

УДК 342.9

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И МЕСТО В НЕМ АДМИНИСТРАТИВНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Михаил ОРИЩЕНКО,
соискатель

Харьковского национального университета внутренних дел

SUMMARY

Legal principles regulating audit activity in Ukraine, as well as a place of administrative legislation in the regulation of this activity are determined in the paper. In this regard, scientific approaches to the definition “audit activity”, as well as its official (legislative) interpretation are researched.

The author concludes that the audit activity combines private law and public law beginnings. Both permissive and mandatory methods are used while regulating this activity and audit is not only a form of financial control, it is also a component of administrative and legal mechanism to combat administrative delicti, violation of financial discipline in the process of economic relations’ unshadowing in Ukraine.

Key words: regulation, legal regulation, administrative regulation, audit activities.

АННОТАЦИЯ

В работе определены правовые принципы регулирования аудиторской деятельности в Украине, а также место административного законодательства в регулировании этого вида деятельности. В связи с этим исследованы научные подходы к определению понятия «аудиторская деятельность», а также его официальное (законодательное) толкование.

Автор делает вывод, что аудиторская деятельность сочетает частноправовые и публично-правовые начала. При регулировании этого вида деятельности используются как диспозитивный, так и императивный методы, а аудит – это не только форма финансового контроля, он является также составной административно-правового механизма противодействия административным деликтам, нарушением финансовой дисциплины в процессе детенизации экономических отношений в Украине.

Ключевые слова: регулирование, правовое регулирование, административное регулирование, аудиторская деятельность.

Постановка проблемы. Аудиторская деятельность прошла определенный эволюционный путь своего развития. Сначала аудит был лишь орудием проверки и подтверждения достоверности бухгалтерских документов и отчетов, затем стал системно-ориентированным экономическим контролем. При этом основные усилия были направлены на повышение эффективности системы управления предприятием и, прежде всего, на проведение внутреннего аудита по совершенствованию технологии производства, что положительно отразилось на результатах хозяйствования, точности учета и достоверности отчетных данных. Итак, системный подход обусловил новые качества аудита, его консультативную сущность. При этом формализуются аудиторские процедуры, что позволяет оптимизировать проведение контроля, начиная с подготовительной стадии и заканчивая составлением аудиторского заключения. Третий этап развития аудита – это его ориентация на возможный риск при проведении проверок или консультаций [1].

Цель статьи. Становление аудита в системе финансового контроля обусловлено общественной необходимостью. Исследованию аудита посвятили свои работы

М. Белуха, А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик, В. Савченко и др. В своих трудах они раскрывали особенности аудиторской деятельности, выкладывая материал с экономической точки зрения. Но, по нашему мнению, аудит представляет интерес и для юристов. Поэтому цель статьи – рассмотреть правовое обеспечение аудита в системе финансового контроля.

Изложение основного материала. Рассмотрим понятие регулирования с социальной и правовой точки зрения. Итак, социальное регулирование – это система средств, направленных на упорядочение поведения людей, их социальных общностей с целью согласования и стабилизации общественных отношений. Различают два основных вида социального регулирования – индивидуальное и нормативное [3]. Так, В. Гойман дает следующее определение: правовое регулирование – это часть (аспект) действия права, которая характеризует специально-юридическое влияние права на поведение и деятельность его адресатов, но непосредственно с ними не связана [4, с. 121]. А. Черданцев утверждает, что правовое регулирование – это регулирование общественных отношений с помощью норм права и других правовых средств (актов применения, договоров)

[5, с. 342]. Ученый С. Комаров отмечает, что правовое регулирование – это результативное, нормативно-организационное воздействие на общественные отношения специальной системы собственно правовых средств (норм права, правоотношений, актов реализации и применения) [6, с. 47–48]. Н. Подберезский указывает, что правовое регулирование – это осуществляемое государством с помощью системы правовых средств воздействие на общественные отношения с целью их упорядочения, закрепления, охраны и развития [7, с. 249–250]. О. Скакун указывает, что правовое регулирование – это осуществляемое государством с помощью права и совокупности правовых средств упорядочения общественных отношений, их юридическое закрепление, охрана и развитие [8, с. 488]. Таким образом, нормативно-правовое регулирование любой деятельности – это совокупность условий, которые определяются положениями, изложенными в документах, созданных и утвержденных соответствующими организациями. Содержание таких документов определяет характер указанных условий, их влияние на функционирование определенных видов деятельности и масс.

Организация и осуществление аудиторской деятельности регулируется разнообразными нормативно-правовыми актами, к которым можно отнести международные документы, разрабатываемые международными организациями, и внутригосударственные, издаваемые государственными органами и негосударственными организациями в соответствии с предоставленными полномочиями. Международно-правовые документы принимаются в виде деклараций, стандартов для распространения положительного опыта, определяют общие принципы организации финансового контроля и носят рекомендательный характер [11].

Нормативно-правовые акты в зависимости от субъекта, который их издает, можно разделить на те, которые принимаются Верховной Радой Украины, Президентом Украины, Кабинетом Министров Украины, другими государственными органами, и те, что выдаются самими контролирующими субъектами. Конституция Украины как основной источник финансового права определяет компетенцию соответствующих государственных органов, в частности Счетной палаты, Президента Украины, Верховной Рады Украины, Кабинета Министров Украины, органов местного самоуправления и других, в том числе и в финансово-контрольной сфере. В Бюджетном кодексе Украины детализированные полномочия Верховной Рады Украины, Счетной палаты Украины, Министерства финансов Украины, Государственного казначейства Украины, органов государственной контрольно-ревизионной службы, Верховной Рады Автономной Республики Крым, соответствующих советов, Совета министров Автономной Республики Крым, местных государственных администраций и исполнительных органов соответ-

ствующих советов по контролю над соблюдением бюджетного законодательства [12].

Основным нормативно-правовым актом, который устанавливает правовой режим функционирования субъектов аудиторских отношений, является Закон Украины «Об аудиторской деятельности» [12]. Аудит, в отличие от государственного контроля, осуществляется от имени государства различными контрольными органами, проводится независимыми лицами – аудиторами, имеющими квалификационный сертификат о праве заниматься этой деятельностью и лицензию, или аудиторскими фирмами, которые имеют лицензию на право осуществления аудиторской деятельности на территории Украины и занимаются исключительно предоставлением аудиторских услуг [12].

В преамбуле Закона Украины «О внесении изменений в Закон Украины «Об аудиторской деятельности» (в редакции от 14.09.2006) указано, что закон направлен на создание системы независимого финансового контроля. В 2006 г. в ч. 2 ст. 1 Закона внесены изменения и дополнения к его действию, согласно которому отмечается, что он не распространяется на аудиторскую деятельность государственных органов, их подразделений и должностных лиц, уполномоченных законами Украины на осуществление государственного финансового контроля [12]. Однако следует отметить, что на сегодняшний день те нормативы, которые приняты Аудиторской палатой Украины, носят рекомендательный характер. И поэтому сейчас происходит процесс приведения в соответствие всех нормативов в Закон «Об аудиторской деятельности» для того, чтобы после регистрации в Министерстве юстиции они имели обязательную юридическую силу на всей территории Украины.

В названном Законе, что определяет правовые основы аудиторской деятельности в Украине, дается определение аудита. Аудит – это проверка данных бухгалтерского учета и показателей финансовой отчетности субъекта хозяйствования с целью высказывания независимого мнения аудитора о ее достоверности во всех существенных аспектах и в соответствии с требованиями законов Украины, положений (стандартов) бухгалтерского учета или других правил (внутренних положений субъектов хозяйствования) согласно требованиям пользователей. Его положения действуют на территории Украины и распространяются на всех субъектов хозяйствования независимо от формы собственности и видов деятельности [13]. В Хозяйственном кодексе Украины аудит определен как проверка публичной бухгалтерской отчетности, учет первичных документов и другая информация относительно финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования с целью определения достоверности их отчетности, учета, его полноты и соответствия законодательству и установленным нормативам [14].

Важную роль в регулировании аудиторской деятельности занимает аудиторская палата, которая утверждает нормы и стандарты аудита, которые являются обязательными для соблюдения предприятиями, учреждениями и организациями. Аудиторская палата Украины создана в соответствии с Законом Украины «Об аудиторской деятельности» от 22.04.1993 № 3125-XXI и функционирует как независимый орган [12]. Аудиторская палата Украины формируется на паритетных началах путем делегирования в ее состав аудиторов и представителей государственных органов. Общее количество членов Аудиторской палаты Украины составляет двадцать человек. Решением аудиторской палаты Украины в апреле 2003 г. были приняты международные стандарты аудита в качестве национальных, назначением которых является регулирование организации и методологии проведения аудита. Стандарты аудита – это документы, формулируют единые требования, соблюдение которых обеспечивает соответствующий уровень качества аудита и аудиторских услуг. Эти стандарты содержат базовые принципы и основные процедуры вместе с соответствующими рекомендациями по применению принципов и процедур делятся на 9 групп [15]. Организация и осуществление финансового контроля регулируется разнообразными нормативно-правовыми актами, к которым можно отнести международные документы, разрабатываемые международными организациями (об особенностях их деятельности речь будет идти в следующих разделах), и внутригосударственные, выдаваемые государственными органами и негосударственными организациями в соответствии с предоставленными полномочиями. На территории Украины аудиторские стандарты принимаются Аудиторской палатой Украины в соответствии с ч. 2 ст. 14 Закона «Об аудиторской деятельности» и п. 2.2.2 Устава Аудиторской палаты Украины: «Аудиторская палата Украины утверждает нормы и стандарты аудита». Так уж принято шесть нормативов: Норматив 1 «Цель и задачи проведения аудита»; Норматив 2 «Договор на проведение аудита»; Норматив 3 «Основные принципы, регулирующие аудит»; Норматив 13 «Аудиторское заключение» (1995); Норматив 8 «Аудиторские свидетельства» и Норматив 12 «Документальное оформление аудита» (1996) [14].

Но следует заметить, что значительную роль в регулировании аудиторской деятельности справедливо занимает административное законодательство. А. Рябченко отмечает, что административно-правовое регулирование – это деятельность, которая состоит из последовательно сменяющих друг друга в определенном порядке действий. Регулируется определенная процедура, которая также рассматривается как форма содержания этой деятельности. Поэтому существуют процессуальные формы регулирования. От того, насколько четкой есть процедура и насколько точно ее

придерживаются, во многом зависит содержание решений, принятых органами административно-правового регулирования [16]. В свою очередь Ю. Тихомиров утверждает, что административно-правовое регулирование – это механизм императивно-нормативного упорядочения и организации деятельности субъектов и объектов управления и формирования устойчивого порядка функционирования [17 с. 379]. С нашей точки зрения, более полное и четкое определение административно-правового регулирования предоставляет П. Павлика, который дает следующее определение указанному понятию: «Административно-правовое регулирование – это особый вид правового регулирования, специфичность которого определяется объектом воздействия, то есть отношениями, которые регулируются административным правом, обусловлены особенностями его норм. Особенностью административного права, в отличие от других отраслей права, является то, что оно часто регулирует порядок применения норм других отраслей права, в том числе конституционного права [18, с. 92].

Выводы. В соответствии с вышеизложенным можно представить такую характеристику аудиторских административных правоотношений. Так, аудиторские правоотношения являются двусторонними, так как в них участвуют две стороны: с одной стороны – аудиторская организация (аудитор), с другой – лицо, подлежащее аудиту, государственный уполномоченный орган, кредиторы, собственники или учредители, каждый из которых несет права и обязанности [21]. Эти правоотношения относятся к категории относительных, в которых определены обе стороны, и только они могут быть потенциальными участниками исследуемых отношений. Аудиторские правоотношения по сути регулятивные, так как связаны с установлением прав и обязанностей сторон и их реализацией. Аудиторские правоотношения носят комплексный характер. Наряду с общими признаками правовых отношений они обладают и специфическими, однако последние не позволяют отнести аудиторские правоотношения к одной конкретной отрасли права. Властный характер присущ аудиторским правоотношениям в том случае, когда одной из сторон выступает уполномоченный государственный орган или профессиональное аудиторское объединение [20].

Итак, аудиторская деятельность сочетает частно-правовые и публично-правовые начала, при регулировании этого вида деятельности используются как диспозитивный, так и императивный методы. Так, аудит – это не только форма финансового контроля, он является также составной административно-правового механизма противодействия административным деликтам, нарушением финансовой дисциплины в процессе детенизации экономических отношений в Украине.

Список использованной литературы

1. Білуха М.Т. Аудит у бізнесі : [посібник для бізнесменів] / М.Т. Білуха. – Дніпропетровськ, «П носком». 1994. – 25 с.
2. Кузьмінський А.М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : [підручник] / А.М. Кузьмінський. – К. : Вища школа, 1993. – 222 с.
3. Соціологія права : [підручник] / [М.І. Панов, Н.П. Осипова, Л.М. Герасіна та ін.] ; за ред. Н.П. Осипової. – К. : Концерн «Вид. дім «Ін Юре», 2003. – 276 с.
4. Теория права и государства: [учебник] / под ред. В.В.Лазарева. – М. : Право и закон, 2001. – 576 с.
5. Черданцев А.Ф. Теория государства и права : [учебник для вузов] / А.Ф. Черданцев. – М. : Юрайт, 2000. – 432 с.
6. Комаров С.А. Общая теория государства и права : [учебник] / С.А. Комаров. – М. : Юрайт, 1998. – 416 с.
7. Скаун О.Ф., Подберёзский Н.К. Теория права и государства / О.Ф. Скаун. – Х., 1997. – 496 с.
8. Скаун О.Ф. Теория держави і права : [підручник] / О.Ф. Скаун. – Х. : Консум, 2001. – 656 с.
9. Алексеев С.С. Теория права / С.С. Алексеев. – М. : БЕК, 1995. – 311 с.
10. Алексеев С.С. Теория права / С.С. Алексеев. – М. : Изд-во БЕК, 1994. – 224 с.
11. Відомості Верховної РФ. – 1993. – № 52. – Ст. 5069.
12. Про аудиторську діяльність Закон України від 14.09.2006 № 140–V.
13. Пилипенко І.І., Редько О.Ю. Стандарти аудиту та етики : [навч. посібник] / І.І. Пилипенко. – К. : ДП «Інформаційно-аналітичне агенство», 2007. – 277с.
14. Господарський Кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
15. Серікова Т.М., Понікаров В.Д., Кожаківа Є.П., Отенко Ш. Облік, аналіз і аудит : [навч. посібник] / Т.М. Серікова. – Харків ВД «ІНЖЕК», 2003. – 380 с.
16. Рябенко О.П. Держава і економіка: адміністративно-правові аспекти взаємовідносин : [монографія] / за ред. О. М. Бандурки. – Х. : Ун-т внутр. справ, 1999. – 304 с.
17. Тихомиров Ю.А. Курс адміністративного права і процесу / Ю.А. Тихомиров. – М. : Юрінформцентр, 1998. – 800 с.
18. Адміністративно-правове забезпечення прав і свобод людини і громадянина / за ред. І.О. Іерусалімова, І.О. Іерусалімової, П.М. Павлика, Ж.В. Удовенко. – К. : Знання, 2007. – 223 с.
19. Саханевич К.В. Проблеми аудиторської діяльності в Україні та шляхи їх вирішення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/21_15/282_Sach.pdf.
20. Чернелевський Л.М., Беренда Н.І. Аудит : [навч. посібник] / Л.М. Чернелевський. – К. : Міленіум, 2002. – 466 с.
21. Грачева Е.Ю. Проблеми правового регулювання державного фінансового контролю / Е.Ю. Грачева. – М. : Юриспруденція, 2000. – 108 с.
22. Макарчук О. Аудиторську діяльність до стандартів ЄС / О. Макарчук // Незалежний аудитор. – 2012. – № 4.
23. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація / Н.І. Дорош. – К. : Знання, КОО, 2001. – 402 с.