

УДК 657.471

**Н.С. Шалімова, доц., канд. екон. наук**

*Кіровоградський національний технічний університет*

## Дослідження якості законодавчого регулювання обов'язкового аудиту на Україні

В статті викладено результати дослідження порядку законодавчого регулювання обов'язкового аудиту в Україні. Проаналізований зміст Закону України «Про аудиторську діяльність», інших законів і нормативних актів, їх взаємоузгодженість та відмінності. Виділені факти прояву недосконалості існуючого законодавства в сфері регулювання обов'язкового аудиту та запропоновані напрямки його реформування.

**аудит, обов'язковий аудит, законодавче регулювання**

Становлення ринкової економіки, передача в приватну власність засобів виробництва, розвиток банківської, страхової справи та зростання інвестиційної активності призвели до появи такого зовсім нового для України виду підприємництва як аудиторська діяльність. Аудит здійснюється не тільки в інтересах клієнта, але і в інтересах суспільства, забезпечуючи реалізацію конституційного права на інформацію в сфері підприємницької діяльності та економіки, є однією з конституційних гарантій єдиного ринку, єдності економічного простору як однієї з основ конституційної побудови України. Інакше кажучи, аудит представляє собою інструмент забезпечення інформаційної та економічної безпеки громадян, суб'єктів підприємницької діяльності та держави.

Обов'язковий аудит - це аудиторська перевірка, яка здійснюється відносно окремих суб'єктів господарювання, критерії вибору яких та строки проведення аудиту безпосередньо встановлюються державними правовими актами. Необхідність проведення обов'язкового аудиту виникає в тих випадках, коли держава вважає за необхідне захистити інформаційні права та законні інтереси певних осіб в отриманні достовірної інформації про діяльність окремих суб'єктів. Забезпечення суспільної контрольованості таких суб'єктів господарської діяльності, встановлення підвищених гарантій достовірності їх фінансової звітності та стійкості фінансового стану за допомогою проведення обов'язкового аудиту є важливим чинником дотримання економічної безпеки держави.

Питанням організації і методики аудиту присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних вчених України, зокрема, Білухи М.Т., Валуєва Б.І., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Давидова Г.М., Дорош Н.І., Завгороднього С.Я., Зубілевича С.Я., Кужельного М.В., Кузьмінського А.М., Петрик О.А., Редченка К.І., Редька О.Ю., Рудницького В.С., Савченка В.Я., Сопка В.В., Усача Б.Ф. та інших. Проблеми необхідності запровадження обов'язкових аудиторських перевірок, оцінки їх ефективності майже не піднімаються у вітчизняних наукових виданнях. Практично в усіх підручниках з проблем теорії та практики аудиту обов'язкова аудиторська перевірка розглядається як „факт, який не підлягає обговоренню”. В найкращому випадку описуються нормативні документи, які висувають певні вимоги до її проведення (якщо такі існують).

На жаль, в юридичній практиці допускається багато помилок та порушень законності, які породжують та сприяють виникненню негативних явищ. Можна виявити багато невірних юридичних рішень, пов'язаних з відсутністю або плутаниною

нормативних понять, суперечливістю законодавства, нечітким визначенням статусу юридичних осіб та громадян, відсутністю процедур діяльності державних органів, дублюванням правових норм різних актів, часто завершення законодавчого регулювання перекладається на підзаконні акти органів виконавчої влади, підготовка яких є практично непідконтрольною. Тим самим створюються умови для появи нечітких, «закритих», малодоступних інструкцій.

Метою даного дослідження є оцінка якості законодавчого регулювання обов'язкового аудиту в Україні та розробка напрямків його удосконалення. Об'єктом дослідження в даному випадку виступають законодавчі та нормативно-правові акти України.

В законодавстві Європейського Співтовариства для визначення критеріїв обов'язковості проведення аудиту застосовується визначення «суб'єкти суспільного інтересу» (“Public Interest Entities”) [22], тобто вважається, що ступінь значимості суспільних (публічних) інтересів має визначати тих суб'єктів, які повинні в обов'язковому порядку підлягати щорічному аудиту. До таких суб'єктів віднесено підприємства, які представляють значний суспільний інтерес внаслідок таких факторів: вид бізнесу, обсяг діяльності, чисельність працюючих, корпоративний статус, що передбачає наявність значної кількості акціонерів. До їх кола, зокрема, включають кредитні установи, страхові компанії, інвестиційні фірми та фонди, пенсійні фірми та фонди, а також лістингові компанії, тобто акціонерні товариства, акції яких зареєстровані та знаходяться в обігу на визнаних фондових біржах.

Обов'язковий аудит на Україні розпочав своє існування в 1994 році, з 18 жовтня 1996 року Закон України «Про аудиторську діяльність» діє в новій редакції [1], відповідно дещо змінилися випадки проведення обов'язкового аудиту, що наочно представлено в таблиці 1. Аналіз випадків проведення обов'язкової аудиторської перевірки, які існували та існують на даний час в Україні, дозволяє узагальнити їх в наступні групи:

- фінансовий стан засновників (для суб'єктів господарювання певної організаційно-правової форми та видів діяльності);
- достовірність та повнота річної фінансової звітності;
- ліквідація, банкрутство та санація підприємства;
- приватизація, реорганізація та корпоратизація (державного підприємства та в окремих випадках недержавних пенсійних фондів);
- витрати та збитки іноземних інвесторів;
- операції з емісії цінних паперів.

Зміни стосовно випадків обов'язкового аудиту стосувалися в основному виключення з їх переліку таких ситуацій як:

- приватизація, корпоратизація та інші зміни форми власності підприємства;
- здача державними підприємствами в оренду цілісних майнових комплексів;
- порушення питання про визнання підприємства неплатоспроможним або банкрутом.

Перші дві ситуації були виключені тому, що в основному задачі, які висувалися до аудиторів стосувалися підтвердження оцінки майна при приватизації. Але з прийняттям Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [10] такі функції почали виконувати професійні оцінювачі.

Що стосується обов'язковості проведення аудиту при порушенні питання про визнання підприємства неплатоспроможним або банкрутом, то обов'язковість аудиту в цьому випадку замінена на примусовість. В Законі України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» в редакції Закону України від 30.06.1999 р. №784-XIV зазначено: «Арбітражний суд в ухвалі про порушення

справи про банкрутство може зобов'язати боржника подати аудиторський висновок або провести аудит. Якщо у боржника немає для цього коштів, арбітражний суд може призначити проведення аудиту за рахунок кредитора лише за згодою останнього. Відсутність аудиторського висновку не зупиняє провадження у справі про банкрутство та не є підставою для припинення провадження у справі» (п.10, ст. 11) [3].

Моніторинг інших законодавчих документів показує, що так званих «інших» випадків обов'язкового аудиту значно більше, крім того існує неузгодженість між іншими законодавчими документами та Законом України «Про аудиторську діяльність». Дослідження проблеми свідчить про суперечливість та різнорідність правової бази в даній сфері. Можна виділити декілька ситуацій згадування аудиту в інших законах України:

I. *Згадується можливість проведення контролю діяльності певних суб'єктів за допомогою залучення незалежних аудиторів.* В таких випадках до законодавчого документу включають такі положення:

- «Перевірки фінансової діяльності товариства здійснюються державними податковими інспекціями, іншими державними органами у межах їх компетенції, ревізійними органами товариства та аудиторськими організаціями» (ст.17 «Перевірки фінансової діяльності товариства» Закону України «Про господарські товариства» [4]);

- «Ревізії фінансово-господарської діяльності споживчих товариств, спілок та підпорядкованих їм підприємств проводяться їх ревізійними комісіями (ревізорами) або контрольно-ревізійним апаратом відповідних спілок чи аудиторськими організаціями» (ст. 15 «Облік, звітність, контроль» Закону України «Про споживчу кооперацію» [14]);

- «Контроль та перевірку діяльності промислово-фінансових груп здійснюють в межах своєї компетенції Кабінет Міністрів України, органи державної податкової інспекції, Національний банк України, Антимонопольний комітет України, інші державні органи, а також аудиторські організації» (ст. 5 «Облік і звітність кінцевої і проміжної продукції ПФГ» Закону України «Про промислово-фінансові групи в Україні» [12]);

- «Рахункова палата в межах своєї компетенції має право на договірній основі залучати до ревізій і перевірок недержавні аудиторські служби та окремих висококваліфікованих спеціалістів» (ст. 21 «Взаємодія Рахункової палати з іншими державними контрольними органами» Закону України «Про Рахункову палату» [13]);

- «Для здійснення контролю за фінансово-господарською діяльністю правління об'єднання на загальних зборах обирається з числа членів об'єднання ревізійна комісія (ревізор) або приймається рішення про залучення аудитора» (ст. 10 «Статутні органи об'єднання» Закону України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» [8]).

II. *Згадується про обов'язковість проведення аудиту або певних суб'єктів, або в певних випадках.* Фактично така ситуація автором була знайдена лише в Законі України «Про особливості приватизації майна в агропромисловому комплексі», в якому зазначено, що «проведення аудиту під час приватизації радгоспів та інших державних сільськогосподарських підприємств не є обов'язковим» (ст. 24 «Використання аудиторських послуг та оплата за посвідчення договорів купівлі-продажу майна під час його приватизації») [9].

III. *Зазначається про можливість проведення аудиту при наявності розпорядження певного органу* (органу державної влади або вищестоящего органу). В таких випадках в законодавчому документі використовуються вислови «має право», «може» і їх, на погляд автора, можна узагальнити терміном «*примусовий аудит*», під

Таблиця 1 - Критерії та суб'єкти обов'язкового аудиту в Україні згідно Закону України «Про аудиторську діяльність»

Критерії		Суб'єкти господарювання, які підлягають обов'язковому аудиту з 18.10.2006 р.	
Необхідність оприлюднення фінансової звітності:	Організаційно-правова форма	Відкриті акціонерні товариства	Відкриті акціонерні товариства
	Вид діяльності	Банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи	Професійні учасники ринку цінних паперів, фінансових установи, інші суб'єкти господарювання, звітність яких відповідно до законодавства підлягає офіційному оприлюдненню (у відповідності із п.3 ст.14 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" такими суб'єктами господарювання, крім відкритих акціонерних товариств, є підприємства - емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи [2])
	Характер операцій	Емітенти цінних паперів	Підприємства – емітенти облігацій Емітенти цінних паперів при отриманні ліцензії на здійсненні професійної діяльності на ринку цінних паперів

Продовження таблиці 1

Фінансові показники діяльності	Відкриті акціонерні товариства, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи	Обов'язкова аудиторська перевірка проводиться один раз на три роки, якщо їх річний господарський оборот менший як 250 неоподатковуваних мінімумів	-
Характер використання державного майна		Державні підприємства при здачі в оренду цілих майнових комплексів	-
Зміна форми власності		Приватизація, корпоратизація та інші зміни форми власності	-
Характеристика засновників		Фінансовий стан засновників фінансово-кредитних установ	Фінансовий стан засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариства та інших фінансових посередників
Результативність діяльності підприємства		Порушення питання про визнання неплатоспроможним або банкрутом	-
Відповідність іншому законодавству		-	Проведення аудиту є обов'язковим також в інших випадках, передбачених законами України

яким слід розуміти аудит, проведення якого є обов'язковим при наявності розпорядження певного органу і ця можливість закріплена законодавчими документами. Такі згадування є в різноманітних нормативних документах, зокрема, як зазначалося вище в Законі України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» (п.10, ст. 11). Для прикладу наведемо ще декілька:

- «При укладанні договору про надання фінансових послуг юридична або фізична особа мають право вимагати у суб'єкта підприємницької діяльності надання балансу або довідки про фінансове становище, підтверджені аудитором (аудиторською фірмою), а також бізнес-план, якщо інше не передбачено законодавством України» (Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг», п.2 ст. 6 «Договір про надання фінансових послуг» [17]);

- «Уповноважений орган має право... не частіше одного разу на рік призначати проведення за рахунок страховика додаткової обов'язкової аудиторської перевірки з визначенням аудитора» (Закон України «Про страхування», ст. 37 «Права спеціального уповноваженого центрального орган виконавчої влади у справах нагляду за страховою діяльністю» [15]);

- «Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, Національний банк України і Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку в межах своєї компетенції мають право організовувати перевірку діяльності пенсійного фонду адміністратора, компанії з управління активами, зберігача, страхової організації та банківської установи, що надають послуги у сфері недержавного пенсійного забезпечення, самостійно або із залученням аудитора» (Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення», п.3, ст. 5 «Аудиторські перевірки у сфері недержавного пенсійного страхування» [7]).

IV. *Згадується про обов'язковість проведення аудиту.* Такі вимоги є і в Законі України „Про аудиторську діяльність”, і в законодавчих та нормативних документах, які регламентують діяльність або статус різних суб'єктів господарювання (їх біля п'ятдесяти). Їх аналіз показує, що, по-перше, ці документи представлені як Законами України, так і нормативними актами державних відомств. Щодо форми згадування про обов'язковість аудиту, то їх можна, з певною мірою умовності, узагальнити в три групи:

- в одних документах вимагається обов'язковість подання висновку аудитора (аудиторської фірми) в певних випадках;

- в інших документах встановлюється обов'язковість проведення аудиту, а вислови, які використовуються є різноманітними, зокрема: «повинен бути перевірений аудитором», «має бути засвідчений аудитором», «має бути підтверджений аудитором», «підлягає обов'язковій аудиторській перевірці»;

- третя група документів вимагає подання балансу та звіту про фінансові результати, засвідчені підписами та печатками аудитора (аудиторської фірми).

Отже, вимоги щодо обов'язковості проведення аудиторської перевірки містяться в різних за своїм статусом документах, які неузгоджені між собою. Що стосується безпосередньо випадків обов'язковості проведення аудиту, то фактично можна виділити такі ситуації:

- а) є згадка про обов'язковість в Законі України «Про аудиторську діяльність», але відсутні відповідні положення у законі, який регламентує діяльність вказаних суб'єктів. Так, оскільки валютні та фондові біржі є суб'єктами господарювання, які зобов'язані оприлюднювати свою фінансову звітність, вони автоматично повинні проходити щорічний обов'язковий аудит. Але в Законі України «Про цінні папери та фондовий ринок» у статтях, які регламентують створення та функціонування бірж (ст. 21-25 Розділу III «Професійна діяльність на фондовому ринку» [18]), така вимога відсутня;

б) є згадка про обов'язковість аудиту у відповідному законі, але така ситуація не прописана в Законі України «Про аудиторську діяльність». Наприклад, в Законі України „Про аудиторську діяльність” обов'язковий аудит у випадку ліквідації або банкрутства не передбачений, а в Законі України „Про господарські товариства” передбачена обов'язковість підтвердження достовірності та повноти будь-якого ліквідаційного балансу (частина друга ст. 18 «Облік і звітність товариства») [4]. Згідно Закону України „Про угоди про розподіл продукції” (ст. 25, п. 11) річний баланс і звітність інвесторів про діяльність, пов'язану з виконанням угоди про розподіл продукції, підлягають обов'язковій щорічній аудиторській перевірці [16], в Законі України «Про аудиторську діяльність» такого згадування немає.

Недосконалість законодавства проявляється в поганій якості законів, недосконалості всієї правової системи, нечіткості законотворчих процедур. Таким чином можна виділити наступні факти прояву недосконалості існуючого законодавства стосовно регламентованості обов'язкового аудиту:

- велика чисельність нормативних документів та невідповідність законів і підзаконних актів, які регулюють відносини в сфері державного фінансового контролю та аудиту;

- нестабільність законодавства, що проявляється в численних змінах та поправках до існуючих законів;

- наявність законів, які належать до інших галузей права, але зачіпають питання регулювання аудиторської діяльності;

- відсутність достатніх правових гарантій для суб'єктів, залучених до сфери державного фінансового контролю та аудиту.

До найбільш типових положень, які сприяють виникненню такої ситуації, можна віднести наступне:

- помилки у визначенні компетенції державного органу (визначення повноважень за формулою «може», а не «повинен»; нечіткі формулювання умов реагування на дії (бездіяльність) господарюючих суб'єктів; відсутність строків та процедур дій; альтернативні повноваження певного органу, які розширюють діапазон адміністративного устрою; можливість самостійного визначення своїх повноважень та здійснення дій);

- невірний вибір предмету правового регулювання та форми правового акту;

- відсутність правил підготовки, прийняття та виконання відомчих та локальних актів;

- паралельні або дублюючі компетенції різних державних органів, узгодженість їх дій без визначення послідовності їх здійснення;

- відсутність контролю за діями державного органу.

Такі факти прояву недосконалості існуючих законодавчих та нормативних документів призводять до того, що, по-перше, відсутня цілісна картина щодо випадків обов'язковості проведення аудиту, яка з одного боку, ускладнює роботу органів державного управління та діяльність суб'єктів господарювання, а з іншого – створює підґрунтя для зловживання, маніпулювання певної ситуацією, що яскраво ілюструється матеріалами судової справи та постановою Окружного адміністративного суду міста Києва від 22.02.2008р. №9/376 за позовом відкритого акціонерного товариства «Завод Радар» до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР) про визнання таким, що не відповідає актам вищої юридичної сили, та визнання частково не чинним, рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30.12.98 р. №221 «Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску акцій та інформації про їх емісію під час реорганізації товариств» [20].

Причиною звернення ВАТ «Завод Радар» з позовом до ДКЦПФР стала відмова у

реєстрації випуску акцій при реорганізації ТОВ «Радар-Інвест» у ВАТ «Завод Радар» на підставі невідповідності поданих документів (фактично – неподання) підпунктам «е») та «і») пункту 8.2 Рішення №221. В підпункту «е») мова йде про необхідність подання проміжної фінансової звітності за звітний період, що передував кварталу, в якому подаються документи для реєстрації випуску акцій, у складі балансу та звіту про фінансові результати, засвідчену підписами та печатками емітента та аудитора (аудиторської фірми), а також висновок аудитора (аудиторської фірми). В підпункту «і») - про необхідність подання довідки про внески, за рахунок яких був сформований статутний капітал товариства, що реорганізовується, а також документу, який підтверджує грошову оцінку майнового внеску, зокрема: копія акта оцінки майна (майнових прав) та/або звіту про оцінку майна (майнових прав), копія засновницького договору тощо, у випадку формування статутного капіталу товариства, що реорганізовується шляхом перетворення, за рахунок внесення майна, майнових прав.

При розгляді даної справи Окружний адміністративний суд міста Києва встановив, що у відповідності з пунктом 2 частини 1 статті 8 Закону України «Про аудиторську діяльність» (в редакції Закону України від 14 вересня 1996 року №140-V) проведення аудиту є обов'язковим для перевірки фінансового стану засновників відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), тобто стосується лише засновників відкритих акціонерних товариств. Частиною 2 статті 8 зазначеного Закону передбачена обов'язковість проведення аудиту і в інших випадках, але передбачених виключно законами України. Отже, вимога обов'язкового представлення висновку аудитора (аудиторської фірми), закріплене в підпункті «е») пункту 8.2 Рішення №221, не відноситься до випадків проведення обов'язкового аудиту, закріплених в Законі України «Про аудиторську діяльність» та викладена в підзаконному нормативному акті.

Також судом було встановлено, що відповідно до частини 1 та 2 ст. 28 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок», публічне (відкрите) розміщення цінних паперів визначено як їх відчуження на підставі опублікування в засобах масової інформації або оголошення будь-яким іншим способом повідомлення про продаж цінних паперів, зверненого до заздалегідь невизначеної кількості осіб. Приватне (закрите) розміщення цінних паперів – це розміщення цінних паперів шляхом безпосередньої пропозиції цінних паперів заздалегідь визначеному колу осіб.

Відповідно до пп. «і») пункту 8.2 Рішення №221 встановлено, що при реєстрації випуску акцій оформлюється звіт про наслідки обміну акцій або у статутному фондів товариств, що реорганізовуються, на письмові зобов'язання про видачу відповідної кількості акцій, часток товариств, що створюються внаслідок реорганізації. Виходячи з цього суд вважає, що в процесі випуску акцій акціонерних товариств, створених внаслідок реорганізації, розміщення цінних паперів здійснюється серед заздалегідь визначеного кола осіб – виключно серед учасників (акціонерів) товариств, що прийняли рішення про реорганізацію, тобто шляхом закритого розміщення.

Згідно ч.5 ст. 30 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок», проспект емісії цінних паперів підписується керівником емітента (головою виконавчого органу), аудитором та засвідчується печаткою емітента. Особи, що підписали проспект емісії, тим самим підтверджують достовірність відомостей, які в ньому містяться, а аудитор – достовірність перевірених відомостей. Разом з тим, відповідно до ст. 1 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок», проспект емісії цінних паперів – документ, який містить інформацію про відкрите (публічне) розміщення цінних паперів. Таким чином, аналіз норм Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок», дає змогу говорити про те, що аудит виконується тільки для підтвердження достовірності проспекту емісії цінних паперів, який подається тільки при публічному (відкритому) розміщенні цінних паперів.



В судовому рішенні підкреслюється, що згідно з ч.2 ст. 19 Конституції України, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Отже, суд дійшов висновку, що оскаржуване рішення ДКЦПФР не відповідає актам вищої юридичної сили і вимога викладена в пп. «е)» п.8.2 Рішення №221 в частині обов'язкового надання аудиторського висновку є такою, що не відповідає вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність» та Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок».

Наведене судове рішення яскраво показує, що при неузгодженості норм законодавчих документів не може існувати реального правового поля в сфері регулювання обов'язкового аудиту як одного з чинників економічної безпеки. Можливо дійсно вимога ДКЦПФР представляти аудиторський висновок і при реєстрації випуску акцій під час реорганізації товариства є доречною з точки зору надання підвищених гарантій достовірності фінансової звітності створюваних відкритих акціонерних товариств, але фактично в даному випадку суперечить вимогам законодавства.

Отже, на сьогодні на Україні існує не стільки система, скільки сукупність правових актів, які регламентують необхідність та порядок проведення обов'язкового аудиту, дана сукупність характеризується надлишковістю, часто паралелізмом та дублюванням, відсутністю координації та, як наслідок, недостатньо високою ефективністю. Передумовами вирішення цієї задачі є удосконалення нормативної основи механізму функціонування такого суспільного інституту як «обов'язковий аудит», організаційне забезпечення координації діяльності різних видів органів, задіяних в цьому механізмі, уніфікація повноважень контрольних органів.

З метою виправлення цієї ситуації слід підвищену увагу приділити наступним питанням:

а) визначити коло осіб та випадки, при яких вони будуть підлягати обов'язковому аудиту, тобто ті випадки, коли їх діяльність може зачіпати прямо інтереси інших осіб і потрібно вручання держави для того, щоб їх захистити. Але до відбору таких випадків слід підходити дуже обережно, щоб не перетворити систему незалежного аудиту на форму державного фінансового контролю. Крім того, необхідно проаналізувати структуру органів державного фінансового контролю, функції, які вони виконують, для того щоб виявити можливість виконання функцій, покладених на обов'язковий аудит, цими органами;

б) визначити мету, завдання та вимоги до аудиторської перевірки в кожному конкретному випадку, враховуючи інтереси реальних та потенційних осіб, яких може цікавити певна інформація;

в) посилити контроль за суб'єктами аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язкові аудиторські перевірки.

Особливу увагу слід приділити узгодженню вимог Закону України „Про аудиторську діяльність” та інших законів, які регламентують діяльність або статус різних суб'єктів господарювання, адже основною гарантією забезпечення інтересів користувачів аудиторського висновку є чітке встановлення в законодавчих документах основних вимог, які висуваються до аудиту, з врахуванням їх інтересів.

Виправлення такої ситуації може здійснюватися двома способами:

а) вимоги щодо обов'язковості аудиту встановлюються лише в Законі України „Про аудиторську діяльність”. Але на погляд автора, це не зовсім доречно, адже виходить, що аудитори, а не зацікавлені сторони встановлюють, кого і як слід перевіряти. При необхідності внесення змін, слід переглядати цей Закон, що не є зручним;

б) вимоги щодо обов'язковості аудиту, узгоджені з аудиторською спільнотою, повинні міститися в законах, які регламентують діяльність та статус певних суб'єктів, а в Законі України „Про аудиторську діяльність” слід просто зазначити: „Випадки обов'язкового аудиту наводяться у відповідних законодавчих документах” або „у випадках, передбачених законодавством України, проводиться обов'язковий аудит”. Саме такий підхід щодо встановлення обов'язковості аудиту є, на погляд автора, найбільш раціональним, адже дозволяє врахувати конкретні вимоги, які висуваються суспільством до діяльності певних суб'єктів.

Крім того, важливою умовою є якість законодавчих норм стосовно обов'язкового аудиту. Критерій якості (повноти) регулювання, на наш погляд, припускає, що законодавчий документ передбачає механізм дії кожної норми та чітко визначає права та обов'язки суб'єктів, урегульованість всіх питань, які виникають в ході реалізації норми. На даний момент в більшості законодавчих та нормативних документах визначено об'єкт перевірки (наприклад, фінансова звітність, фінансовий стан), але інші елементи завдання не зазначаються, зокрема, мета, період, охоплений перевіркою. Передбачається, можливо, що органи державного управління більш чітко викладуть вказані питання в інструкціях, які будуть роз'яснювати ці питання, але існуюча практика судових спорів доводить, що не можна важливі питання залишати без розгляду в основному законодавчому документі. Такий підхід передбачає обов'язкове узгодження положень законодавчих документів, які стосуються аудиту, з Міжнародними стандартами аудиту, надання впевненості та етики, що передбачає співпрацю з органом, в сфері повноважень якого знаходиться регулювання системою аудиторською діяльністю – Аудиторською палатою України.

Результати дослідження доводять складність та важливість питань, пов'язаних з законодавчим регулюванням обов'язкового аудиту, які повинні бути вирішені, враховуючи євроінтеграційний курс України.

## Список літератури

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-IV (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
3. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 р. №2343-XII (в редакції Закону України від 30.06.1999 р. №784-XIV із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2343-12>.
4. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 р. №1576-XII (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1576-12>.
5. Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. №1058-IV (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1058-15>.
6. Закон України «Про іпотечні облігації» від 22.12.2005 р. №3273-IV (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3273-15>.
7. Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення» від 09.07.2003 р. №1057-IV (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1057-15>.
8. Закон України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» від 29.11.2001 р. №2866-III (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2866-14>.
9. Закон України «Про особливості приватизації майна в агропромисловому комплексі» від

- 10.07.1996 р. №290/96-ВР (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=290%2F96-%E2%F0>.
10. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 року №2658-III (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2658-14>.
  11. Закон України «Про приватизацію державного майна» від 04.03.1992 р. №2163-XII (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2163-12>.
  12. Закон України «Про промислово-фінансові групи в Україні» від 21.11.1995 р. №437-95-ВР (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=437%2F95-%E2%F0>.
  13. Закон України «Про Рахункову палату» від 11.07.1996 р. №315/96-ВР (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=315%2F96-%E2%F0>.
  14. Закон України «Про споживчу кооперацію» від 10.04.1992 р. №2265-XII (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2265-12>.
  15. Закон України «Про страхування» від 07.03.1996 р. №85-96-ВР (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=85%2F96-%E2%F0>.
  16. Закон України «Про угоди про розподіл продукції» від 14.09.1999 р. №1039-XIV (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1039-14>.
  17. Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12.07.2001 р. №2664-III (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2664-14>.
  18. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 р. №3480-IV (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3480-15>.
  19. Постанова Окружного адміністративного суду міста Києва від 22.02.2008р. №9/376 за позовом відкритого акціонерного товариства «Завод Радар» до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку про визнання таким, що не відповідає актам вищої юридичної сили, та визнання частково не чинним, рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30.12.98 р. №221 «Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску акцій та інформації про їх емісію під час реорганізації товариств».
  20. Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30.12.98 р. №221 «Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску акцій та інформації про їх емісію під час реорганізації товариств». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0137-99>.
  21. Цивільний кодекс України: Чинне законодавство зі змінами та допов. станом на 1 серп. 2006. р.: (відповідає офіц. текстові). – К.: Вид. ПАЛІВОДА А.В., 2006. – 328 с.
  22. Commission Recommendation of 16 May 2002 2002/590/EC “Statutory Auditor’s Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles” – <http://eur-lex.europa.net/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:EN:PDF>.

В статті изложены результаты исследования порядка законодательного регулирования обязательного аудита в Украине. Проведен анализ содержания Закона Украины «Про аудиторскую деятельность», прочих законов и нормативных актов, их согласованности и отличия. Выделены факты проявления несовершенства существующего законодательства в сфере регулирования обязательного аудита и предложены направления его совершенствования.

In the article the results of research of order of the legislative adjusting of obligatory audit in Ukraine are laid out. The maintenance of Law of Ukraine «About public accountant activity» and other laws and normative acts, their differences have been analyzed. The facts of display of imperfection of existent legislation in the sphere of adjusting of obligatory audit have been selected and directions of its reformation have been offered.

*Одержано 12.05.09*