

*Н. С. Шалімова,*

*д. е. н., доцент, завідувач кафедри аудиту та оподаткування,  
Кіровоградський національний технічний університет*

## СУСПІЛЬНИЙ (ПУБЛІЧНИЙ) ІНТЕРЕС У КОНТЕКСТІ РЕГУЛЮВАННЯ ОBOB'ЯЗКОВОГО АУДИТУ

*N. Shalimova,*

*doctor of economic sciences, associate professor, head of department of audit and taxation,  
Kirovograd National Technical University*

### PUBLIC (SOCIAL) INTEREST IN THE CONTEXT OF STATUTORY AUDIT REGULATION

*Обґрунтовано необхідність розгляду обов'язкового аудиту як публічної послуги, що має суспільно-значимий характер та виконує функції зі зменшення або попередження конфлікту публічних (суспільних) інтересів. Запропоновано напрями удосконалення механізму нормативного забезпечення функціонування обов'язкового аудиту як суспільного інституту шляхом законодавчого визначення терміна "суб'єкти публічних (суспільних) інтересів" у контексті аудиторських перевірок.*

*The necessity of consideration of the statutory audit as a public service that is socially meaningful character and serves as the reduction or prevention of conflict of public (social) interests have been substantiated. The ways of improving the regulatory mechanism of the functioning of the statutory audit as a social institution by legislative definition of "public interest entities" in the context of the audit have been proposed.*

*Ключові слова: аудит, обов'язковий аудит, суб'єкти суспільних (публічних) інтересів, законодавче регулювання.  
Key words: audit, statutory audit, public interest entities, laws and regulation.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Аудиторська діяльність має важливе значення як для розвитку сучасної економіки зокрема, так і суспільства в цілому. Професія аудитора пов'язана із суспільними зобов'язаннями, які виходять за межі послуг, що надаються конкретному клієнту, тому важливість аудиторської думки для користувачів звітності накладає значну відповідальність на кожного окремого аудитора та аудиторську спільноту в цілому.

Існує ціла низка наукових проблем, які залишаються малодослідженими або взагалі існують поза сферою наукових розробок. Насамперед це стосується обов'язкового аудиту, хоча саме він є первинним в історії становлення аудиту як елементу соціально-економічних відносин у суспільстві та виступає основним елементом забезпечення достовірності у ланцюгу фінансової звітності, яка передбачає значний суспільний інтерес. Із цих позицій перелік теорій аудиту, який наводить С.М. Бичкова [1, с. 45], яскраво ілюструє розширення кола користувачів результатами аудиторської праці. Остання теорія — теорія про роль аудитора як інструмента соціального контролю — підкреслює, що клієнтом аудитора виступають не власники і тим більше не управлінський персонал, а суспільство в цілому, тому важливо не те, що думають особи, які купили акції, а те, що можуть подумати потенційні покупці.

#### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Традиційний підхід до визначення сутності аудиту ґрунтується на тому, що аудит найчастіше розглядають як спеціальний вид підприємницької діяльності, оскільки саме цей аспект наочно проявляється в умовах ринкової економіки. Однак аудит неправомерно обмежувати рамками лише практичної діяльності аудиторів та аудиторських фірм, які надають певні послуги суб'єктам ринкових відносин. Розвиток розуміння цілі та сутності аудиту привів до необхідності розглядати його як комплексну систему, яка, як підкреслює Г.М. Давидов, поєднує в собі такі складові: відокремлений вид підприєм-

ницької діяльності, відокремлена професія, галузь економічної науки [6, с. 50]. О.А. Міронова та М.А. Азарська також вважають, що характеристика аудиту, яка розкриває всю різноманітність його сутності, має включати три елементи (напрями): аудит як галузь наукових та спеціальних знань, аудит як галузь практичної діяльності, аудит як інформаційна система, яку використовують в управлінні [10, с. 12—13]. Таке подання аудиту є досить комплексним, проте не повною мірою розкриває функції саме обов'язкового аудиту та не дозволяє врахувати їх при визначенні ефективного механізму його регулювання. Розуміння того, що результатами обов'язкового аудиту користується не тільки безпосередній клієнт, а й так звані "треті особи", з якими формальний договір відсутній, приводить нас до необхідності усвідомлення суспільно-значимого характеру аудиторської діяльності. Це вимагає, у свою чергу, виконання аналізу сутності суспільних, публічних і державних інтересів та тієї ролі, яку аудит може й має відігравати в механізмі їх забезпечення.

#### ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Вибір напряму дослідження зумовлений його актуальністю на даному етапі розвитку аудиту та недостатньою розробленістю вказаних питань як на теоретичному, так і на практичному рівнях у вітчизняній теорії та практиці. Дана цільова спрямованість дослідження визначила необхідність вирішення наступних задач: обґрунтувати специфічні характеристики обов'язкового аудиту та суб'єктів, які підлягають обов'язковому аудиту, з позицій необхідності забезпечення суспільних (публічних) інтересів.

#### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Використання категорій "інтерес", "публічно-правовий інтерес", "приватно-правовий" або "цивільно-правовий інтерес", "суспільні блага" як елементів системи соціальних цінностей набуває особливої актуальності на сучасному етапі розвитку цивілізації, коли кожна

цивілізована держава, зараховуючи себе до кола демократичних, заявляє про пріоритет загальнолюдських цінностей, прав і свобод людини відносно інших інтересів, які охороняються правом.

Концепція суспільного блага — одна з найстаріших та найважливіших ідей. Як зазначає В. Остром, суспільні блага — це блага, які не можуть бути легко розфасовані, які не можуть бути продані лише тим особам, які готові за них платити [13, с. 166]. М. Олсон підкреслює, що досягнення певної загальної цілі та задоволення загального інтересу означає, що для певної групи було забезпечено суспільне благо і сам факт, що ціль або наміри є загальними для групи означає, що жоден із її членів не виключений з отримання вигоди або задоволення від досягнення цієї цілі [12, с. 13].

У фаховій літературі під публічним інтересом розуміють життєво необхідне становище великих соціальних груп (включаючи суспільство в цілому), обов'язок щодо реалізації (досягнення, розвитку) якого лежить на державі [16, с. 20]; визнаний державою та забезпечений правом інтерес соціальної спільноти, задоволення якого виступає гарантом її існування й розвитку [15, с. 55]; відображені в праві відгармонізовані, збалансовані у певний спосіб інтереси держави як організації політичної влади, інтереси всього суспільства (спільні інтереси його членів), а також значної його частини/прошарків (територіальних громад, соціальних груп, особливо найуразливіших — споживачів, найманих працівників, дрібних підприємців, залежних підприємств, меншості в товаристві), що захищаються чи можуть захищатися за ініціативою держави в особі її компетентних органів з метою відновлення порушеного правопорядку, попередження кризових явищ та забезпечення оптимальних умов для функціонування державно-організованого суспільства [2].

Отже, публічний інтерес визначається як інтерес, який має суттєве значення для необмеженого кола осіб і може бути реалізований тільки спільно, тому частково це потреби, які об'єктивно не можуть бути задоволені в індивідуальному порядку, а частково — це загальні потреби, більш ефективно задоволення яких відбуватиметься за умов їх спільного, а не індивідуального здійснення. Із визначення, сформульованого Ю.А. Тіхоміровим [15, с. 55], випливає, що держава стає представником публічного інтересу, якщо у своїй діяльності представляє та забезпечує дотримання інтересів усіх своїх громадян (суспільні інтереси), а визнаний державою суспільний інтерес реалізується в нормах права. Захист публічного інтересу, який визнаний державою та забезпечений системою права, виступає умовою й гарантом існування і розвитку соціальної спільноти і має здійснюватися не для захисту самої держави як кінцевої цілі, а задля найефективнішого здійснення прав приватних осіб. Із цих позицій слід підкреслити, що, крім суспільних, до категорії публічних інтересів відносять державні інтереси, які становлять суспільні інтереси, що представляються через діяльність держави. Виділення держави як специфічного носія суспільних інтересів у даному випадку цілком виправдане, оскільки повна відповідність суспільних і державних інтересів — це недосяжна ціль, адже в системі "суспільство — держава" завжди існують непереборні суперечності.

Публічний інтерес лежить в основі публічних, державних та соціальних послуг, які об'єднує зацікавленість суспільства у їх виконанні, суспільний інтерес, соціальна значимість, але відрізняє коло суб'єктів надання (державні характеризуються наявністю лише одного суб'єкта, який їх надає, — державних органів, отже, публічні послуги значно ширші, ніж державні) та сфера застосування (основний критерій відокремлення соціальних послуг) [14, с. 9]. На думку А. Шастітко, блага, доступ, до яких може бути опосередкований формою публічної послуги, виникають як побічний продукт виробництва суспільних благ [18, с. 152].

У Кодексі етики зазначено, що характерною рисою професії аудитора є прийняття на себе відповідальності

діяти в суспільних інтересах, саме тому його відповідальність полягає не тільки у задоволенні потреб окремого клієнта чи роботодавця (п. 100.1) [9, с. 7]. Хоча вибір аудиторської фірми та оплата наданих послуг здійснюється на комерційних засадах у рамках цивільно-правового договору, тобто опосередковуються приватно-правовою формою, за своїми цілями, призначенням та функціями обов'язковий аудит виконується в інтересах певного кола осіб, яке задалегідь не може бути визначене, та держави, тобто, в публічних (суспільних) інтересах. Необхідність визначення природи обов'язкового аудиту як публічної послуги полягає у більш складних чотиристоронніх взаємовідносинах, які виникають при його проведенні і в які втягнуті, по-перше, підприємство, по-друге, суб'єкт аудиторської діяльності, по-третє, реальні акціонери, інвестори, кредиторі, по-четверте, необмежене коло інших осіб, яких фактично можна розглядати як потенційних акціонерів, інвесторів, кредиторів тощо. Такі системні зв'язки зумовлюють наступну особливість обов'язкового аудиту — неможливість і недоцільність обмежити доступ до його результатів значної кількості користувачів, коли окремих носій інтересу як би розчиняється, виступаючи лише в якості представника тієї чи іншої соціальної групи. Виходячи з цього, обов'язковий аудит слід розглядати як публічну послугу, в основу якої покладено публічний (суспільний) інтерес, як суспільно значиму діяльність, яка регламентована законодавством, засіб зменшення або попередження конфлікту інтересів, коли зачіпаються публічні (суспільні) інтереси.

Головна особливість публічних послуг полягає в тому, що завдяки їх суспільній значимості вони все одно мають надаватися і бути однаковими незалежно від місця їх надання за якістю, строком і доступністю, незважаючи на ступінь вигідності для суб'єктів їх надання. Якщо підприємницький інтерес надавати певні послуги відсутній або ті, хто бажає отримати певну послугу, не наділені відповідними механізмами примусу, держава повинна взяти на себе виконання такої послуги чи простимулювати виникнення інтересу. Саме це й відбулося з обов'язковим аудитом: його мета і завдання визначаються, насамперед, необхідністю забезпечення певного рівня інформаційної безпеки суспільства в цілому, тобто необхідністю виконання публічного обов'язку, тому виконання ним цих функцій гарантується державою, адже держава позиціонує себе, а не окремо взятих акціонерів як такого суб'єкта, який зобов'язаний зменшити інформаційний ризик (або посприяти його зменшенню).

Сам процес визнання обов'язкового аудиту як публічної послуги можна подати за такими варіантами:

1. "Класичний" варіант, який підкріплений історією розвитку аудиту в інших країнах протягом XIX—XX ст. Інтереси окремих осіб (реальних акціонерів, інвесторів, власників, кредиторів) щодо зменшення свого інформаційного ризику поступово у зв'язку з розвитком фондового ринку та втягненням необмеженого кола осіб до сфер діяльності окремих установ перетворилися в державні інтереси щодо захисту економічної безпеки суспільства. Група інвесторів різнорідна за своїм складом, вони відрізняються один від одного за багатьма ознаками: соціальним статусом, майновим станом, характером інтересу до підприємства та результатами його діяльності тощо. Кожний інвестор переслідує особисті корисні цілі та об'єктивно не заінтересований у збагаченні інших членів групи, однак це не виключає наявності в інвесторів спільної мети — забезпечення безпеки інвестицій. На фондовому ринку значимою групою є сукупність акціонерних товариств, зацікавлених в отриманні інвестицій, кожне з них переслідує корисні цілі та об'єктивно не заінтересований в отриманні інвестицій іншим підприємством. Але їхня спільна мета — забезпечити економічну безпеку на державному рівні, оскільки наявність системних криз в економіці держави загрожує економічній безпеці усіх підприємств. У цьому разі яскраво простежується об'єднання приватних інтересів та "перетворення" їх у суспільні, дер-

**Таблиця 1. Склад суб'єктів суспільних (публічних) інтересів, виділених з урахуванням вимог Законів України "Про аудиторську діяльність" та "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"**

Коло суб'єктів, які підлягають обов'язковому аудиту	Коло суб'єктів, звітність яких підлягає офіційному оприлюдненню
Відкриті акціонерні товариства	Публічні акціонерні товариства
–	Підприємства – емітенти іпотечних облігацій
–	Підприємства – емітенти іпотечних сертифікатів
Підприємства – емітенти облігацій	Підприємства – емітенти облігацій підприємств
–	Підприємства – емітенти сертифікатів фондів операцій з нерухомістю
Професійні учасники ринку цінних паперів	–
–	Професійні учасники фондового ринку
Фінансові установи	–
–	Банки
–	Страховики
–	Інші фінансові установи
Фінансовий стан засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників	–
Емітенти цінних паперів та похідних (деривативів), а також при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів	–
Інші суб'єкти господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету	–

Джерело: розраховано на основі [7], [8].

жвані. Оскільки держава так і залишила функції з аудиту таких суб'єктів на незалежних аудиторів, виконання обов'язкового аудиту набуло форми публічної послуги. При цьому слід зазначити, що держава, фактично, не визнала надання впевненості щодо стану достовірності фінансової звітності своїм завданням, а залишила за собою завдання забезпечення виконання таких функцій іншими суб'єктами та забезпечення належної якості таких послуг.

2. "Трансформований варіант", прикладом якого є трансформація функцій контрольно-ревізійних та податкових служб для країн посткомандно-адміністративного простору за часів переходу до ринкових відносин. Спочатку держава виконувала функції з перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, але згодом, щодо окремих суб'єктів, делегувала їх виконання спеціально вповноваженим комерційним підприємствам. В якості прикладу можна навести проведення аудиту державних підприємств і підприємств, у статутному капіталі яких певна частка належить державі. Такі функції має виконувати держава і для цього існують спеціальні державні органи (наприклад, Державна фінансова інспекція, Фонд державного майна), але вони делеговані суб'єктам аудиторської діяльності, а за собою держава залишає функції з розробки рекомендацій щодо призначення аудиторів для таких підприємств та установ і порядку виконання таких завдань. У вітчизняній практиці на сьогодні такий варіант розвитку аудиту представлений "запровадженням системи контролю через проведення аудиту податкової звітності аудиторськими фірмами" відповідно до Генеральної угоди про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державної податковою службою [4]. За таким сценарієм інститут, який зароджувався як незалежний, починає використовуватися державою, і в існуванні такого механізму зацікавлена, в першу чергу, держава, оскільки він дає змогу реалізувати її інтереси без додаткового навантаження на бюджет, суб'єкти аудиторської діяльності, тому що він уможливає розширення обсягів їх діяльності, а також ті суб'єкти господарювання, які готові та прагнуть підтвердити "свій статус".

3. "Швидкий варіант", яскравий приклад якого наша країна та інші країни, які швидкими темпами впроваджують ринкові відносини. У цьому разі держава не чекає, коли приватні інтереси необмеженого кола осіб, які бажають вкласти кошти в акціонерні товариства або співпрацюва-

ти з банками, кредитним та іншими фінансовими установами, перетворяться в державні, а відразу визнає їх такими, вводячи інститут обов'язкового аудиту.

Отже, становлення інституту обов'язкового аудиту в Україні було обумовлено, насамперед, попитом держави в умовах реформування відносин власності і лише згодом проявилися потреби класичних користувачів результатами аудиту, які зумовили його становлення в світовій економіці.

Зауважимо, що непрямо визнання обов'язкового аудиту "публічною (суспільною) послугою" підтверджується тим, що у законодавстві Європейського Співтовариства для визначення критеріїв обов'язковості проведення аудиту застосовують термін "суб'єкти публічного (суспільного) інтересу" — "public interest entities" [19; 20; 9, с. 39—40], тобто вважається, що ступінь значимості публічних інтересів має визначати тих суб'єктів, які повинні в обов'язковому порядку підлягати щорічному аудиту. В якості критеріїв визначення таких суб'єктів господарювання рекомендовано використовувати, зокрема, такі чинники: вид або характер бізнесу (банки, страхові компанії та пенсійні фонди, кредитні установи, інвестиційні фірми та фонди), обсяг діяльності, чисельність працюючих, корпоративний статус, що передбачає наявність значної кількості акціонерів (лістингові компанії, тобто акціонерні товариства, акції яких зареєстровані та знаходяться в обігу на визначених фондових біржах).

У фаховій літературі пропонуються і інші критерії при визначенні кола суб'єктів, які підлягають обов'язковому аудиту: потреба в розкритті фінансової інформації компаній, діяльність яких торкається інтересів широкого кола осіб; аудит зарубіжних компаній з метою перевірки дотримання національного законодавства, виконання зобов'язань зарубіжними інвесторами, а також з метою захисту їх інтересів; мінімізація ризиків суб'єктів господарювання, які мають досить великі обороти та значні активи; мінімізація ризиків держави при здійсненні державного фінансування; дотримання національного законодавства суб'єктами середнього та малого бізнесу через неможливість охопити їх системою державного контролю; підприємства з часткою власності, що належить державі [3]. Фактично тільки перший випадок характеризує необхідність введення обов'язкового аудиту в "чистому вигляді", всі інші "трансформований варіант" введення обов'язкового аудиту.

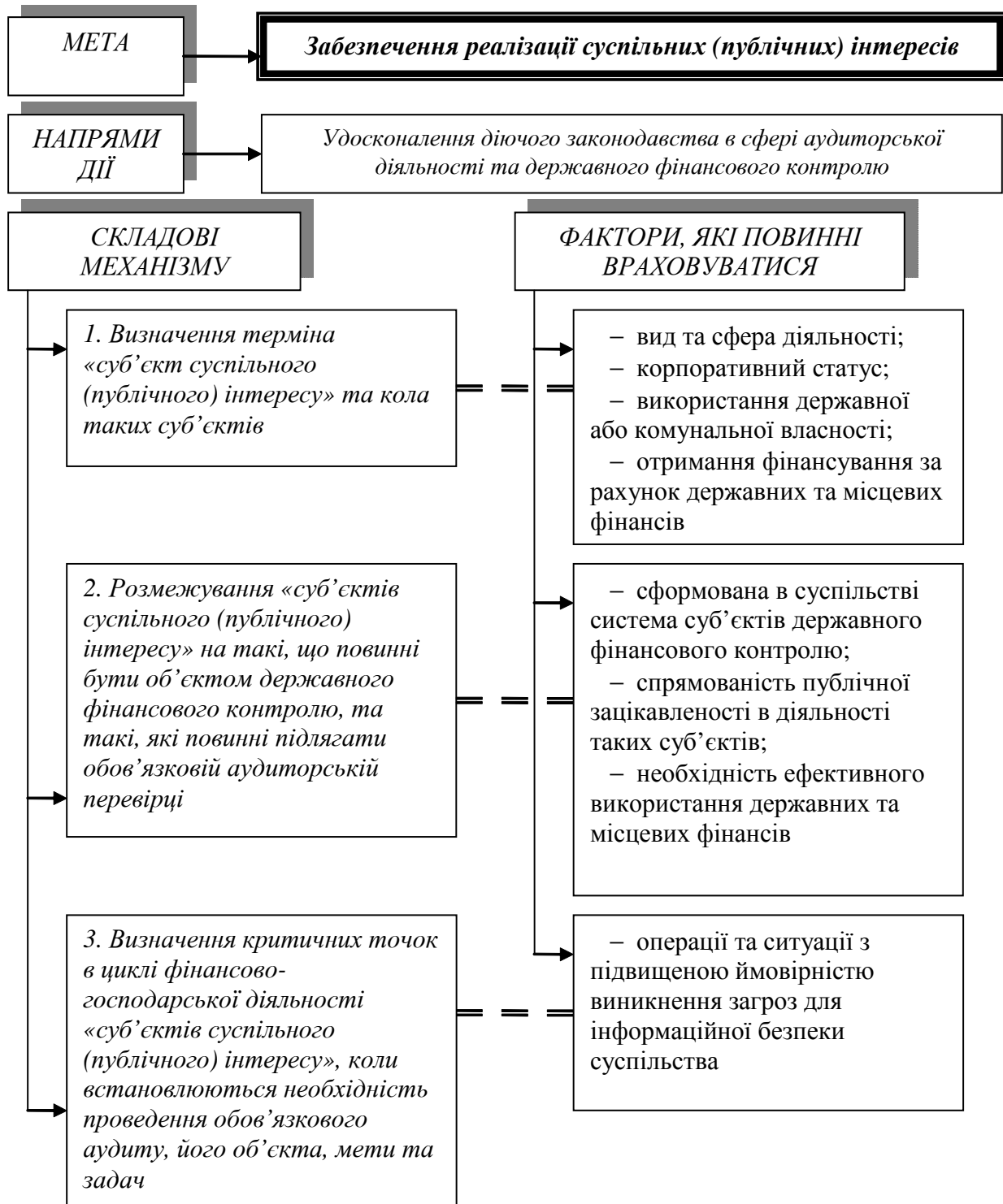


Рис. 1. Механізм визначення кола суб'єктів, які підлягають обов'язковому аудиту

З метою підвищення ролі й значення такого інституту, як обов'язковий аудит, слід визначити коло осіб та випадки, при яких вони підлягатимуть обов'язковому аудиту, тобто ті випадки, коли їх діяльність може прямо торкатися інтересів інших осіб і коли необхідне втручання держави для того, щоб їх захистити. Відправною точкою для визначення об'єктів обов'язкового аудиту має бути такий термін, як "суб'єкти суспільних (публічних) інтересів". У вітчизняній науці та практиці такий термін не використовується, а конкретні суб'єкти, які повинні входити до їх складу, не виділені. Можна з певною мірою умовності стверджувати, що у вітчизняному законодавстві суб'єктами суспільного (публічного) інтересу фактично є ті суб'єкти, які виділені Законом України "Про аудиторську діяльність" [7] (ст. 8 "Обов'язкове проведення аудиту") як

такі, що зобов'язані проходити обов'язкову аудиторську перевірку, і Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [8] (п. 4 ст. 14 "Подання та оприлюднення фінансової звітності") як такі, що зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність. Ці критерії свідомо поєднані, адже проведення обов'язкового аудиту певного суб'єкта без факту оприлюднення його звітності та аудиторського звіту, фактично зводить нанівець саму суспільно значиму роль аудиту. Порівняння вимог відповідних законів, наведене в таблиці 1, показує, що повної відповідності між ними не простежується, а це негативно позначається на розумінні необхідності аудиту й розкритті певної інформації.

З метою ефективного регулювання обов'язкового аудиту на законодавчому рівні слід ввести термін

"суб'єкт суспільного (публічного) інтересу", окреслити коло таких суб'єктів, з урахуванням вимог Цивільного кодексу [17], Господарського кодексу [5], Класифікатора видів економічної діяльності [11] та закріпити його у Законах України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та "Про аудиторську діяльність". Механізм визначення кола суб'єктів, які підлягають обов'язковому аудиту, подано на рисунку 1.

При формулюванні терміну "суб'єкти суспільних (публічних) інтересів" слід враховувати такі чинники: вид та сфера діяльності (їх послугами користується невизначене коло осіб); корпоративний статус (наявність значної кількості акціонерів); використання державної або комунальної власності; отримання фінансування за рахунок державних і місцевих фінансів. Враховуючи міжнародну та вітчизняну практику, його можна сформулювати таким чином: "Суб'єкт публічного (суспільного) інтересу — це суб'єкт, який має важливе суспільне значення завдяки сфері, виду діяльності та формі власності. Суб'єктами суспільного (публічного) інтересу є публічні акціонерні товариства, банки, емітенти облігацій, цінних паперів і похідних (деривативів), професійні учасники фондового ринку та інші суб'єкти, які провадять господарську діяльність у сфері фінансової та страхової діяльності (група 64 "Надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення", група 65 "Страхування, перестрахування та недержавне пенсійне забезпечення, крім обов'язкового соціального страхування", група 66 "Страхування, перестрахування та недержавне пенсійне забезпечення, крім обов'язкового соціального страхування" КВЕД ДК 009:2010), суб'єкти господарювання державного сектору економіки, установи й організації, що повністю утримуються за рахунок державного та місцевого бюджетів, підприємства, засновані на державній і комунальній власності, господарські товариства, акції (частки, паї) яких перебувають у державній або комунальній власності, а також інші суб'єкти господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно".

Наведене визначення стає відправною точкою для виокремлення кола суб'єктів, фінансова звітність яких підлягатиме обов'язковій аудиторській перевірці та офіційному оприлюдненню разом з аудиторським звітом з метою забезпечення інформаційної безпеки суспільства. Такий механізм необхідно передбачити для всіх суб'єктів суспільного (публічного) інтересу за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного та місцевого бюджетів, і підприємств, заснованих на державній та комунальній власності. Останні повинні входити до сфери державного фінансового контролю, оскільки давати привід іншим суб'єктам (зокрема, аудиторським фірмам) отримувати за їх рахунок прибуток (плата за такі послуги покриває не тільки фактично понесені витрати) не є доречним з погляду ефективного використання державних і місцевих фінансів. Такі суб'єкти, як господарські товариства, акції (частки, паї) яких перебувають у державній або комунальній власності, а також інші суб'єкти господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно повинні залишатися в сфері обов'язкового аудиту, якщо вони належать до публічних акціонерних товариств, є емітентами облігацій, цінних паперів та похідних (деривативів), професійні учасники фондового ринку та інші суб'єкти, які провадять господарську діяльність у сфері фінансової та страхової діяльності.

Після визначення кола осіб, які підлягають обов'язковому аудиту, доцільно визначити "критичні точки" в

циклі їх фінансово-господарської діяльності, коли необхідною є така перевірка. Наприклад, для фінансових установ такими "датами" може бути їх створення (в такому разі об'єктом аудиту повинен бути фінансовий стан їх засновників), поточна діяльність (об'єкт — річна фінансова звітність) та ліквідація (об'єкт — ліквідаційний баланс).

## ВИСНОВКИ

Обов'язковий аудит — це аудиторська перевірка, що здійснюється відносно окремих суб'єктів господарювання, критерії вибору яких та строки проведення аудиту безпосередньо встановлюються державними правовими актами. Забезпечення суспільної контрольованості певної групи суб'єктів, фінансово-господарська діяльність яких виступає об'єктом публічного (суспільного) інтересу, встановлення підвищених гарантій достовірності їх фінансової звітності за допомогою проведення обов'язкового аудиту треба розглядати як важливий чинник дотримання економічної безпеки держави.

Необхідність проведення обов'язкового аудиту виникає в тому разі, якщо держава вважає потрібним захистити інформаційні права та законні інтереси групи в отриманні достовірної інформації про діяльність окремих суб'єктів, тобто бере на себе функцію регулювання процесу виробництва та розподілу інформаційних продуктів, без яких суспільство не може нормально розвиватися. Це створює більш-менш однакові можливості у сфері споживання інформаційних продуктів, адже інтереси суспільства вимагають, щоб значна частина інформації була доступною, тому держава має створити механізм забезпечення доступу до інформації.

Обов'язковий аудит слід розглядати як публічну послугу, в основі якої лежить публічний (суспільний) інтерес, тобто як суспільно значиму діяльність, яка регламентована законодавством, що, в свою чергу, зумовлює необхідність врахування зазначених положень при визначенні основних засад законодавчого регулювання обов'язкового аудиту. Такі принципи повинні включати вдосконалення нормативної основи такого суспільного інституту, як обов'язковий аудит, запровадження чіткого механізму визначення суб'єктів, які підлягатимуть обов'язковому аудиту, який повинен включати такі етапи: визначення терміна "суб'єкт суспільного (публічного) інтересу" та кола таких суб'єктів; їх поділ на таких, що повинні бути об'єктом державного фінансового контролю, та такі, які підлягатимуть обов'язковій аудиторській перевірці; визначення критичних точок у циклі фінансово-господарської діяльності "суб'єктів суспільного (публічного) інтересу", коли встановлюються необхідність проведення обов'язкового аудиту, його об'єкта, мети та задач.

## Література:

1. Бычкова С.М. Доказательства в аудите / Светлана Михайловна Бычкова. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 150 с.
2. Вінник О.М. Теоретичні аспекти правового забезпечення реалізації публічних і приватних інтересів в господарських товариствах [Електронний ресурс]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук: спец. 12.00.04 — господарське право; господарсько-процесуальне право / О.М. Вінник; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. — К., 2004. — 32 с. — Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2004/04vomigt.zip>
3. Гавриленко А.А. Формирование эффективных рынков национального аудита [Електронний ресурс] / А. А. Гавриленко, Д.А. Гавриленко // Аудит и финансовый анализ. — 2010. — № 4. — Режим доступу: [http://auditfin.com/fin/2010/4/04\\_02/04\\_02%20\[2\].pdf](http://auditfin.com/fin/2010/4/04_02/04_02%20[2].pdf)
4. Генеральна Угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України від 31 серпня 2011 року

[Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/n0002230-11/print1321-256027970139>

5. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page>

6. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: монографія / Григорій Миколайович Давидов. — Кіровоград: ТОВ "Імекс-ЛТД", 2006. — 324 с.

7. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 року № 3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року № 140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

8. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року № 996-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

9. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевич. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. — 124 с.

10. Миронова О.А. Аудит: теорія і методологія: учеб. пособие / О.А. Миронова, М.А. Азарская. — 2-е изд., испр. — М.: Омега-Л, 2006. — 176 с.: ил., табл. — (Высшее финансовое образование).

11. Національний класифікатор України. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010, прийнятий наказом Держспоживстандарту 11 жовтня 2010 року № 457 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=vb457609-10>

12. Олсон М. Логика коллективных действий. Общественные блага и теория групп. Пер. с англ. / Мансур Олсон. — М.: ФЭИ, 1995. — 174 с.

13. Остром В. Смысл американского федерализма. Что такое самоуправляющееся общество / Винсент Остром. Пер. с англ. / Предисл. А. Оболонского. — М.: "Арена", 1993. — 320 с.

14. Путило Н.В. Система публичных услуг. Социальные услуги / Н.В. Путило // Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник / под общ. ред. Е.В. Гриценко, Н.А. Швелевой. — М.: Волтерс Клувер, 2007. — С. 8—20.

15. Тихомиров Ю.А. Публичное право. Учебник для юридических фак-в и вузов / Ю.А. Тихомиров. — М.: "Издательство БЕК", 1995. — 496 с.

16. Тотьев К.Ю. Публичный интерес в правовой доктрине и законодательстве / К.Ю. Тотьев. // Государство и право. — 2002. — № 9. — С. 19—25.

17. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>

18. Шаститко А. Организационные рамки предоставления публичных услуг / А. Шаститко // Вопросы экономики. — 2004. — № 7. — С. 150—155.

19. Commission Recommendation of 16 May 2002 2002/590/EC "Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://eur-lex.europa.net/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:EN:PDF>

20. Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

## References:

1. Bychkova, S.M. (1998), *Dokazatel'stva v audite [Proof in the audit]*, Finansy i statistika, Moscow, Russia.

2. Vinnyk, O.M. (2004), "Theoretical aspects of legal support implementation of public and private interests in business partnerships", Ph.D. Thesis, Law, Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine.

3. Havrylenko, A.A. and Havrylenko, D.A. (2010), "Formation of efficient markets the National Audit", *Audyty y finansovyy analiz*, [Online], vol.4, available at: [http://auditfin.com/fin/2010/4/04\\_02/04\\_02%20\[2\].pdf](http://auditfin.com/fin/2010/4/04_02/04_02%20[2].pdf) (Accessed 4 Nov 2013).

4. Audit Chamber, State Tax Service of Ukraine (2011), "General Agreement on cooperation and interaction between the Audit Chamber of Ukraine and the State Tax Service of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/n0002230-11/print13212560-27970139> (Accessed 4 Nov 2013).

5. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), *The Commercial Code of Ukraine*, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (Accessed 4 Nov 2013).

6. Davydov, H.M. (2006), *Audyty: teoriia i praktyka [Auditing: Theory and Practice]*, TOV "Imeks-LTD", Kirovohrad, Ukraine.

7. The Verkhovna Rada of Ukraine (2006), *Law "On Auditing Activity"*, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> (Accessed 4 Nov 2013).

8. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), *Law "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine"*, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 4 Nov 2013).

9. Zubilevych, S. Ya. (2010), *Kodeksy Etyky Profesiynnykh bukhhalteriv 2009. Mizhnarodna Federatsiia Bukhhalteriv [Code of Ethics for Professional Accountants 2009. International Federation of Accountants]*, Federatsiia profesiynnykh bukhhalteriv i audytoriv Ukrainy, Kyiv, Ukraine.

10. Myronova, O.A. (2006), *Audyty: teoriya y metodolohiya [Audit: Theory and Methodology]*, Omega-L, Moscow, Russia.

11. Derzhspozhyvstandart (2010), "National Classification of Ukraine. Classification of Economic Activities", available at: <http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=vb457-609-10> (Accessed 4 Nov 2013).

12. Olson, M. (1995), *Logika kolektivnykh dejstvij. Obshhestvennye blaga i teoriya grupp [Logic of Collective Action. Public goods and the theory of groups]*, FJeI, Moscow, Russia.

13. Ostrom, V. (1993), *Smysl amerikanskogo federalizma. Chto takoe samoupravljajushheesja obshhestvo [The meaning of American federalism. What is a self-governing society]*, Arena, Moscow, Russia.

14. Putilo, N.V. (2007), *Sistema publicnykh uslug. Social'nye uslugi [The system of public services. Social services]*, Volters Kluver, Moscow, Russia.

15. Tihomirov, Ju.A. (1995), *Publichnoe pravo [Public law]*, Izdatel'stvo BEK, Moscow, Russia.

16. Tot'ev, K.Ju. (2002), "Public interests in the legal doctrine and legislations", *Gosudarstvo i pravo*, vol. 9, pp. 19—25.

17. The Verkhovna Rada of Ukraine (2013), *The Civil Code of Ukraine*, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (Accessed 4 Nov 2013).

18. Shastitko, A. (2004), "Institutional framework of public service delivery", vol. 7, pp. 150—155.

21. EU (2002), "Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles", available at: <http://eur-lex.europa.net/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:EN:PDF> (Accessed 4 Nov 2013).

22. EU (2006), *Directive of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts*, available at: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF> (Accessed 4 Nov 2013).

*Стаття надійшла до редакції 29.11.2013 р.*