аудитор повинен нести відповідальність як перед клієнтом так і перед третіми особами, які є користувачами фінансової звітності, засвідченої висновком

аудитора. Ця специфіка відповідальності аудитора закладена в меті аудиту: засвідчити достовірність, повноту і законність представленої інформації щодо дій і подій суб'єкта господарювання з метою зменшення ризику користувачів інформації.

Законом України «Про аудиторську діяльність» [7] не передбачено окремого розділу, що стосується прав та обов'язків суб'єкта господарювання, які виникають у нього у зв'язку з проведенням аудиту та наданням аудиторських послуг. Тому, необхідно доповнити Закон України «Про аудиторську діяльність» [7] окремим розділом «Права та обов'язки суб'єктів господарювання при проведенні аудиторського фінансового контролю» у якому передбачити наступні статті:

«Права суб'єктів господарювання:

- вимагати від аудитора (аудиторської фірми) належного проведення аудиту та надання аудиторських послуг;
- одержувати від аудитора (аудиторської фірми) інформацію про нормативні акти, на яких ґрунтуються аудиторські висновки;
- вимагати від аудитора (аудиторської фірми) прийняття усіх необхідних заходів для забезпечення збереження наданих йому у зв'язку з аудитом та наданням аудиторських послуг документів та інших матеріалів, а також не розголошення відомостей, що стали йому відомі;
- здійснювати контроль за своєчасністю та якістю аудиту без втручання у процес його здійснення;
- одержувати від аудитора (аудиторської фірми) аудиторський висновок у термін, визначений договором;
- обирати та змінювати аудитора;
- здійснювати інші права, що випливають із суті правовідносин, визначених договором і не суперечать законодавству України.

Обов'язки суб'єктів господарювання:

- укласти договори на проведення обов'язкового аудиту з аудиторськими організаціями в терміни, установлені законодавством України;
- створювати аудитору (аудиторській фірмі) умови для своєчасного і повного про-

ведення аудиторського фінансового контролю;

- надавати аудитору (аудиторській фірмі) необхідну інформацію і бухгалтерську документацію, для здійснення аудиторського фінансового контролю;

- давати за усним або письмовим запитом аудитора (аудиторської фірми) вичерпні роз'яснення і підтвердження в усній або письмовій формі;

- запитувати необхідні для проведення аудиту зведення в третіх осіб, з якими у суб'єкта перевірки є господарські відносини;

- оперативно усувати виявлені аудиторами (аудиторськими фірмами) в ході аудиту порушення правил ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

- вчасно оплачувати послуги аудиторів (аудиторських фірм), відповідно до договору, у тому числі у випадках, коли положення аудиторського висновку не сходяться з позицією суб'єкта господарювання, а також у випадку неповного виконання аудитором (аудиторською фірмою) роботи за незалежними від них причинами;

- виконувати інші обов'язки, що випливають із суті правовідносин, визначених договором на проведення аудиту та надання аудиторських послуг, і не суперечать законодавству України».

Стаття 9 Закону України «Про аудиторську діяльність» [7] називається «Обов'язки суб'єктів господарювання при проведенні аудиту», а містить положення щодо відповідальності суб'єктів господарювання, які доцільно помістити у статтю під назвою: «Відповідальність суб'єктів господарювання при проведенні аудиторського фінансового контролю» Закону України «Про аудиторську діяльність» [7], виклавши її в такій редакції: органи управління суб'єкта господарювання несуть відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, які надаються аудитору (аудиторській фірмі) для проведення аудиту чи надання інших аудиторських послуг».

Розвиток аудиторської діяльності передбачає розширення сфери послуг, що надають аудитори та аудиторські фірми. Перелік аудиторських послуг може передбачати

також надання публічних аудиторських послуг спрямованих на підвищення якості діяльності державних органів. У такому випадку на аудиторів та аудиторські фірми, покладається обов'язок надавати аудиторські послуги всім державним органам, які до них звертаються. Умови надання публічних аудиторських послуг повинні бути єдині для всіх замовників, незалежно від того, який державний орган звернувся до аудитора (аудиторської фірми) про їх надання. Тобто аудитори й аудиторські фірми не мають права надавати переваги одному державному органу перед іншим, а також відмовитися від надання публічних аудиторських послуг. У разі необґрунтованої відмови аудитора чи аудиторської фірми від надання публічних аудиторських послуг, АПУ до них може застосувати дисциплінарні заходи.

У Міжнародних стандартах аудиту [5] йдеться про такі види ризику: властивий ризик; ризик, пов'язаний з невідповідністю функціонування внутрішнього контролю; ризик невиявлення помилок та перекручень. Вказані різновиду виділяють і науковці. На сьогодні спостерігаємо великі штрафні санкції за неякісні аудиторські перевірки, значну кількість позовів щодо аудиторських фірм (аудиторів), відсутність відпрацьованих методик оцінки розмірів збитків користувачів від неякісного аудиту. Дійсно, аудитор не застрахований від ризику помилок та невиявлення перекручень звітності, фактів обману, шахрайства. Тому Україні слід запозичити досвід розвинутих країн щодо здійснення страхування відповідальності аудиторів та аудиторських фірм. Страхувальниками будуть аудитори та аудиторські фірми, які мають страховий інтерес і вступають у відносини зі страховиками за приписом закону, беруть участь у створенні страхового фонду, шляхом сплати внесків і з якого суб'єкти господарювання мають право отримати компенсацію при настанні страхового випадку. Таким чином, страховик здійснює страхування відповідальності аудитора за шкоду заподіяну ним внаслідок неналежного виконання аудитором своїх професійних обов'язків або порушення положень актів законодавства під час проведення аудиту та надання аудиторських

послуг у терміни і на умовах визначених договором. Розмір мінімальних страхових тарифів при укладанні договорів страхування, повинен визначається з урахуванням стажу роботи аудитора за професією. Страхова сума має визначатися за згодою сторін, але доцільно законодавчо встановити її мінімальний розмір.

У Законі України «Про аудиторську діяльність» [7] доцільно помістити статтю «Страхування цивільно-правової відповідальності аудитора» у наступній редакції: «Для забезпечення відшкодування заподіяної внаслідок проведеного аудиту та надання аудиторських послуг шкоди аудитор зобов'язаний до початку зайняття аудиторською діяльністю укласти договір страхування відповідальності. Держава не несе відповідальності за шкоду, заподіяну неправомірними діями аудитора при проведенні ним аудиту та наданні аудиторських послуг. Аудитор не несе відповідальності по зобов'язаннях держави. Мінімальний розмір страхової суми становить сто п'ятдесят мінімальних розмірів заробітної плати. Розмір відшкодування заподіяної шкоди визначається за згодою сторін або в судовому порядку.»

Було б доречним законодавчо закріпити цей вид страхування та встановити його як обов'язковий. Хоча, на сьогодні в Україні наявна проблема – невідповідність страхових фірм до масового страхування аудиторської відповідальності.

У процесі професійної діяльності в аудиторів виникають складності. З однієї сторони, під час проведення аудиту можуть бути виявлені суттєві недоліки ведення бухгалтерського обліку та звітності, порушення чинного законодавства, а також встановлено незадовільний стан обліку і внутрішнього контролю, недостатній профілактичний вплив фінансового контролю на усунення негативних явищ. З іншої, аудиторі зобов'язані зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг, не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, не використовувати їх у власних інтересах або в інтересах третіх осіб. Міжнародні стандарти

аудиту [5], надання впевненості та етики наводять перелік обставин, за яких професійні бухгалтери можуть або повинні розкрити конфіденційну інформацію, або ж зазначене розкриття буде доречним. Але чинним законодавством України не визначено: 1) коло суб'єктів, які мають право ознайомлюватися з відомостями, що складають аудиторську таємницю, без згоди клієнта, їх компетенцію щодо прийняття рішення про запит аудиторської інформації; 2) підстави для направлення запиту, коло посадових осіб, уповноважених від імені того чи іншого органу робити цей запит; 3) вимоги до форми запиту, терміни і форму відповіді аудитора. Вважаємо, що право на отримання аудиторської інформації повинні мати лише два суб'єкта – суди у справах, що є в їх провадженні та органи досудового розслідування.

Питання взаємодії органів внутрішніх справ та аудиторських фірм у правовому полі чітко не врегульовано. Оскільки пріоритетним напрямом є зміцнення партнерських відносин між цими суб'єктами, щодо протидії фінансовим правопорушенням, тому слід нормативно визначити та закріпити форми їх взаємодії та координації спільної діяльності у сфері фінансового контролю. З метою врегулювання вказаних питань, слід включити до Закону України «Про аудиторський фінансовий контроль» статтю «Взаємодія органів внутрішніх справ України з аудиторами та аудиторськими фірмами» у наступній редакції:

«Аудитори та аудиторські фірми зобов'язані сприяти діяльності органів внутрішніх справ, надавати за їх запитом необхідну інформацію. У разі виявлення аудиторською фірмою, аудитором за результатами перевірки порушень із ознаками злочинних діянь, вони повинні передати матеріали для прийняття відповідного рішення до органів внутрішніх справ за належністю. У разі необхідності органи внутрішніх справ можуть витребувати додаткові матеріали за результатами здійснення контрольних заходів. У випадках, передбачених законодавством, органи внутрішніх справ можуть залучити за письмовим зверненням або вмотивованим рішенням аудиторів та аудиторські фірми для здійснення контрольних заходів.»

**АНОТАЦІЯ**

*У статті здійснено аналіз діючого механізму аудиторського контролю в Україні. Автором запропоновано низку заходів щодо покращення законодавства України у сфері аудиторської діяльності та наближення її до міжнародних стандартів.*

**Література**

1. Білуха М.Т. Курс аудиту: підручник / М.Т. Білуха. – [2-ге вид., перероб.]. – К.: Вища школа: „Знання”, 1999. – 574 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник [для студентів спеціальності „Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – [3-тє вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП „Рута”, 2006. – 512 с.
3. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. монографія / Н.І. Дорош. – К.: Знання, 2001. – 402 с.
4. Ільїна С.Б. Основи аудиту: навчально-практичний посібник [для студентів вищих навчальних закладів] / Світлана Ільїна. – К.: Кондор, 2006. – 377 с.
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 р. / пер. з англ. мови О.В. Селезньов,

**SUMMARY**

*The analysis of active mechanism of auditing in Ukraine has been made in the paper. The series of measures for improving Ukrainian legislation in auditing sphere and for approaching of it to international standards have been suggested.*

- О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ. „ІАМЦ АУ „СТАТУС”, 2007. – 1172 с.
6. Орлюк О.П. Фінансове право: навч. посібник / О.П. Орлюк. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
  7. Про аудиторську діяльність: закон України від 22.04. 1993 р. № 3125-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – №23. – Ст. 243. (зі змінами).
  8. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю: навчальний посібник / Л.А. Савченко. / К.: – Юрінком Інтер, 2008. – 504 с.
  9. Фінансове право України: навч. посібник [для студ. вищ. навч. закл.]. / Л.К. Воронова, Н.Ю. Пришва та ін.; керівник авт. колективу і відп. ред. Л.К. Воронова. – К.: Правова єдність, 2009. – 395 с.