



в системі вищої освіти України / Л. В. Беззубко, Л. С. Соколова // Держава та регіони. Серія: Державне управління, 2008. – № 3. – С. 9–13.

3. Ипатов А. В. Международная классификация функционирования, ограниченной жизнедеятельности и здоровья инвалидов и проблемы инвалидности : монограф. / А. В. Ипатов, И. Л. Ферфильфайн, С. А. Рыков. – Д. : Гамалия, 2004. – 304 с.

4. Ипатов А. В. Науково обгрунтовані рекомендації по обстеженню та відновному лікуванню хворих і інвалідів у практиці медико-соціальної експертизи / А. В. Ипатов, О. В. Сергієні./ за ред. А. В. Ипатова. – Д. : Пороги, 2006. – 293 с.

5. Конституція України. – К. : Юридична думка, 2006. – 120 с.

6. Основи законодавства України про охорону здоров'я : Закон України від 19.11.1992 р. № 2801-XI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

7. Презентація соціальних ініціатив Президента України: прес-служба Президента України Віктора Ющенка 22.06.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.president.gov.ua/news/6649.html>.

8. Савкіна О. В. Механізми державного регулювання системи надання медичної допомоги населенню України : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.01. – Теорія та історія державного управління / О. В. Савкіна. – Донецьк : ДонДУУ, 2006. – 20 с.

9. Стандартные правила обеспечения равных возможностей для инвалида: приняты Генеральной Ассамблеей ООН 20.12.1993 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.un.org/russian/document/convents/disabled.htm>.

10. Федеральный закон «О социальной защите инвалидов в Российской Федерации» от 20.07.1995 г. № 181 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://independentfor.narod.ru/material/invguard.htm>.

11. Юнусов Ф. Организация медико-социальной реабилитации зарубежом /Ф. Юнусов, Г. Гайгер, Э. Микус [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.narcom.ru/publ/info/807>.

12. Olesen J. Consensus Document on European Brain Research / J. Olesen, M. Baker, T. Freud // JNNP. – 2006. – Vol. 77 (Suppl. I). – P. 11–149.

РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В УКРАИНЕ

А. ГОРЯЕВА,
магистр права, ассистент кафедры хозяйственного права
Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

SUMMARY

The article is devoted to researching and arranging the procedure of regulation of auditor's activity in Ukraine. Existing in the world conceptions of adjusting of public accountant activity are analyzed in it, the detailed analysis of legal status of the Public accountant chamber of Ukraine is conducted, jurisdiction of public organs is determined in the field of financial audit. The author proves application in Ukraine of hard model of adjusting of public accountant activity, expedience of application of just the same model explains and offers directions of development of adjusting of public accountant activity in Ukraine.

Key words: public accountant, auditing, Public accountant chamber of Ukraine.

* * *

Статья посвящена исследованию и усовершенствованию порядка регулирования аудиторской деятельности в Украине. В ней анализируются существующие в мире концепции регулирования аудиторской деятельности, проводится детальный анализ правового статуса Аудиторской палаты Украины, определяется компетенция государственных органов в сфере финансового аудита Украины. Автор доказывает применение в Украине жесткой модели регулирования аудиторской деятельности, объясняет целесообразность применения именно такой модели и предлагает направления развития регулирования аудиторской деятельности в Украине.

Ключевые слова: аудит, аудиторская деятельность, Аудиторская палата Украины.

Введение. При изучении отношений, возникающих в процессе регулирования аудиторской деятельностью в Украине, невозможно не обратить внимание на отсутствие единого подхода к такому регулированию. Именно поэтому мы считаем необходимым разработать такую модель регулирования аудиторской деятельностью, при которой учитывались бы и международный опыт, и особенности свободных профессий в целом.

В Украине аудиторская деятельность как вид профессиональной деятельности возникла только в 1993 году с принятием Закона Украины «Об аудиторской деятельности» (далее по тексту – Закон об аудите [1]). На наш взгляд, ее появление обусловлено, в первую очередь, не столько желанием владельца обеспечить систему контроля за сохранностью его активов и за эффективностью деятельности исполнительного органа конкретного субъекта хозяйствования (как это было там, где аудит возник «эволюционно»), сколько желанием государства облегчить деятельность органов государственного финансового контроля, что в первые годы независимости Украины являлось одной из основных задач. Поэтому мы считаем, что аудит в Украине развивался «революционно», что не могло не отобразиться и на порядке формирования органов его регулирования.

Мы считаем, что именно «революционное» происхождение аудита в Украине необходимо принимать во внимание при определении порядка регулирования аудиторской деятельности в целом, избегая несистемного заимствования как отдельных институтов или методов регулирования такой деятельности из других стран, так и отдельных моделей такого регулирования.

Целью статьи является анализ правового статуса субъектов, осуществляющих регулирование аудиторской деятельностью в Украине, определение модели такого регулирования, а также разработка предложений по усовершенствованию регу-

лирования аудиторской деятельности в Украине.

В целом исследователи различают две концепции [2, с 30] (подхода [3, с. 40]) регулирования аудиторской деятельности:

1) государственная концепция (ев-

ропейский подход), для которой характерна государственная инициатива в сфере аудита и государственное же регулирование аудиторской деятельности. Здесь аудиторская деятельность строго регулируется государственными органами, которые устанавливают набор требований для вступления в профессию, осуществления аудиторской деятельности, аудита, контроля качества аудиторских услуг, порядок привлечения аудиторов к ответственности. Этот подход используется в таких странах, как Франция, Германия, Польша, Россия, Израиль, Республика Беларусь.

2) профессиональная концепция (англо-американский подход), для которой характерно предоставление профессиональным организациям аудиторов всех полномочий по нормативному и фактическому регулированию аудиторской деятельности. Этот подход используется в таких странах, как Соединенные Штаты, Англия, Республика Болгарии.

В то же время необходимо отметить, что за последнее десятилетие наблюдается сочетание концепций (подходов), описанных выше, что позволяет говорить о существовании трех моделей регулирования аудиторской деятельности: модели «жесткого регулирования», при которой применяется государственная концепция, модель «мягкого регулирования», при которой применяется профессиональная концепция, и модель «смешанного регулирования», при которой применяются как государственная, так и профессиональная концепции [3, с. 16].

В первое десятилетие существования аудиторского контроля большинство исследователей считало, что Украина применяет модель «мягкого регулирования», поскольку Аудиторскую палату Украины (далее – АПУ) ученые относили к разряду самоуправляемой организации.

На сегодняшний день утверждается, что в украинском аудите «по-прежнему отмечено некоторое саморегулирование, однако на уровне субъекта аудиторской деятельности – аудиторской фирмы или физического лица – аудитора» [4, с. 45]. Другие же ученые полагают, что в Украине применяется исключительно англо-американский подход регулирования аудиторской де-

ятельностью [3, с. 40]; третьи же отстаивают позицию применения в Украине смешанной модели [5, с. 16].

Ключевым в разрешении этой дискуссии, на наш взгляд, является то, что Законом об аудите регулирование аудиторской деятельности фактически отнесено к АПУ. Она же лишь наполовину (10 человек) состоит из сертифицированных аудиторов и наполовину (также 10 человек) из должностных лиц государственных органов, определяется как «самоуправленческий орган» (термин Хозяйственного кодекса Украины, далее – ХКУ [6]), аналогов которого в Украине не существует. Следовательно, говорить об однозначном применении только лишь профессиональной или же только лишь государственной концепции было бы, как минимум, необоснованно.

В свою очередь, для профессиональной концепции обязательным атрибутом является существование независимых профессиональных организаций, которые защищают права и интересы своих членов – аудиторов, а также разрабатывают пути развития и совершенствования аудиторской деятельности. Однако среди профессиональных организаций аудиторов в Украине существует только одна – Союз аудиторов Украины, который не несет никакой управленческой функции.

Таким образом, именно подробный анализ правового статуса субъектов, на самом деле принимающих управленческие решения в сфере аудиторской деятельности, поможет определить вид модели регулирования аудиторской деятельности в Украине, а также разработать направления усовершенствования такого регулирования.

Итак, анализ действующего законодательства Украины дает основание утверждать, что все органы, имеющие право принимать управленческие решения в сфере аудиторской деятельности, можно объединить в две группы: органы аудиторского самоуправления (именно так они, как правило, называются в литературе) и государственные органы.

В свою очередь, к первой группе относят АПУ и профессиональные организации аудиторов.

Определение АПУ существует

только в ХКУ, который определяет ее как «самоуправленческий орган», осуществляющий сертификацию субъектов, которые намерены предоставлять аудиторские услуги, разработку учебных программ, утверждение норм и стандартов аудита, учет аудиторских фирм и аудиторов (ч. 1 ст. 365). В то же время Закон об аудите не содержит определение АПУ, говоря только, что она действует как независимый орган (ч. 1 ст. 13).

Однако понятие «независимого органа», равно как и «самоуправленческого органа» не раскрыто в действующем законодательстве Украины, что дает основания для высказывания идеи того, что «АПУ не является регулятором аудиторской деятельности ... она, скорее всего, функционально приближена к органу общественного надзора за аудиторскими услугами [4, с. 44].

Кроме того существует интересное, но спорное мнение относительно того, что АПУ выступает «специфическим субъектом хозяйствования особенной организационной формы некоммерческой хозяйственной деятельности» [7, с. 43].

Таким образом, необходимо определиться с сущностью понятия «самоуправленческого органа», которая, напомним, ни в ХКУ, ни в Законе об аудите не раскрыта. В целом украинскому законодательству знаком термин «самоуправляемые организации», для которых характерны следующие особенности:

- 1) учредителями и членами могут быть только субъекты хозяйствования;
- 2) применяет принцип свободного входа и выхода из таких организаций;
- 3) такая организация действует на основании устава;
- 4) провозглашается полная самостоятельность в деятельности таких организаций;
- 5) устанавливается запрет на вмешательство государственных органов в деятельность таких организаций.

Детальный же анализ порядка создания, а также перечень полномочий АПУ, закрепленные в Законе об аудите, дает основания утверждать, что АПУ не соответствует большинству признаков самоуправляемой организации, и, следовательно, такой не является.

В определении правильности ис-



пользования термина «самоуправленческий орган» следует обратиться к теории права. В целом под самоуправлением понимается внутренняя самоорганизации определенной системы (трудового коллектива, общественных организаций, региональных органов власти, и т. д.), направленной на развитие самообеспеченности; при самоуправлении подавляющее большинство вопросов саморазвития (административных, экономических, финансовых, и т. д., кроме военных и вопросов внешних отношений) разрешаются без вмешательства центральных органов власти [8].

Однако, учитывая тот факт, что, согласно ч. 6 ст. 13 Закона об аудите, в состав АПУ не могут входить аудиторские фирмы (только сертифицированные аудиторы), а также то, что в целом аудиторских фирм и независимых аудиторов насчитывается 1664, в то время как в АПУ избираются только 10 человек, а помимо них есть еще 10 государственных служащих, говорить о присутствии самоуправления при регулировании аудиторской деятельности является неправильным.

Напомним, что ХКУ, определяя статус АПУ, называет ее «органом». В то же самое время наука теории государства определяет, что органом государственной власти является лицо или структурированные группы лиц, которые действуют от имени государства и наделены государственно-властными полномочиями [9, с. 105]. Среди специфических признаков, отличающих орган государственной власти от неправительственных органов и организаций, выделяют их формирование по воле государства, осуществление четко законодательно определенных видов и форм деятельности, наличие юридически закрепленной организационной структуры, территориальной сферы деятельности и порядок взаимодействия с другими органами государственной власти и, в конце концов, предоставляющие полномочия публичного характера правительства [9;245].

Мы считаем, что перечисленные выше признаки характерны для АПУ. Кроме того, невозможно не обратить внимание на тот факт, что половина из состава АПУ формируется представителями других государственных орга-

нов, которые, находясь на своих соответствующих позициях в АПУ, косвенно действуют от имени государства.

Поэтому мы предлагаем определять АПУ как коллегиальный орган государственной власти с особым статусом, который реализует организационно-хозяйственные полномочия в сфере независимого финансового контроля.

В научной литературе к органам аудиторского самоуправления также относят профессиональные общественные организации, среди которых основным выступает Союз аудиторов Украины (далее по тексту – САУ). Действительно, САУ является профессиональной всеукраинской общественной организацией, которая объединяет около 1500 сертифицированных аудиторов Украины. Однако каких-либо организационных и хозяйственных полномочий САУ не выполняет, следовательно, считаем, что относить его к числу органов, осуществляющих регулирование аудиторской деятельности, нет оснований.

Вторая группа органов, которые осуществляют регулирование аудиторской деятельности в Украине, включает в себя органы государственной власти. Центральное место среди этих органов отведено Национальному банку Украины (далее – НБУ), который по своему статусу является специальным центральным органом государственной власти [10], и к полномочиям которого, в частности, относится ведение реестра аудиторских фирм и независимых аудиторов, имеющих право на проведение аудита банков. Более того, весь так называемый банковский аудит в Украине регулируется исключительно НБУ, который в лице Комитета по вопросам аудита банков проводит экзамены на получение сертификата аудитора банка (сам сертификат, правда, выдается АПУ), разрабатывает требования к системе контроля качества услуг в сфере аудита банков, привлекает аудиторов банков к ответственности, а также решает вопросы о приостановлении или же аннулировании сертификатов аудиторов банков.

Таким образом возвращаясь к вопросу о виде модели правового регулирования аудиторской деятельности в Украине следует отдельно отметить,

что в сфере банковского аудита применяется исключительно государственное регулирование.

Следующим органом, осуществляющим регулирование аудиторской деятельности, выступает Национальная комиссия по ценным бумагам и фондовому рынку (далее – НКЦБФР), которая является коллективным государственным органом, к полномочиям которой в сфере аудита относятся [11]:

1) определение порядка ведения реестра аудиторов и аудиторских фирм, которые имеют право проводить проверки финансовых учреждений, работающих на рынках ценных бумаг и производных финансовых инструментов (деривативов);

2) утверждение требований к аудиторам, имеющих право проводить аудит накопительной системы пенсионного страхования;

3) установление процедуры выплат за счет средств института совместного инвестирования гонорара аудиторам (аудиторской фирме).

Кроме того, НКЦБФР утверждает требования к аудиторским заключениям, которые подаются при получении лицензии на ведение профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг и к аудиторскому заключению при раскрытии информации эмитентами ценных бумаг.

Аналогичные полномочия в сфере аудиторской деятельности имеет Национальная комиссия по государственному регулированию рынков финансовых услуг (далее – Нацкомфинуслуг), которая является коллективным государственным органом и:

1) ведет реестр аудиторов, которые могут проводить проверки финансовых учреждений;

2) устанавливает требования к аудиторам, которые проводят аудит субъектов аудита негосударственного пенсионного обеспечения, а по согласованию НКЦБФР – к аудиторам, которые проводят аудит субъектов накопительной системы обязательного государственного пенсионного страхования [12].

Однако в отличие от НКЦБФР Нацкомфинуслуг с ноября 2012 года прекратила практику утверждения индивидуальных требований к аудиторским заключениям, которые выдавались на рынках финансовых услуг, введя общее

правило о необходимости соблюдения МСА 2010 [13].

Кроме того, Министерство финансов Украины осуществляет регулирование и надзор в сфере предотвращения и противодействия легализации (отмыванию доходов) от преступлений или финансирования терроризма для аудиторов, аудиторских фирм [14]. В то же время, Министерство финансов не ведет специальный реестр аудиторов, не устанавливает условия допуска аудиторских фирм на конкретные рынки и т. д.

Выводы. Таким образом, регулирование аудиторской деятельности в Украине имеет следующие особенности:

1. Хаотичность законодательного закрепления: ни ХКУ, ни Закон об аудите не содержит каких-либо положений, которые предусматривали бы возможность государственного регулирования (как оно имеет место на самом деле).

2. Отсутствие единого подхода к границам и формам государственного регулирования аудиторской деятельности: некоторые органы ограничены до ведения соответствующего реестра аудиторов и утверждения требований к аудиторским заключениям; другие же, используя свои полномочия, фактически регулируют каждую сферу предоставления аудиторских услуг.

3. Дублирование полномочий НБУ, НКЦБФР и Нацкомфинуслуг в области аудиторских правоотношений: с одной стороны в АПУ представлены по одному представителю от указанных органов, с другой стороны по одному представителю от этих же органов присутствуют в Комитете по вопросам аудита банков; а с третьей стороны каждый из этих органов самостоятельно принимает управленческие решения по отдельному взятому вопросу.

4. Фактическое применение в Украине модели жесткого регулирования при отсутствии должного законодательного закрепления применения именно такой модели.

Следовательно, приоритетным в развитии регулирования аудиторской деятельности в Украине мы считаем:

1) законодательное определение АПУ как коллегиального государственного органа с особым статусом, главной задачей которого должно вы-

ступать обеспечение единой политики в области регулирования вопросов независимого аудита. Следовательно, предлагаем функцию регулирования банковского аудита передать от НБУ к АПУ;

2) установление запрета каким-либо другим государственным органам принимать управленческие решения в сфере аудиторской деятельности. Следовательно, функции ведения специальных реестров аудиторов мы предлагаем передать от НКЦБФР и Нацкомфинуслуг к АПУ;

3) определить состав АПУ в количестве 30 человек, увеличив делегатов от НБУ до 7 человек, от НКЦБФР – до 3 человек, и от Нацкомфинуслуг – до 3-х человек, что обеспечит возможность реализации двух предыдущих предложений.

Список использованной литературы:

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 року // Правова система Ліга:Закон.

2. Бондар В. П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : монографія. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 456 с.

3. Аудит. Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Л. В. Дікань, Н. Ф. Чечетова, Ю. О. Голуб, О. О. Вороніна [За заг. ред. канд. екон. наук, професора Л. В. Дікань]. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2009. – 276 с.

4. О. Редько. Концепція моделі регулювання аудиту в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – № 1. – 2012. – С. 42–48.

5. Єременко Д. В. Аудит промислових підприємств: методологія та організація : дис. ... кандидата екон. наук : 08.00.09 / Єременко Денис Володимирович. – К., 2007. – 234 с.

6. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року // Правова система Ліга:Закон.

7. Куреза Т. Правовий статус Аудиторської палати України та її роль у регулюванні аудиторської діяльності в Україні // Підприємництво, господарство і право. – 2010. Д – № 9. – С. 43–46.

8. З практики застосування тер-

мінів, слів та словосполучень у юриспруденції // Ліга:Закон.

9. Теорія держави і права : навч. посіб. / А. М. Колодій, В. В. Копейчиков, С. Л. Лисенков та ін.; за заг. ред. С. Л. Лисенкова, В. В. Копейчикова. – К. : Юрінком Інтер, 2002. – 368 с.

10. Закон України «Про Національний банк України» від 20.05.1999 № 679-XIV // Урядовий кур'єр, 1999, 07, 01.07.99 № 120–121.

11. Указ Президента «Про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку» від 23.11.2011 № 1063/2011 // Офіційний вісник Президента України, 2011, № 31 (23.11.2011), ст. 1193.

12. Указ Президента «Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг» від 23.11.2011 № 1070/2011 // Урядовий кур'єр, 2011, 12, 09.12.2011 № 230.

13. Розпорядження Нацкомфінпослуг «Про визнання такими, що втратили чинність, деяких розпоряджень Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України та оприлюднення інформаційного повідомлення щодо запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності та складання аудиторських висновків (звітів), які подаються до Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, при розкритті інформації фінансовими установами» № 2316 від 20.11.2012 // Ліга:Закон.

14. Указ Президента України «Про Положення про Міністерство фінансів України» № 446/2011 від 08.04.2011 // Офіційний вісник України, 2011, № 29 (26.04.2011), ст. 1254.