

**Володимир ГОЛОВАЧ.** 30 років Закону України "ПРО АУДИТОРСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ"

**Volodymyr HOLOVACH.** 30 years of Law of Ukraine "ON AUDITING ACTIVITY"

Ні в кого не викликає сумніву, що прийняття Верховною Радою (ВР) України 29 травня 1993 р. Закону України «Про аудиторську діяльність» стало важливою історичною подією в економічному житті нашої держави. Щоб наглядно зрозуміти і оцінити таку подію необхідно розглянути ряд питань.

### **ПЕРШЕ. Соціально-економічні та політичні умови прийняття Закону**

У значній частині підручників і навчальних посібників під час розгляду історії аудиту взагалі відсутній детальний аналіз прийняття такого Закону в Україні. Складається враження, що він з'явився по волі Святого духа або його принесло якийсь провидіння.

У реальній дійсності все було набагато складніше.

До 1991 р. існував Союз Радянських Соціалістичних Республік (СРСР). Ринкової економіки не було. Натомість домінувала соціалістична т.зв. загальнонародна власність. У Кримінальному кодексі УРСР була кримінальна відповідальність за підприємницьку діяльність та спекуляцію. В народному господарстві все було підпорядковано плановій економіці. Головними на підприємствах були планові відділи, які готували звіти у партійні та радянські органи, а також «вищестоячому» керівництву з виконання плану. Роль бухгалтерського обліку було зведено нанівець. Все підпорядковувалось винятково плану, а не рахункам та показникам фінансової звітності.

Широкого поширення набуло викривлення обліку та звітності у вигляді приписок з виконання планів. Навіть за наявності кримінальної відповідальності приписки та викривлення звітності були звичайним явищем.

Наприклад, щоб виконати фінансовий план району з продажу товарів і надання послуг населенню за готівку, райком партії надавав вказівку досягти таких показників будь-яким способом – таких способів було безліч. Зокрема, державний банк видавав колгоспу готівку на закупівлю молодняка худоби у населення. З каси колгоспу без будь-яких офіційних документів під звичайну розписку передавали готівку в магазини райспоживспілки, які здавали ці кошти в державний банк в якості виручки в останні дні кварталу або року. Потім через декілька днів або тижнів магазини з отриманого виторгу повертали кошти колгоспу, а той, зі свого боку, в державний банк під виглядом відсутності потреби закупляти молодняка. Мали місце інші способи фіктивного виконання плану в різних галузях народного господарства. Дійшло навіть до того, що водії зливали пальне у лісопосадках і накручували спідометри, щоб показати плановий пробіг автомобілів.

За таких умов бухгалтерія і професія бухгалтера змушені були всіляко сприяти виконанню планів. У низці випадків їх розглядали як гальмо в соціаліст-

тичній плановій економіці. Навіть дійшло до того, що соромно було мати професію бухгалтера і працювати у бухгалтерії, де заробітна плата була меншою, ніж у планових відділах.

У закладах вищої освіти тоді надавали перевагу підготовці економістів, а не бухгалтерів. Бухгалтерські професії перейменовували на економістів та відповідно змінили програми навчання.

Так, закон довелося готувати за відсутності ринкової економіки, бухгалтерського обліку та відповідних кадрів. Перехід до ринкової економіки в Україні та в СРСР долав складний шлях. Було багато інших проблем. Тому доцільно зазначити тільки основні віхи, які мали значення для прийняття закону.

У червні 1988 р. Михайло Горбачов на ХІХ конференції КПРС оголосив курс на політичну реформу. У грудні 1988 р. прийняли Закон СРСР «Про вибори народних депутатів СРСР» та внесли зміни до Конституції СРСР 1977 р. У травні 1989 р. сформовано новий склад ВР СРСР на нових демократичних засадах.

У березні 1990 р. на демократичних засадах обрано ВР Української Радянської Соціалістичної Республіки ХІІ скликання, яка пізніше почала йменуватися ВР України І скликання. Вона здійснювала свою діяльність з травня 1990 р. до квітня 1994 р.

У перші дні роботи Верховної Ради України створили більшість з представників КПРС на чолі з Олександром Морозом та опозицією під назвою «Народна рада» на чолі з Юрієм Юхновським. У більшості провідну роль відігравали т.зв. «червоні директори», керівники підприємств, обрані трудовими колективами.

Комітет ВР України з економічної реформи (тоді була постійна комісія) дістався опозиції. Його очолив директор заводу з Рівненщини, кандидат економічних наук **Володимир Мефодійович Пилипчук** ([URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/Пилипчук\\_Володимир\\_Мефодійович](https://uk.wikipedia.org/wiki/Пилипчук_Володимир_Мефодійович)). Секретаріат постійної комісії очолив **Микола Володимирович Мних**.

На перших порах жодних постійних працівників у секретаріаті постійної комісії з економічної реформи не було. Свою роботу комісія розпочала з підготовки плану законопроектів економічної реформи і надіслала пропозиції різним науковим та навчальним закладам стосовно їх підготовки. Серед усього переліку на початку діяльності комісії питання аудиту не було, оскільки було новим, незрозумілим.

У плановій економіці домінували контрольно-ревізійні відділи міністерств та відомств. Головним серед них було КРУ Мінфіну.

Боротьбу з розкраданням соціалістичної власності та хабарництвом вели підрозділи Відділу боротьби з розкраданням соціалістичної власності (ВБРСВ) (рос.

Отдел по борьбе с хищениями социалистической собственности – ОБХСС). Їх основне завдання – боротьба з «білокомірцевою» злочинністю та шахрайством.

Серед фахівців контрольно-ревізійної служб, управлінь і відділів ВБРСВ були такі, що розумілися на питаннях економіки різних галузей народного господарства та веденні бухгалтерського обліку. Здійснення ревізійних перевірок та спеціальних заходів з виявлення злочинців стало неможливим без таких знань. Надалі напрацьовані ними знання та навички застосовано для створення аудиторських і консультаційних фірм, а також для запровадження аудиту в Україні.

Стосовно комісії ВР України з економічної реформи, то результат отриманих законопроектів від наукових та навчальних закладів виявився ніяким. Переважно надійшла макулатура, що містила загальні декларації стосовно реформи – художні твори на юридичну тематику. Саме тому виникла необхідність залучити конкретних фахівців для оцінювання та доопрацювання окремих законопроектів. В цьому випадку застосували індивідуальний підхід, що ґрунтувався на рекомендаціях депутатів та інших шанованих осіб серед Народного руху України.

У число таких кандидатів потрапив кандидат юридичних наук, полковник міліції, заступник начальника науково-дослідного підрозділу системи МВС Володимир Володимирович Головач.

Після співбесіди з головою постійної комісії Володимиром Пилипчуком Володимир Головач запропонував організувати групу експертів для оцінювання отриманих законопроектів та підбору фахівців для їх подальшого опрацювання. Жодних консультаційних та експертних підрозділів ВР України і скликання не мала. Від імені постійної комісії направили запити керівництву МВС і Володимира Головача направили у відрядження для роботи над законопроектами до ВРУ.

Виникає питання, чому саме на Володимира Головача пав такий вибір. Він тривалий час працював в органах ВБРСВ на різних посадах – від оперуповноваженого до начальника відділу ВБРСВ м. Києва. Оскільки він проявив значну активність у боротьбі з посадовими злочинами, змушений був залишити практичну діяльність та вступити до ад'юнктури (аспірантури) у системі МВС. В ад'юнктурі Володимир Головач достроково захистив кандидатську дисертацію «*Преступное поведение расхитителей: социально-психологические аспекты*».

Після захисту дисертації перейшов працювати до спеціального підрозділу МВС, який подібно до сучасного фінмоніторингу здійснював дослідження економіки. Цей підрозділ виконував функції фінансової розвідки і мав назву «*Лабораторія економіко-правового аналізу ГУ ВБРСВ МВС СРСР*». За результатами таких досліджень готувалися пропозиції до радянських та партійних органів стосовно вдосконалення заходів протидії тіньовій економіці та злочинності посадових осіб. Така діяльність продовжувалася недовго. Повідомлення на адресу вищого партійного керівництва про розміри економічної злочинності та тіньової економіки в СРСР, особливо з причин та причетності партійної номенклатури, зіграли негативну роль. Підрозділ почали з практичного більше перетворювати у

науковий.

Наприкінці 1988 р. Володимира Головача введено до складу Координаційного бюро з кримінології СРСР. Коли у 1989 р. обрали нове скликання ВР СРСР, Координаційне бюро взяло участь у законопроектній роботі. Актуальними питаннями в такій роботі виявились: реформування економіки та її децентралізація.

Весною 1990 р. в період обрання ВР України Володимир Головач разом з іншими провідними юристами Києва створив громадську організацію Київський юридичний клуб при Українському комітеті захисту миру.

На той період громадські організації викликали значне занепокоєння партійних органів КППС та КДБ (комітет державної безпеки). Їхню реєстрацію штучно ускладнили. І щоб менше виникало питань та протидії, юрклуб створили рішенням Комітету захисту миру. До того ж Комітет знаходився у Маріїнському палаці поруч із ВР України.

У подальшому Київський юридичний клуб відбирав фахівців для підготовки законопроектів ВР України. Також юрклуб виступив одним із засновників Союзу юристів України. Володимира Головача як голову юрклубу обрано заступником Голови Спілки юристів України.

До подій ГКЧП у 1991 р. Володимир Головач працював у постійній комісії ВР України з питань економічної реформи як відряджена особа з підрозділу МВС. У період ГКЧП він подав рапорт на звільнення з органів МВС.

У постійній комісії ВР України тоді не було посад у секретаріаті. Довелось ввести посаду старшого наукового консультанта, на яку і призначили Володимира Головача.

В період опрацювання законопроектів з питань економічної реформи постійно виникала проблема – як бути з контрольно-ревізійними органами у ринковій економіці. З цією метою довелось врахувати наявну інформацію із зарубіжного досвіду боротьби з тіньовою економікою, «білокомірцевою злочинністю» та шахрайством на підприємствах. Такий досвід систематично узагальнювався органами ВБРСВ та Координаційним бюро з кримінології СРСР. Суттєві його узагальнення зроблено в період запровадження в СРСР підприємств з іноземним капіталом та створенням на базі Мінфіну СРСР такої організації як «Інаудит».

Під час підготовки рішень з цього питання на вимогу партійних органів СРСР правоохоронні органи готували зауваження та пропозиції. Такий процес був тривалим. Спочатку прийняли рішення політбюро ЦК КППС від 19.08.1986 р. «Про можливість створення спільних підприємств». У кінцевому підсумку вийшла Постанова Ради Міністрів СРСР від 13.01.1987 р. «Про порядок створення на території СРСР спільних підприємств за участю радянських організацій, фірм капіталістичних країн та країн, що розвиваються».

Пропозиції стосовно організації контролю за діяльністю спільних підприємств було чимало. Зупинилися на створенні на базі Головного управління валютного контролю Мінфіну СРСР акціонерного товариства «Інаудит». Згідно з постановою № 1033-245 Ради Міністрів СРСР «Про створення радянської аудитор-

ської організації», засновниками «Інаудиту» виступили близько десятка різних державних установ СРСР.

Основними завданнями «Інаудиту» визначили: «надання аудиторських та консультаційних послуг діючим в СРСР і закордоном спільним підприємствам, учасниками яких є радянські організації, а у випадках, визначених Мінфіном СРСР – радянськими міністерствами і організаціями, що виконують підрядні роботи за кордоном і на території СРСР за участю іноземних організацій та фірм.

Офіційно все мало вигляд контролю на демократичних засадах. З іншого боку, тасмними директивами правоохоронним органам давалась настанова створювати умови для діяльності спільних підприємств. Захищати їх від корупції та хабарництва з боку радянських чиновників. Водночас без втручання їх в діяльність, контролювати реальні наміри за допомогою агентури та інших оперативних можливостей. Безперечно, що «Інаудит» був в центрі уваги оперативних підрозділів КДБ та ГУ БХСС.

Структурний підрозділ «Інаудит» створили і в Україні при Мінфіні УРСР. «Інаудит» проіснував до 1992 р. – у результаті розпаду СРСР в 1991 р. він також почав розпадатися і на його основі утворювалися окремі фірми.

Натомість в Україні філіал «Інаудиту» СРСР проіснував значно довше. Навіть після прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність» намагався конкурувати з іншими аудиторськими фірмами, використовуючи свої зв'язки в Мінфіні України та податкових органах.

Слід також зазначити, що реформування планової економіки розпочалася в Україні ще за часів СРСР. ВР СРСР 26.05.1989 р. прийняла Закон «Про комерцію в СРСР». Також у травні 1987 р. набув чинності закон про індивідуальну трудову діяльність, а 30 червня 1987 р. – Закон «Про підприємство», що передбачав елементи госпрозрахунку. Рада Міністрів УРСР прийняла постанову № 278 від 22.09.1990 р. «Про заходи щодо створення і розвитку малих підприємств».

Так, поштовх для реформування соціалістичної планової економіки надано в кінці 1980-х рр. ще за часів СРСР. Наведені обставини призвели до створення на початку 1990-х рр. значної кількості кооперативів, малих підприємств та реформування деякою мірою великих підприємств. За таких умов об'єктивно виникло питання реформування бухгалтерського обліку та контрольно-ревізійної діяльності.

Окрім створення «Інаудиту», для спільних підприємств з іноземним капіталом Мінфін СРСР та України вчиняли спробу створення окремих госпрозрахункових підрозділів із надання консультаційних послуг з бухгалтерського обліку. У кінцевому підсумку вони виявили свою неспроможність і були трансформовані в інші структури, а деякі з них – в аудиторські фірми. Паралельно створювалися приватні аудиторські та консультаційні фірми. Відбулося перетворення в різні структури також відомчих контрольно-ревізійних апаратів, міністерств та відомств.

Вчинялися у 1989 р. спроби запровадити вивчення аудиту та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в деяких навчальних закладах СРСР. Зокрема Мінфіном СРСР та торгово-промисловою палатою

СРСР проводився у Москві семінар з проблем бух обліку та аудиту спільних підприємств. Основними слухачами були представники «Інаудиту» та спільних підприємств. Інших туди не запрошували. Проведення такого семінару на базі Київського державного університету ім. Т.Г. Шевченка подальшого поширення не набуло. У закладах вищої освіти України продовжували готувати фахівців за програмами старого радянського зразка. Деякою мірою вчинялися спроби сформувати програми під нові тенденції у сфері економіки. Найбільшого поширення набули бухгалтерські курси.

В таких умовах з урахуванням наведених обставин на початку 1990 р. відбулося обговорення з головою постійної комісії ВРУ Володимиром Пилипчуком питання необхідності реформування бухгалтерського обліку та контрольно-ревізійної діяльності. У процесі декількох бесід отримано добро на опрацювання цих питань персонально Володимиром Головачем.

#### ***ДРУГЕ. Проблемні питання розробки проекту Закону України «Про аудиторську діяльність»***

На початку 1990 р. Володимир Головач спочатку як експерт постійної комісії ВРУ з економічної реформи, а в 1991 р. як старший науковий консультант розпочав дослідження проблеми реформування бухгалтерського обліку та контрольно-ревізійної діяльності. З'ясувалося, що в Україні існує радянська система у вигляді союзного філіалу «Інаудиту». Мали місце госпрозрахункові підрозділи Мінфіну з надання платних послуг з питань ведення бухобліку. За своєю організаційною структурою вони були непридатні для запровадження аудиторської діяльності у належному вигляді. До того ж «Інаудит» себе скомпрометував своїм монополізмом та іншими негативними явищами.

Потрібно було орієнтуватися на зарубіжний досвід. Країн з розвинутою ринковою економікою та колишніх соціалістичних країн. Зокрема, Польщі, Чехії та країн Прибалтики.

Виявилося, що країни Прибалтики самі знаходяться на стадії розроблення законопроекту. Польща намагається трансформувати свою систему контрольно-ревізійної діяльності відповідно до ринкової економіки. Більш радикально вирішили діяти у Чехії (тоді – Чехословаччина), хоча там також знаходилися на стадії законопроектної роботи. Була система аудиту країн з розвинутою економікою – у них системи аудиту орієнтувалися на повну самоврядність.

Такий підхід вирішили запровадити і в Чехії. Жодних органів суспільного нагляду і державного контролю у цих країнах тоді не існувало.

Прийнято рішення врахувати не тільки світовий досвід, а також реалії вітчизняної економіки та менталітет депутатів та інших прошарків суспільства. Тому довелося діяти у таких напрямках:

- 1) розвивати створення аудиторських фірм;
- 2) створити самоврядну громадську організацію аудиторів;
- 3) розробити концепцію реформування бухгалтерського обліку;
- 4) розпочати розроблення проекту Закону «Про аудиторську діяльність»;
- 5) включити концепцію реформування бухобліку і

проект Закону до плану роботи Комісії ВР України.

На виконання намічених заходів 26 жовтня 1990 р. зареєстровано рішенням Печерського райвиконкому першу українську економіко-правову аудиторську фірму «Аналітик». Тоді у виконкомі ніхто ще не знав, що таке аудит і довелося запровадити таку назву. Тільки завдяки наявності повноважень ВР України вдалося зареєструвати аудиторську фірму.

Наступним кроком стало створення громадської організації аудиторів України. З цією метою на базі фірми «Аналітик» створили оргкомітет та розпочали розсилати запрошення різноманітним консультаційним структурам, що надають бухгалтерські послуги. Також надавали об'яви у центральній пресі. У газеті «Урядовий Кур'єр» повідомили про такий захід: час і місце проведення з'їзду аудиторів України.

З'їзд відбувся у квітні 1992 р. Сам статут зареєстровано 4 червня 1992 р. після тривалого вивчення в Мін'юсти України. Тільки завдяки втручання постійної комісії ВР України статут вдалося зареєструвати.

На з'їзді висловлювалися різні бачення розвитку аудиту в Україні. Так, пан Редько та пані Столярова пропонували одразу створити Аудиторську палату України для сертифікування аудиторів. Також були інші пропозиції. Більше було питань, ніж відповідей.

Головне, в чому вдалося переконати, – це необхідність підготовки необхідного проекту закону. На розгляд з'їзду запропоновано абсолютно демократичний статут, щоб не було підозри створення організації під одну особу.

Подібно до розподілу повноважень у вищих керівних органах у ВР України вирішили створити Раду Співки аудиторів України (САУ) на чолі з головою. Така Рада повинна визначати стратегію Співки, затверджувати плани роботи та нормативні акти роботи Співки.

Виконавчий комітет подібно Кабміну мав функції виконавчого органу, був розпорядником майна та коштів в межах затверджених планів та кошторисів Радою Співки. Як ініціатор створення САУ Володимир Головач запропонував себе на посаду Голови виконкому Співки, що прийнято одностайно.

Пропозиції стосовно Голови Ради Співки обговорювалися у різних аспектах. Зійшлися на тому, що це має бути кандидатура від навчальних чи наукових закладів.

Спочатку Донецька делегація в особі **Галини Со-чинської** запропонували доктора економічних наук, професора з Донецька. Потім порадилися між собою і вирішили запропонувати кандидатуру киянина, доктора економічних наук, професора **Василя Сопка**. На з'їзді він був відсутній і вони запевнили, що з ним знайдуть порозуміння. Тому Василя Сопка заочно обрали Головою ради САУ (URL: [https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/2151/sopko\\_2012.pdf?sequence=3](https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/2151/sopko_2012.pdf?sequence=3)).

У подальшому виявилось, що в кандидатурі Василя Сопка не помилилися. Дійсно це був провідний вчений з досить добрим характером, що дало змогу йому уникати зайвих конфліктів. Пан Редько і пані Стоянова відмовилися брати участь у діяльності САУ.

### **ТРЕТЄ. Зміст проекту Закону України «Про аудиторську діяльність»**

На момент створення САУ основні положення

проекту Закону України «Про аудиторську діяльність» розроблено Володимиром Головачем. На з'їзді його не обговорювали, щоб уникнути зайвих дискусій. Прийнято рішення обговорити його на різних рівнях та внести відповідні зміни і доповнення, а потім подати на затвердження Виконкому та Ради Співки.

Дискусія велася на різних рівнях – як у постійному комітеті ВР України, так і серед керівників підприємств, міністерств та відомств. Палкі обговорення були серед аудиторів. Кожен хотів бачити себе в якомусь керівному органі.

Переважна більшість аудиторів добре знають зміст Закону України «Про аудиторську діяльність». Тому зупинимось на *основних проблемних питаннях*.

Головними противниками прийняття Закону виступили КРУ Мінфіну та «Інаудит». Останній розробив власний проект Закону «Про Інаудит», який подав у постійну комісію ВР України з питань зовнішньоекономічної діяльності.

КРУ Мінфіну також підготували власний проект Закону «Про контрольно-ревізійну службу України», в якому планував підпорядкувати собі незалежний аудит.

Обидва законопроекти не було прийнято до розгляду постійною комісією ВР України з питань економічної реформи. Це тільки деякою мірою полегшило подальшу роботу над проектом Закону. Коли законопроект надійшов до Кабміну, то Мінфін в особі КРУ майже на всі статті проекту написав зауваження.

Натомість спочатку необхідно було отримати на законопроект хоч якісь позитивні висновки. Спочатку обговорили проект серед членів САУ. Після низки дискусій досягли порозуміння. Позитивні висновки вдалося також отримати від Співки малих підприємств та деяких інших підприємницьких громадських організацій.

На обговорення законопроект у постійній комісії ВР України з питань економічної реформи серед інших запросили пані Столярову – колишнього працівника КРУ Мінфіну. Вона висловила досить позитивне бачення стосовно законопроект. Вдалося також обговорити законопроект з провідними представниками більшості з числа «червоних директорів». Основний наголос зроблено на те, що підприємницькі структури не будуть перевіряти ревізори КРУ Мінфіну та інші державні контролери. Аудит виступає їхнім помічником та порадиником ведення бухгалтерії в ринкових умовах.

Завдяки наведеним обставинам законопроект успішно пройшов постійну комісію, Президію та сесію ВР України.

*«Слід зазначити, що в преамбулі Закону зазначалось, що він спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власників. Тим самим, на законодавчому рівні було започатковано особливу самостійну галузь не тільки правового регулювання, а також знань та практичної діяльності. На жаль, така фундаментальна концепція досить складно і тривалий час усвідомлювалася вченими та практиками».*

На відміну від нині чинного Закону достатньо змістовно визначено, що таке аудиторська діяльність та аудит. У ст. 3 Закону передбачалося, що ауди-

торська діяльність містить організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг. Для порівняння спробуйте розібратися у новій редакції Закону, що таке аудит і аудиторська діяльність і яка відмінність між ними.

З метою захисту вітчизняних аудиторів ст. 5 передбачала, що аудитором може бути лише громадянин України. Надалі цю норму закону змінили не в кращу сторону.

У ст. 7 йшла мова про зміст аудиторського висновку та інших офіційних документів. Як надалі виявилось, такий підхід повністю узгоджувався з Міжнародними стандартами аудиту, перекладу яких не було у розпорядженні розробників.

За відсутності закону про бухгалтерський облік та інших нормативних актів, що регулювали облік в ринкових умовах, змушені були в цьому законі визначати, що таке публічна бухгалтерська звітність. Як показала практика, таке визначення було досить змістовним та зберегло своє значення на майбутнє. Головне – складовою частиною публічної бухгалтерської звітності є аудиторський висновок. Проти цього Мінфін намагався постійно боротися і повністю ігнорувати тривалий час у нормативних актах з бухобліку.

Найбільш актуальною була ст. 10 «Обов'язкове проведення аудиту». Пропонуватися досить виважений підхід до підтвердження достовірності та повноти річного балансу і звітності комерційних банків, фондів, бірж, компаній, кооперативів та відомств та інших господарюючих суб'єктів незалежно від форм власності та видів діяльності, звітність яких офіційно оприлюднюється, за винятком тих установ та організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету і не займається підприємницькою діяльністю, а також суб'єктів з річним господарським оборотом у розмірі не більше як двісті неоподаткованих мінімумів.

Саме цей пункт Закону найбільше викликав згодом заперечень, особливо з боку Мінфіну та податкових органів, які тоді приймали звітність і намагалися майже приймати її без аудиторських звітів.

Негативну роль в цьому питанні відіграла також ВР України II скликання, сформована у 1994 р. через рік після прийняття Закону. Не на висоті виявився саме Комітет з економічних реформ ВР України, де першим заступником обрали пані Кужель. Саме її в 1994 р. обрали Президентом САУ. Володимир Головач під час обрання склав з себе повноваження голови Виконкому Спілки, оскільки не побачив себе у подальших планах розвитку аудиту.

Історія діяльності САУ – це зовсім окрема тема, яка чекає своїх дослідників.

Вищенаведений п. 1 ст. 10 Закону спочатку ігнорували на практиці чиновники Мінфіну та податкової. Потім зупинили дію ВР України. Через короткий термін її відновили, але в обмеженому вигляді. Хоча обов'язкове проведення аудиту запропонували у 1995 р. за наслідками діяльності у 1994 р.

У низці публікацій досить односторонньо тлумачать зазначені положення Закону стосовно обов'язкового аудиту. Мовляв, це був «перегиб» у бік тотального аудиту. Насправді це був підхід, що повністю відповідав су-

часному стану проведення аудиту. Мова йшла про аудит суб'єктів підприємницької діяльності звітність яких офіційно оприлюднюється і господарський оборот не перевищує 200 мінімальних зарплат. Зазначену проблему належало регулювати шляхом встановлення чіткого переліку суб'єктів, звітність яких оприлюднюється, та розміром річного обороту. Замість такого підходу вирішили максимально звести нанівець дію Закону «Про аудиторську діяльність» – з метою популізму та в угоду великим підприємницьким структурам, які не бажали оприлюднювати звітність.

Цього не сталося. Проти такої позиції ВР України і новообраного Комітету з економічної реформи заявили протест аудитори. Він виявився стихійним, але достатньо організованим.

Тут знову не обійшлося без Володимира Головача, який намагався бути осторонь від діяльності САУ на чолі з пані Кужель – першого заступника Голови Комітету ВР України з економічної реформи. До того ж він нещодавно звільнився з посади першого заступника Міністра юстиції України. Натомість аудитори почали заявляти, що негоже ініціатору створення аудиту в Україні бути осторонь від протидії руйнації аудиту. Довелось погодитися.

Прийнято рішення провести з'їзд аудиторів України. Такому зібранню намагалися всіяко протидіяти. Водночас він відбувся саме у вигляді з'їзду аудиторів Україна, а не САУ. Організатором виступила аудиторська фірма «Аналітик». Завчасно замовили зал на тисячу місць у НТУУ «КПІ ім. І. Сікорського». Коли прийшли, то його відмовилися відчиняти і тому спочатку зібралися в сквері, а потім терміново перебралися в інше приміщення. Прийнято звернення на адресу Голови ВР України та Президента України. Це певною мірою дало свій позитивний результат. На з'їзді був присутній член комітету ВР України з економічної реформи. Керівництво комітету не з'явилося, хоча їх запрошували. На їхню адресу висловили відповідні зауваження. Більш детальний репортаж оприлюднено в одному з номерів журналу «Економіка. Фінанси. Право».

Зазначений з'їзд згуртував аудиторів України, але не надовго. Відновлення аудиту, крім позитиву, призвело до утворення різного роду угруповань і подачі законопроектів стосовно реформи аудиту.

Ст. 12 Закону передбачала сертифікацію аудиторів (визначення кваліфікаційної придатності).

Термін чинності сертифікату не повинен перевищувати п'яти років. Термін його чинності в конкретному випадку мала право встановлювати Аудиторська палата України (АПУ).

Такий термін передбачено з метою підвищення кваліфікації аудиторів кожні п'ять років. Натомість наприкінці скликання АПУ всупереч Закону встановили щорічні та інші обов'язкові платні форми підвищення кваліфікації.

Термін чинності сертифікатів продовжували тільки шляхом повторної здачі іспитів під приводом, що завчасно не надали заяви на його продовження. В результаті наведеного та інших фактів АПУ розпочала зловживати наданими їй повноваженнями.

Ст.ст. 14-16 регламентували створення та діяльність АПУ. Під час підготовки закону передбачалося,

що АПУ буде виконувати повноваження на зразок нинішнього органу суспільного нагляду. Хоча на період підготовки Закону у цивілізованому світі домінував самоврядний аудит. Такий підхід не тільки враховував вітчизняні реалії стосовно належного розвитку аудиту, а також був суттєвим кроком у розрахунку на майбутнє.

Натомість сталося не так, як гадалося. АПУ сама себе скомпрометувала своєю негативною діяльністю. Особливо відзначилися аудитори, делеговані САУ до АПУ і в подальшому навіть з'їздом аудиторів, а також її керівники. З приводу таких негараздів виникало безліч конфліктів.

Водночас аудитори не спромоглися знайти порозуміння, щоб напрацювати відповідні зміни до Закону, що розраховані на його конструктивне вдосконалення. Протириччя серед аудиторів зіграли проти них.

У першій редакції Закону значні повноваження стосовно формування АПУ отримала САУ. Всього передбачалося 20 членів АПУ, з яких 5 делегувала САУ, 5 – Міністерства та відомства, а також по 5 представників від навчальних та наукових закладів делегували САУ і Міністерства і відомства.

На превеликий жаль, САУ не спромоглася стати єдиною самоврядною громадською організацією аудиторів України. Аудитори всупереч здоровому глузду розпочали створювати цілу низку громадських організацій аудиторів. Робилися спроби створити Указом Президента України Аудиторський комітет України. Його утворення заблоковано – це окрема епопея.

Володимир Головач після невдалих спроб спрямувати аудиторський рух на позитив змінив напрям своєї діяльності. У 1996 р. його призначено заступником Міністра юстиції, а потім першим заступником.

За період знаходження на цих посадах вдалося зберегти від повної руйнації Закон «Про аудиторську діяльність», передбачити аудит у Цивільному та Господарському кодексах України.

Також від імені Міністерства ним розроблено та внесено на затвердження Кабміну у 1997 р. Концепцію реформування бухгалтерського обліку в Україні. Довести до рівня законопроекту зазначену концепцію не вдалося. Відбулася зміна керівництва Міністерства юстиції.

Відсутність закону «Про бухгалтерський облік» стало суттєвою перепоною на шляху розвитку аудиту в Україні. Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» спромоглися прийняти тільки в липні 1999 р. і то не в кращому вигляді. В ньому не було питань, пов'язаних з аудитом, їх запровадили набагато пізніше.

Слід зазначити, що ще постановою «Про введення в дію Закону України «Про аудиторську діяльність» Кабміну доручалося до 1 червня 1993 р. подати на розгляд ВР України проект Закону «Про бухгалтерський облік». Подання такого закону ігнорували з метою проведення безконтрольної приватизації.

Також ВР України прийняла постанову, що термін «аудит» повинен вживатися тільки до незалежного фінансового контролю відповідно до Закону «Про аудиторську діяльність». Такий підхід протримався недовго. Наступні скликання ВР України не помічали власної постанови. Відкрили скриньку Пандори. Термін аудит

набув глобального поширення. Всі намагаються, де тільки можна, його вживати. Не розуміють різницю між англійською та українською мовами, де терміни вживаються по-іншому. В українській мові одне явище або предмет можливо позначити декількома термінами. В англійській навпаки – один термін позначає декілька явищ або предметів. Ще за часів мого (Володимира Головача) перебування в Мінюсти вносили на розгляд Кабміну і ВР України Закон «Про закони», де передбачався порядок прийняття законів. Його так і не прийняли. Наступні скликання не здійснили такий крок і дотепер. Тому існує плутанина. Прикладом є прийняття нового Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який поруч з позитивом містить низку негараздів, але це окрема тема.

Законопроект підготовлено у завершеному вигляді в I пол. 1992 р. Тривалий час йшло його обговорення серед членів САУ з метою знайти конструктивне порозуміння. Зайняло значний час погодження законопроекту з провідними депутатами більшості з числа «червоних директорів». Неодноразово приймалися спроби погодити законопроект з Міністерствами, зокрема КРУ, але позитивного результату досягнуто не було.

Досягти домовленості про організаційне забезпечення діяльності майбутньої АПУ вдалося з Міністерством статистики.

Саме тоді через постійну комісію ВРУ з економічних реформ проходили законопроекти з питань діяльності Мінстату. Тому в заключному варіанті Закону передбачено, що організаційне забезпечення діяльності майбутньої АПУ покладається на САУ і Мінстат.

### **МІЖНАРОДНА РОЛЬ ЗАКОНУ**

ВР України I скликання мала тісну співпрацю із законопроектної роботи з республіками колишнього СРСР. Виявилось, що найбільше в питаннях реформування контрольно-ревізійної діяльності «просунулася» Україна.

Напрацьований законопроект «Про аудиторську діяльність» передано іншим колишнім союзним республікам.

Найбільш оперативно спрацювала Республіка Узбекистан, де менше всього виявилось погоджень та обговорень: вони прийняли такий Закон 9 грудня 1992 р. Республіка Казахстан – 18 жовтня 1993 р. Республіка Білорусь – 8 листопада 1994 р.

Натомість російська федерація не спромоглася прийняти Закон. 22 грудня 1993 р. Указом президента росії затверджено тимчасові правила аудиторської діяльності, які діяли до 7 серпня 2001 р., коли прийняли відповідний Закон. Як не дивно, тексти прийнятих Законів співпадали і навіть дублювали український законопроект.

Іншим шляхом пішли республіки Прибалтики. Їхнє ставлення до колишніх радянських республік було занадто обережним. Водночас прийняте законодавство виявилось подібним до українського законопроекту в концептуальному підході.

Виникає цілком слушне питання: що мав з цього всього Володимир Головач як ініціатор створення системи аудиту в Україні? Створив першу аудиторську фірму, здійснив заходи зі створення Співки аудиторів в Україні, підготував та практично впровадив Закон України «Про аудиторську діяльність».

Чому систему аудиту не було організовано під себе з метою отримання доходу?

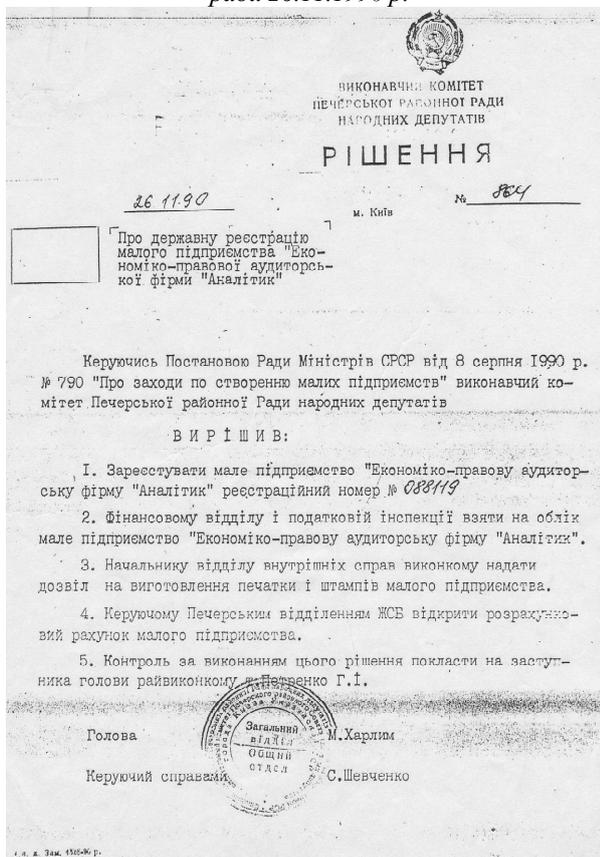
Як писав Великий Кобзар:

*У всякого своя доля  
І свій шлях широкий:  
Той мурує, той руйнує,  
Той неситим оком  
За край світа зазирає...*

Володимир Головачу випала доля мурувати аудит в Україні. Іншим дійовим особам – інше призначення. Так сталося, що у 1995 р. його вивели зі складу АПУ. Потім після звільнення з посади першого заступника Міністра юстиції України йому довелося отримувати на загальних засадах сертифікат аудитора знову, а також мати справу з іншими випадками та посяганнями. Це сприймалося як закономірне. Доволі часто приємного було мало. Особливо, коли ганьбили чи підлаштовували під себе вітчизняний аудит. Навіть за таких умов жодних образ не було, все сприймалося спокійно і без зайвих скандалів.

Водночас вдячний багатьом колегам за підтримку навіть в лиху годину, за конструктивну співпрацю. Без спільної роботи не було б такого результату. Натомість могло бути краще за наявності порозуміння і менших особистих амбіцій повернути аудит на свою користь.

*Документ про реєстрацію аудиторської фірми «Аналітик», першої аудиторської компанії в Україні, – Постанова Виконавчого комітету Печерської районної ради 26.11.1990 р.*



## ВИСНОВОК

1. Всупереч проблемам і негараздам Закон України «Про аудиторську діяльність» проіснував з 1993 р. до 2017 р., майже 25 років – чверть століття.

2. Прийнятий йому на зміну Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» недостатньо врахував позитивне надбання аудиторів стосовно можливого вдосконалення аудиторської діяльності в Україні.

3. Нинішньому поколінню аудиторів України необхідно знайти порозуміння з подальшого вдосконалення вітчизняного аудиту.

4. Максимально стимулювати наукові дослідження проблем аудиторської діяльності шляхом запровадження відповідних програм, надання грантів, проведення конкурсів та здійснення інших заходів. Без науки неможливо вдосконалювати практику.

5. Доцільно розпочати вести «Літопис історії аудиту в Україні» на загальнодержавному рівні.

6. Частіше проводити в режимі онлайн різноманітні семінари і подібні заходи з обговорення актуальних проблем аудиту.

7. Не зайвим буде проведення опитувань та анкетування серед аудиторів з важливих питань із вдосконалення аудиторської діяльності.

*Володимир Володимирович ГОЛОВАЧ*

*Подяка Володимиру Володимировичу Головачу за підготовку проекту Закону України «Про аудиторську діяльність», 10.06.1993 р.*

