

Л. Л. КІНАЩУК

Лариса Леонідівна Кінащук, доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри Київського університету права НАН України

АУДИТОР ЯК СУБ'ЄКТ АУДИТОРСЬКОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

В Україні аудит спочатку виникає під впливом соціальних факторів у відповідь на фінансово-правове замовлення для підтвердження звітності клієнтів. Із розвитком ринкових відносин все частіше існує потреба в ефективному обліку та мінімізації витрат. Відомий американський економіст Герберт Н. Кесон у книзі «Як робити і зберігати гроші», посилаючись на результати соціологічних досліджень стверджує, що 97 % бізнесменів, розбагатівши, через деякий час втратили свої гроші тому, що вони вчилися бізнесу – мистецтву робити гроші й не вчилися фінансам – мистецтву зберегти ці гроші¹. Тому сьогодні є необхідність у консультаціях фахівців, які чітко орієнтуються, як у питаннях обліку, так і в чинному фінансовому законодавстві. За допомогою аудиту підтримується стабільне функціонування ринкових відносин у країні, що, в свою чергу, надає професії незалежного аудитора як такого, що здійснює захист публічних інтересів державного значення. Хоча динаміка чисельності аудиторів та аудиторських фірм свідчить про відсутність тенденції до їх збільшення.

З прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність», тобто з 1993 року, у державі розпочався новий етап розвитку аудиту. Потрібно зазначити, що цей нормативний документ поклав початок формування аудиторської діяльності в нашій країні. Хоча в аудиторів з'явився юридичний фундамент, проте сьогодні необхідно розробити стандарти практичної діяльності, а також створити систему підготовки майбутніх аудиторів. Потреба в удосконаленні законодавчого забезпечення аудиторської діяльності викликана розвитком аудиту, необхідністю розширення сфери аудиторських послуг, які мають публічний характер. Нормативна база організації та здійснення аудиту в Україні не досконала. Вона фактично складається з Закону України «Про аудиторську діяльність» та Стандартів аудиту. Це негативно впливає на створення аудиторських структур, аудиторська діяльність відстає за рядом істотних позицій від реального життя. Сьогодні в Україні аудит здійснюють аудитори, контролери, ревізори, інспектори, тобто відбувається підміна термінів і понять, спостерігається нерозуміння самого поняття «аудит», його сутності, а відповідно і функцій аудиторів та аудиторських фірм, їх правового призначення.

Аудиторська діяльність змінювалася під впливом наукової думки, розвитку економіки та суспільних відносин, з формуванням відповідних державних інститутів. Не розуміючи їх історичну сутність і не володіючи напрацюваннями минулих поколінь неможливо предметно орієнтуватися у фінансових проблемах, визначити напрями подальшого розвитку та вдосконалення контролю. Тому теоретичною базою статті стали наукові праці представників юридичної й економічної науки різних періодів, які зверталися до проблем аудиту, аудиторської діяльності. Беззаперечний вплив на формування авторської позиції мали праці М. А. Гурвіча, О. Ю. Грачової, В. О. Лебедева, І. Т. Тарасова, І. І. Янжула, які висвітлювали проблеми виникнення, організації фінансового контролю, діяльності контрольних органів. Принципове значення в концептуальному плані для опрацювання означеної теми статті мали праці відомих представників науки фінансового права: Д. А. Бекерської, Л. К. Воронової, Н. Д. Еріашвілі, Н. І. Хімичевої та інших. Окремі висновки нами зроблені із використанням положень представників економічної науки і практикуючих аудиторів таких, як: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Н. І. Дорош, С. Б. Ільїна, І. Б. Стефанюк та інші. Досить широко представлені праці з аудиту і фінансів у зарубіжних авторів (А. Роджер, А. Елвін, Дж. Лоббек, К. Сазерленд та інші), до яких обумовлено звернення поставленою проблемою. Наявність дискусійних питань щодо правового статусу, прав і обов'язків аудиторів як суб'єктів аудиторського фінансового контролю, відсутність комплексного дослідження цієї проблеми підкреслює актуальність обраної тематики статті, її важливе наукове та практичне значення.

Метою даної публікації є дослідження сутності аудитора як суб'єкта аудиторського контролю в Україні, на основі аналізу наукової літератури і вивчення різних поглядів та думок науковців сформулювати авторське визначення поняття аудитора, запропонувати низку заходів щодо покращення законодавства України у сфері діяльності аудиторів у процесі проведення аудиторського фінансового контролю.

Варто зазначити, що назви професії в національному законодавстві відрізняються від міжнародної практики. Основні назви професії в практиці аудита, які виділені в навчальному посібнику Аудит Монтгомері, – «присяжний бухгалтер», «присяжний внутрішній аудитор» і «присяжний аудитор інформаційних систем»². Як свідчить зарубіжний досвід, багато користувачів фінансової звітності плутають аудит (auditing) і бухгалтерський облік (accounting)³.

Непорозуміння виникає тому, що в більшості випадків аудит пов'язаний із бухгалтерською інформацією. Плутанина існує ще й тому, що особи, які виконують основну частину аудиту, називаються присяжними бухгалтерами або дипломованими суспільними бухгалтерами. Отже, організація та управління аудиторсь-

кою діяльністю вимагає узагальнення існуючої практики аудиторства з метою вдосконалення правового регулювання діяльності аудиторів та аудиторських фірм як специфічних, своєрідних суб'єктів аудиторського фінансового контролю.

Відносини у сфері аудиторського фінансового контролю регулюються фінансово-правовими нормами. Тобто аудиторський фінансовий контроль, а отже й аудит, відноситься до фінансового права. У системі аудиторського фінансового контролю важливе місце посідають суб'єкти аудиторської діяльності, які є носіями фінансово-контрольних функцій, мають певні права й обов'язки. Для організації чіткої роботи суб'єктів аудиторського фінансового контролю слід визначити їх правовий статус, права і обов'язки, їх місце в системі суб'єктів фінансового контролю та шляхи взаємодії з суб'єктами державного фінансового контролю.

Нагадаємо, що суб'єктом контролю в контрольному процесі виступають носії прав і обов'язків, а саме, особи та органи, що мають повноваження на здійснення контролю за виробничою та фінансовою діяльністю суб'єкта господарювання, а також право втручатися в його оперативну діяльність (припиняти або обмежувати діяльність, усувати від роботи певних осіб) та самостійно притягувати винних до відповідальності⁴. Згідно з положеннями фінансово-правової науки, суб'єкт – це особа, учасник фінансових відносин, яка за своїми властивостями фактично може бути носієм суб'єктивних прав і обов'язків⁵. Суб'єкти фінансових правовідносин, пише О. П. Орлюк, це – юридичні та фізичні особи, які можуть бути носіями суб'єктивних юридичних прав та обов'язків⁶.

Суб'єктами фінансових правовідносин, авторський колектив підручника «Фінансове право» та Є. О. Алісов вважають осіб, які на підставі фінансово-правових норм є реальними їх учасниками⁷.

Суб'єктами проведення аудиту, зазначає Ф. Ф. Бутинець, виступають аудиторські фірми, приватно-практикуючі аудитори. Суб'єктами аудиту, пише далі автор, є фізичні (аудитори) та юридичні особи (аудиторські фірми), діяльність яких спрямована на здійснення на договірних засадах контролю за достовірністю фінансової звітності підприємств, що оприлюднюється з метою встановлення відповідності її законодавству, нормативам, внутрішнім положенням та надання результатів дослідження зацікавленим користувачам⁸. Суб'єктами аудиту, на думку Л. Кулаковської та Ю. Пічі, виступають фізичні особи та їх організації (аудиторські фірми), діяльність котрих направлена на здійснення незалежного контролю та оцінки свідчень про економічні дії й події з метою встановлення ступеня відповідності цих тверджень встановленим критеріям, надання результатів перевірки зацікавленим користувачам⁹. Суб'єктами організації аудиторської діяльності можуть бути лише аудиторські фірми або приватні аудитори, що мають право на здійснення аудиту, пише С. Б. Ільїна¹⁰. У якості суб'єктів незалежного контролю, як зазначає Л. В. Дікань, виступають незалежні аудитори та аудиторські фірми, які перевіряють стан обліку діяльності суб'єктів господарювання, відповідність звітності даних обліку, правильність утворення прибутку і своєчасність розрахунків із державним бюджетом, а також розподіл прибутку по акціях, розмір внесеного капіталу й інших джерел, передбачених статутними документами і фінансовим планом певного підприємства¹¹.

Як видно із зазначеного вище, при формулюванні визначення суб'єктів науковці вживають різні терміни: «суб'єкти проведення аудиту», «суб'єкти аудиту», «суб'єкти організації аудиторської діяльності», «суб'єкти незалежного контролю».

Основним нормативно-правовим актом, що встановлює правові основи діяльності суб'єктів аудиторських відносин, є Закон України «Про аудиторську діяльність», який концептуально позначив правовий простір аудиту і значно розширив можливості професійних аудиторських об'єднань щодо вирішення організаційних питань аудиторської діяльності. У Законі України «Про аудиторську діяльність» визначено лише, хто може бути аудитором, але самого визначення поняття суб'єктів аудиту немає.

На наш погляд, враховуючи існування аудиторського фінансового контролю, суб'єктів, які його здійснюють, слід називати «суб'єктами аудиторського фінансового контролю». Якщо дотримуватися позиції про те, що аудит – це метод аудиторського фінансового контролю, то доцільно вживати термін «суб'єкт аудиту», яким є аудитор, що здійснює аудит. Суб'єктами аудиторського фінансового контролю, на відміну від державного фінансового контролю, який здійснюють від імені держави різні контрольні органи, є незалежні особи (аудитори), які мають кваліфікаційний сертифікат про право займатися аудиторською діяльністю і ліцензію (дозвіл), або аудиторські фірми (організації будь-якої форми власності), які мають ліцензію на право здійснення аудиторської діяльності на території України займаються виключно проведенням аудиту та наданням аудиторських послуг. Основним базовим елементом системи аудиторського фінансового контролю є сертифіковані аудитори, які на підставі ліцензії від свого імені чи від імені аудиторської фірми здійснюють аудиторську діяльність. Вважаємо за доцільне запропонованими уточненнями «суб'єкт аудиторського фінансового контролю», «суб'єкт аудиту» доповнити статтю 4 Закону України «Про аудиторську діяльність» та включити до проекту Закону України «Про аудиторський фінансовий контроль».

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність»¹² аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення. Згідно зі статтею 361 Господарського кодексу України аудитором може бути громадянин України, який має кваліфікаційний сертифікат про право на здійснення аудиторської діяльності на території України¹³. Відповідно до статті 4 Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність», аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України¹⁴. Проте, положення Закону України «Про аудиторську діяльність» не містять чіткого визначення поняття аудитора.

Науковці у своїх роботах, присвячених аудиту, визначення поняття аудитора не наводять, за певним винятком. Так, Ф. Ф. Бутинець вважає, що аудитор – це спеціаліст, який застосовує свої знання на практиці, тобто має навички дослідження документів та операцій, уміє виявляти недоліки та факти відхилень у діяльності господарюючого суб'єкта та уповноважений висловлювати думку про ступінь достовірності фінансової звітності¹⁵. Аудитори, пише С. Б. Ільїна, – це висококваліфіковані фахівці в галузі обліку, контролю, аналізу, фінансів, які мають сертифікат і ліцензію на право ведення аудиторської діяльності¹⁶. Такі визначення лише частково розкривають сутність даної категорії.

На нашу думку, істотною перевагою аудиту є професіоналізм аудиторів, що сприяє підвищенню якості перевірок. Професія аудитора вимагає надання послуг, що відповідають найвищим вимогам, взяття на себе відповідальності щодо результатів перевірки клієнтів, які розраховують на об'єктивність і чесність професійних аудиторів. Послуги, що надає аудитор, пов'язані з відповідальністю аудитора, а також дотримання ним вимог норм і правил, що регулюють аудиторську практику. Визначальною рисою професії незалежного аудитора є визнання ним відповідальності перед державними органами, роботодавцями, клієнтами, кредиторами, інвесторами, підприємцями та іншими суб'єктами. Проте в Україні спостерігається й брак досвіду аудиторської діяльності та недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів. Як правильно зазначає Н. І. Дорош, сьогодні ряди атестованих аудиторів поповнюються в основному за рахунок колишніх бухгалтерів, які працювали на вузьких ланках бухгалтерій великих підприємств, і економістів економічних відділів колишніх міністерств і відомств¹⁷. На сьогодні відсутні стандарти з освіти аудиторів, значна кількість практикуючих аудиторів не має спеціальної вищої освіти, що спричиняє не досить високий професійний рівень аудиторів. Крім того, перелік питань на іспиті при отриманні сертифіката аудитора включає питання з бухгалтерського обліку й звітності в банківській сфері; питання з бухгалтерського обліку й звітності в небанківській сфері; питання з аудиту. Існуючі вимоги і процедури атестації аудиторів, на нашу думку, є недостатніми. Адже перелік предметів, що вивчається, є вузьким, а обсяг питань, які виносяться на іспит, не дозволяють повною мірою оцінити рівень знань і навичок. Тому не варто звужувати коло потенційних аудиторів, надаючи при атестації пріоритет людям з економічною освітою. Фізичні особи, які здобули вищу освіту, певні знання з питань аудиту та досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах аудитора, ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста або економіста, мають право на отримання сертифіката.

З урахуванням проведеного аналізу наукової літератури і вивчення різних поглядів та думок науковців, вважаємо за доцільне сформулювати власне визначення поняття «аудитор», яким доповнити відповідні статті Закону України «Про аудиторську діяльність», а надалі закріпити його в проекті Закону України «Про аудиторський фінансовий контроль». На наш погляд, аудитор – це фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на проведення аудиту публічної фінансової звітності, обліку первинних документів, іншої документації, що містить інформацію про фінансову діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності та повноти фінансової звітності, відповідності її чинному законодавству і встановленим нормативам, а також на надання публічних аудиторських послуг.

¹ Лапішко М. Л. Основи фінансово-статистичного аналізу економічних процесів: підручник [для підготовки молодших спеціалістів] / М. Л. Лапішко. – Л.: Світ, 1995. – 327 с. – С. 4.

² Аудит Монтгомери = Montgomery's AUDITING: учебное пособие / Филип Дефлиз, Генри Дженик, Винсент О'Рейлли, Маррей Хирш; Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997. – 541 с. – С. 48.

³ Арнс Элвин. Аудит: [Пер. с англ.] / Элвин Арнс, Джеймс Лоббек; Ред. Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 558 с. – С. 10.

⁴ Дікань Л. В. Контроль і ревізія: навчальний посібник / Л. В. Дікань. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 245 с. – С. 62.

⁵ Кулаковська Л. Основи аудиту: навч. посібник [для студентів вузів I–IV рівнів акредитації] / Л. Кулаковська, Ю. Піча. – [2-е вид., перероб. і доп.]. – К.: Каравела; Л.: Новий Світ, – 2002. – 500 с. – С. 36.

⁶ Орлюк О. П. Фінансове право: навч. посібник / О. П. Орлюк. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с. – С. 521.

⁷ Бех Г. В. Фінансове право України: підручник / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, І. Є. Криницький, за ред. М. П. Кучерявенка. – К.: Хрінком Інтер, 2004. – 320 с. – С. 28; Алисов Е. А. Финансовое право Украины: учебное пособие / Евгений Алисов. – Х.: фирма «Эспада», 2000. – 288 с. – С. 43.

⁸ Бутинець Ф. Ф. Аудит: підручник [для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф. Ф. Бутинець. – [3-тє вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с. – С. 103–104.

⁹ Кулаковська Л. Вказана праця. – С. 36.

¹⁰ Ільїна С. Б. Основи аудиту: навчально-практичний посібник [для студентів вищих навчальних закладів] / Світлана Ільїна. – К.: Кондор, 2006. – 377 с. – С. 45.

¹¹ Дікань Л. В. Контроль і ревізія: навчальний посібник / Л. В. Дікань. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 245 с. – С. 63.

¹² Про аудиторську діяльність: закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 23. – Ст. 243. (зі змінами).

¹³ Господарський кодекс України // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 14. – Ст. 168.

¹⁴ Про аудиторську діяльність: закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 23. – Ст. 243. (зі змінами).

¹⁵ Бутинець Ф. Ф. Вказана праця. – С. 104.

¹⁶ Ільїна С. Б. Вказана праця. – С. 97.

¹⁷ Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація. монографія / Н. І. Дорош. – К.: Знання, 2001. – 402 с. – С. 79.

Резюме

Кінащук Л. Л. Аудитор як суб'єкт аудиторського фінансового контролю.

На основі аналізу наукової літератури і дослідження різних поглядів та думок науковців у статті сформульовано авторське визначення поняття аудитора. Розкрито сутність аудитора як суб'єкта аудиторського контролю в Україні. Автором запропоновано низку заходів щодо покращення законодавства України у сфері діяльності аудиторів в процесі проведення аудиторського фінансового контролю.

Ключові слова: аудиторська діяльність, аудиторський фінансовий контроль, аудит, аудитор, аудиторська фірма.

Резюме

Кінащук Л. Л. Аудитор как субъект аудиторского финансового контроля.

На основе анализа научной литературы и исследования различных взглядов и мнений ученых в статье сформулировано авторское определение понятия аудитора. Раскрыта сущность аудитора как субъекта аудиторского контроля в Украине. Автором предложен ряд мер по улучшению законодательства Украины в сфере деятельности аудиторов в процессе проведения аудиторского финансового контроля.

Ключевые слова: аудиторская деятельность, аудиторский финансовый контроль, аудит, аудитор, аудиторская фирма.

Summary

Kinaschuk L. Auditor as an audit financial control.

Based on the analysis of scientific literature and studies of different views and opinions of scientists in articles are written in the author's definition of auditor. The essence of the subject auditor as an audit financial control in Ukraine. The author proposed a number of measures for improving the legislation of Ukraine in the sphere of auditors to conduct the audit of financial control.

Key words: auditing, audit financial control, audit, auditor, audit firm.

УДК:342.95

І. С. ВОЙТЕНКО

Ірина Сергіївна Войтенко, кандидат юридичних наук, доцент Національного університету ДПС України

ПОНЯТТЯ ТА ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ РИЗИКООРІЄНТОВАНОЇ СИСТЕМИ МИТНОГО ТА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

Ризики відіграють важливу роль у теорії та практиці діяльності фіскальних органів, що зумовлює необхідність управління ризиками з боку державних органів, зокрема мінімізацією ризиків. Актуальність теми дослідження зумовлена відсутністю єдиного підходу до визначення поняття та правового регулювання ризикоорієнтованої системи митного та податкового контролю, недостатньою оцінкою важливості запровадження вказаної системи у практиці фіскальних органів, насамперед Державної фіскальної служби України.

Мета статті полягає у висвітленні основних проблемних питань, пов'язаних із визначенням поняття ризикоорієнтованої системи митного та податкового контролю, аналізом нормативно-правового регулювання розглядуваної системи, а також у формулюванні висновків та пропозицій щодо удосконалення чинного митного та податкового законодавства.

Для досягнення поставленої мети слід розв'язати наступні завдання: проаналізувати правові позиції вчених щодо поняття, правової природи та правового регулювання ризикоорієнтованої системи митного та податкового контролю; висвітлити основні історичні етапи розвитку та запровадження вказаної системи у законодавство України; здійснити аналіз нормативно-правових актів, що стосуються ризикоорієнтованої системи митного та податкового контролю, включаючи міжнародні та національні; дослідити проблеми, пов'язані із визначенням терміна «ризикоорієнтована система митного та податкового контролю».

Аналізу ризикоорієнтованої системи митного та податкового контролю в українській правовій науці було присвячено праці таких дослідників, як Д. О. Беззубов, І. Г. Бережнюк, В. М. Горбачук, О. Ф. Запорожець, Ю. О. Костенко, А. А. Микитюк, П. В. Пашко, О. Г. Руренко, С. С. Терещенко, Д. В. Тиновський, О. І. Черевко та інших.

Позитивно оцінюючи здобутки цих та інших авторів, все ж варто виділити, що безліч проблем ризикоорієнтованої системи митного та податкового контролю лишилися невирішеними.

В економічній теорії, теорії управління, у доктрині права та суміжних науках існують різні підходи щодо визначення природи ризику. Поняття «ризик» має багато значень, в українській мові одне із основних значень цього терміна – «... усвідомлена можливість небезпеки, сміливий, ініціативний вчинок, дія із сподіванням щастя, успіху, позитивного результату»¹. Протягом тривалого часу ризик, у т.ч. й у правознавстві,