

СУТНІСТЬ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Томіна В. Ю.

Автор розкриває сутність аудиторської діяльності через дослідження нормативно-правових актів та наукових напрацювань учених, формуючи власне визначення аудиту та аудиторської діяльності.

Наголошує, що в сучасних соціально-політичних умовах з урахуванням рівня економічних зв'язків та товарообігу, темпів розвитку приватного сектору економіки рівень детінізації економічних відносин в Україні напряму залежить від рівня та якості перевірок законності фінансово-господарської діяльності та наявності дієвого механізму забезпечення фінансового контролю. З цією метою створено спеціальну систему суб'єктів, діяльність яких спрямована саме на перевірку законності фінансової діяльності та достовірності бухгалтерського обліку. До таких суб'єктів належать і аудиторів.

Автор акцентує увагу на тому, що основними причинами негативних факторів є недосконалість нормативно-правової бази, значний рівень корупції в органах публічної влади, складність податкового законодавства, непрозорість адміністративних процедур у сфері фінансового контролю тощо. Питання удосконалення нормативної бази у сфері аудиторської діяльності для України є вкрай актуальним, адже інтеграція нашої держави до світового співтовариства вимагає приведення вітчизняної нормативно-правової бази у цій сфері до міжнародних стандартів.

Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, фінансовий контроль, перевірка, ревізія, підприємницька діяльність, бухгалтерський облік, фінансова звітність.

Автор раскрывает сущность аудиторской деятельности через исследование нормативно-правовых актов и научных работ ученых, формируя собственное определение аудита и аудиторской деятельности.

Отмечает, что в современных социально-политических условиях с учетом уровня экономических связей и товарооборота, темпов развития частного сектора экономики уровень детенизации экономических отношений в Украине напрямую зависит от уровня и качества проверок законности финансово-хозяйственной деятельности и наличия действенного механизма обеспечения фінансового контроля. С этой целью создана специальная система субъектов, деятельность которых направлена именно на проверку законности фінансовой деятельности и достоверности бухгалтерского учета. К таким субъектам относятся и аудиторы.

Автор акцентирует внимание на том, что основными причинами негативных факторов является несовершенство нормативно-правовой базы, значительный уровень коррупции в органах публичной власти, сложность налогового законодательства, непрозрачность административных процедур в сфере фінансового контроля и тому подобное. Вопросы совершенствования нормативной базы в сфере аудиторской деятельности для Украины являются крайне актуальными, ведь интеграция нашего государства в мировое сообщество требует приведения отечественной нормативно-правовой базы в данной сфере к международным стандартам.

Ключевые слова: аудит, аудиторская деятельность, финансовый контроль, проверка, ревизия, предпринимательская деятельность, бухгалтерский учет, финансовая отчетность.

The modern development of any state is impossible without the establishment of an effective mechanism for ensuring the state's security (economic, state, external and internal), favorable and safe conditions of human life. This is to a certain extent related to Ukraine, which has grounds (geographic, economic, social, political, organizational, resource) for the creation and implementation of the above mechanism.

It should be noted that in today's socio-political conditions, taking into account the level of economic ties and trade, the pace of development of the private sector of the economy, the level of shadowing of economic relations in Ukraine depends directly on the level and quality of checks on the legality of financial and economic activity and the availability of an effective mechanism of provision financial control. To this end, a special system of entities has been created, the activities of which are aimed at verifying the legality of financial activity and the authenticity of accounting. Such entities also include auditors.

Exploring the concept and content of audit activity, it should be noted that the events that took place in Ukraine over the past twenty years have been determined not only by positive but also by certain negative trends, which include: lowering the level of state control over the private sector of the economy; reduction of controlling influence by the authorized bodies of public administration; the level of corruption that threatens national security; tense foreign-policy and economic relations with the countries of the former USSR; lower incomes; reduction of financial discipline in the private and public sectors of the economy, etc.

However, the analysis of the opinions of economic experts shows that the main reason for these negative factors is: imperfect regulatory framework; significant level of corruption in public authorities; complexity of tax legislation; non-transparency of administrative procedures in the field of financial control, etc. The issue of improving the normative framework in the area of audit activity for Ukraine is extremely relevant, because the integration of our state into the world community requires bringing the domestic legal and regulatory framework in this area to international standards.

The above provision also applies to the definition of "audit activity", which in its content should correspond to its essence. Therefore, the task is to define the concept and content of audit activity in Ukraine, which will reveal its essence.

The author reveals the essence of audit activity through research of normative legal acts and scientific developments of scientists, forming the actual definition of audit and audit activity.

It emphasizes that the main causes of negative factors are the imperfection of the legal framework, the high level of corruption in public authorities, the complexity of tax legislation, the non-transparency of administrative procedures in the field of financial control, etc. The issue of improving the normative framework in the area of audit activity for Ukraine is extremely relevant, because the integration of our state into the world community requires bringing the domestic legal and regulatory framework in this area to international standards.

In accordance with the foregoing, we define the audit as a form of non-state financial control, which consists in verifying the accounting and financial reporting of enterprises of various forms of ownership and with different types of activities in terms of their reliability and compliance with applicable law.

Audit activity is defined as a type of entrepreneurial activity carried out by independent authorized entities and includes organizational and methodological provision of audit, the practical implementation of audits and the provision of other audit services.

Key words: audit, audit activity, financial control, business accounting, financial reporting.

Вступ. Сучасний розвиток будь-якої держави неможливий без створення дієвого механізму забезпечення безпеки держави (економічної, зовнішньо- та внутрішньополітичної), сприятливих та безпечних умов життєдіяльності людини. Це певною мірою стосується України, яка має підґрунтя (географічні, економічні, соціальні, політичні, організаційні, ресурсні) для створення та реалізації наведеного механізму.

Варто зазначити, що в сучасних соціально-політичних умовах з урахуванням рівня економічних зв'язків та товарообігу, темпів розвитку приватного сектору економіки рівень детінізації економічних відносин в Україні на пряму залежить від рівня та якості перевірок законності фінансово-господарської діяльності та наявності дієвого механізму забезпечення фінансового контролю. З цією метою створено спеціальну систему суб'єктів, діяльність яких спрямована саме на перевірку законності фінансової діяльності та достовірності бухгалтерського обліку. До таких суб'єктів належать і аудитори.

Постановка проблеми. Досліджуючи поняття та зміст аудиторської діяльності, варто зазначити, що події, які відбувались в останні двадцять років в Україні, зумовили не лише позитивні, а й певні негативні тенденції, до яких належать: зниження рівня контролю з боку держави за приватним сектором економіки; зниження контролюючого впливу з боку уповноважених органів публічної адміністрації; рівень корупції, що загрожує національній безпеці; напружені зовнішньополітичні та економічні відносини із країнами колишнього СРСР; зниження доходів населення; зниження фінансової дисципліни як у приватному, так і в державному секторах економіки тощо.

Однак аналіз думок економічних експертів свідчить, що основною причиною цих негативних факторів є: недосконалість нормативно-правової бази; значний рівень корупції в органах публічної влади; складність податкового законодавства; непрозорість адміністративних процедур у сфері фінансового контролю тощо. Питання удосконалення нормативної бази у сфері аудиторської діяльності для України є вкрай актуальним, адже інтеграція нашої держави до світового співтовариства вимагає приведення вітчизняної нормативно-правової бази у цій сфері до міжнародних стандартів.

Вказане положення стосується і визначення поняття «аудиторська діяльність», яке за своїм змістом має відповідати її сутності. Отже, завданням є визначення поняття та змісту аудиторської діяльності в Україні, що й розкриє її сутність.

Результати дослідження. Аналіз наукової, навчально-методичної, довідкової літератури та норм законодавства свідчить, що нині немає єдиного підходу до визначення цього поняття. Це призводить до певних складнощів у правозастосовній діяльності, адже одне поняття має чітко відображати певну діяльність. Отже, з урахуванням наведеного можна стверджувати, що питання теоретичного аналізу сутності та змісту поняття «аудиторська діяльність» є дуже актуальними та такими, що потребують теоретичного та практичного осмислення. На нашу думку, розробка та закріплення у чинному законодавстві єдиного підходу до визначення змісту наведеного поняття буде мати не лише теоретичне, а і велике практичне значення, адже його закріплення дасть:

– вдосконалити правозастосовчу практику суб'єктів, що здійснюють аудиторську діяльність. Відсутність нор-

мативного визначення понятійного апарату призводить до неоднозначності у діяльності таких суб'єктів;

– зменшити можливість застосування з боку відповідних суб'єктів адміністративного розсуду. Отже, нормативне закріплення цієї категорії сприятиме більш повному забезпеченню реалізації встановлених законодавством прав фізичних та юридичних осіб;

– забезпечити комплексне правове забезпечення цієї сфери.

Важливо підкреслити, що в юридичній літературі та в нормативно-правових актах поняття «аудиторська діяльність» застосовується насамперед з метою характеристики підприємницької діяльності у певній сфері. Водночас учені, на жаль, у сучасних наукових дослідженнях його не досліджували або досліджували фрагментарно в межах широкої адміністративно-правової проблематики. Проте самі терміни «аудит», «аудиторська діяльність» досить часто використовуються в різних галузях наукових знань, практичній діяльності органів публічної адміністрації та законодавстві.

Згідно зі ст. 3 Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року, аудиторська діяльність визнається як підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг. Водночас ст. 1 («Сфера дії Закону») закріплює, що дія цього Закону не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їхніх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю [1]. Водночас це поняття має загальний характер і повністю не розкриває сутність такої діяльності.

Варто зазначити, що С.В. Каламбетом та Л.А. Іващенко у науковому дослідженні «Розвиток державного аудиту в Україні» вперше було запропоновано розглядати аудиторську діяльність як нову форму фінансового контролю в Україні [2]. Водночас така позиція була підтримана вченими значно пізніше. Так П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, В.Т. Александров, О.І. Назарчук у науковому дослідженні «Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит» підтримали наведену вище позицію і зазначили, що аудит є однією з форм державного фінансового контролю поряд з ревізією та перевіркою [3, с. 68]. Аналогічну думку висловили й Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій та М.М. Коцупатрій у навчальному посібнику «Державний фінансовий контроль» [4, с. 10].

Історичне походження аудиту зумовило сучасне його розуміння у європейських фахівців як систематичний, незалежний, документальний процес перевірки й оцінки спеціалістами певних даних, які відтворюють актуальний стан знань про оптимальну діяльність систем, що перевіряються [5]. Вбачається, що саме такий підхід дає змогу «аудит» розглядати у широкому розумінні, що відрізняє його від наявного у правовій та економічній літературі, де аудит розуміється лише як незалежна перевірка фінансово-бухгалтерської звітності.

У національній правозастосовчій практиці та наукових працях поняття «аудит» починає використовуватися лише наприкінці 80-х років, коли розпочався процес роздержавлення економіки та перехід на ринкові відносини. Саме процес роздержавлення економіки, поява приватних підприємств, виникнення реальних власників-акціонерів зумовило появу

спеціальних суб'єктів, що були би безпосередньо зацікавлені в законності та ефективності фінансової діяльності підприємств, достовірності обліку та звітності.

Проведений аналіз свідчить, що значна кількість підходів до визначення одного поняття призвело до того, що поняття «аудит» у правозастосовній практиці та науковій літературі розглядається не лише як незалежна перевірка фінансової діяльності господарюючих суб'єктів, а і як форми фінансового контролю, зокрема як перевірка і ревізія.

У вітчизняній та російськомовній науковій літературі ми не знаходимо єдиного погляду у дослідників щодо визначення змісту аудиту. На загал, аудитом визнається систематичний процес перевірки ведення об'єктивного бухгалтерського обліку і фінансової звітності на підприємствах різних форм власності і з різними видами діяльності з точки зору їх достовірності і відповідності чинному законодавству [6, с. 20; 7, с. 20].

Визначення аудиту як підприємницької діяльності взагалі не відбиває правової суті останньої, якою відповідно до ст. 42 Господарського кодексу України від 16 січня 2003 року є такий вид господарської діяльності, яка, полягаючи у виготовленні та реалізації продукції, виконанні робіт чи наданні послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність, здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів та з метою одержання прибутку. Хоча, як ми зауважували, характеристика аудиторської діяльності як підприємницької дає змогу вивести її зі сфери поняття «державний фінансовий контроль».

У науковій літературі міститься багато визначень фінансового контролю. Так, І.Є. Криницький визначає **фінансовий контроль** як особливу сферу державного контролю, що пов'язана з діяльністю фінансових органів із виявлення порушень законності, фінансової дисципліни та доцільності під час формування, розподілу і використання державних і муніципальних грошових фондів [8, с. 94].

Н.І. Хімічева визначає фінансовий контроль як: контроль за законністю та доцільністю дій у галузі утворення, розподілу та використання грошових фондів держави та муніципальних утворень з метою ефективного соціально-економічного розвитку держави у цілому та її регіонів [9, с. 4].

Як бачимо, ці визначення сформовані під впливом радянської правової доктрини, у якій поняття фінансовий контроль та державний фінансовий контроль ототожнювались. Сучасні дослідники, хоча й уникають прямої прив'язки до держави, однак, у своїх дефініціях фінансового контролю визначають такі його ознаки, які свідчать про його здійснення тільки державними органами.

Отже, пропонуємо визначати фінансовий контроль як комплексну фінансово-правову діяльність державних та недержавних органів фінансового контролю або осіб, уповноважених на його здійснення, яка полягає в аналізі та перевірці фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю, дотримання фінансово-господарського законодавства, економічної ефективності фінансово-господарських операцій.

Що стосується класифікації фінансового контролю, то дослідники виділяють види, форми та методи фінансового контролю, однак одностайності щодо таксономічного аналізу фінансового контролю у їх позиціях

не простежується. Це питання, однак, має важливе значення з огляду на необхідність визначення місця і ролі аудиту у системі фінансового контролю, отже, необхідно на ньому зупинитись.

П.С. Пацурківський поділяє фінансовий контроль на державний, внутрігосподарський, громадський та незалежний (аудиторський) [11 с. 185], Л.В. Фещенко – на державний, громадський та аудиторський [12 с. 13].

Виходячи зі змісту поняття, необхідно підтримати класифікацію фінансового контролю за колом суб'єктів, що його проводять, і колом об'єктів фінансового контролю, тобто поділяти його на державний та недержавний. При цьому державний фінансовий контроль здійснюють органи державної влади й управління, а також спеціалізовані державні органи фінансового контролю.

Суб'єктом недержавного фінансового контролю є аудитори й аудиторські фірми, а також відповідні служби самих господарюючих суб'єктів (наприклад, приватних підприємств). Відповідно, ці два види фінансового контролю відрізняються за характером і обсягом контрольних повноважень, колом підконтрольних об'єктів, формами і методами фінансового контролю, його юридичними наслідками, зокрема правом застосовувати певні заходи впливу до порушників фінансової дисципліни.

Також державний фінансовий контроль, на відміну від недержавного, поширюється на всі органи незалежно від їх рівня, структури тощо. Як справедливо вказує Л.А. Савченко, специфічною особливістю державного фінансового контролю є те, що він є владним контролем, бо одна сторона таких контрольних правопідносин наділена певною владою на здійснення відповідних дій, а інша – зобов'язана не перешкоджати вчиненню контрольних дій та сприяти належному виконанню прав першою стороною [13, с. 205].

Як бачимо, методи, засоби, мета та вимоги до аудиторської чи будь-яких інших видів і форм документальної перевірки є однаковими, відмінність полягає лише в тому, хто здійснює аудиторську чи іншу форму документальної перевірки.

До речі, оскільки серед суб'єктів державного контролю розглядаються, крім інших, і державна контрольна-ревізійна служба, і податкова служба, і контрольні служби Міністерства фінансів України, і Національний банк України тощо, то їхню діяльність зі здійснення фінансово-контрольних функцій необхідно класифікувати як такі підвиди державного фінансового контролю, як адміністративний, відомчий та внутрівідомчий.

Від ефективності проведення недержавного фінансового контролю залежить діяльність самих власників капіталу, що, зрештою, відповідає інтересам держави. Наприклад, у використанні аудиторської форми контролю поєднуються інтереси і держави, і господарюючих суб'єктів.

На наш погляд, підстава проведення фінансового контролю (власне, як і його час) впливає не на вміст його змісту, а на особливі обставини проведення, за яких суттєво не змінюються форми прояву.

Оскільки під формою фінансового контролю слід розуміти прояв змісту контролю, його сутності залежно від виду контрольних дій, то, на наше переконання, формами фінансового контролю визнаються перевірка, ревізія і аудит. При цьому перевірка і ревізія є формами державного контролю, а аудит – формою недержавно-

го контролю. Реалізація зазначених форм фінансового контролю завершується певним результатом, який має юридичне значення: виявляються факти відповідності закону чи порушення законності, вірогідності (ревізія, перевірка), оцінюється стан фінансово-господарської діяльності (аудит).

Що стосується співвідношення понять «аудит» і «аудиторська діяльність», на яке ми вказували вище, то, на наш погляд, вітчизняний законодавець обрав правильну позицію щодо їх розмежування. Останнє поняття є більш широким, оскільки, по суті, включає у себе дві групи юридичних і фактичних дій: аудит та інші супутні йому послуги.

Відповідно до рішення Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року № 182/5 «Про затвердження переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)» до таких супутніх аудиту послуг належать, зокрема:

– аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності;

– огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності;

– завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації (оцінка ефективності системи внутрішнього контролю, перевірка відповідності використання виробничих потужностей, оцінка ефективності систем управління персоналом, економічної експертизи, оцінка вартості активів, перевірка прогнозованої фінансової інформації тощо);

– супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг (завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації, завдання з підготовки фінансової інформації);

– інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм) (ведення бухгалтерського обліку, складання фінансових звітів, відновлення бухгалтерського обліку, консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, консультації з питань системи внутрішнього контролю, складання податкових декларацій та звітів, проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів тощо);

– організаційне та методичне забезпечення аудиту (розробка і видання методичних матеріалів, проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів, здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг).

Наведене дає змогу дійти трьох основних висновків:

1) розмежування понять «аудит» та «аудиторська діяльність» є об'єктивним;

2) оскільки поняття «аудиторська діяльність» охоплює поняття «аудит», яке є основоположним для її визначення, їх паралельне або взаємозамінне використання у наукових дослідженнях є допустимим;

3) адміністративно-правове забезпечення аудиторської діяльності охоплює й адміністративно-правове забезпечення аудиту.

Висновки. Відповідно до викладеного визначаємо аудит як: форму недержавного фінансового контролю, що полягає у перевірці бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємств різних форм власності і з різними видами діяльності з точки зору їх достовірності і відповідності чинному законодавству.

Аудиторську діяльність визначено як: вид підприємницької діяльності, що здійснюється незалежними уповноваженими суб'єктами і включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг.

Література

1. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квітня 1993 року. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 23. Ст. 243.

2. Каламбет С.В. Розвиток державного аудиту в Україні / С.В. Каламбет, Л.А. Іващенко. *Культура народів Причорномор'я*. 2004. № 56. С. 125-127.

3. Германчук П.К., Стефанюк І.Б., Рубан Н.І., Александров В.Т., Назарчук О.І. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. Київ : НВП «АВТ», 2004. 424 с. С. 68.

4. Гуцаленко Л.В., Дерій В.А., Коцупатрий М.М. Державний фінансовий контроль : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 424 с. С. 10.

5. Audit in: *Verwaltungslexikon* URL: <http://www.olev.de>

6. Аудит и ревизия : справочное пособие. / А. Бадей, И. Белый, Н. Дробышевский и др. Минск : Экономика, 1994. 366 с.

7. Андреев В. Практический аудит : справочное пособие. Москва : Экономика, 1994. 366 с.

8. Криницький І.Є. Правові засади здійснення фінансового контролю. Фінансове право України / Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Пришва та ін. За заг. ред. Л.К. Воронової. Київ : Правова єдність, 2009. 393 с. С. 92-109.

9. Химичева Н.И. Вопросы правового регулирования государственного и муниципального финансового контроля. *Вестник СГАП*. 2001. № 1. С. 4-11.

10. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. Москва : Юриспруденция, 2000. 192 с.

11. Пацурківський П.С. Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології. Чернівці : ЧДУ, 1997. 244 с.

12. Фещенко Л. Функціональна структура системи державного фінансового контролю в Україні. *Банківська справа*. 2001. № 1. С. 12-16.

13. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Нац. юрид. акад. України ім. Я. Мудрого. Харків, 2002. 455 с.

Томіна В. Ю.,

кандидат юридичних наук,

доцент кафедри адміністративного права

та адміністративного процесу

Одеського державного університету внутрішніх справ