

ТОМІНА В. Ю.,
здобувач кафедри
адміністративного права і процесу
(Національна академія внутрішніх справ)

УДК 657.6

СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

У статті проаналізовано навчально-методичну та наукову літературу із метою дослідження становлення та розвитку адміністративно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні. Особливу увагу звернуто на аналіз становлення та розвитку адміністративно-правового регулювання аудиторської діяльності США, Великобританії, України тощо. Встановлено, що професія аудитора відіграє ключову роль у суспільстві як джерело впевненості громадськості у фінансовій звітності компаній.

Ключові слова: адміністративно-правове регулювання, аудит, аудиторська діяльність, становлення, розвиток, правові, організаційні.

В статье проанализированы учебно-методическая и научная литература с целью исследования становления и развития административно-правового регулирования аудиторской деятельности в Украине. Отдельное внимание обращено на анализ становления и развитие административно-правового регулирования аудиторской деятельности США, Великобритании, Украины и так далее. Установлено, что профессия аудитора играет ключевую роль в обществе как источник уверенности общественности в финансовой отчетности компаний.

Ключевые слова: административно-правовое регулирование, аудит, аудиторская деятельность, становление, развитие, правовые, организационные.

The article analyzes the training-methodical and scientific literature in order to study the formation and development of administrative and legal regulation of audit activity in Ukraine. Special attention is paid to the analysis of the formation and development of administrative and regulatory audit activities the United States, Great Britain, Ukraine, etc. It is found that the auditing profession plays a key role in society, as a source of public confidence in the financial statements of companies.

Key words: administrative and legal regulation, audit, audit activities, formation, development, legal, organizational.

Вступ. Розвиток сфери аудиторської діяльності та її стабільне функціонування безпосередньо пов'язане з рівнем ефективності її адміністративно-правового регулювання. Слід відзначити, що стан адміністративно-правового регулювання сферою аудиторської діяльності в умовах сьогодення пов'язаний із проведенням реформ і вдосконаленням вітчизняного законодавства у вказаній сфері. Вбачається, що в разі запровадження ринкових відносин адміністративно-правове регулювання втрачає важливість. Насамперед, наведена думка базується на положеннях ст. 6 Господарського кодексу України, яка закріплює, що принципи господарювання в Україні вимагають й обумовлюють зміну методів і важелів впливу на економічні відносини. У зв'язку з наведеним варто погодитися з думкою Є.Р. Бодунова, який у дисертаційному дослідженні «Публічне адміністрування іноземного інвестування в



Україні» зазначає, що така думка стосується забезпечення економічної багатоманітності та рівного захисту державою усіх суб'єктів господарювання; обмеження державного регулювання економічних процесів задля забезпечення соціальної спрямованості економіки, заборони незаконного втручання органів державної влади та органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб у господарські відносини [1, с. 13].

Необхідність дослідження правових актів, що характеризують етапи зародження, становлення та розвитку адміністративно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні, є очевидною, адже детальний аналіз основних прогалин надасть змогу сформувати надійну основу адміністративно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні. Аналіз сучасних наукових праць та навчально-методичної літератури свідчить про те, що в цілому генезис становлення та розвитку адміністративно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні не знайшов свого повного відображення.

Постановка завдання. Окремі аспекти проблематики даного дослідження знайшли своє відображення в працях вчених, зокрема: А.І. Берлача, Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Кінащук, О.А. Петрик, Т.В. Філіпенко та інших.

Мета запропонованої наукової статті полягає в тому, щоб на підставі всебічного аналізу наукових праць та нормативно-правових актів визначити основні етапи становлення та розвитку адміністративно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні. Наукова новизна даного дослідження полягає в удосконаленні наукових підходів щодо визначення генези адміністративно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні.

Результати дослідження. Розпочинаючи розгляд питання щодо генези адміністративно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні, слід зазначити, що зародження і становлення правовідносин у цій сфері бере свій початок ще в V–III тисячолітті до н.е. З цього приводу варто навести думку Т.В. Філіпенко, яка зазначає, що організація аудиторської діяльності, яка в цілому пов'язана з перевіркою окремих видів фінансової діяльності та складанням звітів по них, здійснювалась ще в ті часи, коли виникала державність, а представники окремих груп населення шукали оптимальні форми підкорення інших груп населення та управління ними. При цьому (йдеться про V–III тисячоліття до н.е.) територіальний розвиток будь-якої форми державності на Близькому Сході, в Індії та Китаї пов'язувався винятково із завоюваннями інших територій, а будь-яке завоювання не мало сенсу, якщо була відсутня економічна вигідність експлуатації. Таким чином, паралельно із завоюваннями і формуванням державного механізму, за яких затверджувалась політична зверхність окремих груп населення, у кожній державі відбувався розвиток діяльності, яку сьогодні характеризують як господарську. Вона ж, у свою чергу, об'єктивно вимагала обліку [2, с. 270].

З появою записів, в яких фіксувалося ведення господарських процесів, що виражалося в обліку матеріальних цінностей і грошей, автоматично виникає перевірка їх використання, яка починає здійснюватися особами, що не належать до безпосередніх виконавців господарських операцій, але мали до них відношення. Згадки про це починаються з 3400 року до н.е. Саме з цього часу зароджуються елементи незалежності фінансового контролю, які є характерною ознакою сучасної аудиторської діяльності. Це проявлялося в інвентаризації майна, розподілі продуктів харчування, складанні та перевірці кошторисів витрат (наприклад, у Вавилоні складалися звіти за результатами виконання робіт, і можна було встановити витрати сировини на виготовлення продукції), контролювалося надходження доходів у казну та інше. У Єгипті складалися звіти за результатами будівельних, сільськогосподарських робіт, перевірку яких проводила спеціальна комісія.

Варто зазначити, що в науковій літературі існує думка, що батьківщиною аудиту є саме Великобританія. Однак англійська система права поширилась і на інші території, зокрема Північної Америки у зв'язку з їх колонізацією в XVI – XVII століттях, що у свою чергу зумовило становленню такого правового феномена, як англо-американська правова система, у межах якої своє класичне розуміння аудит отримав саме в США. Відтак, варто більш детально зупинитись на розвитку цієї діяльності саме в названих країнах [2, с. 271].



Вперше на нормативному рівні аудиторська діяльність почала регулюватися з 1285 року в Англії. Саме цим нормативним актом запроваджується інститут аудиторів (контролерів), а вже в 1299 році було призначено першого аудитора, отже і з'являється поняття «аудитор» – особа, що перевіряє бухгалтерські рахунки [3, с. 15]. Саме з цього часу починається виділення поряд з бухгалтером професію аудитора. Вже в 1324 році в Англії призначаються три державних аудитори, основним завданням яких було здійснення контролю за чесним використанням державного майна та державних коштів чиновниками. Як бачимо, основна відмінність від сучасних аудиторів полягає в основному призначенні, а саме здійсненні контролю не за приватним сектором економіки, а за використанням державних коштів [4, с. 16–17].

До середини XIX століття у Великобританії проводився аудит двох типів: 1) публічне заслуховування правлячими посадовими особами і громадянами аудиторських звітів; 2) перевірка рахунків, які сплачував у крупних помістях управляючий фінансами [5, с. 19]. У 1844 році у Великобританії ухвалюється перший консолідований Акт «Про акціонерні компанії», згідно з положеннями якого акціонерні компанії повинні доручати незалежним бухгалтерам перевірку бухгалтерських книг та рахунків компаній з наступним звітуванням перед акціонерами. Варто погодитися із думкою Т.В. Філіпенко, яка зазначає, що саме в цей період відбувається розподіл інтересів між управліннями компанії та вкладниками коштів, що й закладає початок формуванню інституту аудиту в сьогоденному його розумінні [2, с. 272]. Водночас офіційне виникнення аудиту як самостійної професії пов'язується зі створенням професійної організації аудиторів у 1854 році. Саме з того часу аудитор починає відігравати величезне значення в роботі як приватних підприємств, так і держави. Саме такий крок зумовив вжиття відповідних заходів (як економічних, організаційних, так і правових) щодо створення інституту незалежних аудиторів.

Однак, не вдаючись у детальний аналіз, зазначимо, що історичний розвиток аудиту свідчить, що він пройшов «довгий шлях», під час якого цільова спрямованість змінювалось від забезпечення інтересів держави до забезпечення інтересів власника підприємства. Саме розвиток економічних відносин зумовило становлення аудиту як незалежної діяльності, основна спрямованість якої полягає в проведенні перевірки фінансової діяльності переважно в інтересах акціонерів та інвесторів підприємств, установ та організацій.

Переходячи до аналізу розвитку національного правового регулювання в цій сфері зазначимо, що перші згадки про аудит в Україні відносяться до початку XVIII століття, коли російським царем Петром I Військовим статутом 1716 року та «Табелем про ранги» був уведений інститут аудиторів, на яких були покладені обов'язки розгляду справ, пов'язаних з розслідуванням майнових спорів. Як зазначає Г.В. Хижнякова, звання аудитора, яке Петро I зарахував до військових чинів, було запозичене в Польщі, де аудитором спочатку називали суддю, а потім особу, яка перебувала чи брала участь у слуханні акта, а потім – слідчого [5, с. 21]. Але згодом аудит перетворюється на вид вертикального контролю, створюється Аудиторське повіття як частина канцелярії Військової колегії, а в 1797 ця структура реорганізована в Генерал-аудіат – вищий суд по цивільних та кримінальних справах для армії. У 1883 році в Петербурзі була заснована школа для навчання аудиторів, яку пізніше перейменовано в Аудиторське училище. Посада аудитора акумулювала в собі обов'язки судового секретаря, діловиконавця та прокурора. Однак у Росії спроби запровадити аудиторську діяльність були приреченими, у 1867 році посада аудитора була остаточно скасована. Розуміння аудиту, що існувало у світовій економіці, для радянської влади було неприйнятним, оскільки були відсутні навіть передумови його запровадження, хоча військові аудитори запозичили окремі принципи професії аудитора для своєї діяльності, а саме: встановлення відповідності дій нормам законодавства, підготовка відповідних документів та інше [4, с. 23].

У науковій літературі знаходимо й версію, що аудит в Україні започатковувався ще з початку XVII століття, коли в Росії було ухвалено Спеціальний наказ «Рахункових справ», на який покладался підрахунок державних доходів та витрат за книгами всіх інших цен-



тральних наказів та установ, надавалося право вимагати звіти з виконання виданих асигнувань, вимагати пояснення до звіту від посадових осіб та міст [6, с. 12; 7, с. 23].

Зазначимо, що, починаючи з 1861 року (після відміни кріпосного права), у Росії починає інтенсивно розвиватися промисловість, що зумовлює проведення відповідних економічних реформ та запровадження нових інститутів, зокрема аудиторської діяльності. Втім, незважаючи на суттєву підтримку наукових кіл, на державному рівні визнання аудиту не відбулось. Власне, кілька невдалих спроб інституціалізувати аудиторів мали місце, але вони, як відзначають сучасні дослідники, виявилися невдалими [146, с. 19]. Йдеться про Інститут присяжних бухгалтерів (1889), Інститут бухгалтерів (1907–1914) та Інститут державних бухгалтерів-експертів (1928–1930) [8, с. 14; 9, с. 10]. Ми припускаємо, що наявність такої державної функції, як ревізія, та діяльність на державних посадах ревізорів – спеціально уповноважених державою осіб, очевидно, не обумовлювали в державі необхідність допускати до важелів фінансово-економічного контролю саме незалежних аудиторів.

Наведена думка підтверджується і Н.Г. Чумаченком, який ще в 1985 році писав, що «окремі елементи даної області діяльності фахівців з обліку, контролю й аналізу через їхню об'єктивну необхідність у СРСР завжди мали місце» [10, с. 32]. Втім, у переважній більшості випадків такі елементи були розрізнені і не представляли систематизованого цілого – аудиту як невід'ємного елемента ринкової інфраструктури.

Крім того, оскільки саме такий висновок впливає з огляду на особливості становлення аудиту в Англії, США, а також у країнах континентальної Європи, у Росії в кінці XIX – на початку XX століття ринок капіталу – і перш за все акціонерного – не був достатньо розвинутим. Деякі дослідники пов'язують це з географічними особливостями Росії та її запізненням щодо територіального переділу світу, що не дозволило їй придбати колонії і таким чином накопичити багатства [11, с. 14]. Інші дослідники наголошують на тому, що торгова діяльність, яка протягом тисячоліть послідовно розвивалась та удосконалювалась в усьому світі, у 60-ті роки XX століття в США, а потім у Західній Європі – але аж ніяк не в Росії – набула таких обертів, що в економічній науці ідентифікується з торговою революцією [12, с. 19]. Різке й постійне збільшення обсягів продажів, зміна методів організації виробництва та збуту товарів, структурна перебудова збуту та постачання, трансформація ринків зі встановленням диктату споживачів над виробниками, ухвалення торгових кодексів поряд з цивільними – ось ті результати торгової революції, які підживлювали потребу американських, англійських та континентальних акціонерів в аудиторів.

Росія, а з нею й Україна, об'єктивно були позбавлені можливості запровадження ринкових механізмів. До середини XIX століття на заваді стояло кріпосництво, пізніше – недостатня теоретична обґрунтованість багатьох торговельних проблем, зокрема юридичного характеру, відкидання торгових звичаїв як джерела права тощо. І хоча, як зазначає А.І. Камінка, усвідомлення необхідності особливих торгових законів визнавалось усіма [13, с. 117], Б.І. Пугінський наголошує, що тільки в останній третині XIX століття починається повільний науковий аналіз проблем реалізації торгівлі [12, с. 29].

Після встановлення радянської влади у виробництві і торгівлі вкоренився диктат виробника, у якого не було потреби в незалежних перевірках його фінансової та бухгалтерської звітності.

Події 1917–1920 років, що відбувалися в Росії і в Україні, мали насичений та динамічний характер. Напружена революційна обстановка в державі, постійна зміна урядів, намагання окремих територій отримати незалежність – все це утримувало українську державу в постійному «стані як політичної, так і економічної напруженості». За таких умов було прийнято значну кількість нормативних актів у цій сфері, зокрема Рішення про створення в 1917 році Народного комісаріату з державного контролю. Основним завданням цього комісаріату було здійснення народного контролю та ревізії фінансово-господарської діяльності державних підприємств та установ. Основним недоліком проведення такого «аудиту» було те, що народний контроль дуже частко підміняв управління підконтроль-



ним об'єктом. Пізніше, після реорганізації, у 1940 році створено Народний комісаріат державного контролю СРСР, що здійснював контроль за використанням державних ресурсів та матеріальних цінностей, після війни його було реорганізовано в міністерство. Спроби створити органи народного контролю та перекласти контрольні функції на плечі мас нічого спільного з аудитом не мали, оскільки наявність централізації влади і повної державної власності не залишали місця для розвитку підприємницької діяльності та формування недержавного фінансового контролю. Відповідно, про аудит та аудиторську діяльність не йшлося в жодному нормативному акті [4, с. 25].

Як зазначає Н.Г. Чумаченко, ревізія і контроль у СРСР, у тому числі і в Україні, діяли винятково в умовах адміністративно-командної системи. Зокрема, необхідність контролю за діяльністю будь-яких соціально-економічних систем (у тому числі і господарських) реалізовувалась через контрольно-ревізійну та судово-бухгалтерську діяльність [10, с. 27]. З метою залучення громадськості до наглядової діяльності органи партійно-державного контролю в 1965 році перетворено в органи народного контролю. Зазначені функції контролю здійснювали Комітет народного контролю СРСР, Головне контрольно-ревізійне управління, Міністерство фінансів СРСР, відомчі контрольно-ревізійні управління.

Запровадження економічних реформ у СРСР у кінці 80-х років XX століття зумовило створення спільних підприємств. Питання про створення аудиторської діяльності виникло у зв'язку із залученням іноземних інвестицій на радянський ринок. Власне ж Україна почала формувати власну систему недержавного фінансового контролю ще в складі СРСР, а саме прийняттям 3 серпня 1990 року Закону УРСР «Про економічну самостійність Української РСР», яким на основі Декларації про державний суверенітет України від 16 липня 1990 року визначені зміст, мета і основні принципи економічної самостійності України як суверенної держави. Уже 22 квітня 1993 році Верховною Радою України ухвалено Закон України «Про аудиторську діяльність», яким у ході перебудови відносин власності та фінансового контролю введено незалежний фінансовий контроль – аудит.

Як зазначає Н.І. Дорош, виникнення і розвиток аудиту в Україні пов'язувались з виникненням різноманітних форм власності, а особливістю становлення аудиту як одного з видів фінансового контролю стало й те, що перехід до ринку об'єктивно сприяв демонтажу, розпаду минулої системи організації обліку і контролю [14, с. 10]. Необхідно погодитись із цією думкою, оскільки окрім суттєвої реформи економічних відносин взагалі, інших об'єктивних факторів до введення аудиту в Україні не існувало – історичний досвід не підтверджував необхідності введення незалежного фінансового контролю, наукові дослідження його в цілому та окремих аспектах були відсутні. Стихийний аналіз ринкових відносин власності та відповідний йому розвиток вітчизняного законодавства в 90-ті роки XX століття підтверджують, що й процес розвивання адміністративно-правового регулювання аудиторської діяльності відбувався паралельно із розвитком останньої.

Висновок. Отже, що стосується розвитку вітчизняного законодавства про аудиторську діяльність та забезпечення її адміністративно-правового регулювання, то, зважаючи на викладене вище, необхідно констатувати, що він прийшовся на період новітньої історії незалежної України. При цьому, перш ніж надати історико-правову характеристику перебігу процесу розвитку законодавства, необхідно зауважити, що аналіз правової бази, що забезпечує адміністративно-правове регулювання відносин зі здійснення аудиторської діяльності, необхідно здійснювати з огляду на певні критерії класифікації, а саме: норми прямого регулювання та норми опосередкованого регулювання, коли в перших категорії «аудит» та «аудиторська діяльність» вживаються безпосередньо, а в других – опосередковано (наприклад, через категорії «господарська діяльність», «підприємницька діяльність», «фінансова діяльність»).

Так, правовою першоосною аудиторської діяльності стали Конституція України, норми якої гарантують дотримання основних прав і свобод людини, зокрема права на підприємницьку діяльність. Порядок проведення аудиту в Україні, вимоги до суб'єктів аудитор-



ської діяльності, окрім профільного закону, визначаються і в багатьох інших законодавчих актах. Так, вимоги до зовнішнього аудиту фінансових установ містяться в Законі України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12 липня 2001 року, вимоги до аудиторів, що проводять аудит банків, – у Законі України «Про банки і банківську діяльність» від 7 грудня 2000 року, інші випадки обов'язкового проведення аудиту закріплені в законах України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14 травня 1992 року в редакції закону від 30 червня 1999 року, «Про страхування» від 7 березня 1996 року в редакції закону від 4 жовтня 2001 року, «Про кредитні спілки» від 20 грудня 2001 року, «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23 лютого 2006 року тощо.

Список використаних джерел:

1. Бодунов Є.Р. Публічне адміністрування іноземного інвестування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Є.Р. Бодунов. – К., 2013. – 210 с.
2. Філіпенко Т.В. Історико-правові аспекти розвитку аудиторської діяльності у світі та їх вплив на сьогодишній стан правового регулювання аудиту в Україні / Т.В. Філіпенко // Кримський юридичний вісник. – 2010. – Вип. 3 (10) Частина I. – С. 269–275.
3. Манченко О.В. Фінансово-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О.В. Манченко. – К. : 2011. – 221 с.
4. Мандриченко О.В. Аудиторська діяльність в Україні : фінансово-правовий аспект : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О.В. Мандриченко. – К., 2011. – 221 с.
5. Хижнякова А.В. История становления и развития аудита / А.В. Хижнякова // Аудитор. – 2003. – № 7. – С. 17–21.
6. Дікань Л.В. Контроль і ревізія : [навч. посібник] / Л.В. Дікань. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 245 с.
7. Кінашук Л.Л. Організація та правове регулювання аудиторської діяльності в системі фінансового контролю в Україні : [монографія] / Л.Л. Кінашук. – Кіровоград : КОД, 2010. – 460 с.
8. Синельникова Н.А. Государственное регулирование аудиторской деятельности : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Н.А. Синельникова. – Саратов, 2004. – 152 с.
9. Тордия И.В. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.03 / И.В. Тордия. – Екатеринбург, 2003. – 184 с.
10. Чумаченко Н.Г. Социалистический контроль: методы и проблемы : [учебник] / Н.Г. Чумаченко, Б.М. Биренберг, А.А. Шпич. – К. : Наукова думка, 1985. – 254 с.
11. Климчук О. Корпоративные правоотношения в обществах с ограниченной ответственностью в Украине : [практ. пособие] / О. Климчук, Т. Христюк. – К. : Алерта, 2010. – 476 с.
12. Пугинский Б.И. Коммерческое право России : [учебник] / Б.И. Пугинский. – М. : ИКД «Зерцало-М», 2005. – 328 с.
13. Каминка А.И. Очерки торгового права : [учебник] / А.И. Каминка. – М. : ЮрИнфоР, 2002. – 514 с.
14. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація : [монографія] / Н.І. Дорош. – К. : Знання, 2001. – 402 с.

