

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ УПРАВЛІННЯ АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ В УКРАЇНІ

СКОРОХОД І.В. - аспірант МАУП

В статті досліджено організацію і правове забезпечення Аудиторської палати України. Розкрито проблеми внутріфирменного управління і правового забезпечення аудиторської діяльності. Предложено ряд напрямлений з целью улучшения законодательства Украины в сфере аудиторской деятельности.

Ключові слова: аудиторська діяльність, аудиторський фінансовий контроль, аудит, фінансовий контроль, фінансово-контрольні норми, фінансово-контрольні правовідносини, Аудиторська палата України.

В Україні аудит виник у відповідь на фінансово-правове замовлення для підтвердження звітності клієнтів. Сьогодні за допомогою аудиту підтримується стабільне функціонування ринкових відносин у країні, хоча динаміка чисельності аудиторів та аудиторських фірм свідчить про відсутність тенденції до їх збільшення.

У нашій державі аудиторська діяльність регулюється Законом України «Про аудиторську діяльність» [1] та іншими нормативними актами, хоча у випадках, якщо міжнародним договором, в якому бере участь Україна, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, то застосовуються правила міжнародного договору. Крім того, спеціальним законодавством регулюються особливості проведення деяких видів аудиторської діяльності. Проте, закони приймаються із запізненням та відстають від наукової думки. Крім того, науковці-юристи в основному зосереджують увагу на до-

слідженні загальних положень фінансового контролю та аудиторської діяльності. Хоча існує незначна кількість робіт присвячених дослідженню управління аудиторською діяльністю. Так, теоретичною базою статті стали наукові праці представників юридичної й економічної науки різних періодів, які зверталися до проблем фінансового контролю, аудиту, аудиторської діяльності. Беззаперечний вплив на формування авторської позиції мали праці Н.І. Дорош [2], В.Б. Авер'янова [3], А.Ф. Мельник [4], Л.Л. Кінащук [5, 8], Л.К. Воронової [6], Т.В. Мультиановської [10] та інших.

Проте, сьогодні в Україні нормативна база організації та здійснення аудиту в Україні фактично складається з Закону України «Про аудиторську діяльність» та Стандартів аудиту. Це негативно впливає на розширення можливості взаємодії аудиторів з органами фінансового контролю. В свою чергу, вдосконалення правових засад організації управління аудиторської діяльності забезпечить вихід українського аудиту на міжнародний рівень, що підтверджує актуальність статті.

Контроль виступає необхідною умовою ефективності управління. Він здійснюється на основі інформації про функціонування об'єкта управління і покликаний забезпечити єдність управлінського рішення і його реалізації, тобто всього процесу управління. Тим самим контроль забезпечує обернений зв'язок, який сигналізує про хід і стан реалізації управлінських рішень [2, с. 8]. Управ-

ління здійснюється як в податковій системі так і в процесі аудиторської діяльності.

Фінансовий контроль, який здійснюють підрозділи державного фінансового контролю та аудиторські перевірки тісно пов'язані з управлінською діяльністю. Так, В.Б. Авер'янов [3, с. 6-7] вважає, що державне управління – це діяльність особливого роду, зміст якої полягає у виконанні законів та інших актів органів державної влади шляхом різних форм організуючого впливу... Також А.Ф. Мельник [4, с. 22] зазначає, що управління – це цілеспрямований вплив, необхідний для узгодженої спільної діяльності людей. Подібну думку висловлює Л.Л. Кінашук [5, с. 235], вона вважає, що управління – це явище універсальне, воно є необхідною функцією фінансової діяльності з метою керуючого впливу на певні об'єкти.

У сфері аудиторської діяльності суб'єктом управління і контролю є Аудиторська палата України (далі – АПУ). Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» [1] АПУ – це спеціальний державний, самостійний, незалежний, неурядовий орган, який керує аудиторською службою. АПУ Правовий статус АПУ визначає Закон України «Про аудиторську діяльність» та Статут Аудиторської палати України.

Метою АПУ є створення системи незалежного фінансово-господарського контролю, який сприяє раціональному господарюванню та забезпечує достовірний контроль за доходами та видатками власника, а також охорона інтересів держави. Особливість мети АПУ – охорона інтересів держави – свідчить про її відповідність до мети діяльності податкової служби, а отже можливості та доцільності співпраці цих суб'єктів контролю. Крім того, АПУ: здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю; затверджує стандарти аудиту; затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків; веде Реєстр; здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів; здійснює захо-

ди із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг; регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення; здійснює інші повноваження, передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність» та Статутом Аудиторської палати України.

Проте, організація діяльності АПУ, як вірно зазначає колектив авторів підручника «Фінансове право» [6, с. 99], принципово відрізняється від організації діяльності інших контролюючих фінансових органів. Так, якщо для всіх інших контролюючих фінансових органів їх діяльність однозначно і чітко здійснюється лише на підставі приписів держави, то в АПУ вона самоорганізується на принципах демократизму і доцільності.

З метою забезпечення ефективності роботи аудиторів та аудиторських фірм, АПУ було розроблено та прийнято основні нормативні документи: Статут Аудиторської палати України, а також Положення «Про сертифікацію аудиторів», «Про регіональне відділення Аудиторської палати України», «Про спостережну раду Аудиторської палати України», «Про ротацію членів Аудиторської палати України» та інші. Проте сьогодні існує потреба в методах та методиках проведення спільних аудиторських перевірок з державними фінансовими органами.

Крім того, з метою забезпечення високої якості аудиторських послуг рішенням Аудиторської палати України від 31 травня 2007 року № 178/5 розроблено Положення про постійне вдосконалення професійних знань аудиторів [7]. Положення визначає лише порядок постійного вдосконалення професійних знань аудиторів, проте його доцільно доповнити пунктами, які направлені на підвищення ефективності взаємодії аудиторів з державними органами фінансового контролю. Необхідно посилити роботу щодо організаційно-правового регулювання аудиторської діяльності та забезпечення співпраці аудиторів з органами державного фінансового контролю.

Аудиторські перевірки, пов'язані з відповідальністю аудитора перед державою, замовником аудиту, керівником аудиторської фірми та іншими суб'єктами. Проте в Україні значна кількість аудиторів не має спеціальної вищої освіти, що спричиняє не досить високий професійний рівень аудиторів. Існуючі вимоги для отримання сертифікату є недостатніми для забезпечення якості проведення аудиту, а тому вимагають додаткового розгляду.

Для отримання сертифікату претендент подає до АПУ в одному примірнику або до Регіонального відділення в двох примірниках документи: клопотання за встановленою формою; витяг із трудової книжки, завірений у встановленому порядку; копію диплома, завірени у встановленому порядку; документ про оплату. Вважаємо, що бажаючий отримати сертифікат аудитора, повинен надати рекомендацію від органу державного фінансового контролю.

Крім того, для отримання сертифіката аудитору необхідно скласти письмовий кваліфікаційний іспит за програмою, затвердженою АПУ. Наслідки іспиту заносяться до протоколу. Видача сертифікату проводиться секретаріатом АПУ після затвердження протоколу рішень. Проте, результати іспиту свідчать, що претенденти недостатньо знають методи і способи проведення фінансового контролю, які використовують органи державного фінансового контролю. Для вирішення проблеми необхідно створити при органах державного фінансового контролю курси для підготовки претендентів на одержання сертифіката, які в подальшому будуть запрошуватися для проведення спільних контрольних заходів.

Аудитори, строк дії сертифікату яких закінчується, та які бажають продовжити його строк повинні подати до Секретаріату АПУ в одному примірнику чи до його регіонального відділення у двох примірниках документи: заяву про продовження дії сертифіката встановленого зразка; сертифікат, термін дії якого закінчується; копію трудової книжки, завірени у встановленому порядку; витяг зі Свідоцтва про щорічне удосконалення професійних знань за період чинності сертифікату; документ про внесен-

ня плати за продовження сертифікату. Продовження терміну дії сертифікату аудитора можливе лише в тому випадку, якщо він брав участь хоча б у десяти аудиторських перевірках. Проте, ми вважаємо, що хоча б однією з цих перевірок повинна бути перевірка у взаємодії з органами державного фінансового контролю.

За неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора (аудиторської фірми) можуть бути застосовані АПУ стягнення у вигляді попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката, виключення з Реєстру. Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень визначається АПУ. Рішення АПУ щодо застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень можуть бути оскаржені до суду. До аудиторів можуть бути застосовані інші види відповідальності відповідно до закону [1]. Призупинення чинності сертифіката означає заборону на проведення аудиту та надання аудиторських послуг. Порядок припинення чинності сертифіката приймається у випадках встановлення неодноразових фактів низької якості проведення аудиту та надання аудиторських послуг, систематичного порушення чинного законодавства та встановлених стандартів аудиту. Отже ми підтримуємо пропозицію Н.І. Дорош [2, с. 88-89] щодо доцільності штраф у державний бюджет, аналогічний штрафу за здійснення аудиторської діяльності без одержання в установленому порядку свідоцтва. Так, у Російській Федерації за здійснення аудиторської діяльності без ліцензії встановлений штраф у сумі від 500-до 1000-кратного розміру мінімальної оплати праці, зазначає автор.

Ліцензії на заняття аудитом видаються юридичним та фізичним особам загальногo зразка за встановленою формою. Видача ліцензії на заняття аудитом одноособово здійснюється при наявності відповідного чинного сертифіката АПУ та документа, що підтверджує його реєстрацію як підприємця. Аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи – підприємці, мають право на здійснення аудиторської діяльності лише після включення їх до Ре-

естру. Для отримання ліцензії аудиторська фірма після державної реєстрації фірми як суб'єкта підприємницької діяльності подає до АПУ відповідний перелік документів, який ми пропонуємо доповнити рекомендацією державних фінансових органів, з якими співпрацювали, чи мають бажання співпрацювати аудитори. На наш погляд, це підвищить не лише якість наданих аудиторськими фірмами послуг, а й забезпечить недопущення порушень фінансової дисципліни та чинного законодавства аудиторами при проведенні аудиту.

Отримання ліцензії на здійснення аудиторської діяльності не слугує достатньою умовою для визначення професіоналізму аудиторської фірми, якщо в ній більшість працівників не мають кваліфікаційних атестатів або ліцензій. Адже, як вірно відмічає Л.Л. Кінашук [8, с. 235-236], згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність», при наявності хоча б одного аудитора аудиторська фірма в Україні може здійснювати аудиторську діяльність. Проте він повинен бути її керівником. Крім того, у новій редакції Закону взагалі відсутня вимога щодо якісного складу аудиторської фірми. Тому ми підтримуємо позицію автора, що в аудиторській фірмі має бути кількість атестованих аудиторів не менше шістдесят відсотків від загального штатного складу. Також слід внести відповідні зміни до Положення про ліцензування аудиту, затверджене АПУ, що в свою чергу забезпечить можливість кваліфіковано проводити аудит, в тому числі й на замовлення державних фінансових органів.

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» [1], загальний розмір частки засновників (учасників, акціонерів) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному фонді не може перевищувати 30 відсотків. Тому корисним буде запозичення зарубіжного досвіду з цього питання. Аудиторською діяльністю за кордоном можуть займатись особи, які мають свідоцтво (сертифікат) аудитора. Аудиторську діяльність здійснюють аудиторські фірми, які відповідають національним вимогам щодо їх створення. Так, у Франції не менше 75 % статутного капіталу аудиторської фірми має належати внесеним в реєстр контроле-

рам-аудиторам, у Англії – не менше 65 %, у Німеччині – 100 %. У Росії в статутному капіталі аудиторської фірми частка атестованих штатних аудиторів повинна становити не менше 51 % [2, с. 84-85].

Л. Кулаковська та Ю. Піча [9, с. 86] зазначають, що аудиторські фірми можуть створюватися на основі будь-яких форм власності. Проте при формуванні статутних документів слід дотримуватися спеціальних вимог Закону «Про аудиторську діяльність».

Аудиторською фірмою у формі товариства з обмеженою відповідальністю визнається засноване одним або декількома особами товариство, статутний капітал якого поділено на певні долі. Учасники ТОВ лише несуть ризик збитків, пов'язаних із підприємницькою діяльністю товариства, у межах вартості внесених ними вкладів. Аудиторська фірма у формі ТОВ може бути утворена однією особою, яка стає його єдиним учасником. Ним може бути індивідуальний аудитор або аудиторська фірма. Таким же чином може бути реорганізована і діюча аудиторська фірма у формі індивідуального (сімейного) підприємства [10, с. 14].

Аудиторська фірма може бути створена у формі повного товариства, учасники якого, відповідно до укладеного ними договору, займаються підприємницькою діяльністю від імені товариства і несуть відповідальність за його зобов'язанням майном, що їм належить. Будь-яка організація повинна мати фірмове найменування, яке повинно містити імена всіх учасників і слова «повне товариство», або ім'я одного з декількох учасників із доданням слів «компанія і повне товариство». Аудитор або аудиторська фірма можуть бути учасниками лише одного повного товариства. Мінімальна кількість учасників аудиторської фірми у формі повного товариства може бути в кількості двох осіб. Щодо максимальної кількості учасників, то тут немає обмеження. Проте, на наш погляд, занадто розширювати кількість учасників повного товариства не має сенсу. Організаційна структура управління аудиторською фірмою формується, виходячи з теорії та практики управління, а також видів послуг, що надаються аудиторською фірмою. Повні товариші, аудитори й ауди-

АНОТАЦІЯ

В статті досліджено організацію та правове забезпечення Аудиторської палати України. Розкрито проблеми внутрішньофірмового управління та правового забезпечення аудиторської діяльності. Запропоновано низку заходів щодо покращення законодавства України у сфері аудиторської діяльності.

SUMMARY

Organization and legal provision of the Audit Chamber of Ukraine have been drawn in the paper. The problems of intra-firm management and legal provision of auditing have been revealed. The series of measures for improving Ukrainian legislation in auditing sphere.

торські організації солідарно несуть відповідальність своїм майном за зобов'язаннями товариства [8, с. 237].

Аудиторська фірма у формі ЗАТ, відмічає Т.В. Мультиановська [10, с. 14], у більшості випадків буде суб'єктом малого підприємництва, однак тут не варто змішувати число акціонерів і працівників аудиторських фірм. До останніх належать не лише особи, які працюють за трудовим договором, а й ті, які працюють за договором цивільно-правового характеру і за сумісництвом. У той же час і не працівники даної фірми можуть бути акціонерами.

Вирішуючи питання про співпрацю з аудиторською фірмою органам державного фінансового контролю потрібно враховувати незалежність фірми, можливість надання якісного аудиторського висновку, наявність розроблених спеціальних методів та методик проведення аудиту. Питання контролю якості аудиторських послуг повинні забезпечуватися керівництвом аудиторської фірми, яке при направленні аудиторів на спільну з державними органами фінансового контролю перевірку повинне проводити інструктаж з питань бухгалтерського обліку, оподаткування, аудиту і права. Керівництвом аудиторської фірми має сприяти підвищенню кваліфікації своїх аудиторів, сприяти удосконаленню їх професійного рівня. Причому семінари з проблемних актуальних питань можуть проводитися й за участю представників державних фінансових органів, що допоможе підвищити не лише якість аудиту та надання аудиторських послуг, а й забезпечить ефективність співпраці.

Література

1. Про аудиторську діяльність: закон України від 22.04. 1993 р. № 3125-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1993. –

№23. – Ст. 243. (зі змінами)

2. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. монографія / Н.І. Дорош. – К.: Знання, 2001. – 402 с.

3. Державне управління в Україні: навчальний посібник / за заг. ред. В.Б. Авер'янова. – НАНУ. – К. – 1999. – 265 с.

4. Мельник А.Ф. Державне управління: навч. посіб. / А.Ф. Мельник, О.Ю. Оболенський, А.Ю. Расіна, Л.Ю. Гордієнко; за ред. А.Ф. Мельник. – [2-ге вид., випр. і доп.]. – К.: Знання, 2004. – 342с.

5. Кінащук Л.Л. Організація та правове регулювання аудиторської діяльності в системі фінансового контролю в Україні. Дис. на здобуття наукового ступеня док. юридичних наук/ Л.Л. Кінащук. – К. – НАВС. – 2012. – 539с.

6. Фінансове право: підручник / Є.О. Алісов, Л.К. Воронова, С.Т. Кадьякаленко та ін.; керівник авт. колективу і відп.ред. Л.К. Воронова. – Видання друге, виправлене та доповнене – Х.: Фірма „Консум”, 1999. – 496 с.

7. Про внесення змін до Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів: рішення Аудиторської палати України 26.01. 2011 р. № 245/15 (зі змінами) Режим доступу: <http://www.apu@rql.net.ua>

8. Кінащук Л.Л. Організація та правове регулювання аудиторської діяльності в системі фінансового контролю в Україні. – Кіровоград. «КОД», 2010. – 460с.

9. Кулаковська Л. Основи аудиту: навч. посібник [для студентів вузів I-IV рівнів акредитації] / Л. Кулаковська, Ю. Піча. – [2-е вид., перероб. і доп.]. – К.: Каравела; Львів: Новий Світ, – 2002. – 500 с.

10. Мультиановская Т. В. Организация и методика аудита. конспект лекций [для студентов специальности 8.050106 всех форм обучения] / Т.В. Мультиановская. – Харьков: Изд. ХНЭУ, 2005. – 152 с.