

В.Ю. Томіна,
здобувач кафедри адміністративного права і процесу
Національної академії внутрішніх справ

ПРИНЦИПИ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

У статті проаналізовано навчально-методичну, наукову літературу та норми чинного законодавства з метою дослідження теоретичних та практичних аспектів змісту принципів адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності. Наводиться авторське визначення принципів адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності, під якими слід розуміти законодавчо закріплені основні ідеї, що відображають закономірності в суспільних відносинах, пов'язаних із процесом забезпечення стабільності, збалансованості та ефективності незалежного фінансового контролю для захисту інтересів користувачів фінансової та економічної сфери загалом. Окрему увагу приділено аналізу змісту галузевих принципів, зокрема: незалежності, конфіденційності, об'єктивності, чесності, добросовісності, професійної поведінки.

Ключові слова: адміністративно-правове забезпечення, аудит, аудиторська діяльність, елементи, принципи, фінансовий контроль, незалежність, конфіденційність.

В статье проанализированы учебно-методическая, научная литература и нормы действующего законодательства с целью исследования теоретических и практических аспектов по определению содержания принципов административно-правового обеспечения аудиторской деятельности. Приводится авторское определение понятия принципов административно-правового обеспечения аудиторской деятельности, под которыми следует понимать законодательно закрепленные основные идеи, отражающие закономерности в общественных отношениях, связанных с процессом обеспечения стабильности, сбалансированности и эффективности независимого финансового контроля для защиты интересов пользователей финансовой в частности и экономической в целом сфер. Особое внимание уделено анализу содержания отраслевых принципов в частности: независимости, конфиденциальности, объективности, честности, добросовестности, профессионального поведения.

Ключевые слова: административно-правовое обеспечение, аудит, аудиторская деятельность, элементы, принципы, финансовый контроль, независимость, конфиденциальность.

Paper analyzes educational and methodical, scientific literature and current legislation in order to study theoretical and practical aspects for the determination of the principles of administrative and legal support auditing. Author's definition of the principles of administrative and legal support of audit activity which should be understood as legislated basic ideas reflecting several patterns of social relations associated with the process of ensuring stability, balance and effectiveness of an independent financial control to protect the interests of users of financial in particular and economic at whole spheres is given. Particular attention is paid to the analysis of the content of sectoral principles: independence, confidentiality, objectivity, honesty, integrity and professional behavior.

Keywords: administrative and legal support, audit, audit activities, elements, principles, financial control, independence and privacy.

Сучасний розвиток будь-якої держави неможливий без створення дієвого механізму забезпечення безпеки держави (економічної, державної, зовнішньої та внутрішньополітичної), сприятливих та безпечних умов життєдіяльності людини. Це певною

мірою стосується України, яка має підґрунтя (географічні, економічні, соціальні, політичні, організаційні, ресурсні) для створення та реалізації наведеного механізму.

Після проголошення незалежності та прийняття Конституції України особливого значення набуває гарантування прав людини, забезпечення їх в усіх сферах – політичній, економічній, соціальній, духовній, культурній тощо. Конституція України визначає, що людина, її життя, здоров'я і безпека визнаються найвищою соціальною цінністю (ст. 3). З огляду на це, держава вживає необхідних заходів для забезпечення реалізації наведеного положення. Одним із них є заходи щодо забезпечення економічної безпеки країни та запобігання відповідним загрозам і небезпекам. Водночас соціально-політична ситуація, що склалася у державі, починаючи з 1991 року, характеризується комплексом складних, часто суперечливих процесів, тенденцій і явищ, серед яких складний фінансово-економічний стан на ринку товарів та послуг, затримка з виплатою заробітної плати у бюджетній сфері, проблеми у сфері забезпечення правопорядку, боротьби зі злочинністю. Така ситуація створювала відповідні умови для розвитку тіньового сектору економіки, який завдавав істотних збитків для держави. Про це свідчать відповідні статистичні показники. Так, у 2013 році в межах здійснення обов'язкового аудиту фінансової звітності аудиторськими фірмами та аудиторами було надано 9517, з них “безумовно-позитивні висновки” були лише 2583, “умовно-позитивні висновки” – 6796, негативні висновки – 102, відмова від висловлення думки – 36 [1].

Такі статистичні показники свідчать про наявність значної кількості фінансових порушень та істотних обсягів недонадходжень до державного бюджету. Так, внаслідок порушення фінансової дисципліни у 2013 році недоотримано фінансових ресурсів 1 276 035,67 грн; проведення витрат з порушенням законодавства – 2 413 142,49 грн, у тому числі в бюджетних установах і організаціях – 1 066 162,39 грн, у державних цільових фондах – 68 456,60 грн; нецільові витрати державних ресурсів – 128 689,92 грн; незаконні витрати – 2 067 988,31 грн. [2]. Водночас слід зазначити, що вчинення правопорушень в економічній сфері та завдання матеріальних збитків державі є характерними для будь-якої країни. Так, за оцінкою Європейської комісії, через порушення фінансової дисципліни та різні фінансові правопорушення держави-члени Європейського Союзу втрачають щорічно близько 60 млрд євро [3.]. У зв'язку з наведеним вище, питання щодо дослідження адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності, зокрема її принципів, є вкрай актуальними та значущими як для науки, так і практики.

Окремі аспекти проблематики цього дослідження знайшли своє відображення у працях вчених, зокрема: А.І. Берлач, Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Кінащук, О.А. Петрик, Т.В. Філіпенко та ін. Водночас питання щодо визначення принципів адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності розглянуті фрагментарно або в межах широкої адміністративно-правової проблематики.

Мета запропонованої наукової статті полягає в дослідженні наукової, навчально-методичної, довідкової літератури та законодавства щодо визначення принципів адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності в Україні. Наукова новизна цього дослідження полягає в удосконаленні наукових підходів до розкриття змісту принципів адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності в Україні.

Аудиторській діяльності як об'єкту адміністративно-правового забезпечення властиві певні принципи. Не вдаючись до детального аналізу наукових поглядів щодо визначення поняття принципів, зазначимо, що ми підтримуємо позицію тих вчених, які вважають, що принципи діяльності – це законодавчо закріплені основні ідеї, що відображають закономірності в суспільних відносинах, пов'язаних із певним процесом. Таким чином, на нашу думку, принципи адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності слід розуміти як законодавчо закріплені основні ідеї, що відображають закономірності в суспільних відносинах, пов'язаних із процесом забезпечення стабільності, збалансованості та ефективності незалежного фінансового контролю для захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації. Водночас, спираючись на наукові погляди О.Ф. Скакун, В.Б. Авер'янова, А.І. Берлача, ми встановили, що зазначені принципи доцільно поділити на дві групи: загальні (верховенства права, законності; рівності всіх учасників ринку, доступності,); спеціальні (галузеві)

(незалежності, конфіденційності, об'єктивності, чесності, добросовісності тощо). У межах цього дослідження ми звернемо увагу на аналіз галузевих принципів.

Найбільш важливими принципами аудиторської діяльності, які повинні бути забезпечені в межах адміністративно-правового забезпечення цієї діяльності і від дотримання яких залежить авторитет фахівця-аудитора, його професійна придатність виконувати найскладніші завдання, є ті, які обґрунтовують аудиторську діяльність у цілому, та ті, що встановлюють основи професійної етичної діяльності аудиторів. Йдеться, зокрема, про такі принципи.

Принцип незалежності, який полягає в тому, щоб у аудитора при формуванні його думки була відсутня фінансова, майнова, родинна або будь-яка інша зацікавленість у справах економічного суб'єкта, що перевіряється, а також була відсутньою будь-яка інша залежність від третіх осіб. При цьому у Кодексі професійної етики аудиторів України, затвердженому рішенням Аудиторської палати України від 18 грудня 1998 року № 73 [4] (далі – Кодекс етики аудиторів) зазначено, що при виконанні завдання зі складання будь-яких видів звітності аудитори мають бути незалежними, як реально, так і формально.

Цьому принципу необхідно приділити більш детальну увагу, оскільки він прямо впливає на визначення ознак аудиторської діяльності, які вирізняють її з-поміж інших видів і форм фінансового контролю, а також на механізм її адміністративно-правового регулювання.

Нормативно цей принцип впливає зі змісту ч. 2 ст. 3, п. 1 ч. 1 ст. 19 Закону України “Про аудиторську діяльність”, у яких прямо вказується на незалежну діяльність аудитора, та, зокрема, принцип незалежності аудитора. Крім того, у ст. 20 цього Закону передбачені випадки, за яких аудит здійснюватися не може. Причиною заборони проведення аудиту в певних ситуаціях є те, що їм властива фактична або формальна недостатність незалежності аудиторів. Ця ситуація може привести користувачів аудиторських послуг до висновку щодо порушення незалежності проведеної аудиторської перевірки.

У Директиві 2006/43/ЄС використовується такий термін як “загроза незалежності аудитора”. При цьому встановлено, що у разі виникнення потреби в забезпеченні незалежності аудитора або аудиторської фірми, то рішення щодо того, чи повинен аудитор або аудиторська фірма відмовитись чи утриматись від аудиторського завдання, що стосується їхніх клієнтів з аудиту, ухвалюється державою-членом, а не аудитором чи аудиторською фірмою. Цим самим, на наше переконання, знову ж таки підтверджується значуща суспільна роль аудитора і аудиторської фірми, що обґрунтовує, зокрема, висновок про визначення і закріплення принципу незалежності аудитора в законодавстві нашої держави.

Отже, на незалежність аудитора можуть вплинути фінансові взаємовідносини з клієнтом, що приведе стороннього спостерігача до висновку про те, що незалежність аудитора втрачено. Подібні взаємовідносини можуть мати місце в цілому ряді випадків, наприклад: при безпосередній фінансовій зацікавленості в справах клієнта; через непряму фінансову зацікавленість у клієнті; через позики, видані клієнту або отримані від клієнта чи від якоїсь посадової особи, яка представляє інтереси акціонерів, що мають контрольний пакет акцій клієнта; при існуванні фінансової зацікавленості в спільному підприємстві з клієнтом або службовцем клієнта; при існуванні фінансової зацікавленості в особі, яка не є клієнтом, але є інвестором клієнта або одержує інвестиції від клієнта [4].

Принцип конфіденційності проявляється у тому, що аудитори та аудиторські фірми зобов'язані зберігати у таємниці інформацію, отриману в ході надання професійних послуг без обмеження часі. У Директиві 2006/43/ЄС наголошено на важливості того, щоб аудитори та аудиторські фірми поважали приватність своїх клієнтів, що означає, що до них мають застосовуватись суворі правила дотримання конфіденційності та професійної таємниці.

В Україні нормативно цей принцип виражений у ст. 19 Закону України “Про аудиторську діяльність” через визначення обов'язку аудиторів та аудиторських фірм зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших

аудиторських послуг, не розголошувати відомостей, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або інтересах третіх осіб.

На думку Н.О. Сінельнікової, принцип конфіденційності поширюється й на орган виконавчої влади, який здійснює державне регулювання аудиторської діяльності [6, с. 44].

Принцип конфіденційності, очевидно, має дотримуватись неухильно, незважаючи на те, що розголошення чи розповсюдження інформації про економічний суб'єкт не завдає йому, на думку аудитора, матеріальної чи іншої шкоди.

Водночас у науковій літературі висловлюється думка, що не вважається порушенням розголошення конфіденційної інформації, якщо це дозволено клієнтом, передбачено законодавчим актом чи рішенням судового органу, клієнт умисно чи незаконно залучив аудитора до дій, що суперечать його професійним нормам, це вимагається для захисту професійних інтересів аудитора у ході офіційного розслідування чи приватного розгляду, який проводить клієнт [7, с. 25].

У вітчизняному законодавстві законодавче визначення власне аудиторської таємниці відсутнє. Методичні рекомендації аудиторам на випадок залучення їх до процесуальних дій як свідків, експертів або спеціалістів, затверджені рішенням Аудиторської палати України від 30 жовтня 2003 року № 128, відсилають до наведеної вище ст. 19 профільного закону.

Дискусія ж у науковій літературі розгортається з приводу того, чи зобов'язаний аудитор повідомляти правоохоронні органи про факти зловживань і шахрайства, виявлені ним під час аудиторської перевірки. Причому позиції дослідників з цього приводу є кардинально протилежними. Так, Я. Гончарук та В. Рудницький вважають, що аудитор як незалежний працівник не зобов'язаний повідомляти правоохоронні органи про факти зловживань і шахрайства [8, с. 62], а В.М. Дереконь, навпаки, розглядаючи аудит як складову адміністративно-правової інфраструктури детінізації економічних відносин в Україні, пропонує аудиторам в імперативному порядку повідомляти правоохоронні органи про всі виявлені у економічних суб'єктів факти порушень [9].

Ми більш схильні до першої позиції, оскільки принципи незалежності та конфіденційності, які є ключовими при здійсненні аудиторської діяльності як форми недержавного фінансового контролю, прямо пропорційні принципу публічності, за яким діють спеціально уповноважені на це органи (податкова міліція, контрольно-ревізійні органи, оперативно-розшукові та слідчі підрозділи МВС, а також органи прокуратури чи СБУ). Зазначені принципи якраз і виокремлюють аудитора з-поміж тих осіб, які при виявленні певних порушень (від помилок до шахрайства [10, с. 44; 11, с. 66; 12, с. 85]), зобов'язані реагувати на них відповідно до чинного законодавства.

Аудитору ж у разі виявлення шахрайства та помилок слід з'ясувати у керівництва та персоналу організації всі питання, пов'язані з їх причинами. При цьому аудитор повинен розглянути вплив можливого шахрайства або помилки на фінансову звітність. Якщо він вважає, що вони могли б призвести до перекручення звітності, йому для встановлення істини потрібно виконати додаткові процедури. Характер додаткових процедур залежить від виду шахрайства та помилки та від ступеня їх впливу на зміст фінансової звітності. У випадку, коли шахрайство або помилка могли бути попереджені або виявлені під час внутрішнього контролю, але цього не сталося, аудитор повинен переглянути свою попередню оцінку цієї системи, ступінь довіри до неї, розширити обсяг інформації, яка має бути перевірена, вдаючись до додаткових процедур. Аудитор повинен своєчасно повідомити про виявлене шахрайство або помилку керівництво замовника, навіть якщо їх потенційний вплив незначний.

На наше переконання, вирішення проблеми аудиторської таємниці (власне, порушення принципу конфіденційності) може здійснюватись аналогічно з банківською таємницею.

Принцип об'єктивності забезпечується впевненістю аудитора у відсутності упередженості, залежних обставин у взаємовідносинах з клієнтом при складенні аудиторського висновку. Як наголошує Н.О. Сінельнікова, при формуванні своїх висновків і оцінки достовірності бухгалтерської звітності економічного суб'єкта аудитор повинен виходити тільки з аудиторських доказів [6, с. 44]. При цьому він завжди

зобов'язаний демонструвати свою об'єктивність, професіоналізм і неупередженість суджень.

Із зазначеного принципу випливають *принцип чесності*, який полягає в обов'язковій прихильності аудитора до професійного обов'язку, а також наслідування загальних принципів моралі, та *принцип добросовісності*, який обґрунтовує обов'язкове надання аудитором професійних послуг з ретельністю, увагою, оперативністю та належним використанням своїх здібностей.

Зважаючи на те, що діяльність аудитора у кожній країні сертифікується (ліцензується, дипломується), і на цьому аспекті важливу увагу зосереджують міжнародні аудиторські організації, до принципів аудиту відносять і *принцип професійної компетентності*, який полягає у тому, що аудитор повинен володіти необхідним обсягом знань та навичок, які дозволяють йому забезпечити кваліфіковане, якісне надання професійних послуг [6, с. 46]. При цьому аудитор повинен постійно оновлювати свої професійні знання в галузі бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування, фінансів, цивільного і господарського права.

Аудитор також повинен підтримувати високу репутацію професії та утримуватись від вчинків, які несумісні з наданням аудиторських послуг та здатні підірвати повагу й довіру до професії аудитора, що обґрунтовує наявність *принципу професійної поведінки*.

Підсумовуючи наведене вище, слід зазначити, що під принципами адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності потрібно розуміти як законодавчо закріплені основні ідеї, що відображають закономірності в суспільних відносинах, пов'язаних із процесом забезпечення стабільності, збалансованості та ефективності незалежного фінансового контролю для захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації.

На підставі аналізу наукових поглядів О.Ф. Скакун, В.Б. Авер'янова, А.І. Берлача встановлено, що принципи адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності доцільно поділити на дві групи: загальні (верховенства права, законності; рівності всіх учасників ринку, доступності,) та спеціальні (галузеві) (незалежності, конфіденційності, об'єктивності, чесності, добросовісності, професійної поведінки тощо).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/informatsiya-pro-stan-auditorskoi-diyalnosti-v-ukrajini>.
2. Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за 2013 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/101039>.
3. Отмывание денег с использованием карусельной схемы уклонения от НДС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://eurasiangroup.org/ru/news/typ_carousel.pdf.
4. Кодекс професійної етики аудиторів України, затверджений рішенням Аудиторської палати України від 18 грудня 1998 року № 73, з коментарями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.teraudit.com.ua/study/audit_kodeks.php.
5. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квітня 1993 року // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 23. – Ст. 243.
6. Синельникова Н.А. Государственное регулирование аудиторской деятельности : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Н.А. Синельникова. – Саратов, 2004. – 152 с.
7. Камышанов П.И. Аудит : стандарты и практика / П.И. Камышанов. – М. : Элиста АПП "Джангар", 2002. – 218 с.
8. Гончарук Я. Аудит : навч. посіб. / Я. Гончарук, В. Рудницький. – К. : Знання, 2007. – 443 с.
9. Дереконь В.М. Аудит як форма фінансового контролю та складова адміністративно-правової інфраструктури детінізації економічних відносин в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / В.М. Дереконь. – Ірпінь, 2007. – 20 с.
10. Дорош Н.І. Міжнародний досвід становлення та розвитку аудиторського контролю / Н.І. Дорош // Вісник податкової служби України. – 1999. – № 28. – С. 41–45.
11. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія : підр. / Б.Ф. Усач. – К. : Знання-Прес, 2002. – 253 с.
12. Савченко В.Я. Аудит : навч. посіб. / В.Я. Савченко. – К. : КНЕУ, 2002. – 322 с.