

Головний редактор:

Присяжнюк Володимир Костянтинович, ректор Академії муніципального управління, д.т.н., професор, Заслужений діяч науки і техніки України.

Заступники головного редактора:

Даций Олександр Іванович, директор Науково-навчального інституту регіонального управління та місцевого самоврядування Академії муніципального управління, д.е.н., професор, Заслужений працівник освіти України

Лоцихін Олександр Миколайович, д.ю.н., завідувач кафедри теорії, історії держави і права та конституційного права Академії муніципального управління, Заслужений економіст України

Шеф-редактор:

Головач Володимир Володимирович, кандидат юридичних наук, директор аудиторської фірми "Аналітик".

Члени редакційної колегії:

Баймуратов Михайло Олександрович, д.ю.н., професор кафедри муніципального права Академії муніципального управління

Вініченко Ігор Іванович, д.е.н., доцент, завідувач кафедри економічної теорії та економіки сільського господарства Дніпропетровського державного аграрного університету

Глушков Валерій Олександрович, д.ю.н., професор кафедри адміністративних та кримінальноправових дисциплін Академії муніципального управління

Іванюта Василь Романович, д.е.н., доцент, професор кафедри менеджменту Полтавського університету економіки і торгівлі

Кампо Володимир Михайлович, к.ю.н., професор кафедри муніципального права, суддя Конституційного суду України

Клименко Олена Вікторівна, к.ю.н., доцент кафедри теорії, історії держави і права та конституційного права Академії муніципального управління

Клименюк Микола Миколайович, завідувач кафедри менеджменту Академії муніципального управління, д.е.н., професор

Кондрашихін Андрій Борисович, д.е.н., доцент, завідувач кафедри фінансів Академії муніципального управління

Конonenko Леонід Минович, к.ю.н., професор кафедри адміністративних та кримінальноправових дисциплін Академії муніципального управління

Копан Олексій Володимирович, д.ю.н., професор, перший заступник Керівника Міжвідомчого науково-дослідного центру з проблем боротьби з організованою злочинністю при Раді національної безпеки і оборони України

Корецька Світлана Олександрівна, д.е.н., доцент, професор кафедри фінансів Академії муніципального управління

Литвин Олександр Петрович, к.ю.н., професор, завідувач кафедри адміністративних та кримінальноправових дисциплін Академії муніципального управління

Луць Володимир Васильович, д.ю.н., професор, член-кореспондент Академії правових наук, завідувач кафедри цивільноправових дисциплін Академії муніципального управління

Манцевич Юрій Миколайович, д.е.н., доцент, завідувач секретаріату Комітету Верховної Ради України з питань будівництва, містобудування і житловокомунального господарства

Невелєв Олександр Мішійлович, д.е.н., доцент, завідувач кафедри менеджменту зовнішньоекономічної діяльності Академії муніципального управління

Озерський Ігор Володимирович, доктор юридичних наук, доцент, академік міжнародної кадрової академії, відмінник освіти України, радник юстиції, проф. кафедри кримінального права та правосуддя Запорізького нац. університету

Приходько Христина Вікторівна, к.ю.н., доцент, завідувач кафедри муніципального права Академії муніципального управління

Прушківський Володимир Геннадійович, д.е.н., професор, перший проректор Запорізького національного технічного університету

Сук Петро Леонідович, д.е.н., доцент, професор кафедри обліку і аудиту Академії муніципального управління

Фрицький Юрій Олегович, д.ю.н., професор кафедри теорії, історії держави і права та конституційного права Академії муніципального управління

Царенко Оксана В'ячеславівна, д.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту Академії муніципального управління

Випусковий редактор:

Куцяк Олександр Анатолійович

ЕКОНОМІКА ФІНАНСИ ПРАВО

ЩОМІСЯЧНИЙ ІНФОРМАЦІЙНО- АНАЛІТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

№ 2'2015

(видається з 1994 року)

ISSN 2409-1944

Журнал включено

до переліку наукових фахових видань України, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата з економічних наук

Постанова президії ВАК України від 06 жовтня 2010 р. № 1-05/6. Реєстраційне свідоцтво серії KB № 4384 від 18 липня 2000 р.

Засновник:

Аудиторська фірма "Аналітик" спільно з Академією муніципального управління та Національною академією внутрішніх справ України

Статті обов'язково проходять

відбір, внутрішнє і зовнішнє рецензування

Рекомендовано до друку Вченою радою Академії муніципального управління. Протокол №35 від 22 січня 2015 року. Повний або частковий передрук матеріалів журналу допускається лише за згодою редакції. Відповідальність за добір і викладення фактів несуть автори. За зміст та достовірність реклами несе відповідальність рекламодавець.

Підписано до друку 22.01.2015

Формат 60/84/8

Наклад – 250 прим.

Адреса редакції: 01001, м. Київ, вул. Хрещатик, 44

Телефони: (099) 143-03-99, (066) 178-20-42, (097) 178-90-89

Факс: (044) 279-63-47

E-mail: efp.redaktor@gmail.com

Сайт: www.efp.in.ua

ISSN 2409-1944



© "Аналітик", 2015

© "Економіка. Фінанси. Право", 2015

Суб'єкт видавничої Типографія: ТОВ "Міжнародний справи бізнес центр"

ЗМІСТ

<i>В.В. ГОЛОВАЧ.</i> Концептуальні засади аудиторської діяльності: світовий досвід та вітчизняна практика	3
Схема управління аудиторською діяльністю згідно нової редакції Закону України "Про аудиторську діяльність"	20
Проект Закону України "Про аудиторську діяльність"	21

ГОЛОВАЧ

УДК 657:167/168

Володимир Володимирович



канд. юридичних наук,
Голова правління Аудиторської фірми "Аналітик"

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА

CONCEPTUAL AUDITING PRINCIPLES: WORLD EXPERIENCE AND NATIONAL PRACTICE

Стаття присвячена дослідженню методологічних положень, направлених на з'ясування основних закономірностей у сфері аудиторської діяльності. За допомогою діалектичного методу пізнання розкрито зміст філософської сутності аудиторської діяльності у вигляді певного протиріччя. Показано яким чином зазначене протиріччя на різних історичних етапах впливало на розвиток аудиту та його нормативно-правову регламентацію. В наслідок цього внесено пропозиції щодо вдосконалення законодавчого забезпечення вітчизняного аудиту.

Статья посвящена исследованию методологических положений, направленных на установление сущности основных закономерностей в сфере аудиторской деятельности. С помощью диалектического метода познания раскрыт смысл философской сущности аудиторской деятельности в виде противоречия. Описано, каким образом выявленное противоречие на разных исторических этапах влияло на развитие аудита и его нормативно-правовое регулирование. Вследствие этого разработаны рекомендации по усовершенствованию законодательного обеспечения отечественного аудита.

The paper dwells on the investigation of the methodological statements aimed at determination of the main regularities entity in the auditing sphere. The sense of philosophical essence of auditing activity was determined as a contradiction by application of dialectical method of cognition. The author describes how identified contradiction affected the evolution of auditing and its legal regulation. The result of it is working out the practical recommendations for the national legal regulation of auditing and its improvement.

Ключові слова: аудит, концептуальні засади аудиту, філософія аудиту та його сутність

Ключевые слова: аудит, концептуальные основы аудита, философия аудита и его сущность

Keywords: audit, conceptual auditing principles, audit philosophy and its entity

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Фундаментальні дослідження концептуальних засад аудиторської діяльності розпочалися з 60 років минулого століття такими зарубіжними вченими, як Р.К. Маунбцом, Х.А. Шарафом, Р. Адамсом, А. Аренсом, Дж. Лоббеном, Дж. Робертсоном та іншими. Спираючись на досягнення своїх зарубіжних колег, вітчизняні вчені основну увагу приділяли подальшому з'ясуванню теоретичних положень аудиторської діяльності та можливостей їх впровадження у вітчизняну практику. Вагомий внесок в дослідження цієї проблематики зробили О.А. Петрик, В.С. Рудницький, Я.А. Гончарук, І.І. Дорош, А.Г. Загородній, М.В. Корягін, Г.М. Давидов, М.В. Кужельний, Ф.Ф. Бутинець, О.М. Виноградова та інші.

Аналіз наукових праць свідчить, що повноцінного становлення аудиту, як науки, до цього часу не

відбулося. Сформовано певні теоретичні засади, які вказують на необхідність подальшого пізнання філософських аспектів сутності аудиторської діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

В працях українських авторів постійно наголошується на тому, що для дослідження аудиторської діяльності необхідно застосовувати діалектичний метод пізнання. В якому напрямку та яким чином повинен використовуватися діалектичний метод пізнання питання залишається відкритим. Пояснення різного роду явищ і фактів у сфері аудиторської діяльності, як правило, обмежують формальною логікою, оминаючи стороною протилежні тенденції та взаємодії суперечностей.

Загальновідомо, що діалектичний метод пізнання вимагає з'ясування протиріччя в самій сутності предмета. Для цього необхідно аналізувати зовнішні

прояви його сутності у формі різноманітних явищ. В наслідок такого розкриття змісту сутності, як діалектичного протиріччя, і відбувається становлення теоретичного знання та будь-якої науки.

Не є винятком і аудиторська діяльність. Само собою зрозуміло, що без пізнання сутності аудиторської діяльності у вигляді діалектичного протиріччя неможливо говорити про повноцінне становлення системи знань про цей вид діяльності у формі науки. Тільки шляхом дослідження суперечливості сутності аудиторської діяльності відкривається можливість за випадковим знаходити необхідне, за поодиноким загальне і на цій основі відкривати закономірності та передбачувати майбутній розвиток.

МЕТА СТАТТІ полягає у комплексному аналізі існуючих концептуальних засад аудиторської діяльності та визначенню шляхів їх подальшого розвитку за допомогою законів і категорій діалектики.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

1. Діалектичне пізнання аудиторської діяльності – веління часу

В наукових працях під концептуальними засадами розуміють систему вихідних теоретичних положень, які інтегрують певний масив знань, орієнтованих на встановлення та пояснення закономірностей конкретних явищ. За своїм змістом концепція становить початковий рівень теорії який характеризується з'ясуванням внутрішньої сутності в різноманітних явищах.

Поняття концептуальних засад як провідного тлумачення тих чи інших процесів, широко використовується і в сфері пізнання аудиторської діяльності. Виникнення концепцій стосовно аудиторської діяльності, як правило, пов'язують з переходом від емпіричного до теоретичного рівня пізнання [1, с.35-42]. Деякі вчені загальнотеоретичні засади концепцій аудиту вбачають в послідовному сходженні від абстрактного до конкретного, від теорії до практики шляхом послідовного використання постулатів, принципів, правил та процедур [2, с.20]. На думку інших вчених аудиторській діяльності притаманне використання загальнонаукових і власних методичних прийомів контролю. На їх переконання загальнонаукові методичні прийоми дослідження ґрунтуються на методах філософії [3, с.36]. Ряд вчених в якості теоретичних засад аудиторської діяльності розглядають Концептуальну основу міжнародних стандартів аудиту, а також міжнародні стандарти аудиту, які регламентують питання відповідальності, планування, внутрішнього контролю, аудиторських доказів і тому подібне [4].

Не забувають вчені в своїх дослідженнях аудиторської діяльності звертати увагу і на такий філософський метод пізнання об'єктивної діяльності як діалектика. На їх думку в основі дослідження явищ в аудиті покладено діалектичний метод пізнання [5, с.24]. Окремі вчені прямо зазначають, що загальнотеоретичну базу аудиту формують науково-

системні та діалектичні методи пізнання його сутності в умовах дії ринкових механізмів [6]. В окремих випадках вчені роблять досить загальні висновки з приводу того, що метод аудиту як загальний підхід до проведення досліджень ґрунтується, подібно іншим наукам, на діалектиці [7]. Зустрічаються і такі праці, в яких робиться висновок з приводу того, що інституалізація аудиторської діяльності відбувається як перманентний процес, обумовлений дією законів діалектики [8, с.140].

Дійсно, діалектична логіка пізнання є універсальним методом для вивчення будь-яких проблем. Не становить виключення і аудиторська діяльність. За допомогою діалектики відкривається можливість не тільки з'ясувати причинно-наслідкові зв'язки у сфері аудиторської діяльності, а також встановити закономірності процесів інтеграції та диференціації, суперечності між сутністю і явищем, змістом і формою.

Загальновідомо, що діалектика вимагає пізнання протиріччя в самій сутності предметів. Згідно законів і категорій діалектики при розгляді певних явищ необхідно встановлювати внутрішні протилежності, а не зводити причини змін та наявних процесів до зовнішніх чинників. Зовнішні чинники у формі явищ є проявом сутності. Вони виступають як окремі властивості предмета, що відображають різні моменти сутності в їх суперечливих проявах. Узагальнення суперечливих моментів явищ дозволяє визначити їх діалектичну єдність на рівні сутності як протиріччя. В такому сенсі явище є проявом сутності, яка відображається в явищі. Хоча сутність і явище співпадають але не в абсолютному значенні, а у вигляді єдності протилежностей. За висловлюванням класиків, «якби форма прояву і сутність речей безпосередньо збігалися, то всяка наука була б зайва» [9, с.384].

Таким чином внутрішня суперечливість є органічною складовою діалектичного світобачення. Діалектика тлумачить сам процес розвитку як боротьбу взаємопов'язаних протилежностей, стрибкоподібний перехід кількості в якість та як рух за спіраллю шляхом заперечення з утриманням домінуючих тенденцій на наступних етапах розвитку. Зазначений методологічний підхід орієнтує сприймати протиріччя та обумовлені ним конфліктні явища в якості універсальної структури, присутньої у всіх сферах природного, соціального і духовного буття. Ще древні філософи вбачали, що універсальною основою існування різноманітних форм дійсності є система внутрішніх протилежностей.

На превеликий жаль спроби реального втілення діалектичного методу пізнання аудиторської діяльності мають досить обмежені результати. З одного боку, окремі вчені визнають, що в теорії аудиту повинен бути рівень наукового пізнання пов'язаний з теоретичним способом відображення дійсності, спрямованому на протипагу емпіричному способу, на розкриття сутності, внутрішньої закономірності. Навіть звертають увагу на те, що сутність пізнання в аудиті виражається в русі від

знання сутності першого порядку до знання сутностей вищих порядків. З викладених положень роблять досить змістовний висновок з приводу того, що «У такому безперервному русі виявляється суперечливий характер пізнання, внутрішня єдність і боротьба наявних у ньому протилежностей і суперечностей» [1, с.37]. З іншого боку, при розгляді конкретної суперечності, яка викладена в постулаті Д.К. Робертсона стосовно того, що завжди є ймовірність зіткнення інтересів аудитора і керівників підприємства надається формальна оцінка зовсім іншого змісту. Вважають що цей постулат свідчить про те, що аудиторські перевірки стали масштабними і дорожчими, а тому аудитор не повинен зазначений постулат брати на віру і дотримуватися презумпції «невинності»¹ та неупередженості [1, с. 48].

Інші автори в такому ж аспекті пропонують розглядати постулат Р.К. Маунца і Г.А. Шарафа стосовно того, що конфлікт інтересів аудитора й адміністрації не є неминучим. На їх думку «Не слід припускати наявності конфлікту інтересів між аудитором і адміністрацією. Цей постулат слугує для створення атмосфери довіри та взаємної підтримки між ними. В його основі лежить ідея про одвічну доброту і незіпсованість людської природи» [2, с.22].

Якщо одні автори наголошують на проявах доброти і невинності в аудиторській діяльності, то інші заявляють про наявність жадібності і лукавства. Підтримуючи погляди Р.Х. Монтгомері та його послідовників, окремо науковці висловлюють «припущення, що першоосновою появи аудиту були Жадібність та Страх пересічного власника – учасника ринкових відносин. Ці дві рушійні сили, що спонукають людину до дій, особливо у економічних відносинах при абсолютно невизначеному навколишньому ринковому середовищу та недовірою людини – власника до будь-якої інформації, яку він сам не створював але яка зачіпає його економічні або майнові інтереси – це і породило феномен аудиту» [3, с.27].

Викладені тлумачення сутності аудиторської діяльності з діаметрально протилежних позицій за допомогою категорій добра і зла описують на рівні явищ не що інакше, як діалектичне протиріччя у сфері моральної свідомості суб'єктів аудиторської діяльності. При більш уважному розгляді аудиторської діяльності виявляється, що добро і зло співіснують в ній нерозривно, а їх відокремлення має штучний характер.

Насправді, діалектика добра і зла об'єктивно притаманна аудиторській діяльності. Взаємопереплетіння і напруженість цих двох полюсів породжують для аудитора незмінну актуальність вибору між добром і злом на кожному етапі перевірки фінансової звітності на предмет її достовірності, повноти і відповідності законодавству. Стосовно розуміння добра і зла у свідомості аудитора та інших суб'єктів аудиторської діяльності постійно

виникають досить складні і суперечливі парадигми у вигляді конфлікту інтересів. Вони обумовлені тим, що добро і зло породжують одне одного як нерозривно пов'язані антиподи з протилежними властивостями і взаємними переходами одне в одного. Їх зіткнення в тій чи іншій мірі досягає аудиторського ризику та професійного скептицизму щодо виявлення перекирвань фінансової звітності, обумовлених помилкою або шахрайством. Характерно, що в етичному аспекті добро і зло не підлягають абсолютизації і повинні оцінюватися через порівняння одне з одним.

Саме такий методологічний підхід стосовно оцінки добра і зла в аудиторській діяльності покладено в основу Кодексу професійної етики аудитора. В ньому розкрито зміст основних загроз незалежності аудитора, саме того зла протидія якому породжує добро у вигляді об'єктивної оцінки фінансової звітності.

2. Суть аудиторської діяльності становить соціальне протиріччя

Наукове пізнання викладених суперечностей в аудиторській діяльності неможливе без діалектичного підходу, який ґрунтується на такому філософському принципі пізнання дійсності, як принцип протиріччя. Пізнавальний напрямок щодо встановлення протиріччя та їх філософського аналізу в повній мірі повинен стосуватися аудиту та аудиторської діяльності. За своєю суттю аудиторська діяльність і сам аудит є не що інше, як суспільне відношення, джерелом розвитку якого виступає соціальне протиріччя.

Визнання принципу протиріччя, як головного аналітичного методу передбачає, що соціальному протиріччю надається статус основного філософського дослідження аудиту та аудиторської діяльності. Цей принцип надає можливості з достатньою повнотою описати аудит та аудиторську діяльність в аспекті конфліктів, антагонізмів, розбіжностей, контрастів, дисонансів і тому подібне. Принцип протиріччя вимагає не уникати драматичних соціальних колізій, а всебічно їх аналізувати та безкомпромісно оцінювати. При цьому сприймати негативні та конфліктні явища не в якості випадкових, а як об'єктивно необхідні. З метою встановлення максимально достеменного соціального діагнозу суспільним відношенням в сфері аудиторської діяльності та аудиту необхідно не упустити з поля зору протилежний ціннісний полюс протиріччя з наявною в ньому перспективою досягнення соціальної гармонії.

Аудит, як основний напрямок аудиторської діяльності в реальній дійсності виступає у вигляді достатньо складного суспільного відношення, що включає в себе співпрацю багатьох індивідів з їх стосунками до оточуючого середовища і один до одного.

Основу будь-яких суспільних відносин становлять соціальні зв'язки, які об'єднують індивідів у певні групи та інші структури суспільства. Ядро цих зв'язків складається з різноманітних стосунків схожості і відмінності, рівності і нерівності, панування і підлеглості та інших взаємних

¹ Мова оригіналу. В дійсності потрібно говорити про принцип невинуватості.

протилежностей. Суперечлива сутність суспільних відносин обумовлює виникнення соціальних конфліктів в тій чи іншій формі.

Подібно іншим суспільним відносинам аудит, що має стійку та різноманітну структуру колективних та індивідуальних зв'язків, згідно законів діалектики формується і розвивається відповідно до власного предмету діяльності. В даному випадку таким предметом діяльності є перевірка фінансової звітності стосовно її достовірності, повноти та відповідності законодавству.

При розгляді суспільних відносин не вимагається з'ясувати достеменно характеристику індивідів як конкретної особистості. В якості суб'єктів таких відносин вони виконують певні соціальні ролі, що мають безособове значення. Тому суспільні відносини потрібно відрізнити від інших взаємних зв'язків між людьми, в першу чергу від індивідуальних стосунків, пов'язаних з безпосереднім психологічним спілкуванням.

В аудиті, як суспільному відношенні, основними суб'єктами, а відповідно і сторонами соціального протиріччя, є аудитори, адміністрація підприємства, установи чи організації, що складає фінансову звітність, замовники аудиту та інші користувачі фінансової звітності в тому числі суспільство, як найбільш зацікавлений користувач фінансової звітності. Між зазначеними групами суб'єктів існують нерозривні зв'язки і взаємозалежність стосовно фінансової звітності, її достовірності, повноти і відповідальності законодавству. Основою таких соціальних зв'язків є обмін інформацією в процесі перевірки фінансової звітності аудитором. Обмін інформацією об'єднує зазначених суб'єктів у цілісну систему аудиторської діяльності, як галузь суспільно-корисної праці, що має вагоме суспільне значення. На рівні держави ця діяльність регулюється відповідним законодавством, а також багатьма нормативними актами, в тому числі міжнародного значення.

Аудиторська діяльність не тільки об'єднує суб'єктів з різними інтересами, а також породжує розбіжності між ними стосовно перевірки фінансової звітності на предмет її достовірності повноти та відповідності законодавству. Уже в самому факті проведення аудиту виникають розбіжності, оскільки одна сторона перевіряє фінансову звітність, а інша сторона зобов'язана створювати належні умови для такої перевірки та надавати переконливі докази щодо належної підготовки звітності. При більш уважному розгляді аудиторської діяльності виявляється, що весь процес проведення аудиту супроводжується різноманітними розбіжностями та їх подоланням. При цьому інтереси таких головних протилежностей, як аудитори і управлінський персонал проходить зіткнення у вигляді певної боротьби лише в тій мірі, в якій вони перебувають у взаємозв'язку і утворюють цілісну аудиторську діяльність. Саме розбіжність інтересів аудитора і управлінського персоналу обумовлює одночасне існування в їх стосунках єдності і боротьби. Якщо взяти до уваги аудиторську перевірку, то в наслідок з'ясування тих чи інших розбіжностей аудитор в кінцевому рахунку готує

позитивний чи негативний висновок. Таким чином виходить, що єдність протилежностей призводить до стійкості аудиторської діяльності, яка завжди виявляється відносною, а змагання та боротьба між протилежностями здійснюється постійно.

Якщо керуватися таким методологічним підходом, то філософську або діалектичну сутність аудиту необхідно розглядати, як соціальне протиріччя стосовно перевірки фінансової звітності сторонами якого виступають аудитори, адміністрація підприємства, що складає фінансову звітність, замовники аудиту та інші користувачі фінансової звітності. Ядром цього протиріччя є стосунки між зазначеними суб'єктами з приводу самої перевірки фінансової звітності з метою встановлення її достовірності, повноти та відповідності законодавству шляхом з'ясування наявності чи відсутності перекирчувань фінансової звітності, обумовлених шахрайством або помилкою.

Само собою зрозуміло, що будь-яка перевірка фінансової звітності тягне за собою додаткові матеріальні та інші витрати з боку замовників аудиту та адміністрації підприємства, що склала фінансову звітність. Якщо одна сторона цього суспільного відношення проявляє зацікавленість в зменшенні таких витрат, то інша сторона в особі аудитора хоче за виконану роботу мати більший дохід. Внаслідок чого об'єктивно між цими сторонами виникає певне соціальне протиріччя, яке за наявності суттєвих перекирчувань фінансової звітності, обумовлених шахрайством або помилкою, набуває форми соціального конфлікту. За таких умов адміністрація підприємства, що складала фінансову звітність, буде намагатися умовити аудитора скрити виявлені перекирчування фінансової звітності. Подібного роду тиск на аудитора будуть чинити і замовники аудиту, якщо вони не зацікавлені в оприлюдненні негативних результатів аудиторської перевірки та притягненні до відповідальності винних осіб.

Інші користувачі фінансової звітності, що знаходяться поза договірними стосунками, незалежно від тих чи інших обставин хочуть отримати максимально об'єктивні результати аудиторської перевірки. У зв'язку з цим вживають всіляких заходів для попередження можливої змови аудитора з іншими суб'єктами щодо укриття від оприлюднення виявлених перекирчувань фінансової звітності, в тому числі шляхом запровадження суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та підвищення відповідальності аудиторів щодо проведення перевірки фінансової звітності з дотриманням принципу професійного скептицизму і запобігання загроз їх незалежності.

Наявність в аудиті та аудиторській діяльності суб'єктів з протилежними інтересами обов'язково призводить до того, що вони обумовлюють і взаємно виключають один одного. Взаємне обумовлення або взаємне припущення означає, що аудит та аудиторська діяльність подібно іншим суспільним відношенням можуть існувати тільки в єдності суб'єктів з протилежними інтересами.

3. Дослідження протиріч в сфері аудиторської діяльності

Про наявність протиріч в сфері аудиторської в загальних рисах висловлювались зарубіжні вчені ще на початку минулого століття. Відповідно положення з цієї проблематики можливо знайти в роботах Лоренса Діксі, Роберта Монтгомері, Джека Робертсона та інших.

Досить виразно протиріччя в аудиторській діяльності проявилися в середині минулого століття в США під час судових переслідувань аудиторів з боку користувачів фінансової звітності збанкрутілих банків та корпорацій. На підставі узагальнення такого роду судових рішень Р.Адамс прийшов до висновку, що протиріччя в аудиторській діяльності обумовлені різним тлумаченням обов'язків самим аудитором і його клієнтом, що насамперед призводить до розбіжностей в їх очікуваннях стосовно результатів аудиту. Якщо аудитор вбачає свою задачу в отриманні доказів щодо достовірності звітності, то користувачі звітності очікують від аудитора виявлення шахрайства. В свою чергу, аудитори розглядають виявлення шахрайства побічним продуктом своєї діяльності і не розробляють для цього спеціальних методик. Натомість користувачі звітності наполягають, щоб аудитори розробляли методики для виявлення шахрайства і приділяли цим питанням більше уваги [12,с.379].

Спираючись на аналіз судових справ Р. Адамс відмічав, що аудитори своїх переслідувачів з боку користувачів фінансової звітності звинувачують в «Синдромі глибокого карману», намаганнях покращити своє фінансове становище за рахунок аудиторів шляхом пошуку недоліків в їх роботі. В таких переслідуваннях аудиторів Р. Адамс вбачав і позитивні аспекти. На його думку агресивні судові переслідування аудиторів становлять потужну рахуючи силу перемін в професійних рекомендаціях. Працюючи Р. Адамс в повній мірі була підтверджена подальшим розвитком аудиторської діяльності, коли після виявлення широкомасштабних фактів шахрайства здійснювалися заходи щодо вдосконалення аудиту.

В такому випадку для визначення закономірностей аудиторської діяльності як соціального протиріччя цілком логічним буде зробити короткий екскурс в історію аудиту США, країни яка здійснила і продовжує здійснювати вагомий внесок в розвиток аудиту, в тому числі на міжнародному рівні. В першу чергу спробуємо проникнути в середину історичного процесу і розглянути його на рівні теорії, тобто на рівні його сутності. Завдяки історичному підходу або методу розвитку відкривається можливість з'ясувати якою аудиторська діяльність була в минулому, якою стала і в наслідок чого змінилася. Тим самим відкривається можливість передбачити тенденції подальшого розвитку аудиторської діяльності та намітити шляхи вдосконалення її нормативно-правового регулювання.

В класичному варіанті аудит з'явився в США на початку XX століття. До цього часу наукових праць з аудиту було обмаль. В 1905 році, а потім в 1909 році Р.Х. Монтгомері видав в США книгу англійського

автора Лоренса Діксі «Аудит: практичні настанови для аудиторів». Спираючись на ідеї Діксі, Монтгомері визначив мету аудиту у виявленні помилок, до яких були віднесені і довільні помилки у вигляді зловживань. Потім Р.Х. Монтгомері в 1912 р. підготував власну книгу «Аудит: теорія і практика», яка витримала цілий ряд перевидань до наших днів під назвою «Аудит Монтгомері» [13;14, с.16-20;15].

В працях Р.Х. Монтгомері та інших вчених того часу по різному визначали мету аудиту. Якщо на початку XX століття основне завдання аудиту вбачали у викритті шахрайства, то в подальшому почали робити наголос на виявленні і запобіганні помилок навмисного і ненавмисного змісту. Потім на перше місце поставили визначення фінансового стану і прибутковості підприємства. Звертали увагу і на оцінку системи внутрішнього контролю, в якому вбачали головну силу спроможну протидіяти шахрайству.

В умовах стрімкого розвитку економіки на початку XX століття виявлення шахрайства аудитором почало відходити на задній план. У першому виданні своєї книги Р.Х. Монтгомері критично поставився до англійської системи аудиту і назвав її «рахунковим аудитом». Основна частина часу в таких випадках витрачалась аудитором на детальну перевірку рахунків, оскільки за мету ставилося виявлення шахрайства. В подальшому американський аудит почав набувати раціональності і прагматизму у «вигляді тестового аудиту». Першопричину перекинувшись у звітності почали вбачати у помилках, а виявлення аудитором шахрайства поступово відійшло на задній план.

На певний період між аудиторами і замовниками на перший погляд утворилася єдність інтересів. В дійсності ця єдність була відносною, а боротьба абсолютною. По мірі розширення кола користувачів фінансовою звітністю з ростом акціонерного капіталу зростала соціальна функція аудиторської діяльності, як суспільного відношення, що об'єктивно призводило до загострення протиріччя між аудиторами і користувачами фінансової звітності. В наслідок виявлення шахрайства в соціально загрозливих обсягах протиріччя почало набувати антагоністичного змісту.

З викладеного вбачається, що розвиток аудиту йшов шляхом протиріччя, через заперечення, з переходом кількості в якість. В конкретних історичних умовах «тестовий аудит» заперечував «рахунковий аудит», а разом з ним і виявлення шахрайства. Хоча і зберігалися позитивні тенденції стосовно більш раціональної перевірки фінансової звітності, але протиріччя залишилося. З одного боку виникла необхідність в системно орієнтованому аудиті та зосередженні його уваги на більш вагомих цілях. З іншого боку, виявились властиві обмеження аудиту щодо виявлення шахрайства, які змушені були врахувати шляхом запровадження концепції ризику.

До 30-х років взагалі не існувало будь-яких документів, які встановлювали відповідальність аудитора за виявлення перекинувшись фінансової звітності. У різного роду публікаціях тільки зазначали важливість цього питання і намагалися

всіляко його уникати на практиці. Поки велика економічна криза не спонукала до переоцінки ситуації.

Світова економічна криза 1929-1933 рр. призвела до підвищення вимог стосовно якості аудиту і посилення відповідальності аудитора. Виявлення аудитором шахрайства почали розглядати не в якості права і побічного продукту діяльності, а в якості обов'язку і важливого завдання. Цьому сприяло прийняття Конгресом в 1933 році Акту про цінні папери, покликаному відновити принципи справедливості і чесності на фондовому ринку. В 1934 році навіть було розроблено документ під назвою «Перевірка фінансових звітів незалежними аудиторами». Оскільки цей документ мав рекомендаційний характер, то його на практиці ігнорували, тим паче, що економічна криза почала затихати.

Певним чином на події Світової економічної кризи зреагував і Монтгомері. У п'ятому виданні своєї книги, яка вийшла у 1934 році було зазначено досить в загальних рисах про відповідальність аудитора за виявлення шахрайства. За орієнтир брався широкий соціальний аспект та юридичні підстави. Зокрема, Монтгомері писав, що аудитор який приклав всі свої зусилля і досвід для виявлення шахрайства, але не спромігся виявити його в наслідок детального планування і всебічного маскування, звільняється від юридичної відповідальності. Але залишається професійально відповідальним за цю невдачу, що безпосередньо позначиться на його аудиторському бізнесі. В даному випадку Монтгомері досить обережно заявив про соціальну відповідальність аудитора за виявлення шахрайства і відмітив в якому аспекті можливо вести мову про юридичну відповідальність аудитора.

Через декілька десятиліть все це позначилося на аудиторському бізнесі. В першу чергу познавчися Акт про цінні папери 1933 р., який було використано в 70-х роках для судових переслідувань аудиторів користувачами фінансової звітності.

В науковій літературі по різному оцінюють ставлення Монтгомері до виявлення аудитором шахрайства. Переважна більшість вважає, що Монтгомері не відносив виявлення аудитором шахрайства до його обов'язку. Дехто відмічає, що «піонер аудиту» Монтгомері, як аудитор – практик по різному визначав мету аудиту на конкретних етапах його розвитку в залежності від стану економіки своєї країни. Таке зауваження відповідає дійсності. Коли економіка США була стабільною, а виявлення фінансових шахрайств мало поодинокі випадки, то ставлення до аудиту з боку користувачів фінансової звітності було задовільним. Суспільство не розглядало задачу виявлення аудитором шахрайства в якості актуального завдання. При загостренні економічної ситуації, виникненням фінансових катаклізмів та значним поширенням шахрайств протиріччя в аудиторській діяльності набувало антагоністичного змісту, що знаходило своє відображення в аудиторській практиці і теорії аудиту, в тому числі в працях Монтгомері.

Реагування аудиторів і законодавців на світову економічну кризу в кінцевому рахунку призвело до того, що створили два комітети: один з регламентації бухгалтерського обліку, а інший з аудиту. Саме вони започаткували розробку стандартів бухгалтерського обліку та аудиту, що знайшло своє втілення в «Загальноприйнятих стандартах аудиту», які були затверджені в 1948 році Американським інститутом присяжних бухгалтерів (AICPA).

Зазначена професійна громадська організація має славетну історію. Вона бере свої витоки з Американської асоціації громадських бухгалтерів, створеної в 1887 році. Протягом свого існування AICPA зіграла провідну роль в становленні і розвитку аудиту США. Завдяки згуртованості і єдності аудитори США змогли подолати економічні та інші катаклізми і підняти вітчизняний аудит на світовий рівень. Ще в 1939 році AICPA створила Комітет з аудиторської перевірки, перейменований в подальшому в Раду з аудиторських стандартів. Зазначений Комітет видав перше Положення з аудиторських процедур (SAF). До 1972 року підготували 54 Положення, які в модифікованому вигляді діють до цього часу.

До 70 років єдиної думки серед практиків і вчених США та інших країн стосовно відповідальності аудитора за виявлення перекручень фінансової звітності не існувало. Період з 1950 до 1970 року характеризувався стабільністю економіки США і незначною кількістю виявлених фінансових шахрайств. За відсутності їх значного поширення в аудиті вбачали інші завдання. Взагалі, наголошувати на тому, що аудитору не слід зосереджуватися тільки на виявленні перекручень звітності. Зокрема Рой Додж відмічав, що «Аудитор не повинен бути детективом або заздалегідь бути упевненим, що щось неправильно. Він не відповідає за недбалість відповідального керівника, який передав йому інформацію, за відсутності підозрілих обставин» [16, с.47].

Починаючи з 40-х років головною метою перевірки звітності незалежними аудиторами Американський інститут присяжних бухгалтерів називав висловлення думки про надану фінансову звітність. На практиці така думка мала досить широкий зміст і безпосередньо не стосувався виявлення аудитором перекручень фінансової звітності. В інших джерелах поняття аудиту та його завдання зводили до офіційної експертизи рахунків або до визначення ступеня відповідності інформації встановленим критеріям.

Тільки на початку 60-их років почали з'являтися окремі тести орієнтовані на виявлення аудитором перекручень фінансової звітності. Натомість питання відповідальності аудитора за виявлення різного роду перекручень фінансової звітності залишалося відкритим. У Положенні про аудиторські процедури, прийнятому в 1961 році Американським інститутом присяжних бухгалтерів відмічалось, що аудитор оцінює перекручення звітності у випадку її матеріальності, зокрема за наявності негативного впливу на його думку про достовірність фінансової звітності. При цьому зазначалося, щоб така оцінка

здійснювалася з позиції вірогідності згідно аудиторських стандартів.

Протиріччя між аудиторами і користувачами звітності не загострювалося тривалий час. Аж до 60 років поки не почалися судові переслідування аудиторів США всіляко уникали відповідальності за виявлення перекручень фінансової звітності. Від них тільки вимагалось сумлінно застосовувати стандарти аудиту, за допомогою яких при необхідності перевіряти сумнівні питання звітності. Зазначене протиріччя набуло стану соціального конфлікту, коли наприкінці 60 і в 70 роках пройшла серія судових процесів, які звинуватили аудиторів в неналежному виконанні своїх службових обов'язків стосовно виявлення перекручень фінансової звітності. В Конгресі США з цього питання відбулися слухання. Спеціально створена комісія вчинила спробу визначити відповідальність і роль аудитора в суспільстві. Було зроблено висновок про наявність розбіжностей між тим, що вбачають в аудиті користувачі звітності і суспільство та реальними можливостями аудиту стосовно виявлення перекручень фінансової звітності і підвищення довіри суспільства до звітності. У зв'язку з цим, пропонувалося посилити роботу Ради з аудиторських стандартів у напрямку зменшення зазначених розбіжностей та їх гармонізації [17].

Заслужовує на увагу аналіз судових переслідувань аудиторів з боку вчених і практиків. В якості правових підстав судових звинувачень використовували Акт про цінні папери 1933 р. та інше законодавство. В зазначеному акті було передбачено, що користувач цінних паперів не повинен доказувати факт наявності халатності чи зловживань з боку аудитора. Користувач зобов'язаний тільки доказати, що фінансова звітність вводять його в оману або неадекватно відображає реальний стан справ. В той же час, аудитор з метою свого оправдання повинен доказати, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень. Сам аудит було проведено належним чином, а користувач не поніс збитків у зв'язку з тим, що фінансова звітність вводять в оману.

За висновком Е.А. Аренса і Д.К.Лоббека за період з 1960-го по 1990-ий рік аудиторів піддавалися значному тиску, як з боку судових органів, так і з боку Комісії по цінних паперах і комісії Конгреса. В процесі слухань в Конгресі висувалися вимоги щодо посилення контролю за діяльністю аудиторів та підвищення їх юридичної відповідальності за виявлення шахрайства [18, с.107-138].

На думку зазначених авторів з аналізу судових переслідувань вбачається, що дуже важливо для аудиторів і суспільства визначити ступінь юридичної відповідальності аудитора за надійність фінансової звітності. З одного боку, нерозумно притягати аудиторів до відповідальності за кожну неточність у фінансовій звітності, оскільки аудитор не спроможний бути абсолютним гарантом надійності фінансової звітності. Аудитор, який буде давати таку гарантію, занадто дорого обійдеться суспільству. Тим паче, що навіть у випадку максимального підвищення витрат на аудит старанно замасковані зловживання не завжди можливо виявити. Саме тому професіонали і

суспільство зобов'язані визначити розумний компроміс між мірою відповідальності аудитора за об'єктивність фінансової звітності та затратами суспільства на аудит [18, с.139].

Новий виток соціального конфлікту був знаменний тим, що інтереси суспільства в аудиторській діяльності стали набувати домінуючого значення. Розпочався перехід від певної автономності і самоврядності до запровадження суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Притаманне аудиторській діяльності діалектичне протиріччя об'єктивно призвело до того, що внутрішнім джерелом становлення та розвитку суспільного нагляду також виступило певне діалектичне протиріччя.

В більшості випадків зазначене протиріччя характеризують у вигляді діадми між експертним потенціалом і незалежністю. З одного боку аудиторська діяльність є досить специфічна галузь, яка потребує високої кваліфікації та обширних знань. Зазначене має в своєму розпорядженні аудиторська спільнота, яка підлягає незалежному від неї контролю. З іншого боку для нагляду за аудиторською діяльністю необхідний абсолютно незалежний орган, який за відсутності кваліфікованих фахівців буде неефективним.

З метою гармонічного розв'язання цього протиріччя вирішили до органу суспільного нагляду включати не практикуючих аудиторів, які не мають приватних інтересів в аудиторських фірмах. Дозволити практикуючим аудиторам брати участь в роботі органу суспільного нагляду але в меншості.

В 70-их роках стало очевидним, що не тільки економіка, а також бухгалтерський облік і аудит мають транснаціональний характер. У зв'язку з цим, світова спільнота в жовтні 1977 року прийняла рішення створити Міжнародну організацію бухгалтерів (International Federation of Accountants – IFAC). Центральне місце в діяльності МФБ з того часу і до наших днів відводиться міжнародним стандартам аудиту (МСА).

Залишаючи осторонь аналіз МСА, зазначимо, що в цих стандартах головна увага приділяється вдосконаленню аудиторської діяльності з метою гармонічного вирішення притаманного їй діалектичного протиріччя. Це протиріччя між аудиторами та управлінським персоналом і користувачами фінансової звітності з приводу такого предмету як фінансова звітність, її достовірності, повноти та відповідності законодавству.

Викладений методологічний підхід щодо гармонічного розв'язання протиріччя у сфері аудиторської діяльності в подальшому було взято за основу для внесення змін і доповнень до міжнародних стандартів аудиту. В першу чергу було зроблено наголос на виявленні аудитором перекручень фінансової звітності, обумовлених шахрайством або помилкою, з урахуванням реальних можливостей аудиту. Все це знайшло своє відображення в цілому ряді Міжнародних стандартів аудиту.

4. Постулати аудиту та їх діалектичний зміст

Таким чином не тільки на рівні Конгресу США, а також на міжнародному рівні, визнали наявність соціального протиріччя в аудиторській діяльності і необхідність його належного розв'язання шляхом більш досконалого нормативного регулювання. В свою чергу, теоретичний аналіз наведеного протиріччя в аудиторській діяльності знайшов своє відображення в цілому ряді наукових праць американських вчених. Зокрема Р.К. Маунцом, Х.А. Шарафом, Дж.К. Робертсоном та іншими були проведені певні дослідження щодо наявності конфліктів у сфері аудиту та можливостей їх позитивного вирішення [12, с.30-96; 18, с.70-105, 19, с.90-95]. Результати таких досліджень знайшли своє відображення у відповідних постулатах аудиту. Спочатку Р.К. Маунц та Х.А. Шараф прийшли до висновку, що конфлікт аудитора й адміністрації не є неминучий. У подальшому, коли соціальне протиріччя в сфері аудиторської діяльності набуло більш очевидного та переконливого змісту, Дж.К. Робертсон уточнив, що завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора та керівників підприємства, що перевіряється [19, с. 18].

Деякі вчені вважають, що висновок Дж.К. Робертсона є абсолютно протилежним до висновку Р.К. Маунца та Х.А. Шараф. При цьому визнають, що конфлікт інтересів аудитора та адміністрації завжди потрібно брати до уваги. Тим самим визнають наявність протиріччя у сфері аудиторської діяльності [20, с.81].

В дійсності зазначені постулати аудиту не є абсолютно протилежними один до одного. Вони характеризують різні аспекти аудиту, як соціального протиріччя і в наслідок цього доповнюють один одного. Р.К. Маунц та Х.А. Шараф вважають, що для аудиту, як соціального протиріччя, виникнення конфліктного стану не є неминучим. В свою чергу, Дж.К. Робертсон, наполягає на тому, що завжди існує ймовірність виникнення конфліктного стану в аудиті, як соціальному протиріччі.

Основна проблема полягає в тому, що Р.К. Маунц, Х.А. Шараф та Дж.К. Робертсон розглядали зовнішні прояви аудиту, як соціального протиріччя, на рівні формальної логіки, що керується законами тотожності та несуперечності. Такий методологічний підхід містить в собі відповідно обмеження і не дозволяє належним чином визначити сутність аудиту шляхом аналізу його різноманітних зовнішніх проявів.

Якщо розглянути наведені вище постулати Р.К. Маунца, Х.А. Шарафа та Дж.К. Робертсона з позиції діалектичної логіки, то в них йде мова про таку сутність аудиту, як соціальне протиріччя. В залежності від тих чи інших обставин воно може набувати різноманітного змісту та соціального конфлікту. В свою чергу соціальний конфлікт є проявом такої сторони соціального протиріччя, як боротьба протилежностей. В даному випадку сама єдність у вигляді різнопланових стосунків щодо

предмета діяльності виступає умовою соціального конфлікту.

В науковій літературі по різному визначають стадії, етапи або фази соціального конфлікту [21]. В основному пропонують становлення та розвиток соціального конфлікту розглядати в аспекті цілого ряду стадій, починаючи від виникнення соціальної напруженості та усвідомлення протилежності інтересів з подальшим з'ясуванням або ігноруванням можливостей для взаємопорозуміння та відповідного вирішення конфлікту. Закінчуючи розгортанням конфлікту та настанням відкритої боротьби з відповідним розв'язанням соціального конфлікту та завершенням певного соціального протиріччя шляхом його перетворення в інше соціальне протиріччя.

Характерно, що за певних обставин соціальний конфлікт може набувати характеру антагонізму. Протиріччя в такому стані неможливо розв'язати в межах того процесу, де воно виникало і продовжує існувати. Потрібна інша основа взаємодії та нова якість стосунків.

Будь-який соціальний конфлікт, в тому числі у сфері аудиту та аудиторської діяльності, може мати свідомий або стихійний характер. Все буде залежати від усвідомлення суб'єктами своїх інтересів і дій, що впливають на інтереси інших суб'єктів. Як правило, суб'єкти з протилежними інтересами в різний час і не в повній мірі усвідомлюють протилежність своїх інтересів. Вигідне положення отримують ті суб'єкти, які раніше і глибше усвідомили свої інтереси. Вони намагаються завчасно розробити плани, спрямовані на реалізацію своїх інтересів шляхом врахування або ігнорування інтересів інших суб'єктів.

Ті особи, що вчиняють шахрайські дії при складанні фінансової звітності завчасно обирають такі способи маніпуляції та фальсифікації, які мінімально відображаються в бухгалтерських документах. В наслідок цього винні особи у порівнянні з аудитором струмують більш вигідне становище щодо приховування перекручень фінансової звітності.

У зв'язку з цим, об'єктивну відповідь на питання стосовно того, наскільки конфлікт аудитора і адміністрації не є неминучий та чи завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора та керівників підприємства, можливо надати виключно з позиції основних законів філософії. Формальної логіки в цьому випадку явно недостатньо.

Визнання такого факту, що сутність аудиту, як суспільного відношення, становить соціальне протиріччя, говорить про те, що зазначене протиріччя в обов'язковому порядку набуває стану соціального конфлікту у випадку виявлення аудитором суттєвих викривлень фінансової звітності, обумовлених шахрайством або помилкою. Такий конфлікт буде мати місце навіть тоді, коли аудитор на вимогу адміністрації підприємства, що перевіряється, скрие від офіційного оприлюднення встановлене ним суттєве перекручення фінансової звітності. Якщо аудитор в силу недостатньої кваліфікації та інших обставин не виявить наявних суттєвих перекручень фінансової звітності, то соціальний конфлікт не зникає, а продовжує існувати. В цих випадках

конфлікт набуде латентного характеру і в подальшому не виключається можливість переростання його в більш гостру форму, коли скриті або невістановлені аудитором перекирчування фінансової звітності будуть виявлені іншими зацікавленими особами.

За відсутності суттєвих перекирчувань фінансової звітності аудит та аудиторська діяльність, як суспільне відношення, збережуть свій стан соціального протиріччя, в якому взаємодія суб'єктів з протилежними інтересами не переросте в соціальний конфлікт. При цьому сама боротьба суб'єктів з протилежними інтересами збереже своє значення, як джерело розвитку аудиту та аудиторської діяльності у вигляді соціального протиріччя.

З урахуванням викладеного, можливо в деякій мірі погодитись з висновком Р.К. Маунца та К.А. Шарафа, що конфлікт адміністрації підприємства і аудитора не є неминучий. Разом з тим, такий висновок не враховує наявності діалектичного протиріччя в самій суті аудиту та аудиторської діяльності. Наведене зауваження стосується і висновку Дж.К. Робертсона, з приводу того, що завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора та керівників підприємства, що перевіряється. Наявність в аудиті та аудиторській діяльності соціального протиріччя переконливо свідчить, що інтереси аудитора та керівників підприємства, що перевіряється, завжди знаходяться в постійному зіткненні та боротьбі, а за певних обставин подібного роду зіткнення інтересів набувають стану соціального конфлікту. Наскільки конфлікт аудитора і адміністрації не є неминучий та чи завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора та керівників підприємства, в кінцевому рахунку залежить від наявності суттєвих перекирчувань фінансової звітності.

5. Предмет протиріччя в аудиторській діяльності та його оцінка аудитором

З викладеного стає цілком зрозумілим, що предметом протиріччя і взаємодії протилежностей в аудиторській діяльності як суспільному відношенні виступає фінансова звітність, її достовірність, повнота і відповідальність законодавству. На різних етапах розвитку аудиторської діяльності в періоди фінансової стабільності аудитори в тій чи іншій мірі відходили від перевірки основного предмету протиріччя щодо наявності шахрайства в бік задоволення інтересів управлінського персоналу та замовників аудиту. Переносили виконання цього обов'язку в максимальній мірі на суб'єктів внутрішнього контролю та найвищий управлінський персонал. Вважали, що саме вони несуть відповідальність за виявлення шахрайства і ні в якому разі до цього не мають відношення аудитори. З появою фактів протилежного змісту, які свідчили про причетність управлінського персоналу до шахрайства і втягування аудиторів до їх покриття, суспільна думка суттєво змінювалась.

В наслідок розгортання протиріччя, переходу його в стан соціального конфлікту на адресу аудиторів користувачі фінансової звітності і в першу чергу суспільство, як провідний користувач фінансової

звітності, висували додаткові вимоги щодо вдосконалення аудиторської діяльності. В решті решт змушували аудиторів повертатися до основного предмету протиріччя і приділяти головну увагу визначенню достовірності, повноти і відповідності законодавству фінансової звітності. В наслідок таких дій підвищувати довіру суспільства до фінансової звітності.

Аналіз розвитку аудиторської діяльності в історичному аспекті також переконливо свідчить про те, що оцінка фінансової звітності в якості предмету протиріччя повинна здійснюватися діалектично. Встановлення достовірності, повноти і відповідності законодавству фінансової звітності можливо лише шляхом визначення її протилежного значення, наявності ознак недостовірності, неповноти і невідповідності законодавству, обумовлених шахрайством або помилкою. Як зазначали свого часу американські аудитори, до перевірки фінансової звітності належить застосовувати принцип «перевернутого каміння» тобто поглянути на неї з протилежного боку. Р.К. Маунц і Н.А. Шараф також відмічали, що благо розумний аудитор повинен проводити перевірку до тих пір, поки у нього не залишиться сумнівів в існуванні або відсутності суттєвих порушень [11, с.140]

Після тривалих дискусій для досягнення зазначеної мети спочатку в Міжнародних стандартах аудиту, а потім і в Директивах ЄС запровадили принцип професійного скептицизму. Цей принцип зобов'язує аудитора критично оцінювати фінансову звітність з протилежного боку, з позиції можливої наявності суттєвих перекирчувань, обумовлених шахрайством або помилкою.

Саме до такого розуміння сутності аудиторської діяльності впритул підійшов і сам Дж. Робертсон. Він відмічав, що аудитори раніше дотримувалися іншої думки, аж поки в 70-х роках не були виявлені багато чисельні факти хабарництва і незаконних виплат. У зв'язку з цим, суспільство висунуло до аудиторів додаткові вимоги. Приймаючи до уваги, як пише Дж. Робертсон, що вірогідність зіткнення інтересів існує завжди, аудитори стали проводити в ході кожної перевірки процедури по виявленню помилок і порушень, які суттєво впливають на фінансову звітність. Саме тому від аудиторів як зазначає Дж. Робертсон, вимагається дотримуватися природного скептицизму по відношенню до фінансової звітності. Але цей скептицизм повинен урівноважуватися довірою до керівництва підприємства. Аудитори не повинні завідомо виходити з того, що кожний керівник нечесний. Але й не повинні вважати, що керівники безперечно чесні [19, с.18].

З наведеного вбачається, що в силу загострення протиріччя в сфері аудиторської діяльності і набуття ним стану соціального конфлікту стала очевидною обмеженість формальних догматичних пояснень. Тим паче, що одно полярний підхід стосовно максимального задоволення аудиторами інтересів власників при мінімальному врахуванні інтересів суспільства виявився непродуктивним. Ігнорування інтересів суспільства в аудиторській діяльності, як суспільному відношенні, із стрімким розвитком

економіки об'єктивно тягло за собою негативні наслідки. Коло користувачів фінансової звітності невинно розширилося і суспільство все більше ставало провідним користувачем фінансової звітності. Воно не могло байдуже ставитися до перевірки аудитором фінансової звітності на предмет її достовірності, повноти та відповідності законодавству.

З метою більш глибокого пізнання сутності аудиторської діяльності вчені в черговий раз звернулися до філософії, як науки про загальні закономірності об'єктивної дійсності. З'ясувалося, що для подолання догматизму доцільно застосувати принцип професійного скептицизму. Сам принцип скептицизму як філософський напрям пізнання дійсності орієнтує на уникнення передчасних висновків шляхом висловлення сумнівів щодо предмета або його окремих властивостей. Скептицизм заперечує проти надання істині абсолютного значення. Тим самим схиляється до того, що істина завжди відносна і спроможна проявлятися як момент абсолютної істини. Кінцевою метою скептицизму його протилежністю виступає надання впевненості щодо об'єктивної оцінки дійсності.

Запровадження принципу професійного скептицизму в аудиторську діяльність поставило перед аудитором неухильну вимогу не вбачати абсолютної істини у фінансовій звітності, її достовірності, повноти і відповідності законодавству. Для зняття сумнівів з приводу об'єктивності професійного судження щодо фінансової звітності зобов'язали аудитора надавати її користувачам відповідну впевненість. В даному випадку виконувати завдання з надання впевненості. В кінцевому рахунку визнали за необхідне сформулювати загальновідому концепцію щодо виконання аудитором завдань з надання впевненості.

Всебічний аналіз аудиторської практики також показав, що сумлінна реалізація аудитором принципу професійного скептицизму неможлива без його незалежності. В наслідок цього постало питання, що для її забезпечення аудитор зобов'язаний постійно здійснювати заходи стосовно усунення різного роду загроз у вигляді конфлікту інтересів. Сам конфлікт інтересів при більш уважному розгляді являв собою певне відображення протиріччя у формі соціального конфлікту, протиріччя між особистими і суспільними інтересами, власними інтересами аудитора і його професійними обов'язками.

Такий концептуальний підхід щодо оцінки незалежності аудитора знайшов свою реалізацію в Кодексі професійної етики аудитора, який було прийнято в 1996 році Міжнародною федерацією бухгалтерів. В цьому документі прямо зазначили, що аудитор повинен бути незалежним у своїй поведінці і висловленні професійного судження. В першу чергу уникати у своїй професійній діяльності обставин, які свідчать про існування загрози його незалежності, а при висловленні думок їх спрямованість повинна надавати можливість формулювати висновок без будь-якого впливу. В даному випадку впливу з боку зацікавлених осіб, що діють від імені та в інтересах

протилежної сторони реально існуючого протиріччя. Уникати такого впливу означає діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом, за відсутності конфлікту інтересів.

6. Нормативно-правове регулювання протиріч в аудиторській діяльності

При виникненні соціальних конфліктів у сфері аудиторської діяльності в обов'язковому порядку поставало питання щодо юридичної відповідальності за факти шахрайства. Висновки були достатньо очевидними. За будь-яких умов посадові особи винні у перекрученнях фінансової звітності повинні нести за допущені правопорушення юридичну відповідальність. З іншого боку аудитор за скриті або невиявлені факти перекручень фінансової звітності також повинен притягатися до юридичної відповідальності.

З урахуванням наведених обставин, аудит та аудиторська діяльність, як соціальне протиріччя, що має вагоме суспільне значення, в обов'язковому порядку підлягає нормативному регулюванню, в результаті чого вони набувають змісту правового суспільного відношення. Хоча суспільне відношення є первинним стосовно норм права, разом з тим правове відношення має певну особливість та самостійність. В такому відношенні суб'єктів пов'язує та ставить у залежність один від одного наявність конкретних юридичних прав та обов'язків за допомогою яких здійснюється регулюючий вплив на поведінку людей безпосередньо або опосередковано причетних до аудиту та аудиторської діяльності.

Поведінка суб'єктів правових відносин у сфері аудиту та аудиторської діяльності не лише взаємопов'язана, а також чітко визначена юридичними нормами, що встановлюються та санкціонуються державою. Це означає, що держава або уповноважена нею особа, закріплює в нормі права оптимальну чи допустиму модель поведінки з можливістю прийняття самостійного рішення. Саме такий зміст мають нормативні акти, які регламентують аудит та аудиторську діяльність, що містить в собі суспільне відношення у вигляді соціального протиріччя та соціального конфлікту.

7. Існуючі теоретичні концепції аудиту відображають на рівні явищ його діалектичну сутність

Сам аудит та аудиторська діяльність, як суспільне відношення, виникли не самі по собі, а в результаті формування та становлення певного соціального протиріччя. Суть цього протиріччя полягає в тому, що повноваження управління майном на певному стані економічного розвитку товарного виробництва стали відокремлюватися від власника майна. Тим самим виникла необхідність запровадження додаткового специфічного контролю за використанням майна сторонніми особами у вигляді аудиту. Зазначене протиріччя щодо контролю власності в наслідок розбіжності інтересів в подальшому стало джерелом розвитку аудиту.

Деякі науковці вважають, що така трансформація відносин власності призвела до значних соціальних конфліктів. З їх точки зору, "Відразу почалися

конфлікти інтересів: власники прагнули не тільки зберегти, а й примножити власність, а менеджери намагалися самі перейти до категорії власників, часто використовуючи надані їм можливості на шкоду своїм роботодавцям" [31, с. 186].

В одній із наукових праць прямо зазначається, що розподіл в умовах ринкової економіки прав володіння та управління власністю породжує об'єктивні чинники виникнення та розвитку аудиту. В наслідок такого розподілу виникає тісний взаємозв'язок та перебіг інтересів певних категорій зацікавлених осіб стосовно однієї й тієї самої інформації. Зазначене, за висновком авторів, обумовлено складністю процесу формування бухгалтерської інформації неможливістю її самостійної перевірки власником, а також наявність ризику того, що звітність може містити помилки або навмисні спотворення [32, с.24].

Взагалі, стосовно зародження і становлення аудиту існує багато різних поглядів. Основні теоретичні концепції виникнення аудиту в його класичному стані орієнтуються на вивченні декількох проблемних ситуацій, які за своїм змістом відображають не що інше, як певне соціальне протиріччя.

Перша концепція ґрунтується на тому, що існує конфлікт інтересів між власниками і управляючими компанії. Аудитор в таких випадках виступає в ролі третейського судді, що засвідчує порядність управляючих щодо складання фінансової звітності.

Друга концепція вважає, що кожен інвестор компанії не впевнений у достовірності фінансової звітності. У зв'язку з цим виникає необхідність підтвердження її достовірності аудитором.

Третя концепція розглядає психологічне підґрунтя стосовно мотивацій поведінки управляючих, інвесторів, власників та інших користувачів фінансової звітності. За наявності аудиторської перевірки управлінський персонал буде більш ретельно ставитися до ведення бухгалтерського обліку. В наслідок цього довіра до фінансової звітності з боку власників та користувачів значно підвищиться.

Останнім часом намагаються певним чином об'єднати наведені вище теорії. Ряд вчених схиляється до того, що у вітчизняній аудиторській практиці роль і призначення аудиту характеризує теорія, яка розглядає роль аудитора як інструмента соціального контролю за веденням бухгалтерського обліку. Згідно цієї історії аудитор є агентом суспільства та формує думку про ступінь достовірності фінансової звітності. При цьому наголошується, що «Клієнтом аудитора виступають не власники і тим паче не адміністрація підприємства, а суспільство в цілому» [23, с.11].

Інші вчені основною передумовою виникнення аудиту називають взаємну зацікавленість власників, держави та аудитора в забезпеченні реальності та достовірності обліку і звітності. Одночасно звертають увагу на те, що безпосередньо розвитку аудиту сприяло розмежування функцій та інтересів підприємців в особі менеджерів і власників, коли останні змушені для попередження зловживань

менеджерів вдаватися до перевірки фінансової звітності незалежними аудиторами.

З наведених поглядів вчених на виникнення аудиту вбачається, що вони на рівні певних тенденцій описують діалектичне протиріччя. З одного боку звертають увагу на взаємній зацікавленості, а з іншого наголошують на розбіжності інтересів суб'єктів аудиторської діяльності.

В дійсності кожна з перелічених концепцій описує аудит в аспекті окремих зовнішніх проявів його сутності, як соціального протиріччя. Одні автори звертають увагу на конфлікт інтересів між власниками та управляючими, а інші підкреслюють необхідність надання впевненості інвестору, щодо достовірності фінансової звітності, в тому числі шляхом забезпечення відповідної мотивації з боку управлінського персоналу та користувачів фінансової звітності. Така мотивація проявляється в тому, що з одного боку аудит спонукає належним чином вести бухгалтерський облік, а з іншого боку бухгалтерська звітність отримує відповідну довіру користувачів. В процесі свого історичного розвитку аудит та аудиторська діяльність як суспільне відношення, що містить в собі соціальне протиріччя наповнювалися різноманітним змістом. На кожному історичному етапі їх мета та завдання змінювалися, хоча сутність у вигляді діалектичного протиріччя зберігалася.

Відображенням такого розвитку аудиту стали загальновідомі теорії. Зокрема теорія агентів, теорія про роль аудитора як інструмента соціального контролю за веденням бухгалтерського обліку, квазіокритична теорія, теорія модератора, поліційна теорія, теорія підтвердження кредитоспроможності.

Спочатку аудиторі досить детально перевіряли звітність директорів підприємств, що призначалися власниками. Вибіркові перевірки не проводили, а вивчали всі рахунки і стежили за витратами коштів. На цьому етапі соціальна функція аудитора мала обмежений характер, оскільки фінансова система знаходилася на початковій стадії розвитку.

В подальшому аудитора відповідними законами уповноважили виконувати соціальну функцію контролю за бухгалтерським обліком. В його обов'язок входило підтвердження фінансової звітності для широкого кола користувачів. Постійний контроль за діяльністю підприємства змінився на перевірку аудитором річної фінансової звітності. В наслідок цього в аудиті та аудиторській діяльності як соціальному протиріччі розпочався процес взаємного переходу кількості у якість шляхом заперечення заперечення. При цьому джерелом розвитку залишався закон єдності і боротьби протилежностей. Оскільки суть аудиторів, як соціального протиріччя залишалася незмінною, то його розвиток йшов по спіралі шляхом розширення соціальної функції.

В ході подальшого економічного зростання виникло банкрутство підприємств та втрати капіталу в результаті шахрайства управлінського персоналу. Розгортання таких соціальних протиріччя і призвело до того, що аудиторі на загальнодержавному рівні отримали повноваження щодо виконання соціальної функції контролю за бухгалтерським обліком. Стрімкий розвиток ринкової економіки в свою чергу

викликав посилення вимог до аудитора та вдосконалення самої методики аудиту. Головною метою аудиту стає перевірка достовірності, повноти та відповідності законодавству фінансової звітності.

Подальший розвиток аудиту як суспільного відношення характеризується тим, що в ньому, з одного боку постійно посилювалися вимоги, до професії аудитора, і до якості перевірок фінансової звітності. З іншого боку йшло розширення та уточнення повноважень аудитора, а також вдосконалення методики аудиту. В результаті взаємодії сторін цього протиріччя і відбувався взаємний перехід кількості у якість шляхом заперечення заперечення. Як свідчила практика суцільна перевірка бухгалтерських документів аудитором також не була запорукою виявлення шахрайства. Системно орієнтований аудит з визначенням ризику виявлявся не менш ефективним. Тим паче, що затрат на його проведення було менше.

В наслідок такого процесу розвитку аудиту з'явилися квазіокритична теорія, теорія модератора та поліційна теорія. Квазіокритична теорія орієнтувала аудитора на необхідність врахування у висновку всіх обставин перевірки фінансової звітності. Теорія модератора пропонувала розглядати аудитора в якості посередника між різними сторонами, які висувають вимоги щодо фінансової звітності. Поліційна теорія наполягала на тому, щоб аудитор подібно "сторожовій собаці" перевіряв фактичне існування підприємства, а також подій в минулому.

Посилення вимог до аудитора розширення його повноважень обумовило появу концепції незалежності аудитора, професійного скептицизму, ризику суттєвого викривлення, достатньої впевненості, відповідальності за виявлення викривлень фінансової звітності, обумовлених шахрайством або помилкою, контролю якості та інших. В кінцевому рахунку сама діяльність щодо складання фінансової звітності та її перевірки аудитором отримали детальну нормативну регламентацію у відповідних правових актах, в тому числі міжнародного значення. Відповідно до цих теорій аудит від підтверджувального став системно-орієнтованим та обґрунтовано ризиковим.

Підтверджувальний аудит проводився шляхом детальної перевірки кожного документу бухгалтерського обліку, що призводило до великих затрат з боку аудитора та вимагало значних виплат гонорару від замовника. В результаті чого відбувалося загострення стосунків між зазначеними сторонами реального соціального протиріччя і аудит перетворився на системно-орієнтований.

Проведеними науковими дослідженнями було доказано, що сумарні показники фінансової звітності можливо перевірити вибіркоким обстеженням бухгалтерських документів. Тим паче, що збільшення розмірів підприємств та кількості бухгалтерських операцій не дозволяло аудиторі фізично перевірити кожен таку операцію. Зазначені обставини викликали необхідність запровадження на підприємствах системи внутрішнього контролю.

Тривалий час методика вибіркоких обстежень і система внутрішнього контролю існували незалежно

один від одного. Потім відбулася їх гармонізація, як результат розвитку відповідного соціального протиріччя. З одного боку, було вдосконалено систему внутрішнього контролю шляхом її орієнтації на здійснення перевірок стану бухгалтерського обліку на підприємстві. З іншого боку, аудиторі в першу чергу стали оцінювати ефективність системи внутрішнього контролю і залежно від отриманих результатів визначали обсяги та напрямки перевірки. Системно орієнтований аудит дозволив в значній мірі формалізувати саму методику проведення перевірок фінансової звітності. В наслідок цього кількість перейшла в якість шляхом заперечення заперечення.

Поява системно орієнтованого аудиту не зменшила вимоги замовників та інших користувачів фінансової звітності до якості аудиту. В багатьох країнах широкого поширення набули позови до аудиторських фірм стосовно якості проведених перевірок. Не рідко такі позови мали недостатнє обґрунтування. Натомість аудиторі змушені були відстоювати свою правоту в судах, а в багатьох випадках сплачувати значні суми штрафів. Зазначені факти свідчили, що протиріччя в аудиторській діяльності нікуди не зникло, а при певних обставинах набувало форми соціального конфлікту.

Такі соціальні конфлікти привели до запровадження різного роду експертно-аналітичних оцінок аудиторського ризику. Переважна їх частина були орієнтовані на пошук прийнятного сторонами аудиторського ризику, що містить у собі поєднання двох протилежних напрямків: досягнення максимальної якості аудиту та мінімальності затрат на проведення перевірки. Поєднання цих протилежних напрямків повинно дозволяти отримати обґрунтовані висновки щодо генеральної сукупності, стосовно якої здійснюється вибірка. При цьому вибіркова перевірка повинна проводитися саме тих бухгалтерських операцій, стосовно яких ризик помилки або шахрайства є максимальним.

Викладені проблеми знайшли відповідне вирішення в цілому ряді нормативно-правових актів, в тому числі в національних і міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та аудиту. Передумовою прийняття зазначених стандартів було створення на першому етапі національних, а потім міжнародних професійних саморегулювних організацій бухгалтерів і аудиторів.

В процесі аудиторської практики також пересвідчилися, що не тільки аудит, а сама фінансова звітність має властиві обмеження стосовно відображення ознак шахрайства. Замасковані та завчасно сплановані шахрайства в більшості випадків знаходять своє відображення у фінансовій звітності мінімально і в перекошеному вигляді. Менше всього у фінансовій звітності відображається суб'єктивна сторона правопорушення у вигляді вини управлінського персоналу щодо навмисного вчинення перекошень, обумовлених шахрайством. Зазначені обставини дозволяють управлінському персоналу пояснювати ознаки латентних форм шахрайства помилкою.

Незалежно від високої латентності шахрайства аудит вважається потенційно спроможним

виконувати суттєву профілактичну функцію щодо попередження такого роду правопорушень. Аудит тим чи іншим чином не дозволяє щоб шахрайство набувало необмежених обсягів і ставало абсолютно безкарним. При цьому постійно постає питання вдосконалення самої фінансової звітності на предмет підвищення її інформативності щодо відображення ознак шахрайства та інших негативних тенденцій. На порядку денному постало питання, щоб фінансова звітність не тільки відображала події минулого, а максимально свідчила про поточний стан бізнесу та його перспективи. У зв'язку з цим, на міжнародному рівні розпочали здійснювати заходи щодо запровадження інтегрованої фінансової звітності.

8. Вплив соціальних конфліктів на розвиток аудиту протягом останніх десятиліть

Нова хвиля, а точніше новий виток розвитку аудиту та аудиторської діяльності, як суспільного відношення, що містить в собі соціальне протиріччя, відбувся протягом останніх десятиліть. Причиною стали соціальні конфлікти, що виникли в Сполучених Штатах Америки та Європі в результаті серії глобальних банкрутств, масштабних корпоративних скандалів, обумовлених шахрайством персоналу та службовими злочинами керівництва. В тій чи іншій мірі такі негаразди спіткнули компанії ENRON, WORLD COM, VIVENDI, PARMALAT та інші.

Зокрема енергетичний холдинг ENRON, який займався постачанням газу, тривалий час приховував мільйонні збитки на рахунках дочірніх компаній і своїх партнерів. В багатьох випадках існуюча збитковість навіть не маскувалася в достатній мірі тому, що аудиторська фірма ARTHUR-ANDERSEN надавала недостовірні звіти. В кінцевому рахунку ця аудиторська фірма припинила своє існування. Велика п'ятірка міжнародних аудиторських фірм перетворилася на четвірку.

Зазначені соціальні конфлікти об'єктивно привели до необхідності відновлення довіри суспільства до фінансової звітності шляхом вдосконалення аудиту та посилення відповідальності управлінського персоналу. У зв'язку з цим, в Сполучених Штатах Америки в 2002 році було прийнято спеціальний Закон (SOX) "Сарбейнса-Оксли" [24]. Центральне місце в цьому Законі відведено незалежності аудитора та його відповідальності за виявлення шахрайства. З метою забезпечення незалежності аудитора запровадили інститут ротації аудиторських фірм, ввели заборону щодо надання суб'єктам, стосовно яких проводиться перевірка, інших послуг. Встановлено, що ніякі посадові особи не повинні впливати на аудиторські перевірки, а відбір аудиторів зобов'язали здійснювати незалежні аудиторські комітети.

Відповідні заходи були здійснені в європейських країнах, а також міжнародними організаціями бухгалтерів і аудиторів. В першу чергу відбулося вдосконалення стандартів бухгалтерського обліку та аудиту.

Не залишився осторонь такого роду соціальних конфліктів і Базельський комітет з питань банківського нагляду. Окрім інших рішень, в 2002

році було ухвалено спеціальне Положення "Відношення між органами банківського нагляду та зовнішніми аудиторами банків". На виконання резолюції Базельського комітету європейські держави, в тому числі Україна схвалили необхідні нормативно-правові акти та методичні рекомендації [28, 32].

Світова фінансова криза, яка розпочалася в 2007 році в США з овалу іпотечних кредитів, банкрутства фінансових установ та різкого зростання інфляції, суттєво вплинула на аудиторську діяльність в цьому цивілізованому світі. В першу чергу постало питання чому аудитори тривалий час надавали позитивні висновки стосовно фінансових установ, які так стрімко збанкрутіли. Означена проблема вивчалася тривалий час на найвищому рівні, в тому числі керівними органами Європейського Союзу. В наслідок цього 16 квітня 2014 року було прийнято Директиву 2014/56/ЄС Європейського парламенту та Ради про внесення змін до Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів, а також Регламент (ЄС) №537/2014 Європейського парламенту та Ради 16 квітня 2014 року «Про особливі вимоги до обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу».

Названі документи представляють собою нову нормативну базу для обов'язкового аудиту і направлені на підвищення якості аудиту шляхом протидії корупції та неправомірних змов аудиторів з управлінським персоналом, розвитку конкуренції на ринку аудиторських послуг посиленню незалежності аудитора, а також здійснення інших заходів щодо підвищення ефективності аудиту в боротьбі з шахрайством.

Загострення основного протиріччя в аудиторській діяльності на цьому історичному етапі появилось в тому, що суттєву увагу в наведених вище документах приділили запровадженню заходів щодо подолання конфлікту інтересів, які спроможні сприяти неправомірній змові аудиторів з управлінським персоналом. Заборонили аудиторам проводити перевірку фінансової звітності та надавати консультаційні послуги щодо її підготовки, тобто одночасно виступати в ролі контролера і консультанта. Тим самим перевіряти самого себе і досягати абсолютної єдності інтересів за наявності діалектичного протиріччя, в якому єдність має відносне значення, а боротьба є абсолютною. Важливою пересторогою в цьому відношенні повинен слугувати професійний скептицизм, дотримання якого при проведенні аудиту вимагають перелічені вище нормативні акти Європейського Союзу.

Викладене свідчить, що нинішній етап розвитку аудиторської діяльності, як суспільного відношення, що містить в собі соціальне протиріччя, характеризується наданням аудиту провідної ролі в боротьбі з такого роду соціальними конфліктами, як перекручення фінансової звітності у вигляді шахрайства [29-31]. Зазначена функція аудиту з другорядних перетворилося на основну. На цьому етапі діалектичний розвиток аудиту не закінчився, а продовжується в якісно новому вигляді і з досить складним змістом. Пізнання його закономірностей не

можливо без фундаментальних наукових досліджень з позиції основних законів та категорій філософії.

9. Діалектика становлення та розвитку вітчизняного аудиту

Як не дивно, а розвиток вітчизняного аудиту також йшов через протиріччя і шляхом протиріччя. Сама аудиторська діяльність, як соціальне явище, виникла в Україні разом з появою ринкової економіки, в наслідок боротьби старого з новим. Це не був прямолінійний рух, як в багатьох випадках пишуть про це в підручниках та навчальних посібниках, а взаємодія протилежностей з прогресивними та регресивними тенденціями.

Тому не зайвим буде нагадати, що спочатку Постановою Ради Міністрів СРСР у вересні 1987 року створили на базі Головного управління валютного контролю Міністерства фінансів СРСР акціонерне товариство «Інаудит». Через два роки в Україні відкрили відділення «Інаудиту» під назвою «Інаудит – Україна». До складу цього відділення увійшли колишні чиновники контрольно-ревізійного управління республіканського Мінфіну.

Одночасно при Мінфіні створювалися госпрозрахункові підрозділи з надання бухгалтерських та інших консалтингових послуг новоствореним суб'єктам ринкової економіки. Безперечно, що колишні чиновники Мінфіну намагалися за допомогою державного апарату, головним чином податкових органів, схилити суб'єктів підприємницької діяльності до отримання послуг від структур «Інаудиту» та відповідних госпрозрахункових підрозділів. Переважна більшість вихідців з Мінфіну вбачали подальший розвиток аудиту виключно під повним державним контролем. Такого роду тенденція з часом нікуди не зникла і досить негативно позначилася на становленні і розвитку незалежного аудиту.

Зародження різного роду консалтингових фірм з надання бухгалтерських, юридичних та інших консалтингових послуг суб'єктам підприємницької діяльності відбувалося поряд з «Інаудитом» та госпрозрахунковими підрозділами Мінфіну. Спочатку реєстрація суто аудиторських фірм була винятком. Виконкомі місцевих рад, які реєстрували юридичних осіб, взагалі не розуміли, що таке незалежний аудит. Саме в таких умовах і відбулася в 1990 р. реєстрація економіко-правової аудиторської фірми «Аналітик». Приставка «економіко-правова» слугувала певним поясненням змісту аудиторської діяльності для пострадянських чиновників.

Зазначеній фірмі вдалося в недостатньо сприятливих умовах протягом двох років згуртувати поодинокі консалтингові фірми навколо ідеї створення незалежного аудиту в Україні. В наслідок проведеної роботи в 1992 році зареєстрували Спільку аудиторів України. Потім за підтримки Комітету Верховної Ради з економічної реформи в 1993 році парламент прийняв Закон України «Про аудиторську діяльність».

Противниками прийняття цього Закону спочатку виступили представники «Інаудиту», які намагалися внести на розгляд Верховної Ради України закон

«Про «Інаудит». Потім під час обговорення проекту Закону «Про аудиторську діяльність» у Верховній Раді України Мінфін вніс пропозиції щодо підпорядкування незалежного аудиту контрольно-ревізійному управлінню Мінфіну. Настроєні скептично проти державного контролю народні депутати Верховної Ради України першого скликання такі пропозиції відхилили і прийняли досить прогресивний для того часу Закон України «Про аудиторську діяльність».

Підтримку аудиту висловило Міністерство статистики України, яке проявило зацікавленість виступити реформатором пострадянського бухгалтерського обліку. Його негативні тенденції не дозволяли належним чином вести статистичний облік. Постановою Верховної Ради України «Про введення в дію Закону України «Про аудиторську діяльність» було рекомендовано Кабміну розглянути питання про створення у складі Інституту підготовки спеціалістів статистики та ринку Національного центру обліку та аудиту. Такий центр було створено але він в силу різних причин не відіграв позитивної ролі.

Центральне місце в Законі «Про аудиторську діяльність» відводилося Аудиторській палаті України. Планувалося поєднання в ній елементів державного контролю, суспільного нагляду та професійного самоврядування. Шляхом участі в її роботі представників державних регуляторних органів, Спільки аудиторів України, навчальних і наукових закладів. Таке поєднання протилежностей зіграло позитивну роль в становленні та розвитку вітчизняного аудиту. Поряд з цим, почали з'являтися і тенденції протилежного значення, які обумовили цілий ряд деструктивних явищ, оскільки належні умови для гармонійного розвитку аудиту в нашій державі були відсутні.

Найбільш деструктивним явищем виявилась неспроможність аудиторів, як потенційних конкурентів, об'єднуватися задля збереження та розвитку аудиторської діяльності. Такі об'єднання мали епізодичний характер і не призвели до перетворення Спільки аудиторів України в єдину національну організацію.

Поки аудитори сперечалися між собою за свій вплив в сфері аудиторської діяльності державні регуляторні органи в особі Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку та Національної комісії з регулювання ринків фінансових послуг внесли доповнення в законодавство направлені на підпорядкування аудиту шляхом запровадження додаткових реєстрів аудиторів. Аудитори за відсутності єдиної національної організації та появи цілого ряду конкуруючих професійних організацій не змогли організовано виступити проти таких новацій. Навпаки, почали дружньо виконувати неправомірні вимоги державних регуляторних органів задля збереження свого права здійснювати аудит на певному сегменті ринку.

На початку 2000 р. керівництво Спільки аудиторів України відхилило пропозиції щодо вдосконалення Закону України «Про аудиторську діяльність»

відповідно до загальноприйнятих світових та європейських стандартів. Основне своє завдання вбачали в підпорядкуванні Аудиторської палати України. Задля цього в 2006 році навіть виступили ініціаторами на законодавчому рівні позбавити Спілку аудиторів України повноважень щодо її участі у формуванні Аудиторської палати України. Виконання цих функцій доручили номінальному з'їзду аудиторів України, без визначення порядку його скликання та регламенту роботи. Відсутність належного нормативного регулювання цього питання, а точніше реального життєвого протиріччя, з усією повнотою проявилась на найближчих з'їздах аудиторів України.

В середині дев'яностих років, після обрання Верховної Ради України другого скликання та зміни керівництва Спілки аудиторів України аудит розпочав втрачати свою якість. Натомість прийшли зворотні процеси, викликані значним зростанням корупції та шахрайства. Домінування негативного змісту в аудиторській діяльності як соціальному протиріччі призвело до зворотних процесів. Виявився непотрібним не тільки аудит, а разом з ним і бухгалтерський облік та фінансова звітність. Прийняття Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» відклали аж до 1999 року, а чинний Закон з аудиту вирішили звести нанівець [25-29].

Явно неправомірними постановами Верховної Ради України фактично зупинили норму закону щодо обов'язкового проведення аудиту. Як не дивно, ініціаторами цього рішення виступило керівництво Спілки аудиторів України в особі одного з народних депутатів. В результаті виник соціальний конфлікт.

Аудитори України розпочали висловлювати різного роду протести на адресу Верховної Ради України. З цього приводу було призначено з'їзд аудиторів України в приміщенні НТТУ "КПІ". Протилежна сторона вжила заходів щодо відмови в наданні приміщення для проведення з'їзду. Про що було повідомлено перед самим початком зібрання.

З'їзд аудиторів України з наведеного вище питання все таки відбувся в другій половині того ж дня але в іншому приміщенні. На адресу Президента України та Верховної Ради України направили відповідні резолюції.

Обов'язковий аудит поновив свій статус, хоча і досить в обмеженому вигляді. Статтю 10 Закону України «Про аудиторську діяльність» щодо обов'язкового аудиту виклали в зовсім іншій редакції.

На цьому соціальні конфлікти у сфері аудиторської діяльності не припинилися. Чого тільки варта спроба утворити такий державний орган, як Комітет з питань аудиту, якому планувалося передати певні повноваження Аудиторської палати України. В кінцевому рахунку Указ Президента України з цього питання реалізовано не було.

В кінці дев'яностих років розпочалося поступове відродження аудиту. Завдяки запровадженню Міжнародних стандартів аудиту цей напрямок суспільної діяльності отримав переконливий соціальний статус. З аудитом почали рахуватися на загальнодержавному рівні. Заходи щодо його

підпорядкування державним органам спочатку набули обережного, а в деякій мірі, виваженого характеру.

Натомість саме запровадження в Україні Міжнародних стандартів аудиту в якості національних мало певні позитивні зрушення але суттєвих результатів щодо підвищення якості вітчизняного аудиту не принесло. Вся проблема полягає в тому, що не було в достатній мірі враховано реальний розвиток аудиту в нашій державі, наявність економічних негараздів та недосконалість законодавства. В першу чергу його невідповідність європейським стандартам.

Зокрема, Національний банк України на виконання рішень Базельського комітету з питань банківського нагляду схвалив методичні рекомендації щодо взаємодії між інспекторами банківського нагляду та зовнішніми аудиторами [30]. В цих рекомендаціях запропоновано аудиторам надавати органу нагляду не тільки розширений висновок, а також усі робочі документи. Окрім того, повідомляти про конфлікти в органах банку, несподіваний від'їзд керівників банку та інші негативні події. Хоча, в рішеннях Базельського комітету про таку форму взаємодії нічого не зазначено.

В дійсності така вимога явно обмежує незалежність аудитора при проведенні перевірки фінансової звітності банку. Тим паче виконання функцій збору негативної інформації стосовно працівників банку.

Разом з тим Національний банк України залишив поза увагою рішення Базельського комітету відносно того, щоб інспектори банківського нагляду за необхідності давали аудиторам конкретні доручення щодо перевірки фінансової звітності банку. Тобто, дотримуючись принципу незалежності, виконували функції, властиві зовнішньому аудиту.

Протягом останнього десятиліття продовжилось загострення відносин у сфері аудиторської діяльності. Окремі групи аудиторів за сприянням народних депутатів вчинили спроби внести на розгляд Верховної Ради різного роду законопроекти сумнівного змісту. В наслідок очевидної недосконалості ці законопроекти були відхилені.

Поки аудитори сперечались між собою та утворювали професійні громадські організації державні регуляторні органи ще більше поширили свій вплив на аудиторську діяльність шляхом прийняття відомчих нормативно-правових актів. За їх допомоги зробили аудиторів максимально залежними від чиновників. Аудиторів навіть зобов'язали проходити підвищення кваліфікації під керівництвом державних службовців. Натомість питання моніторингу аудиторських висновків взагалі перестали цікавити державні регуляторні органи.

Не залишилися осторонь від поширення впливу на аудиторів і Міністерство фінансів. За підтримки деяких аудиторів Мінфін вносив на розгляд Верховної Ради законопроект направлений на проведення сертифікації аудиторів та контролю якості при безпосередній участі державних службовців. Незважаючи на значну критику Мінфін все таки спромігся включити свій законопроект в

порядок денний Верховної Ради. В кінцевому рахунку депутати не наважилися проголосувати за такий недолугий законопроект.

Апогеем розгортання соціального конфлікту в аудиторській діяльності і проявом його антагоністичного змісту став останній з'їзд аудиторів України, присвяченому обранню членів Аудиторської палати України. Залишаючи осторонь перипетії з цього питання, доцільно відмітити чергове зростання прогалин в діяльності Аудиторської палати України. Останні обумовлені цілим рядом обставин, в першу чергу монополічним становищем Аудиторської палати України, зосередженням в одному центрі максимальної кількості функцій з управління аудиторською діяльністю.

При цьому не можливо відмітити, що Аудиторською палатою України було здійснено цілий ряд кроків щодо вдосконалення вітчизняного аудиту. У зв'язку з недосконалістю законодавств, його відставанням від Міжнародного рівня розвитку аудиторської діяльності, вжиті заходи виявились половинчастими або даремними. Зокрема спроби налагодити конструктивну співпрацю з державними регуляторними органами не дали ніяких позитивних результатів. Навпаки різного роду намагання щодо підпорядкування аудиту державним органам продовжуються до цього часу. Разом з тим, директиви ЄС щодо запровадження суспільного нагляду за аудиторською діяльністю залишаються без належного розгляду [42, 43]. Натомість їх намагаються використати в протилежному напрямку для утворення зазначеного органу з числа державних службовців.

Окреслений вище розвиток аудиту в нашій державі переконливо свідчить про його підпорядкованість законам діалектики. Як говорив відомий класик в ході полеміки з іншими марксистами "не тільки овес росте по Гегелю, а й російські соціал-демократи воюють між собою по Гегелю". Показовим в цьому відношенні є зміна керівництва Співки аудиторів України та складу Аудиторської палати України в 1995, 1997 та 2012 роках. Особливу увагу привертають конфлікти, що їх супроводжували.

Дослідження діалектичного розвитку наведених подій і вітчизняного аудиту залишимо для інших авторів. Попередньо зазначимо, що подібно іншим предметам і явищам вся аудиторська діяльність розвивалась і продовжує розбиратися по спіралі шляхом заперечення заперечення, взаємного переходу кількості в якість в наслідок єдності і боротьби протилежностей.

Вирішення наведених вище проблем та інших конфліктів у сфері вітчизняного аудиту та аудиторської діяльності неможливо без їх філософського аналізу в аспекті основних законів діалектики. Настав час не оминути стороною життєво важливі соціальні протиріччя, а всіляко їх досліджувати з метою гармонізації суспільних відносин в нашій країні.

ВИСНОВКИ

1. Євроінтеграційні процеси та існуючий стан аудиту в нашій державі вимагають кардинального вдосконалення законодавчого забезпечення аудиторської діяльності, приведення її у відповідність до вимог Європейського Союзу та світових стандартів. Ефективно вирішити зазначену проблему неможливо без наукових досліджень аудиторської діяльності.

2. В процесі наукового дослідження аудиторської діяльності належить не обмежуватися формальним та однолінійним аналізом різного роду явищ, а за допомогою діалектики вивчати їх різноманітність та суперечливість для пізнання закономірностей на рівні сутності. Такий методологічний підхід відкриває можливість не тільки розширити теоретичну базу аудиту як науки, а також розробити необхідні норми права для гармонічного регулювання суспільних відносин у сфері аудиторської діяльності.

3. Обсяг норм, які належить розробити, а також їх зміст свідчать про необхідність підготовки нової редакції Закону України «Про аудиторську діяльність».

4. В новій редакції Закону центральне місце слід відвести створенню єдиної національної організації аудиторів України. В створенні цієї організації користувачі фінансової звітності і суспільство, як провідний користувач звітності, повинні вбачати не конфлікти між ворогуючими групами аудиторів задля задоволення особистих амбіцій, а професійну згуртованість з метою здійснення аудиторської діяльності на рівні світових стандартів. В рамках єдиної національної організації аудиторів України можуть діяти професійні громадські об'єднання, в тому числі зі статусом саморегулювних організацій.

5. Монополізацію та концентрацію управлінських функцій в одній структурі необхідно замінити розподілом повноважень між окремими суб'єктами та реальними противагами в їх діяльності.

6. Аудиторська палата України повинна передати регуляторні та координаційні функції Всеукраїнській раді аудиторів, а інші функції розподілити між Комітетом з сертифікації і навчання аудиторів, Комітетом з етики і контролю якості та Дисциплінарним судом.

7. Персональний склад зазначених самоврядних органів потрібно обирати з'їздом аудиторів України за пропозицією саморегулювних організацій або не менше ніж сто аудиторів. Тим самим сприяти самоорганізації аудиторської спільноти на демократичних засадах.

8. В органі суспільного нагляду практикуючі аудитори повинні бути в меншості. Непрактикуючих аудиторів делегують державні регуляторні органи, громадські організації користувачів фінансової звітності, наукові і навчальні заклади. Положення і персональний склад органу суспільного нагляду доцільно, щоб затверджував Президент України.

9. Державні регуляторні органи потрібно позбавити права безпосереднього впливу на аудиторів, який призводить до створення загроз їх незалежності. Вони не повинні втручатися в аудиторську діяльність

під виглядом ведення реєстрів, а контролювати роботу аудиторів шляхом моніторингу аудиторських звітів на предмет їх відповідності встановленим вимогам.

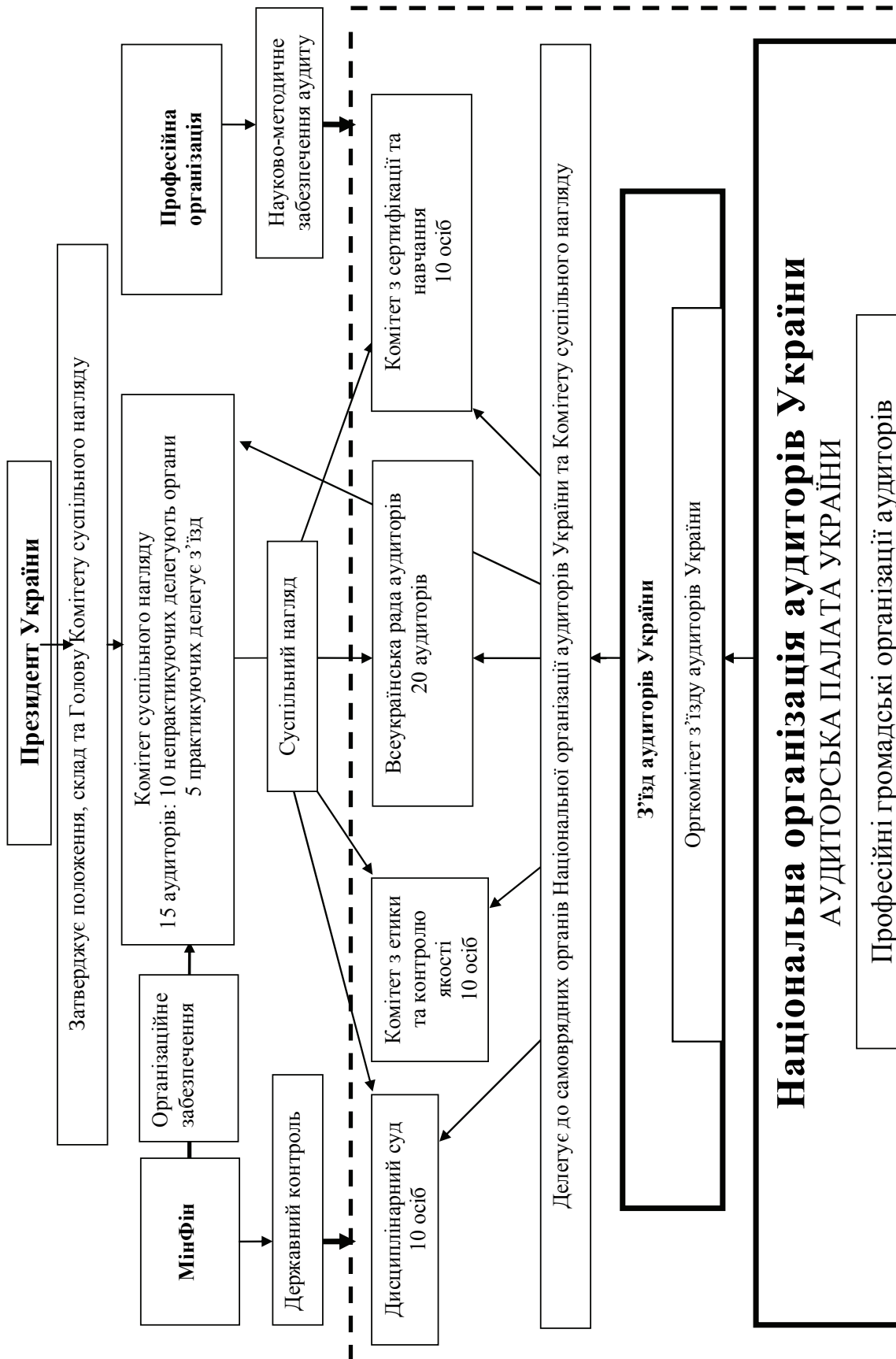
10. Для наукового і методичного забезпечення аудиторської діяльності доцільно створити окрему організацію з правовим статутом громадської спілки.

11. Визначити відповідальність аудитора за виявлення шахрайства з урахуванням аудиторського ризику та властивих обмежень аудиту. Таким чином підвищити довіру суспільства до фінансової звітності.

12. Передбачити норми, які імплементують вимоги Директив ЄС щодо сертифікації аудиторів, обов'язкового підвищення кваліфікації, контролю якості, здійснення аудиту з дотриманням професійного скептицизму, порядку призначення аудиторів та інших питань.

Використані джерела

1. Аудит: підручник / Г.М. Давидов, І.Г. Давидов, Ю.Г. Давидов та ін.: за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. – 2-ге вид. переробл. і доповн. – К.: Знання, 2009. – 495 с.
2. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. – К.: Знання, 2006 – 495 с.
3. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту: Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012 – 540 с.
4. Загородній А.П., Корягін М.В., Єлісєєв А.В., Полякова Л.М. Аудит: теорія і практика, – Львів: «Львівська політехніка», 2004. – 453 с.
5. Огійчук М.Ф., Новікова І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика. Навч. посібник. 2-ге вид. перероб. і допов. – К.: Алерта, 2012. – 664 с.
6. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: [монографія] / О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003.- 260 с.
7. Азарская М.А. Теоретические основы аудита: предмет и метод// Экономические науки. 2009, №7 (56). – с. 297 – 301.
8. Рядська В.В. Інституціональна парадигма аудиту в Україні: сучасний стан та напрямки розвитку // Проблеми економіки, №2, 2014. – с. 138-143
9. Маркс К., Энгельс Ф., Сочинения. Издание 2. Том 25. Часть 2. – М.: Политиздат, 1962. – 548с.
11. Mautz R.K., Sharaf H.A. The Philosophy of Auditing. – Sarasota. Amerikan Accounting Association, 1961. – p.140. Цитування з книги [19, с.17-18].
12. Адамс Р. Основы аудита. Пер. с англ. / Под. ред. Я.В. Соколова. – М: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398с.
13. Ножкина Г.В. Международный аудит: Учебное пособие. – Петропавловск – Камчатский: Камчат ГТУ, 2007. – 127с.
14. Чернелевський Л.М., Беренда Н.І. Аудит: теорія і практика: навч. посіб. / Л.М. Чернелевський, Н.І. Беренда. – Київ: «Хай – Тек Прес», 2008. – 560с. с. 10 розмежування функцій аудиту.
15. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дже-ник, В.М. Рейли, М.Б. Хирш; пер. с англ. под. ред. Я.В. Соколова. – М: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
16. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита / Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992. – 240 с.
17. Котов В.В. Выявление мошенничества как одна из задач аудита // Пробелы в российском законодательстве, Юридический журнал, М.; 2008, №1, с.388-390.
18. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: финансы и статистика, 1995. – 560 с.
19. Робертсон Дж. Аудит. Перев. с англ. – М.: KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
20. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит: Навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – 443 с.
21. Орлянський В.С. Конфліктологія. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 160 с.
22. Виноградова М.О., Жидєєва Л.І. Аудит: навч. посіб. / М.О. Виноградова, Л.І. Жидєєва. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 656 с.
23. Петренко С.М., Пальцун І.М. Аудит: теорія і практика застосування міжнародних стандартів: Навч. посіб. – [2-ге видання]. – Львів: «Магнолія 2006», 2013.-520 с.
24. Гетьман В.Т. Закон «Сарбейнса – Оксли 2002» – важный инструмент, используемый в США в борьбе с мошенничеством в финансовой отчетности // Бухгалтер и закон. – ООО «Издательский дом финансы и кредит», 2006. – с. 4 – 12.
25. Зубілевич С. Аудиторська діяльність в Україні: Проблеми становлення та перспективи розвитку // Бухгалтерський облік і аудит, 1995. – с.15-18 №9
26. Редько О.Ю. Вітчизняний аудит, вибір вектора розвитку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007, с. 43-47 №11.
27. Алексеенко Д. Бурный роста рынка аудита в Украине прекратился // Аудитор Украины, 2009. – №1-2. – с. 40-45.
28. Камінська Т.А. Сучасний стан і проблеми розвитку вітчизняного аудиту // Науково виробничий журнал, 2010. – №3. – с.20-22.
29. Редько О. Генезис аудиту в Україні – між вчора і завтра // Бухгалтерський облік і аудит, 2002. – №4. – с. 22-25.
30. Методичні рекомендації щодо взаємодії між інспекторами банківського нагляду України та зовнішніми аудиторами, схвалені Постановою Правління Національного банку України від 29.04.2004, №191.
31. Лень В.С., Нехай В.А. Облік і аудит. Вступ до фаху. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 256с.
32. Аудит: навч. посібник /Янчева Л.М., Макєєва З.О., Баранова А.О. та ін. – К.: Знання, 2009. – 335с.
33. Директива 2006/43/ЄС Європейського парламенту та Ради про обов'язків аудит річної звітності від 17 травня 2006 року.
34. Директива 2014/56/ЄС Європейського парламенту та Ради про внесення змін до Директиви 2006/43/ЄС від 16 квітня 2014 року.
35. Регламент (ЄС) №537/2014 Європейського парламенту та Ради від 16 квітня 2014 року.



СХЕМА

управління аудиторською діяльністю згідно нової редакції Закону України "Про аудиторську діяльність"

*Пропонується до розгляду проект***ЗАКОНУ УКРАЇНИ**
"Про аудиторську діяльність"*Підготовлений з урахуванням зауважень РВ САУ*

Цей Закон визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власників, користувачів фінансової звітності та інших зацікавлених осіб, а також підвищення довіри суспільства до фінансової звітності.

РОЗДІЛ І**ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ****Стаття 1. Сфера дії Закону**

Положення цього Закону діють на території України і поширюються на усі господарюючі суб'єкти незалежно від форм власності та видів діяльності, органи державної влади і місцевого самоврядування, громадські та інші організації.

Дія цього Закону не поширюється на контрольно-ревізійну діяльність державних органів та органів місцевого самоврядування, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення фінансового контролю державними органами, їх підрозділами та посадовими особами. Порядок проведення контрольно-ревізійної діяльності державними органами регулюється окремими законами.

Аудиторська діяльність не підміняє контрольно-ревізійні заходи, що здійснюються державними органами та органами місцевого самоврядування відповідно до законодавства України.

Державні органи та органи місцевого самоврядування в межах наданих повноважень мають право на умовах, визначених цим Законом, залучати аудиторів та аудиторські фірми до проведення перевірок підприємств, установ та організацій державної та комунальної власності.

Стаття 2. Законодавство про аудиторську діяльність

Аудиторська діяльність у сфері незалежного фінансового контролю регулюється виключно цим Законом.

Інші нормативно-правові акти приймаються в порядку та на умовах, визначених цим Законом.

У випадках, якщо міжнародним договором, в якому бере участь Україна, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, то застосовуються правила міжнародного договору.

Стаття 3. Аудиторська діяльність

Аудиторська діяльність – це галузь суспільно необхідної праці у сфері фінансового контролю, яка потребує спеціальних знань, вмінь і навиків щодо

організаційного і науково-методичного забезпечення аудиту, практичного виконання аудиторських перевірок (аудиту) та надання інших аудиторських і супутніх аудиту послуг.

Аудиторські та супутні аудиту послуги можуть надаватись у формі аудиторських перевірок (аудиту), інших завдань з підтвердження достовірності фінансової інформації та пов'язаних з ними експертиз, консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб.

Аудиторська діяльність, як правило, здійснюється у вигляді незалежної професійної діяльності і має обмеження щодо сумісності з підприємницькою та іншими видами діяльності.

Сумісними з аудиторською діяльністю вважається викладацька та наукова робота, підготовка публікацій з отриманням відповідних гонорарів, виконання функцій судового експерта, адвоката, оцінювача та податкового консультанта, а також ведення бухгалтерського обліку на підставі відповідного договору без зарахування на посаду бухгалтера.

Перелік сумісних видів діяльності та супутніх аудиту послуг, в тому числі у вигляді певних видів підприємницької діяльності, визначається Всеукраїнською радою аудиторів.

Дохід (прибуток) від аудиторської діяльності оподатковується згідно з чинним законодавством України.

Стаття 4. Аудит

Аудит – це перевірка фінансової звітності, бухгалтерського обліку та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів різних форм власності з метою визначення достовірності їх звітності, її повноти і відповідності законодавству України та іншим нормативно-правовим актам.

Аудит здійснюється незалежними особами-аудиторами або аудиторськими фірмами, яким надається повноваження на його проведення згідно цього Закону та договору із замовником аудиту.

Аудит може проводитись з ініціативи господарюючих та інших суб'єктів, а також у випадках, передбачених чинним законодавством (обов'язковий аудит).

Стаття 5. Аудитор

Аудитором може бути громадянин України, який має сертифікат, що визначає його кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України.

Аудитори, які мають намір проводити аудит банків, зобов'язані в установленому порядку, окрім сертифіката аудитора, отримати свідоцтво на право проведення аудиту банків. Зазначене свідоцтво видається за наслідками проходження професійного навчання за програмою, погодженою з Національним банком України і затвердженою Всеукраїнською радою аудиторів.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю індивідуально або у складі аудиторської фірми.

На основі самозайнятості індивідуальна аудиторська діяльність може здійснюватись у якості фізичної особи-підприємця або незалежної професійної діяльності з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Аудиторам забороняється безпосередньо займатися торговельною, посередницькою, виробничою та іншою підприємницькою діяльністю, що не виключає їх права надавати супутні аудиту послуги та отримувати дивіденди від акцій, доходи від інших корпоративних прав та пасивні доходи у вигляді використання матеріальних та нематеріальних активів, що їм належать.

Всеукраїнською радою аудиторів можуть встановлюватись додаткові обмеження щодо сумісності аудиторської діяльності з іншими видами діяльності.

Аудитором не може бути особа, яка має не погашену або не зняту судимість.

Аудитор іноземної держави (аудитор з третьої країни) може здійснювати аудиторську діяльність на території України згідно міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України.

Стаття 6. Зупинення чинності сертифіката

Аудитори, які працюють на постійній основі на підприємствах, установах і організаціях поза сферою аудиторської діяльності, за винятком навчальних і наукових закладів, зобов'язані протягом одного місяця з дня призначення на відповідну посаду письмово повідомити Всеукраїнську раду аудиторів щодо зупинення чинності сертифікату аудитора.

Особи, які зупинили чинність сертифіката, не мають права брати участь у роботі з'їзду аудиторів України в якості делегатів, а також обиратися до самоврядних органів і Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Після звільнення з відповідної посади зазначені особи мають право звернутися до Всеукраїнської ради аудиторів з письмовою заявою щодо поновлення чинності сертифіката аудитора.

Якщо зупинення чинності сертифіката тривало не більше п'яти років, то його поновлення здійснюється автоматично. В протилежному випадку складається іспит з аудиту згідно програми, затвердженої Всеукраїнською радою аудиторів. Виняток становлять особи, що не менше трьох років підряд перед поновленням чинності сертифіката аудитора виконували контрольно-ревізійні функції у сфері фінансово-господарської діяльності.

Інформація щодо осіб, які зупинили виконання повноважень аудитора, включається Всеукраїнською радою аудиторів до відповідної бази даних і підлягає офіційному оприлюдненню.

Стосовно осіб, які не повідомили або не надали своєчасно інформацію про зупинення чинності сертифіката у зв'язку з наведеними обставинами, застосовуються дисциплінарні стягнення.

Стаття 7. Непрактикуючий аудитор

Непрактикуючими вважаються аудитори, які не отримують протягом року будь-якого доходу від надання аудиторських послуг та з інших, пов'язаних з аудиторською діяльністю, джерел, за винятком оплати праці в самоврядних органах аудиторів та професійній організації з наукового і методичного забезпечення аудиту.

Особи, які набули статусу неприпрактикуючого аудитора, письмово повідомляють про це Всеукраїнську раду аудиторів протягом одного місяця з дня набуття такого статусу.

Про поновлення статусу практикуючого аудитора відповідна особа протягом одного місяця з дня поновлення такого статусу письмово інформує Всеукраїнську раду аудиторів.

Інформація щодо неприпрактикуючих аудиторів включається Всеукраїнською радою аудиторів до відповідної бази даних і підлягає офіційному оприлюдненню.

Стосовно осіб, які не повідомили або не надали своєчасно інформацію про набуття статусу неприпрактикуючого аудитора або поновлення статусу практикуючого аудитора, застосовуються дисциплінарні стягнення.

Непрактикуючі аудитори мають право брати участь в роботі з'їзду аудиторів України з правом вирішального голосу, бути обраними до самоврядних органів та Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, а також виконувати інші функції згідно цього Закону.

Стаття 8. Аудиторська фірма

Аудиторська фірма – це юридична особа, яка займається виключно наданням аудиторських та супутніх аудиту послуг.

Аудиторська фірма має право здійснювати сумісні з аудитом види діяльності в порядку, визначеному Всеукраїнською радою аудиторів.

Аудиторська фірма повинна мати індивідуальну назву. Назва аудиторської фірми повинна містити, крім власної назви, інформацію про належність до аудиторської діяльності, а саме: «Аудиторська фірма «Назва».

Використання аудиторськими фірмами України назви інших аудиторських фірм, в тому числі зарубіжних, забороняється.

У своїх офіційних документах аудиторські фірми мають право зазначати про належність до саморегулювальної організації аудиторів.

Аудиторські фірми можуть створюватися на основі будь-яких форм власності та організаційно-правових форм.

Загальний розмір частки засновників (учасників, акціонерів) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків.

Аудиторській фірмі дозволяється здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, якщо у ній працює на постійній основі хоча б один аудитор і така фірма внесена до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності.

Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

Керівнику аудиторської фірми забороняється на умовах сумісництва працювати в іншій аудиторській фірмі або в аудитора, який займається аудиторською діяльністю індивідуально.

Аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально, мають право укладати договори щодо спільного проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг. Порядок укладання таких договорів визначається Всеукраїнською радою аудиторів.

В аспекті цього Закону до аудиторської фірми привірюються аудитори, які в установленому порядку використовують найману працю інших аудиторів.

Аудиторські фірми іноземних держав (аудиторські фірми з третіх країн) можуть здійснювати аудиторську діяльність на території України згідно міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України або на підставі відповідного закону.

Дозвіл на відкриття на території України представництв аудиторських фірм іноземних держав надається в установленому порядку за наявності позитивного висновку Всеукраїнської ради аудиторів.

Стаття 9. Аудиторський звіт та інші офіційні документи

Аудиторський звіт – це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту або іншого завдання і містить в собі обґрунтовану оцінку фінансової звітності щодо її достовірності, повноти і відповідності чинному законодавству України, нормативно-правовим актам та стандартам.

В аудиторському звіті викладається незалежна думка аудитора щодо суттєвих аспектів бухгалтерської (фінансової) звітності або іншої інформації з посиленням на достатні і прийнятні докази, отримані в результаті відповідних процедур та аналізу необхідного обсягу інформації, в тому числі документів, що становлять комерційну таємницю.

Суттєвість інформації бухгалтерської (фінансової) звітності визначається відповідно до стандартів аудиту з урахуванням концептуальної основи, яка використовується при складанні цієї звітності.

При проведенні обов'язкового аудиту в аудиторському звіті відображаються кількісні показники рівня суттєвості, а також викладається висновок щодо подій та умов, які викликають

обґрунтовані сумніви стосовно спроможності суб'єкта перевірки залишатися діючим підприємством. За наявності таких сумнівів в аудиторському звіті зазначається про вжиті заходи з боку суб'єкта перевірки.

Аудиторський звіт повинен містити іншу інформацію, що має важливе значення для користувачів фінансової звітності.

Порядок складання аудиторського звіту визначається Всеукраїнською радою аудиторів на підставі цього Закону, інших нормативно-правових актів та міжнародних стандартів аудиту.

Аудиторські послуги у вигляді консультацій можуть надаватись усно або письмово з оформленням довідки та інших офіційних документів. Аудиторські послуги у вигляді експертиз оформляються експертним висновком або актом.

Аудиторський звіт аудитора іноземної держави при офіційному його поданні установі, організації або іншому суб'єкту України підлягає підтвердженню аудитором України, якщо інше не встановлено міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України.

Спростування висновків аудиторського звіту повністю або частково здійснюється за рішенням Дисциплінарного суду аудиторів України або іншого суду, який законодавством уповноважений розглядати такі справи.

За наявності нововиявлених обставин аудитор має право переглянути повністю або частково зроблені ним висновки в аудиторському звіті, про що безвідкладно повідомляє зацікавлених осіб, а у випадку обов'язкового проведення аудиту – Комітет суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Нова редакція аудиторського звіту підлягає реєстрації протягом десяти днів у Реєстрі аудиторських висновків.

Стаття 10. Аудиторські докази

В якості доказів при підготовці аудиторського звіту та інших офіційних документів аудитор може використовувати будь-яку належну і допустиму інформацію, яка свідчить про наявність або відсутність викривлень фінансової звітності.

Належною вважається інформація, яка має відношення до предмету аудиторської перевірки та надання інших аудиторських послуг, і, за своїм змістом, спроможна свідчити про стан бухгалтерського обліку та фінансової звітності і бути аргументом в процесі оцінки стану бухгалтерського обліку та фінансової звітності, встановлювати, обґрунтовувати чи спростовувати обставини щодо наявності або відсутності викривлень фінансової звітності.

Допустимою вважається інформація, яка отримана аудитором з дотриманням встановленого порядку від повноважного суб'єкта з відомого, перевіреного та не забороненого законодавством джерела.

Докази та офіційна оцінка фінансової інформації, отриманої аудитором на підставі аналізу вірогідних взаємозв'язків не повинні ґрунтуватися на припущеннях.

Ніякі докази для аудитора не мають наперед встановленої сили.

Оцінка доказів аудитором здійснюється на основі внутрішнього переконання з дотриманням професійного скептицизму, що ґрунтується на всебічному, повному і об'єктивному розгляді всієї інформації, яка може вказувати на можливі викривлення фінансової звітності внаслідок помилки або шахрайства, чи свідчити про достовірність, повноту і відповідність законодавству фінансової звітності.

Стаття 11. Професійне судження аудитора

Професійне судження аудитора – це належним чином обґрунтована думка з дотриманням професійного скептицизму у вигляді певного висновку стосовно достовірності, повноти і відповідності законодавству та іншим нормативно-правовим актам фінансової звітності і пов'язаних з нею документів.

Висновок аудитора в залежності від отриманих доказів може мати різний рівень впевненості по відношенню до предмету перевірки та процедури виконання завдання.

Вимоги щодо професійного судження аудитора і порядок його оформлення визначаються цим Законом та іншими нормативно-правовими актами.

Стаття 12. Професійний скептицизм

При проведенні обов'язкового аудиту аудиторські фірми та аудитори повинні оцінювати бухгалтерські та інші документи з позиції професійного скептицизму.

Професійний скептицизм означає критичне ставлення з наявністю сумніву, настороженості і пильності до обставин, які свідчать про можливі перекручення в бухгалтерському обліку, обумовлені помилкою або шахрайством.

Професійний скептицизм належить застосовувати незалежно від сумлінності керівництва об'єкту аудиту та інших посадових осіб, який було попередньо засвідчено аудиторам, особливо у випадках оцінки справедливої вартості, переоцінки активів, резервів та майбутніх грошових надходжень, які стосуються можливості суб'єкта продовжити свою діяльність безперервно. Професійний скептицизм необхідно застосовувати і по відношенню до попередніх аудиторських висновків.

Стаття 13. Професійна таємниця аудитора

Професійна таємниця аудитора включає будь-яку інформацію, отриману аудитором на засадах довіри від замовників та інших осіб, у зв'язку з виконанням ним своїх службових обов'язків.

Не становлять професійну таємницю інформація наступного змісту:

- 1) Про укладання договору на проведення обов'язкового аудиту;
- 2) Про розмір винагороди за аудиторські послуги;
- 3) Оприлюднена замовником аудиту публічна фінансова звітність та інші відомості, що поширюються у відкритих та загальнодоступних джерелах.

Аудиторські фірми та аудитори зобов'язані здійснювати заходи щодо забезпечення конфіденційності інформації, яка становить професійну таємницю аудитора. Порядок здійснення таких заходів визначається Всеукраїнською радою аудиторів.

Аудиторським фірмам та аудиторам забороняється передавати інформацію, яка містить професійну таємницю, іншим особам без попередньої письмової згоди замовника аудиторських послуг, за винятком випадків, визначених цим та іншими законами України.

Особи, які отримують доступ до професійної таємниці аудитора внаслідок здійснення функцій нагляду і контролю за аудиторською діяльністю, повинні дотримуватися вимог щодо конфіденційності використання відповідної інформації.

За неправомірне розголошення професійної таємниці аудитора винні особи притягаються до відповідальності в порядку, визначеному законодавством України.

Стаття 14. Професійна етика аудитора

Професійна етика аудитора включає систему моральних принципів, норм і правил поведінки аудитора при виконанні ним своїх службових обов'язків.

Моральні принципи, норми і правила поведінки аудитора визначаються цим Законом, стандартами аудиту та Кодексом професійної етики аудитора.

Кожен аудитор зобов'язаний вживати необхідних заходів щодо створення та підтримки довіри і поваги до своєї професії, захисту її моральних принципів від можливих посягань.

За порушення норм професійної етики до аудитора застосовуються дисциплінарні та інші стягнення в порядку, визначеному цим Законом та іншими нормативно-правовими актами.

Стаття 15. Незалежність аудиторів

Висновки аудитора повинні бути об'єктивними і неупередженими, вільними від будь-яких підозр щодо можливої особистої зацікавленості в наслідках фінансово-господарської діяльності суб'єктів аудиторської перевірки.

При проведенні аудиту та наданні інших аудиторських послуг аудитори зобов'язані уникати обставин, що створюють загрозу їх незалежності. Перелік таких обставин визначається цим Законом, стандартами аудиту та Кодексом професійної етики аудитора.

Замовникам аудиту, державним органам та іншим суб'єктам забороняється будь-яким чином впливати на висновки аудитора та спонукати його до порушення вимог щодо незалежності.

Стаття 16. Відкритість та публічність аудиторських висновків

Аудиторські висновки щодо проведення обов'язкового аудиту є відкритими і кожен має право на ознайомлення і використання зазначених аудиторських висновків в порядку, визначеному цим Законом та іншими нормативно-правовими актами.

Аудиторські висновки щодо обов'язкового проведення аудиту публікуються в друкованих виданнях та поширюються в електронній формі з дотриманням вимог цього та інших законів.

Всеукраїнська рада аудиторів веде Реєстр зазначених аудиторських висновків у вигляді автоматизованої системи збирання, зберігання, захисту, обліку, пошуку та надання електронних носіїв аудиторських висновків.

Внесені до Реєстру аудиторські висновки є відкритими для цілодобового доступу, з наданням можливості їх пошуку, перегляду, копіювання та роздрукування.

Будь-які обмеження права вільного користування Реєстром не допускаються, крім випадків, визначених законодавством.

Функціонування Реєстру забезпечується за рахунок коштів, що справляються у вигляді платежів за включення висновків до Реєстру. Порядок ведення Реєстру та розмір платежів визначається з'їздом аудиторів України і не може перевищувати п'яти відсотків мінімальної заробітної плати за включення одного висновку до Реєстру.

Стаття 17. Стандарти аудиту

Стандарти аудиту є нормативно-правовими актами, які визначають порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг.

Стандарти аудиту приймаються Всеукраїнською радою аудиторів з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів, а також міжнародних стандартів та інших документів міжнародних організацій.

Стандарти аудиту підлягають реєстрації в Міністерстві юстиції України і є обов'язковими для аудиторів, аудиторських фірм, державних органів та органів місцевого самоврядування, господарюючих та інших суб'єктів приватного і публічного права.

В порядку та на умовах, визначених Міжнародною федерацією бухгалтерів, Всеукраїнська рада аудиторів може приймати рішення щодо запровадження у якості національних Мінжнародних стандартів аудиту.

Рішення щодо запровадження Мінжнародних стандартів аудиту приймається по кожному стандарту окремо із наданням методичних рекомендацій щодо порядку їх застосування.

Міжнародні стандарти аудиту та інші акти міжнародних організацій з питань аудиту застосовуються в частині, що не суперечить законам та іншим нормативно-правовим актам України.

Вимоги міжнародних стандартів аудиту можуть бути поширені тільки на суттєві аспекти аудиторської діяльності. В окремих випадках аудитор має право не дотримуватися положень міжнародних стандартів аудиту за умови належного обґрунтування такого рішення.

Рекомендації щодо врегулювання розбіжностей між нормативно-правовими актами України і міжнародними стандартами аудиту надаються професійною організацією з наукового і методичного забезпечення аудиту та Всеукраїнською радою аудиторів. При необхідності такої рекомендації

погоджуються з Міжнародною федерацією бухгалтерів.

Міжнародні стандарти аудиту в якості офіційних нормативних актів публікуються Всеукраїнською радою аудиторів на державній мові з дозволу Міжнародної федерації бухгалтерів за умови засвідчення автентичності перекладу повноважним суб'єктом.

Інші акти міжнародних організацій з питань аудиту запроваджуються на території України виключно законами України або міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Стаття 18. Наукове та методичне забезпечення аудиторської діяльності

Наукове та методичне забезпечення аудиторської діяльності здійснює професійна організація з наукового і методичного забезпечення аудиту, засновниками якої мають право виступати аудиторські фірми, саморегулювні організації аудиторів, навчальні та наукові заклади.

Професійна організація з наукового і методичного забезпечення аудиту створюється у вигляді громадської спілки в порядку, визначеному Законом України «Про громадські об'єднання». У цій організації на постійній основі повинні працювати не менше п'яти кандидатів або докторів наук, що мають понад п'ять років практичного досвіду роботи в якості аудитора.

Головними напрямками діяльності зазначеної професійної організації є:

1. Розробка науково-обґрунтованих методичних рекомендацій, проектів стандартів та нормативних актів з аудиту.

2. Організація професійного навчання аудиторів згідно програм, затверджених Всеукраїнською радою аудиторів.

3. Роз'яснення нормативно-правових актів з аудиту, надання методичної допомоги у вивченні та належному застосуванні міжнародних стандартів аудиту.

4. Надання консультацій та експертних висновків з проблемних питань аудиторської діяльності.

5. Створення інформаційного та програмного забезпечення аудиторської діяльності.

6. Видання навчальної та методичної літератури з аудиту.

7. Підготовка пропозицій щодо вдосконалення аудиторської діяльності та внесення їх на розгляд державним та самоврядним органам аудиторів.

У професійній організації з наукового і методичного забезпечення аудиту створюється Методологічна рада з провідних вчених та практикуючих аудиторів. Склад Методологічної ради затверджує Всеукраїнська рада аудиторів за поданням вищого керівного органу цієї організації.

Професійна організація з наукового і методичного забезпечення аудиту на підставі укладених договорів виконує замовлення Всеукраїнської ради аудиторів та інших суб'єктів стосовно наукового та методичного забезпечення аудиторської діяльності.

З питань організації професійного навчання аудиторів та проведення кваліфікаційних іспитів кандидатів в аудитори професійна організація з наукового і методичного забезпечення аудиту підзвітна і підконтрольна Комітету з сертифікації та навчання аудиторів.

Розміри платежів щодо професійного навчання аудиторів та проведення кваліфікаційних іспитів кандидатів в аудитори встановлює з'їзд аудиторів України або за його рішенням Всеукраїнська рада аудиторів за поданням Комітету з сертифікації та навчання аудиторів.

Кошторис з визначенням загальних обсягів доходів і видатків професійної організації з наукового і методичного забезпечення аудиту щорічно затверджує з'їзд аудиторів України. Надходження від перевищення доходів над видатками підлягають направленню на розвиток аудиторської діяльності.

Річна фінансова звітність професійної організації з наукового і методичного забезпечення аудиту підлягає аудиторській перевірці та оприлюдненню. Аудиторську фірму для перевірки річної фінансової звітності професійної організації з наукового і методичного забезпечення аудиту визначає Комітет з сертифікації та навчання аудиторів за результатами конкурсного відбору.

Про свою діяльність професійна організація з наукового і методичного забезпечення аудиту систематично інформує аудиторів та громадськість.

Створення інших підприємств, установ та організацій з наукового і методичного забезпечення аудиту з ідентичними повноваженнями забороняється.

Стаття 19. Замовники аудиту та інших аудиторських послуг

Замовниками аудиту та інших аудиторських послуг можуть бути користувачі фінансової звітності, які уповноважені на підставі законів України отримувати інформацію стосовно фінансово-господарської діяльності конкретних суб'єктів.

В межах повноважень, передбачених законодавством України, іншими нормативно-правовими актами, установчими документами або окремим рішеннями власників замовники аудиту мають право, з дотриманням принципу незалежності аудитора, вносити на його розгляд пропозиції щодо обсягів і напрямків аудиту та надання інших аудиторських послуг.

Стаття 20. Обов'язкове проведення аудиту

Проведення аудиту є обов'язковим для суспільно і публічно значимих суб'єктів фінансово-господарської діяльності.

Суспільно значимими є суб'єкти, фінансово-господарська діяльність яких відповідно до їх правового статусу може впливати на інтереси суспільства або держави.

Публічно значимими є суб'єкти, фінансово-господарська діяльність яких впливає на інтереси широкого кола осіб.

Суспільно значимі суб'єкти зобов'язані проводити аудит в наступних випадках:

1) підтвердження достовірності, повноти та відповідності законодавству і встановленим нормативам річної і консолідованої фінансової звітності акціонерних товариств, емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ, страхових компаній та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законів України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком підприємств, установ, організацій, що повністю утримуються за рахунок державного або місцевого бюджетів;

2) перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

3) емісії цінних паперів та похідних цінних паперів, а також при отриманні ліцензії на ринку цінних паперів;

4) підтвердження достовірності, повноти та відповідності законодавству річної фінансової звітності всеукраїнських неприбуткових та благодійних організацій, які отримують гранти або фінансову допомогу від міжнародних організацій, державного або місцевого бюджетів, фізичних та юридичних осіб.

Публічно значимі суб'єкти, в тому числі неприбуткові та благодійні організації, зобов'язані проводити аудит для підтвердження достовірності, повноти та відповідності законодавству і встановленим нормативам річної і консолідованої фінансової звітності, якщо протягом останнього року були перевищені два з трьох критеріїв: 1) величина активів еквівалентна 2 млн. євро; 2) виручка від продаж еквівалентна 3 млн. євро; 3) середня чисельність працюючих за звітний рік – 50 осіб.

У випадках визнання суспільно і публічно значимих суб'єктів банкрутом або припинення діяльності як юридичної особи вони також підлягають обов'язковому аудиту.

Проведення аудиту є обов'язковим в інших випадках, передбачених законами України.

Стаття 21. Обов'язки суб'єкта господарювання при проведенні аудиту та наданні інших аудиторських послуг

Посадові особи суб'єкта господарювання зобов'язані створити аудитору (аудиторській фірмі) належні умови для якісного проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг, згідно вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Посадові особи суб'єкта господарювання несуть відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, які надаються аудитору для проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг.

Права та обов'язки аудитора (аудиторської фірми) і господарюючого суб'єкта при проведенні аудиту та надання інших аудиторських послуг визначаються в договорі відповідно до вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Фінансова звітність суб'єкта господарювання, яка відповідно до Закону підлягає обов'язковому аудиту, після перевірки аудитором повинна бути оприлюднена в установленому порядку.

Стаття 22. Призначення аудиторів та аудиторських фірм

При проведенні обов'язкового аудиту аудитор чи аудиторська фірма повинна призначатися вищим керівним органом суб'єкта, що перевіряється у спосіб, який забезпечує незалежність аудитора або аудиторської фірми від виконавчого чи іншого органу управління.

Для відбору аудитора чи аудиторської фірми та взаємодії з ними суспільно та публічно значимі суб'єкти можуть утворювати комітети з аудиту з відповідних фахівців.

При відборі аудитора чи аудиторської фірми для проведення обов'язкового аудиту замовники аудиту зобов'язані дотримуватися конкурсних процедур і не встановлювати штучних переваг для учасників.

Якщо аудиторські фірми (аудитори) або їх об'єднання надають понад десять відсотків аудиторських послуг на ринку України, вони повинні отримати згоду на право участі в конкурсі щодо проведення обов'язкового аудиту від Антимонопольного комітету України та Комітету з етики та контролю якості аудиторських послуг.

Порядок проведення конкурсів з відбору аудиторських фірм (аудиторів) щодо обов'язкового аудиту визначається Комітетом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Рішенням Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю можуть встановлюватись обмеження щодо тривалості проведення обов'язкового аудиту в одного замовника певної кількості років підряд.

РОЗДІЛ II

ПРОФЕСІЙНЕ САМОВРЯДУВАННЯ АУДИТОРІВ

Стаття 23. Засади професійного самоврядування аудиторів

Професійне самоврядування аудиторів ґрунтується на принципах виборності, гласності, обов'язковості виконання аудиторами рішень самоврядних органів, підзвітності, заборони втручання самоврядних органів у професійну діяльність аудиторів.

Брати участь у роботі самоврядних органів та бути обраними до їх складу можуть лише аудитори України.

Основними завданнями професійного самоврядування аудиторів є:

- а) підтримання високого професійного рівня аудиторів;
- б) забезпечення незалежності аудиторів при здійсненні аудиторської діяльності;
- в) контроль за дотриманням аудиторами чинного законодавства, норм професійної етики та стандартів аудиту;

г) створення сприятливих умов для здійснення аудиторської діяльності;

д) забезпечення публічності та прозорості в аудиторській діяльності.

Професійне самоврядування аудиторів здійснюється Національною організацією аудиторів України в особі її самоврядних органів.

Стаття 24. Національна організація аудиторів України

Національна організація аудиторів України є саморегулювальною структурою, яка функціонує на засадах професійної самоврядності і відповідно до повноважень, наданих цим Законом та іншими законами України, захищає і представляє інтереси аудиторів України в державних, громадських, міжнародних та інших організаціях.

Національна організація аудиторів України має назву Аудиторська палата України. Національна організація аудиторів України має право в установленому порядку набувати членства в міжнародних організаціях, безпосередньо та через свої самоврядні органи здійснювати заходи щодо гармонізації вітчизняних нормативно-правових актів з питань аудиту до європейських та міжнародних стандартів.

Аудитори набувають членства в Національній організації аудиторів України з дня отримання сертифікату аудитора.

Сертифікат аудитора є документом, що посвідчує членство в Національній організації аудиторів України і надає право на заняття аудиторською діяльністю в порядку та на умовах, визначених цим Законом.

Як члени Національної організації, аудитори України несуть відповідні обов'язки і мають певні права.

Обов'язки аудиторів щодо участі в діяльності Національної організації аудиторів України:

- сумлінно виконувати рішення самоврядних органів;
- своєчасно та в повному обсязі сплачувати членські внески та інші обов'язкові платежі, рішення про сплату яких прийнято з'їздом аудиторів;
- брати активну участь в розгляді та вирішенні питань аудиторської діяльності;
- дотримуватись етичних норм при здійсненні професійної діяльності;
- піклуватися про збереження та розвиток надбань і традицій вітчизняного аудиту.

Права аудиторів щодо участі в діяльності Національної організації аудиторів України:

- брати участь в роботі самоврядних органів в порядку та на умовах, визначених цим Законом та рішеннями з'їзду аудиторів України;
- об'єднуватися в громадські організації на професійній основі;
- вносити пропозиції щодо вдосконалення аудиторської діяльності;
- надавати благодійну допомогу на розвиток аудиторської діяльності;
- з дотриманням етичних норм висловлювати критичні зауваження на адресу колег та інших осіб.

Аудитори не можуть використовувати свої права та здійснювати обов'язки на шкоду законним інтересам інших осіб.

За неналежне виконання обов'язків та неправомірне використання своїх прав до аудитора застосовуються дисциплінарні та інші стягнення.

Членські внески, добровільні пожертви та інші платежі від членів Національної організації аудиторів України надходять на рахунок Всеукраїнської ради аудиторів.

Стаття 25. Місцеві осередки Національної організації аудиторів України

Місцеві осередки Національної організації аудиторів України утворюються за рішенням з'їзду аудиторів України за наявності не менше двадцяти аудиторів у відповідному регіоні.

Повноваження місцевих осередків Національної організації аудиторів України та порядок їх діяльності визначається положенням, яке затверджує з'їзд аудиторів України.

Стаття 26. Структура Національної організації аудиторів України

Вищим керівним органом Національної організації аудиторів України є з'їзд.

Самоврядними органами Національної організації аудиторів України, які здійснюють окремі повноваження щодо управління у сфері аудиторської діяльності є Всеукраїнська рада аудиторів, Комітет з сертифікації та навчання аудиторів, Комітет з етики та контролю якості аудиторських послуг, Дисциплінарний суд аудиторів України та професійна організація з наукового і методичного забезпечення аудиту.

Самоврядні органи Національної організації аудиторів України не мають права делегувати повноваження, визначені цим Законом, іншим суб'єктам.

За рішенням з'їзду аудиторів України можуть утворюватися консультативно-дорадчі органи Національної організації аудиторів України без права втручання в діяльність зазначених самоврядних органів.

Національна організація аудиторів України може встановлювати нагороди і заохочення для своїх членів, а також мати свою емблему та символіку. Зміст та порядок використання емблеми і символіки визначається з'їздом аудиторів України.

Стаття 27. З'їзд аудиторів

З'їзди можуть бути черговими та позачерговими. Чергові з'їзди проводяться в першому кварталі кожного року.

Конкретна дата проведення з'їзду визначається Всеукраїнською радою аудиторів. Якщо до кінця першого кварталу поточного року Всеукраїнська рада аудиторів не визначить дату з'їзду, то його проведення мають право ініціювати професійні саморегулювні організації аудиторів або сто аудиторів.

Делегатами з'їзду мають право обиратися аудитори, які на дату проведення з'їзду не зупинили повноваження аудитора.

До виключної компетенції з'їзду відносяться наступні питання:

- 1) Обрання самоврядних органів.
- 2) Делегування п'яти практикуючих аудиторів до Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та їх відкликання.
- 3) Делегування двадцяти аудиторів до Всеукраїнської ради аудиторів.
- 4) Затвердження положення про Всеукраїнську раду аудиторів України, положення про Комітет з сертифікації та навчання аудиторів, положення про Комітет з етики та контролю якості аудиторських послуг, положення про Дисциплінарний суд аудиторів.
- 5) Затвердження планів роботи самоврядних органів та кошторисів на їх виконання.
- 6) Визначення розміру членських внесків та інших обов'язкових платежів.
- 7) Заслуховування звітів самоврядних органів та членів Всеукраїнської ради аудиторів.
- 8) Припинення повноважень посадових осіб та інших членів самоврядних органів.
- 9) Затвердження змісту та порядку використання емблеми і символіки Національної організації аудиторів України.
- 10) Вступ до міжнародних та інших організацій, вихід з цих організацій.

З'їзд може взяти до розгляду інші питання, що мають важливе значення для аудиторської діяльності, за винятком тих питань, які цим Законом віднесені до компетенції інших самоврядних органів аудиторів України.

Рішення з'їзду аудиторів України приймаються шляхом голосування більшістю голосів делегатів, що беруть участь у з'їзді.

Порядок денний, дата, час та місце проведення чергового з'їзду визначаються організаційним комітетом за місяць до початку його роботи.

Організаційний комітет з проведення з'їзду аудиторів України утворюється за три місяці до його скликання в кількості десяти осіб, з яких п'ять представників делегуються Всеукраїнською радою аудиторів, а п'ять представників – саморегулювними організаціями аудиторів, пропорційно загальній чисельності членів таких організацій.

Прийняте рішення та інші матеріали щодо скликання з'їзду оприлюднюються в засобах масової інформації та на офіційному сайті Всеукраїнської ради аудиторів.

З'їзд вважається повноважним, якщо в ньому бере участь більше половини делегатів, обраних на регіональних зборах не менше як у двох третіх адміністративно-територіальних одиницях, визначених відповідним законодавством.

Графік проведення регіональних зборів аудиторів, дата, час та місце визначається Організаційним комітетом за два місяці до дня його проведення.

Якщо на регіональних зборах присутні менше половини аудиторів від загальної чисельності, то обрання делегатів на з'їзд здійснюється із розрахунку один представник від десяти аудиторів, які фактично присутні на регіональних зборах. За наявності

кворуму делегати обираються пропорційно загальній чисельності аудиторів в регіоні.

Порядок роботи з'їзду та інші процедурні питання визначаються Регламентом, який затверджується з'їздом.

Рішення з'їзду аудиторів України приймаються шляхом персонального голосування більшістю голосів делегатів, що беруть участь в роботі з'їзду, а з питань припинення повноважень посадових осіб чи відкликання делегованих осіб рішення приймаються двома третинами голосів делегатів, що беруть участь в роботі з'їзду.

Позачергові з'їзди можуть бути скликані Всеукраїнською радою аудиторів, Комітетом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, а також на вимогу не менше ста аудиторів.

Стаття 28. Формування самоврядних органів аудиторів України

Самоврядні органи аудиторів України в особі Всеукраїнської ради аудиторів, Комітету з сертифікації та навчання аудиторів, Комітету з етики та контролю якості аудиторських послуг, Дисциплінарного суду аудиторів України формуються шляхом висунення для розгляду на з'їзді кандидатів як безпосередньо аудиторами, так і професійними громадськими організаціями аудиторів, внесеними до Реєстру саморегулювних організацій аудиторів.

Кандидати від аудиторів висувуються із розрахунку один кандидат від ста аудиторів до одного самоврядного органу.

Делегування кандидатур від професійних саморегулювних організацій аудиторів здійснюється із розрахунку один кандидат від ста аудиторів до одного самоврядного органу.

Висунення кандидатів від аудиторів оформлюється підписним листом з визначенням осіб, що їх делегують. Висунення кандидатів від саморегулювних організацій аудиторів оформлюється протоколом з'їзду цієї організації.

За відсутності пропозицій від аудиторів та саморегулювних організацій аудиторів або за необхідності делегування додаткових кандидатур, їх висунення проводиться безпосередньо делегатами з'їзду.

Узагальнення пропозицій від аудиторів та професійних саморегулювних організацій покладається на оргкомітет з'їзду. За наслідками розгляду таких пропозицій складається протокол, зміст якого оголошується на з'їзді.

За рішенням з'їзду голосування може бути таємним або відкритим і проводиться окремо по кожному органу або списком.

Термін повноважень членів самоврядних органів не може перевищувати п'яти років двох термінів підряд.

Стаття 29. Комітет з сертифікації та навчання аудиторів

Комітет з сертифікації та навчання аудиторів (надалі – Комітет) обирається з'їздом за поданням

Оргкомітету у складі десяти осіб, які мають не менше п'яти років практичної діяльності в якості аудитора.

Члени Комітету виконують свої обов'язки на громадських засадах. Голова Комітету обирається з'їздом аудиторів України і за рішенням з'їзду може виконувати свої обов'язки на постійній основі.

До компетенції Комітету з сертифікації та навчання аудиторів відносяться наступні питання:

1. Організація сертифікації та навчання аудиторів.

2. Розробка та надання на затвердження Всеукраїнській раді аудиторів проектів нормативно-правових актів з питань сертифікації та навчання аудиторів.

3. Затвердження за поданням професійної організації з наукового і методичного забезпечення аудиту складу кваліфікаційних комісій, графіків та планів навчання.

4. Контроль порядку проведення професійного навчання та кваліфікаційних іспитів професійною організацією з наукового і методичного забезпечення аудиту.

5. Акредитація викладачів, що мають намір проводити професійну підготовку аудиторів.

6. Внесення на розгляд з'їзду аудиторів України пропозицій щодо розміру платежів за проходження професійного навчання аудиторів та здачу кваліфікаційних іспитів кандидатами в аудитори.

Порядок роботи Комітету визначається Положенням, яке затверджує з'їзд аудиторів України.

Фінансування діяльності Комітету здійснюється за рахунок надходжень у вигляді плати за складання кваліфікаційних іспитів та підвищення кваліфікації в обсягах згідно кошторису, затвердженого з'їздом аудиторів.

Стаття 30. Комітет з етики та контролю якості аудиторських послуг

Комітет з етики та контролю якості аудиторських послуг (надалі – Комітет) обирається з'їздом за поданням Оргкомітету у складі десяти осіб, які мають не менше п'яти років практичної діяльності в якості аудитора.

Члени Комітету виконують свої обов'язки на громадських засадах. Голова Комітету обирається з'їздом аудиторів України і за рішенням з'їзду може виконувати свої обов'язки на постійній основі.

До компетенції Комітету з етики та контролю якості аудиторських послуг відносяться наступні питання:

1. Контроль за дотриманням норм професійної етики аудиторами і якісним виконанням аудиторських послуг.

2. Розробка та надання на затвердження Всеукраїнській раді аудиторів проектів нормативно-правових актів з питань етики та контролю якості аудиторських послуг.

3. Атестація контролерів, уповноважених перевіряти якість надання аудиторських послуг.

4. Затвердження планів і графіків проведення перевірок контролю якості аудиторських послуг.

5. Здійснення дисциплінарних проваджень по фактах неналежного виконання аудиторами професійних обов'язків.

6. Внесення на розгляд з'їзду аудиторів України пропозицій щодо розміру платежів за проходження перевірки контролю якості аудиторських послуг.

Порядок роботи Комітету визначається Положенням, яке затверджує з'їзд аудиторів України.

Фінансування діяльності Комітету здійснюється за рахунок надходжень у вигляді плати за проходження перевірки контролю якості аудиторських послуг згідно кошторису, затвердженого з'їздом аудиторів.

Стаття 31. Дисциплінарний суд аудиторів України

Дисциплінарний суд аудиторів України обирається за поданням Оргкомітету з'їздом у складі десяти осіб. Члени Дисциплінарного суду виконують свої обов'язки на громадських засадах. Голова Дисциплінарного суду обирається з'їздом аудиторів України і за рішенням з'їзду може виконувати свої обов'язки на постійній основі.

За неналежне виконання аудитором своїх професійних обов'язків Дисциплінарний суд аудиторів України в залежності від тяжкості правопорушення має право застосувати стягнення у вигляді попередження, догани, зупинення чинності сертифікату терміном до одного року або анулювання сертифікату.

Підставами застосування наведених стягнень є матеріали дисциплінарних проваджень Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, Комітету з етики та контролю якості аудиторських послуг, Дисциплінарної комісії відповідної професійної громадської організації аудиторів України.

Рішення Дисциплінарного суду аудиторів України перегляду не підлягають і можуть бути оскаржені в судовому порядку.

Порядок роботи Дисциплінарного суду визначається Положенням, яке затверджує з'їзд аудиторів України.

Фінансування діяльності Дисциплінарного суду здійснюється за рахунок загальних надходжень до бюджету Всеукраїнської ради аудиторів в межах кошторису, затвердженого з'їздом аудиторів.

Стаття 32. Всеукраїнська рада аудиторів

Всеукраїнська рада аудиторів є юридичною особою і функціонує як некомерційна організація, що здійснює регуляторні, координаційні та представницькі функції від імені Національної організації аудиторів України.

Всеукраїнська рада аудиторів набуває повноважень юридичної особи з дня її реєстрації в Міністерстві юстиції України на підставі Статуту, затвердженому з'їздом аудиторів України.

Загальна кількість членів Всеукраїнської ради аудиторів становить двадцять осіб, яких делегує з'їзд аудиторів України за поданням оргкомітету з числа фахівців, що мають не менше п'яти років практичної діяльності в якості аудитора.

Члени Всеукраїнської ради аудиторів виконують свої обов'язки на громадських засадах. Термін повноважень членів Всеукраїнської ради аудиторів не може перевищувати п'яти років два терміни підряд.

Дострокове припинення повноважень членів Всеукраїнської ради аудиторів здійснюється з'їздом аудиторів України.

Стаття 33. Виконавчий комітет Всеукраїнської ради аудиторів

У складі Всеукраїнської ради аудиторів утворюється Виконавчий комітет з п'яти членів Всеукраїнської ради аудиторів, включаючи Голову.

Члени Виконавчого комітету Всеукраїнської ради аудиторів за рішенням з'їзду аудиторів України мають право працювати на постійній основі.

Керівництво Виконавчим комітетом Всеукраїнської ради аудиторів здійснює Голова Всеукраїнської ради аудиторів.

Виконавчий комітет Всеукраїнської ради аудиторів за її дорученням готує проекти документів на розгляд Всеукраїнської ради аудиторів, контролює виконання рішень Всеукраїнської ради аудиторів та здійснює інші повноваження, які не становлять виключну компетенцію Всеукраїнської ради аудиторів України.

Рішення Виконавчого комітету Всеукраїнської ради аудиторів приймаються більшістю голосів від його загального складу і оформляються протоколом. При рівності голосів перевага надається рішенням, за яке проголосував Голова Всеукраїнської ради аудиторів.

Стаття 34. Голова Всеукраїнської ради аудиторів

Голова Всеукраїнської ради аудиторів обирається за поданням Оргкомітету з'їздом аудиторів України. Голова Всеукраїнської ради аудиторів виконує свої обов'язки на постійній основі.

Термін повноважень Голови Всеукраїнської ради аудиторів не може перевищувати п'яти років два терміни підряд.

Голова Всеукраїнської ради аудиторів керує Виконавчим комітетом Всеукраїнської ради аудиторів, скликає засідання Всеукраїнської ради аудиторів, організовує роботу Секретаріату та членів Всеукраїнської ради аудиторів щодо підготовки проектів документів, контролює виконання рішень Всеукраїнської ради аудиторів, забезпечує здійснення Всеукраїнською радою аудиторів представницьких функцій від імені Національної організації аудиторів України.

Заступник Голови Всеукраїнської ради аудиторів обирається з числа її членів більшістю голосів від загального складу Всеукраїнської ради аудиторів.

Обсяг повноважень заступника Голови Всеукраїнської ради аудиторів затверджує Всеукраїнська рада аудиторів за поданням Голови Всеукраїнської ради аудиторів.

Порядок здійснення повноважень Головою Всеукраїнської ради аудиторів та його заступником визначається в Статуті Всеукраїнської ради аудиторів.

Дострокове припинення повноважень Голови Всеукраїнської ради аудиторів проводиться з'їздом аудиторів України за поданням двох третіх членів Всеукраїнської ради аудиторів, а також на вимогу ста аудиторів.

Стаття 35. Повноваження Всеукраїнської ради аудиторів

Всеукраїнська рада аудиторів:

1) Здійснює методичне та організаційно-технічне забезпечення діяльності Комітету з сертифікації та навчання аудиторів, Комітету з етики та контролю якості аудиторських послуг, Дисциплінарного суду аудиторів України.

2) Затверджує нормативно-правові акти та методичні рекомендації з аудиторської діяльності.

3) Затверджує програми професійної підготовки аудиторів та іспитів щодо перевірки знань кандидатів в аудитори.

4) Затверджує програми обов'язкового підвищення кваліфікації аудиторів.

5) Затверджує склад Методологічної ради професійної організації з наукового і методичного забезпечення аудиту.

6) Веде Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності.

7) Веде Реєстр саморегулювальних організацій аудиторів.

8) Веде Реєстр аудиторських висновків

9) Узгайально щорічні звіти аудиторських фірм та аудиторів і подає інформацію Кабінету Міністрів України та Комітету суспільного нагляду, а також оприлюднює таку інформацію на офіційному сайті.

10) Виконує представницькі функції від імені Національної організації аудиторів України в межах повноважень, наданих з'їздом аудиторів України.

Рішення Всеукраїнської ради аудиторів приймаються на її засіданні більшістю голосів за наявності більш як половини її членів, за винятком випадків, визначених цим Законом.

Всеукраїнська рада аудиторів здійснює регуляторну діяльність з урахуванням вимог Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». Акти і рішення Всеукраїнської ради аудиторів, які зачіпають права, свободи і законні інтереси громадян та суб'єктів господарювання, підлягають державній реєстрації.

Проекти рішень Всеукраїнської ради аудиторів нормативно-правового змісту за місяць до їх прийняття оприлюднюються на офіційному сайті для обговорення в установленому порядку.

Всі рішення Всеукраїнської ради аудиторів та Реєстри підлягають оприлюдненню та розміщуються на офіційному сайті.

На рішення Всеукраїнської ради аудиторів нормативно-правового змісту протягом десяти днів після його прийняття може бути накладено вето Міністром фінансів України з підстав їх невідповідності чинному законодавству міжнародним стандартам аудиту та рішенням міжнародних організацій з питань аудиту. Інформація про накладення вето з відповідним обґрунтуванням

безвідкладно направляється до Всеукраїнської ради аудиторів.

Вето Міністра фінансів України на рішення Всеукраїнської ради аудиторів розглядається на найближчому засіданні і може бути відхилене двома третинами членів Всеукраїнської ради аудиторів. В протилежному випадку рішення Всеукраїнської ради аудиторів не набуває чинності і підлягає доопрацюванню.

Для виконання своїх функцій Всеукраїнська рада аудиторів може створювати комісії з числа її членів.

До роботи в комісії можуть залучатися експерти, які не є членами Всеукраїнської ради аудиторів.

Повноваження Всеукраїнської ради аудиторів не можуть бути делеговані іншим суб'єктам.

Джерела та обсяги фінансування діяльності Всеукраїнської ради аудиторів визначаються кошторисом, який затверджує з'їзд аудиторів України.

Річна фінансова звітність Всеукраїнської ради аудиторів підлягає оприлюдненню на її офіційному сайті до першого лютого наступного року.

Аудиторська перевірка річної фінансової звітності Всеукраїнської ради аудиторів проводиться до першого липня наступного року аудиторською фірмою, яка визначається на конкурсних умовах і не має фінансових стосунків з членами Всеукраїнської ради аудиторів.

Всеукраїнській раді аудиторів забороняється здійснювати будь-яку іншу діяльність окрім видавничої, в тому числі виступати засновником або входити до складу юридичних осіб, за винятком професійних громадських організацій аудиторів та створення засобів масової інформації.

Стаття 36. Секретаріат Всеукраїнської ради аудиторів

Ведення поточних справ у Всеукраїнській раді аудиторів здійснює Секретаріат, який очолює завідуючий.

Завідуючий Секретаріатом не повинен мати корпоративних та інших інтересів в аудиторських фірмах.

Завідуючий Секретаріатом працює на постійній основі і призначається рішенням Всеукраїнської ради аудиторів за результатами конкурсу.

Завідуючий Секретаріатом згідно укладеного трудового договору несе персональну відповідальність за використання майна та коштів Всеукраїнської ради аудиторів і створення належних умов для виконання обов'язків її членами.

Порядок діяльності Секретаріату визначається Положенням, яке затверджується рішенням Всеукраїнської ради аудиторів.

Стаття 37. Професійні громадські організації аудиторів України

Аудитори з дотриманням вимог законів України мають право об'єднуватися в громадські організації за професійною ознакою і створювати саморегулювну організацію аудиторів.

Аудиторські фірми та аудитори мають право входити до складу тільки однієї саморегулювальної організації аудиторів.

Професійні громадські об'єднання аудиторів, до складу яких входять аудиторські фірми, мають правовий статус громадської спілки і здійснюють свою діяльність згідно цього Закону та Закону України «Про громадські об'єднання».

Професійні громадські об'єднання аудиторів, до складу яких входять виключно фізичні особи, визнані аудиторами в порядку, встановленому цим Законом, мають правовий статус громадської організації.

Всеукраїнські професійні громадські об'єднання аудиторів, членами якої є виключно аудиторські фірми та аудитори загальною чисельністю не менше ста осіб, мають право за рішенням Всеукраїнської ради аудиторів отримати статус саморегулювальної організації аудиторів. За поданням вищого керівного органу такої організації вона може бути включена до Реєстру саморегулювальних організацій аудиторів.

Включені до Реєстру саморегулювальної організації аудиторів мають право в порядку, визначеному цим Законом:

- делегувати своїх представників до екзаменаційних комісій, які приймають іспити кандидатів в аудитори;
- проводити обов'язкове підвищення кваліфікації аудиторів, які є членами цієї організації;
- здійснювати зовнішній контроль якості аудиту та інших аудиторських послуг стосовно аудиторських фірм та аудиторів, що є членами цієї організації;
- створювати Комісію з етики та контролю якості аудиторських послуг і Дисциплінарну комісію;
- вносити на розгляд Всеукраїнської ради аудиторів проекти нормативно-правових актів, стандартів аудиту і методичних рекомендацій.

Порядок здійснення зазначеними організаціями зовнішнього контролю якості аудиту та інших аудиторських послуг, Положення про Комісію з етики та контролю якості аудиторських послуг і Положення про Дисциплінарну комісію підлягають затвердженню з'їздом відповідної саморегулювальної громадської організації аудиторів України на підставі типових документів, схвалених рішенням Всеукраїнської ради аудиторів.

Дисциплінарній комісії саморегулювальної організації аудиторів рішенням Всеукраїнської ради аудиторів можуть бути надані повноваження щодо застосування до правопорушників стягнень у вигляді попередження і догани.

За наявності підстав зупинення чинності сертифікату або його анулювання матеріали такого дисциплінарного провадження підлягають направленню на розгляд Дисциплінарного суду аудиторів України.

Професійні громадські об'єднання аудиторів не можуть бути обмежені в реалізації своїх прав, окрім рішення суду, яке набрало законної сили.

РОЗДІЛ III

РЕЄСТР СУБ'ЄКТІВ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Стаття 38. Суб'єкти аудиторської діяльності

Суб'єктами аудиторської діяльності вважаються юридичні та фізичні особи, які в порядку, встановленому цим Законом, отримали право на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг, а також саморегулювальні організації аудиторів.

З дня отримання права на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг суб'єкти аудиторської діяльності несуть відповідальність за належне виконання своїх професійних обов'язків.

Суб'єкти аудиторської діяльності можуть бути позбавлені права на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг тільки на підставі рішення Дисциплінарного суду аудиторів України або рішення іншого повноважного суду.

Комітет суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та самоврядні органи Національної організації аудиторів України як суб'єкти аудиторської діяльності мають спеціальний статус і не підлягають включенню до реєстрів.

Стаття 39. Порядок ведення Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності

Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності ведеться Всеукраїнською радою аудиторів України у вигляді окремих баз даних стосовно аудиторів, аудиторських фірм, аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги та представництв зарубіжних аудиторських фірм.

Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності постійно оновлюється на офіційному сайті Всеукраїнської ради аудиторів, є публічним і функціонує в режимі вільного цілодобового доступу до нього з можливістю копіювання.

Забороняється будь-яким іншим суб'єктам, окрім Всеукраїнської ради аудиторів, створення та ведення реєстрів суб'єктів аудиторської діяльності.

Розмір платежів за включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності визначається з дотриманням вимог цього Закону Всеукраїнською радою аудиторів в межах повноважень, наданих З'їздом аудиторів України.

Платежі за включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності є складовою загального кошторису надходжень і витрат, який затверджується з'їздом аудиторів України.

Про включення до Реєстру надається відповідне свідоцтво. Термін дії свідоцтва – безстроковий.

Порядок ведення Реєстру та баз даних у його складі визначається Всеукраїнською радою аудиторів.

Стаття 40. Включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності аудиторів

Включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності аудиторів здійснюється за заявничим принципом на підставі поданих документів протягом десяти днів з дня їх надходження.

До Реєстру вносяться такі відомості:

- 1) прізвище, ім'я та по-батькові аудитора;
- 2) номер і дата видачі сертифіката аудитора, номер і дата прийняття рішення про видачу сертифіката аудитора;
- 3) адреса аудитора, номери засобів зв'язку;
- 4) інформація про зупинення або припинення чинності сертифіката аудитора;
- 5) належність до саморегульованої громадської професійної організації аудиторів.

Аудитор протягом одного місяця з дня зміни відомостей про себе, що внесені або підлягають внесенню до Реєстру, письмово повідомляє про такі зміни Всеукраїнську раду аудиторів, крім випадків, якщо ці зміни вносяться на підставі рішення Дисциплінарного суду аудиторів України.

Відомості, що підлягають внесенню до Реєстру, включаються до нього не пізніше дня, наступного за днем отримання Всеукраїнською радою аудиторів відповідної інформації.

З метою ведення Реєстру дозволяється обробка персональних даних фізичних осіб відповідно до законодавства з питань захисту персональних даних.

В складі Реєстру аудиторів ведуться окремі бази даних осіб, які зупинили повноваження аудиторів, непрактикуючих аудиторів, а також інша інформація, що має важливе значення для аудиторської діяльності.

За включення до Реєстру справляється плата в розмірі, що не перевищує однієї мінімальної заробітної плати.

Стаття 41. Включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності аудиторських фірм

До Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності включаються аудиторські фірми, яким дозволяється згідно вимог цього Закону надавати аудиторські та супутні аудиту послуги на території України.

До Реєстру стосовно аудиторських фірм вносяться такі відомості:

- 1) найменування фірми, ідентифікаційний код згідно Єдиного державного реєстру підприємств та організацій, організаційно-правова форма;
- 2) номер і дата видачі свідоцтва про включення до Реєстру, номер і дата прийняття рішення про внесення до Реєстру;
- 3) місцезнаходження фірми, номери засобів зв'язку та веб-сайт за наявності;
- 4) прізвище, ім'я та по-батькові керівника;
- 5) інформація про виключення з Реєстру;
- 6) номер і дата свідоцтва про відповідність системи контролю якості;
- 7) кількість найманих працівників – аудиторів, а також партнерів, їх прізвища, імена, по-батькові, номер сертифікату;
- 8) належність до саморегульованої громадської професійної організації аудиторів;
- 9) інформація про власників фірми та членів керівного органу;
- 10) членство в мережі аудиторських фірм.

Аудиторська фірма протягом одного місяця з дня зміни відомостей, що внесені або підлягають внесенню до Реєстру, письмово повідомляє про такі

зміни Всеукраїнську раду аудиторів, крім випадків, якщо ці зміни вносяться на підставі рішення Дисциплінарного суду аудиторів України.

У складі Реєстру формується окрема база даних про аудиторські фірми, які мають право проводити обов'язковий аудит.

За включення до зазначеного Реєстру справляється плата у розмірі не більше трьох мінімальних заробітних плат.

Аудиторські фірми, які включені до Реєстру, сплачують щорічний внесок у розмірі одного відсотка від річного доходу на рахунок Всеукраїнської ради аудиторів.

Стаття 42. Включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності аудиторських фірм, яким надано право на проведення аудиту банків

До Реєстру аудиторських фірм, яким надано право на проведення аудиту банків, вносяться відомості, зазначені в статті цього Закону, а також відомості про аудиторів, що отримали право на проведення аудиту банків.

До цього Реєстру включаються аудиторські фірми, в яких на постійній основі працює не менше двох аудиторів, які мають право на проведення аудиту банків.

Аудиторська фірма протягом місяця з дня зміни відомостей, що внесені або підлягають внесенню до Реєстру, письмово повідомляє про такі зміни Всеукраїнську раду аудиторів, крім випадків, якщо ці зміни вносяться на підставі рішення Дисциплінарного суду аудиторів України.

За включення до зазначеного Реєстру справляється плата у розмірі не більше п'яти мінімальних заробітних плат.

Аудиторські фірми, яким надано право на проведення аудиту банків, сплачують щорічний внесок у розмірі півтора відсотка від річного доходу на рахунок Всеукраїнської ради аудиторів. В цей дохід зараховуються надходження від аудиту банків, а платежі від інших доходів здійснюються на загальних засадах.

Порядок ведення бази даних стосовно аудиторських фірм, яким надано право на проведення аудиту банків, визначається Всеукраїнською радою аудиторів за погодженням з Національним банком України.

Стаття 43. Включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги

До Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності включається інформація про осіб, що виявили бажання одноособово надавати аудиторські послуги як самозайняті особи або як фізичні особи-підприємці.

До Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності стосовно представництв зарубіжних аудиторських фірм вносяться такі відомості:

- 1) прізвище, ім'я та по-батькові аудитора;
- 2) номер і дата видачі свідоцтва про включення до Реєстру, номер і дата прийняття рішення про внесення до Реєстру;

3) адреса робочого місця аудитора, номери засобів зв'язку;

4) інформація про зупинення або припинення права на заняття аудиторською діяльністю

5) номер і дата свідоцтва про відповідність системи контролю якості;

6) кількість найманих працівників – аудиторів.

Аудитор протягом одного місяця з дня зміни відомостей про себе, що внесені або підлягають внесенню до Реєстру стосовно аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, письмово повідомляє про такі зміни Всеукраїнську раду аудиторів, крім випадків, якщо ці зміни вносяться на підставі рішення Дисциплінарного суду аудиторів України.

За включення до Реєстру з аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, справляється плата у розмірі двох мінімальних заробітних плат.

Аудитори, що одноособово надають аудиторські послуги, сплачують щорічний внесок у розмірі 0,5 відсотка від річного доходу на рахунок Всеукраїнської ради аудиторів.

Стаття 44. Включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності представництв іноземних аудиторських фірм

До Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності стосовно представництв іноземних аудиторських фірм вносяться такі відомості:

1) найменування іноземної аудиторської фірми, представництво якої відкрито в Україні, місцезнаходження головного офісу, номери засобів зв'язку;

2) номер і дата видачі свідоцтва про включення до Реєстру, номер і дата прийняття рішення про внесення до Реєстру;

3) місцезнаходження представництва, номери засобів зв'язку, веб-сайт;

4) прізвище, ім'я та по-батькові керівника представництва;

4) інформація про виключення з Реєстру;

5) інші відомості, передбачені цим Законом.

Представництво або головна фірма протягом одного місяця з дня зміни відомостей, що внесені або підлягають внесенню до Реєстру, письмово повідомляє про такі зміни Всеукраїнську раду аудиторів, крім випадків, якщо ці зміни вносяться на підставі рішення Дисциплінарного суду аудиторів України.

За включення до Реєстру представництва іноземних аудиторських фірм справляється плата у розмірі десяти мінімальних заробітних плат.

Представництва іноземних аудиторських фірм, які включені до Реєстру сплачують щорічний внесок у розмірі двох відсотків від річного доходу на рахунок Всеукраїнської ради аудиторів.

Представництва зарубіжних аудиторських фірм мають право надавати на території України аудиторські послуги, за винятком обов'язкового аудиту і за умови створення в Україні аудиторської фірми в якості резидента та виконання таких послуг

аудиторами України, якщо інше не передбачено міжнародними договорами.

Стаття 45. Реєстр саморегулівних організацій аудиторів

Реєстр саморегулівних організацій аудиторів ведеться Всеукраїнською радою аудиторів.

До Реєстру саморегулівних організацій аудиторів можуть бути включені організації, членами якої є виключно аудиторські фірми та аудитори, загальною чисельністю не менше ста осіб за умови дотримання наступних вимог:

1) Не менш ніж дві третіх членів загального кількісного складу організації повинні здійснювати аудиторську діяльність у будь-якій формі.

2) Наявність встановленої процедури контролю якості аудиторських послуг, які надаються членами організації.

3) Структура і порядок діяльності організації відповідають чинному законодавству.

4) Мають публічні статутні документи та реєстри членів.

5) Складають необхідну фінансову звітність, бюджети та звіти про їх виконання.

Включення до Реєстру саморегулівних організацій аудиторів здійснюється на підставі заяви, свідоцтва про реєстрацію громадського об'єднання, списку членів організації та відомостей про склад керівних органів.

Термін розгляду поданих документів не повинен перевищувати одного місяця. Включеним до Реєстру саморегулівних організацій аудиторів видається свідоцтво.

Порядок ведення Реєстру саморегулівних організацій аудиторів визначається Всеукраїнською радою аудиторів.

Без включення до Реєстру саморегулівних організацій аудиторів Всеукраїнська рада аудиторів України має право проводити акредитацію професійних громадських об'єднань аудиторів незалежно від їх правового статусу.

Акредитовані організації аудиторів можуть залучатися Всеукраїнською радою аудиторів України та іншими самоврядними органами до розробки методичних рекомендацій і стандартів аудиту, підвищення професійного рівня аудиторів та здійснення інших заходів щодо вдосконалення аудиторської діяльності.

РОЗДІЛ IV

СЕРТИФІКАЦІЯ ТА ДОПУСК ДО ПРОФЕСІЇ АУДИТОРА

Стаття 46. Порядок сертифікації аудиторів

Аудитори в установленому порядку отримують єдиний Сертифікат на право здійснення аудиту та надання інших аудиторських послуг. Термін чинності Сертифікату аудитора необмежений.

Сертифікація аудиторів проводиться Комітетом з сертифікації та навчання аудиторів з метою визначення кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю.

Організаційне та методичне забезпечення сертифікації аудиторів здійснює спеціально створена професійна організація з наукового і методичного забезпечення аудиту, яка відповідає вимогам статті 16 цього Закону.

Порядок сертифікації аудиторів визначається Всеукраїнською радою аудиторів відповідно до вимог нормативно-правових актів України та стандартів міжнародних організацій.

Всеукраїнській раді аудиторів та її членам, іншим самоврядним органам аудиторів та їх членам забороняється брати безпосередню участь у підготовці до сертифікації кандидатів в аудитори, в тому числі здійснювати їх навчання та надавати консультативну допомогу.

Професійну підготовку аудиторів, в тому числі обов'язкове підвищення їх кваліфікації, мають право здійснювати акредитовані викладачі, які працюють у професійній організації з методичного та наукового забезпечення аудиту за трудовим договором.

Порядок акредитації викладачів затверджується Всеукраїнською радою аудиторів за поданням Комітету з сертифікації та навчання аудиторів.

Стаття 47. Вимоги до кандидатів в аудитори

Право на отримання Сертифікату мають громадяни України, що здобули повну вищу економічну або юридичну освіту, документ щодо якої визнається в Україні, мають необхідні знання з питань аудиту, бухгалтерського обліку, оподаткування, права та інших дисциплін і набули досвіду роботи не менше трьох років підряд на посадах помічника (асистента) аудитора, ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста та економіста або протягом зазначеного терміну здійснювали наукову чи викладацьку діяльність з питань аудиту.

При визначенні необхідного рівня знань кандидатів в аудитори можуть бути зараховані знання з відповідних дисциплін, здобуті при отриманні академічної освіти в університеті чи прирівняному до нього навчальному закладі.

Особи, що мають досвід роботи більше десяти років на посадах помічника (асистента) аудитора, ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста чи економіста, складають один іспит з аудиту.

Перелік дисциплін для проходження обов'язкового теоретичного навчання на академічному та професійному рівнях, програми іспитів та порядок їх складання розробляються професійною організацією з методичного та наукового забезпечення аудиту з урахуванням вимог нормативно-правових актів України та міжнародних стандартів і за поданням Комітету з сертифікації та навчання аудиторів затверджуються Всеукраїнською радою аудиторів. Перелік дисциплін встановлюється терміном не менше ніж на п'ять років і може уточнюватися за рішенням з'їзду аудиторів України.

Розмір платежів за сертифікацію аудиторів визначається з'їздом аудиторів України за поданням Комітету з сертифікації та навчання аудиторів. З'їзд аудиторів України може делегувати ці повноваження Всеукраїнській раді аудиторів.

Стаття 48. Кваліфікаційний іспит на отримання сертифікату аудитора

Особа, яка виявила бажання стати аудитором та відповідає вимогам цього Закону, має право звернутися до Комітету з сертифікації та навчання аудиторів із заявою про допуск до складення кваліфікаційного іспиту. Порядок допуску до складення кваліфікаційного іспиту та перелік документів, що додаються до заяви, затверджуються Всеукраїнською радою аудиторів.

Комітет з сертифікації та навчання аудиторів перевіряє відповідність особи вимогам, установленим цим Законом. З метою перевірки повноти та достовірності відомостей, повідомлених особою, яка виявила бажання стати аудитором, і за наявності письмової згоди такої особи, Комітет з сертифікації та навчання аудиторів може звертатися із запитом до органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їх посадових та службових осіб, підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності та підпорядкування, громадських об'єднань. Зазначені суб'єкти зобов'язані не пізніше десяти робочих днів з дня отримання запиту надати необхідну інформацію. Відмова в наданні інформації на такий запит, несвоєчасне або неповне надання інформації, надання інформації, що не відповідає дійсності, тягнуть за собою відповідальність, встановлену законодавством.

У разі ненадання особою, яка виявила бажання стати аудитором, письмової згоди на перевірку повноти та достовірності повідомлених нею відомостей така особа до кваліфікаційного іспиту не допускається.

Строк розгляду заяви про допуск до складення кваліфікаційного іспиту не повинен перевищувати тридцяти днів з дня її надходження.

За результатами розгляду заяви та доданих до неї документів Комітет з сертифікації та навчання аудиторів приймає рішення про допуск особи до кваліфікаційного іспиту або відмову в допуску особи до кваліфікаційного іспиту.

Особі, яка звернулася із заявою про допуск до складення кваліфікаційного іспиту, повідомляється про прийняте рішення письмово протягом трьох днів з дня його прийняття. У разі прийняття рішення про відмову в допуску особи до кваліфікаційного іспиту в цьому рішенні обов'язково зазначаються причини такої відмови.

Рішення про відмову в допуску особи до кваліфікаційного іспиту може бути оскаржено до Всеукраїнської ради аудиторів або до суду протягом тридцяти днів з дня його отримання.

Кваліфікаційний іспит проводиться шляхом тестування особи, яка виявила бажання стати аудитором, з конкретних дисциплін і має на меті виявлення необхідного рівня теоретичних знань кандидата в аудитори, а також для з'ясування практичних навичок та умінь щодо застосування теоретичних знань.

Проведення кваліфікаційного іспиту здійснюється професійною організацією з наукового та методичного забезпечення аудиту під керівництвом

Комітету з сертифікації та навчання аудиторів акредитованими викладачами.

Порядок проведення кваліфікаційного іспиту мають право контролювати повноважні особи саморегулювних організацій аудиторів, без втручання в саму процедуру іспиту. Такі особи визначаються вищим керівним органом саморегулювної організації аудиторів і підлягають акредитації в Комітеті з сертифікації та навчання аудиторів.

Програми іспитів з конкретних дисциплін, порядок їх складання та методика оцінювання розробляються професійною організацією з наукового та методичного забезпечення аудиту і за поданням Комітету з сертифікації і навчання аудиторів затверджуються Всеукраїнською радою аудиторів. Плата за складання іспиту з конкретних дисциплін встановлюється з'їздом аудиторів України і не може бути більше ніж одна мінімальна заробітна плата за один іспит станом на початок відповідного року.

Іспити проводяться не рідше одного разу на шість місяців.

Кандидат в аудитори може скласти протягом шести місяців іспити не більше як з трьох дисциплін.

Особі, яка склала іспит з конкретної дисципліни, протягом десяти днів з дня складання іспиту Комітет з сертифікації та навчання аудиторів безоплатно видає свідоцтво про складання іспиту.

Свідоцтво про складання іспиту з конкретної дисципліни дійсне протягом трьох років з дня складання іспиту.

Зразок свідоцтва про складання іспиту затверджується Всеукраїнською радою аудиторів.

Особа, яка не склала іспит, може бути допущена до складання такого іспиту повторно не раніше, ніж через шість місяців.

Особа, яка не склала іспит повторно, може бути допущена до наступного іспиту не раніше, ніж через один рік.

Особа, яка не склала іспит, може протягом тридцяти днів з дня отримання рішення Комітету з сертифікації та навчання аудиторів оскаржити його до Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або до суду.

Особі, яка склала у повному обсязі кваліфікаційні іспити, видається атестат встановленого зразка.

Стаття 49. Допуск до професії аудитора

Допуск до практичного здійснення аудиторської діяльності здійснюється Комітетом з сертифікації та навчання аудиторів на підставі результатів сертифікації та стажування у базовій аудиторській фірмі протягом трьох років.

Надання аудиторській фірмі статусу базової здійснюється за рішенням Всеукраїнської ради аудиторів згідно подання Комітету з сертифікації та навчання аудиторів.

У базовій аудиторській фірмі не повинно бути корпоративних та інших інтересів осіб, що перебувають у самоврядних органах аудиторів України.

За наявності позитивних результатів сертифікації та стажування кандидатів в аудитори Комітет з

сертифікації та навчання аудиторів готує відповідний висновок, який є підставою для видачі Сертифіката аудитора України та включення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності.

Стаття 50. Стажування кандидатів в аудитори

Стажування кандидатів в аудитори полягає у перевірці готовності особи самостійно здійснювати аудиторську діяльність. Стажування здійснюється протягом трьох років під керівництвом аудитора за направленням Комітету з сертифікації та навчання аудиторів.

Стажистом аудитора може бути особа, яка на день початку стажування має атестат про складання в повному обсязі кваліфікаційних іспитів.

Стажування може здійснюватися як на повний робочий день, так і у вільний від основної роботи час.

Керівником стажування може бути аудитор України, який має стаж аудиторської діяльності не менше п'яти років. В одного аудитора можуть проходити стажування не більше трьох стажистів одночасно. Керівник стажування призначається з числа аудиторів, адреса робочого місця яких знаходиться у відповідному місті або регіоні.

Порядок проходження стажування, програма та методика оцінювання стажування розробляється професійною організацією з наукового і методичного забезпечення аудиту і за поданням Комітету з сертифікації і навчання аудиторів затверджуються Всеукраїнською радою аудиторів.

Від проходження стажування звільняються особи, які на день звернення із заявою про допуск до складання кваліфікаційного іспиту мають стаж роботи помічника (асистента) аудитора не менше трьох років за останні п'ять років.

За результатами стажування керівник стажування складає звіт про оцінку стажування та направляє його Комітету з сертифікації та навчання аудиторів.

Комітет з сертифікації та навчання аудиторів повинен оцінити результати стажування протягом тридцяти днів з дня отримання звіту.

За оцінкою результатів стажування Комітет з сертифікації та обов'язкового підвищення кваліфікації аудиторів приймає рішення про видачу особі Сертифіката аудитора України або продовження стажування на строк від одного до трьох місяців.

Стажист аудитора та керівник стажування повідомляються про прийняте рішення письмово протягом п'яти днів з дня його прийняття.

Рішення Комітету з сертифікації та навчання аудиторів про продовження стажування може бути оскаржено стажистом аудитора або керівником стажування протягом тридцяти днів з дня його отримання до Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або до суду.

Стаття 51. Обов'язкове підвищення кваліфікації аудиторів

Аудитори зобов'язані в установлені терміни та згідно вимог, визначених рішенням Всеукраїнської

ради аудиторів, підвищувати свою професійну кваліфікацію.

Підвищення кваліфікації аудиторів може здійснюватися у формі навчання за встановленою програмою, проведенні наукових досліджень з підготовкою методичних рекомендацій або публікацій, а також в інших формах, визначених Всеукраїнською радою аудиторів.

Методичне забезпечення навчального процесу щодо обов'язкового підвищення кваліфікації аудиторів здійснює професійна організація з наукового і методичного забезпечення аудиту.

За поданням Комітету з сертифікації та навчання аудиторів обов'язкове підвищення кваліфікації аудиторів стосовно своїх членів може бути доручено за рішенням Всеукраїнської ради аудиторів саморегульним організаціям аудиторів на підставі договору з професійною організацією з наукового і методичного забезпечення аудиту.

До аудиторів, які не підвищують в установленому порядку свою професійну кваліфікацію застосовуються дисциплінарні стягнення, в тому числі припинення чинності Сертифікату аудитора.

Розмір плати за обов'язкове підвищення кваліфікації у формі навчання визначається з'їздом аудиторів України за поданням Комітету з сертифікації та навчання аудиторів. З'їзд може делегувати ці повноваження Всеукраїнській раді аудиторів.

РОЗДІЛ V

ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ТА НАДАННЯ ІНШИХ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Стаття 52. Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

Аудитор може надавати аудиторські послуги індивідуально як самозайнята особа або як працівник аудиторської фірми з дня включення до відповідного Реєстру.

Аудитор має право індивідуально надавати аудиторські послуги тільки на підставі чинного сертифіката та включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності.

Аудиторська фірма має право надавати аудиторські послуги за наявності в її складі хоча б одного аудитора, що має чинний сертифікат та включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності.

Аудит суспільно та публічно значимих об'єктів дозволяється проводити аудиторським фірмам (аудиторам), що пройшли в установленому порядку зовнішню перевірку наявності системи контролю якості аудиторських послуг та відповідають вимогам, визначеним цим Законом.

Перелік супутніх аудиту послуг, які можуть надавати аудиторські фірми (аудитори), за умови наявності системи контролю якості аудиторських послуг, визначається Всеукраїнською радою аудиторів за поданням Комітету з етики та контролю якості аудиторських послуг.

Стосовно аудиторських фірм (аудиторів), які проводять обов'язковий аудит за рішенням Всеукраїнської ради аудиторів або Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю можуть запроваджуватися додаткові обмеження щодо надання супутніх аудиту послуг.

Для аудиторських фірм (аудиторів), які проводять обов'язковий аудит за рішенням Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю можуть також встановлюватися обмеження тривалості виконання аудиту в одного замовника.

Стаття 53. Підстави проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

Аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником.

Аудиторські послуги у вигляді консультацій можуть надаватися на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми).

В договорі на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг на підставі цивільного та господарського законодавства передбачається предмет перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін, а також інші положення, що визначаються Всеукраїнською радою аудиторів.

Замовник має право вільного вибору аудитора (аудиторської фірми) з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Стаття 54. Звіт про наслідки аудиту

Виконання аудитором (аудиторською фірмою) договору оформлюється актом прийому-здачі аудиторського звіту або іншого офіційного документа.

Додатковий звіт з викладенням конфіденційної інформації готується за побажанням замовника аудиту. Підготовка такого звіту при проведенні обов'язкового аудиту не виключає необхідності складання основного аудиторського звіту.

Порядок оформлення офіційних документів за наслідками проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг визначається Всеукраїнською радою аудиторів згідно вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Стаття 55. Звіт про сумлінність

Аудиторські фірми (аудитори), які проводять обов'язковий аудит повинні протягом першого кварталу оприлюднювати на своєму веб-сайті звіт про свою діяльність та отримані доходи за минулий рік.

Обсяги та порядок оприлюднення такої звітності визначається Всеукраїнською радою аудиторів.

Стаття 56. Права аудиторів і аудиторських фірм

Аудитори і аудиторські фірми мають право:

1. Самостійно визначати форми і методи аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих нормативів і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду.

2. Отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмету перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб.

Треті особи, які мають у своєму розпорядженні документи стосовно предмету перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу аудитора (аудиторської фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником.

3. Отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовника.

4. Перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва господарюючого суб'єкта проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів.

5. Залучати на договірних засадах до участі в перевірці фахівців різного профілю.

Стаття 57. Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм

Аудитори і аудиторські фірми зобов'язані:

1. Належним чином надавати аудиторські послуги, перевіряти стан бухгалтерського обліку і звітності замовника, їх достовірність, повноту і відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам.

2. Повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку і звітності.

3. Зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг. Не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб.

4. Відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинних законодавчих актів України.

5. Обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг іншими видами робіт, які мають безпосереднє відношення до надання аудиторських послуг у формі консультацій, перевірок або експертиз.

Стаття 58. Спеціальні вимоги до аудиторів і аудиторських фірм

Забороняється проведення аудиту:

1. Аудитором, який має прямі родинні стосунки з керівництвом господарюючого суб'єкта, що перевіряється.

2. Аудитором, який має особисті майнові інтереси у господарюючого суб'єкта, що перевіряється.

3. Аудитором – членом керівного органу, засновником або власником господарюючого суб'єкта, що перевіряється.

4. Аудитором – працівником господарюючого суб'єкта, що перевіряється.

5. Аудитором – працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва господарюючого суб'єкта, що перевіряється.

6. Аудитором – в інших випадках, при яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності.

Членам адміністративних, керівних та контролюючих органів аудиторських фірм які не є аудиторами, а також засновникам, власникам, учасникам, акціонерам забороняється втручатися в практичне виконання аудиту в спосіб, що порушує незалежність аудиторів.

Стаття 59. Виконання аудиторами та аудиторськими фірмами функцій суб'єктів первинного фінансового моніторингу

Виконання аудиторами та аудиторськими фірмами функцій суб'єкта первинного фінансового моніторингу здійснюється в порядку, визначеному цим та іншими законами у випадках надання аудиторських та інших консалтингових послуг з підготовки та здійснення правочинів щодо купівлі-продажу нерухомості, управління активами клієнта, управління банківським рахунком або рахунком у цінних паперах, залучення коштів для утворення юридичних осіб.

Стосовно наведених вище правочинів аудитори та аудиторські фірми зобов'язані проводити ідентифікацію та вивчення клієнтів, реєструвати такого роду операції, надавати інформацію на запит спеціально уповноваженому органу з питань фінансового моніторингу та здійснювати інші заходи за умови отримання зазначеної інформації з оприлюдненої фінансової звітності, публічних документів та інших відкритих джерел.

Аудитори не повідомляють інших осіб, окрім замовника аудиту, про свої підозри щодо фінансових операцій, які стосуються фінансового моніторингу, якщо інформація становить предмет їх професійної таємниці.

Порядок виконання аудиторами та аудиторськими фірмами функцій суб'єкта первинного фінансового моніторингу визначається спеціально уповноваженим органом з питань фінансового моніторингу за погодженням з Всеукраїнською радою аудиторів.

РОЗДІЛ VI

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТУ ТА ІНШИХ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Стаття 60. Відповідальність за якісне проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

Аудит та інші аудиторські послуги вважаються якісними, якщо порядок їх виконання відповідає вимогам, встановленим цим Законом, іншими нормативно-правовими актами та внутрішніми правилами саморегулювальної організації аудиторів.

Аудиторський звіт та інші офіційні документи вважаються якісними, якщо в них викладена об'єктивна і незалежна думка аудитора стосовно достовірності, повноти та відповідності законодавству фінансової звітності, на підставі чого користувачі такої звітності та інші зацікавлені особи мають можливість достатньо впевнено приймати необхідні рішення.

Відповідальність за якісне проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг покладається на керівника аудиторської фірми, аудитора, який індивідуально надає аудиторські послуги або на іншу особу, визначену в договорі.

Особа відповідальна за якісне проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг відповідно до встановленого порядку зобов'язана запроваджувати систему заходів щодо контролю якості у вигляді методик та процедур, які дозволяють забезпечити обґрунтовану впевненість у тому, що при проведенні аудиту та наданні інших аудиторських послуг належним чином виконуються вимоги законодавства та нормативних актів.

Стаття 61. Система заходів щодо контролю якості аудиту та інших аудиторських послуг

Система заходів щодо контролю якості аудиту та інших аудиторських послуг визначається Всеукраїнською радою аудиторів відповідно до вимог законодавства та інших нормативно-правових актів шляхом встановлення порядку проведення внутрішнього та зовнішнього контролю якості.

Аудиторська фірма та аудитори, які індивідуально надають аудиторські послуги, у вигляді обов'язкового аудиту повинні не менш ніж один раз в шість років проходити зовнішній контроль якості з наданням для перевірки усієї необхідної документації, а також брати участь в здійсненні зовнішнього контролю якості саморегулювальною організацією аудиторів, в якій вони є членами.

Стаття 62. Внутрішній контроль якості аудиту та інших аудиторських послуг

Методики і процедури внутрішнього контролю якості проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг запроваджуються аудиторськими фірмами та аудиторами, які індивідуально надають аудиторські послуги, згідно законодавства, нормативних актів, правил саморегулювальної організації аудиторів.

Внутрішній контроль якості повинен здійснюватися по кожному замовленню щодо проведення обов'язкового аудиту з обов'язковим оформленням необхідної документації.

Види інших завдань, які підлягають внутрішньому контролю якості, визначаються суб'єктом аудиторської діяльності самостійно відповідно до створеної ним системи внутрішнього контролю.

Стаття 63. Зовнішній контроль якості аудиту та інших аудиторських послуг

Зовнішній контроль якості аудиту та інших аудиторських послуг проводиться саморегулювальною організацією аудиторів або Комітетом з етики та контролю якості з метою перевірки практичного запровадження системи заходів, що забезпечують дотримання аудиторською фірмою або аудитором, який індивідуально надає аудиторські послуги, законодавства, нормативних актів, вимог щодо незалежності аудитора та Кодексу професійної етики аудитора.

Зовнішній контроль якості стосовно суб'єктів, які проводять обов'язковий аудит здійснює Комітет

суспільного нагляду за аудиторською діяльністю згідно затвердженого ним порядку, якщо ці повноваження не будуть делеговані іншому суб'єкту.

Типові програми перевірок контролю якості та порядок проведення таких перевірок затверджуються Всеукраїнською радою аудиторів за поданням Комітету з етики та контролю якості.

Саморегулювальна організація аудиторів має право здійснювати зовнішній контроль якості в аудиторських фірмах і щодо аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, за умови членства аудиторських фірм та аудиторів в цій організації та її включення до Реєстру саморегулювальних організацій аудиторів.

Комітет з етики та контролю якості перевіряє ефективність контролю якості в аудиторських фірмах та щодо аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, якщо аудиторські фірми та аудитори не є членом саморегулювальної організації аудиторів, а також у випадках розгляду скарг та з метою моніторингу виконання зовнішнього контролю якості саморегулювальними організаціями аудиторів.

Перевірку саморегулювальних організацій і Комітету з етики та контролю якості щодо належного виконання ними обов'язків з контролю якості проводить Комітет з питань суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Стаття 64. Порядок проведення зовнішніх перевірок якості аудиту та інших аудиторських послуг

Зовнішня перевірка якості аудиту та інших аудиторських послуг проводиться згідно плану на рік, який затверджується до 1 грудня попереднього року і оприлюднюється на офіційному сайті повноважного суб'єкта. Зміни до плану перевірки можуть вноситися тільки з ініціативи суб'єктів, що перевіряються.

Позапланові перевірки контролю якості аудиту та інших аудиторських послуг проводяться за наявності скарги, рішення суду, звернення правоохоронних та контролюючих органів, а також у випадках банкрутства юридичних осіб, стосовно яких до банкрутства було надано позитивний висновок за наслідками обов'язкового аудиту річної фінансової звітності.

Функції контролерів мають право виконувати непрактикуючі аудитори з досвідом аудиторської діяльності не менше 10 років, які атестовані в установленому порядку Комітетом з етики та контролю якості аудиторських послуг.

Комітет суспільного нагляду за аудиторською діяльністю може мати власних контролерів, які відповідають необхідним вимогам.

Аудиторські фірми, які проводять обов'язковий аудит, підлягають зовнішньому контролю якості в обов'язковому порядку.

За наслідками проведення зовнішнього контролю якості складається відповідний висновок і видається свідоцтво встановленого зразка.

Порядок проведення зовнішніх перевірок якості аудиту та інших аудиторських послуг визначається Всеукраїнською радою аудиторів, а стосовно суб'єктів, які проводять обов'язковий аудит, –

Комітетом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Саморегулівні організації аудиторів можуть встановлювати додаткові вимоги щодо контролю якості аудиту та інших аудиторських послуг стосовно своїх членів.

Стаття 65. Моніторинг якості аудиту та інших аудиторських послуг

Моніторинг якості аудиту та інших аудиторських послуг проводять Комітет суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, Комітет з етики та контролю якості аудиторських послуг, Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг та інші державні органи, яким надано такі повноваження законами України.

Моніторинг якості аудиту та інших аудиторських послуг здійснюються шляхом систематичного аналізу оприлюднених аудиторських звітів та статистичної звітності аудиторських фірм і аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги.

Якщо при проведенні моніторингу буде отримано обґрунтовану інформацію щодо можливого неякісного аудиту та надання інших аудиторських послуг, то на адресу виконавця Комітетом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або Комітетом з етики та контролю якості аудиторських послуг направляється письмовий запит з пропозицією надати офіційні пояснення в термін, що не перевищує одного місяця.

Про наявність обґрунтованої інформації щодо можливого неякісного аудиту та надання інших аудиторських послуг Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг та інші повноважні суб'єкти повідомляють Комітет суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або Комітет з етики та контролю якості аудиторських послуг.

З метою контролю якості аудиту та інших аудиторських послуг за рішенням З'їзду аудиторів України Комітет з етики та контролю якості аудиторських послуг може запроваджувати статистичну звітність, яка дозволяє здійснювати моніторинг відповідності винагороди за надані послуги обсягу витраченого часу на їх якісне виконання.

Порядок проведення моніторингу якості аудиту та інших аудиторських послуг визначається Комітетом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, а з питань, віднесених до компетенції державних регуляторних органів, за їх погодженням.

РОЗДІЛ VII

СУСПІЛЬНИЙ НАГЛЯД ЗА АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ

Стаття 66. Комітет суспільного нагляду за аудиторською діяльністю

Комітет суспільного нагляду за аудиторською формується у складі п'ятнадцяти осіб, що мають не менше п'яти років стажу практичної роботи в якості аудитора.

По одному представнику з числа непрактикуючих аудиторів мають право делегувати державні регуляторні органи, професійні громадські організації користувачів фінансової звітності, наукові та навчальні заклади. Загальна кількість делегованих названими суб'єктами повинна становити десять осіб, які персонально визначаються Президентом України за поданням Міністра фінансів України.

П'ять представників з числа практикуючих аудиторів делегує З'їзд аудиторів України.

Термін повноважень членів Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю не може перевищувати п'яти років і двох термінів підряд.

Комітет суспільного нагляду за аудиторською діяльністю має статус юридичної особи і функціонує як незалежна неприбуткова організація, що фінансується з Державного бюджету та інших джерел, які не заборонені законодавством.

Комітет суспільного нагляду за аудиторською діяльністю не має права отримувати кошти від аудиторів та аудиторських фірм.

Положення про Комітет суспільного нагляду за аудиторською діяльністю затверджує Президент України за поданням Міністра фінансів України.

Організаційно-технічне забезпечення роботи Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю покладається на Міністерство фінансів України.

Стаття 67. Повноваження Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю

Комітет суспільного нагляду за аудиторською діяльністю контролює:

- 1) Допуск аудиторів до професії;
- 2) Реєстрацію аудиторів та аудиторських фірм;
- 3) Запровадження стандартів аудиту та професійної етики;
- 4) Здійснення повноважними суб'єктами контролю якості аудиту та аудиторських послуг;
- 5) Обов'язкове підвищення кваліфікації аудиторами;
- 6) Об'єктивність дисциплінарних проваджень та перевірок заяв і повідомлень стосовно правопорушень з боку аудиторів;
- 7) Застосування стягнень до аудиторів та аудиторських фірм.

Для здійснення наглядових і контрольних функцій за діяльністю суб'єктів, які проводять обов'язковий аудит, Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю надається право:

- мати доступ до будь-яких документів з можливістю їх копіювання;

- отримувати від різних осіб інформацію стосовно обов'язкового аудиту;
- перевіряти якість аудиту, а також діяльність осіб, що залучаються до проведення обов'язкового аудиту, в тому числі афілійованих осіб та пов'язаних третіх сторін, яким за супідрядом передали певні функції;
- залучати експертів для перевірок;
- безпосередньо передавати матеріали про вчинені злочини до правоохоронних органів.

Здійснення функцій контролю якості обов'язкового аудиту Комітет суспільного нагляду за аудиторською діяльністю може передати Комітету з етики та контролю якості аудиторських послуг.

Комітет суспільного нагляду за аудиторською діяльністю проводить перевірки виключно в межах наданих повноважень з передачею матеріалів про виявлені правопорушення на розгляд Дисциплінарного суду аудиторів України, за винятком матеріалів про адміністративні та кримінальні правопорушення.

Перевірки Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю можуть бути плановими і позаплановими.

План проведення перевірок складається на рік і за місяць до його виконання офіційно оприлюднюється.

Позапланові перевірки проводяться на підставі заяв та за наявності фактів банкрутства суб'єктів, які протягом року до банкрутства отримали позитивні висновки аудиторів.

При виявленні Комітетом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю ознак кримінального злочину або адміністративного правопорушення відповідні матеріали направляються до правоохоронних органів або суб'єктів, що мають право застосовувати адміністративні стягнення.

За поданням Всеукраїнської ради аудиторів Комітет суспільного нагляду за аудиторською діяльністю може затверджувати мінімальну кількість годин та вартість обов'язкового аудиту.

Стаття 68. Організація роботи Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю

Комітет суспільного нагляду за аудиторською діяльністю очолює Голова, який призначається Президентом України за поданням Міністра фінансів України з числа осіб, делегованих в установленому порядку до складу цього Комітету.

Члени Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю працюють на постійній основі і не можуть виконувати іншу роботу, окрім наукової та викладацької. Практикуючі аудитори виконують свої обов'язки на громадських засадах і не мають права самостійно здійснювати контрольні заходи без участі непрактикуючих аудиторів.

Членам Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю забороняється проводити контрольні заходи стосовно аудиторських фірм, в яких вони мають або мали корпоративні чи інші інтереси.

Рішення Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю приймаються на засіданнях більшістю голосів.

Комітет суспільного нагляду за аудиторською діяльністю може безпосередньо виконувати свої функції або в співпраці з іншими повноважними суб'єктами, а також делегувати окремі функції державним регуляторним органам за їх згодою, якщо їх виконання може бути віднесено до їх компетенції і не завдасть шкоди аудиторській діяльності.

РОЗДІЛ VIII

ДЕРЖАВНИЙ КОНТРОЛЬ У СФЕРІ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Стаття 69. Порядок здійснення державного контролю у сфері аудиторської діяльності

Державні органи відповідно до своїх повноважень контролюють аудиторську діяльність шляхом постійного моніторингу аудиторських висновків та інших офіційних документів, що складаються аудиторами.

Здійснення державного контролю у сфері аудиторської діяльності не повинно порушувати принцип незалежності аудиторів.

При виявленні правопорушень з боку аудиторів державні органи інформують Комітет суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Державні органи можуть звертати увагу замовників на необхідність перевірки окремих питань фінансово-господарської діяльності при проведенні обов'язкового аудиту. Про результати таких перевірок замовники повідомляють відповідні державні органи.

Стаття 70. Повноваження Міністерства фінансів України щодо здійснення державного контролю в сфері аудиторської діяльності

З метою здійснення державного контролю в сфері аудиторської діяльності Міністерство фінансів України:

- 1) Координує державні органи з питань реалізації їх повноважень в сфері аудиторської діяльності.
- 2) Контролює дотримання порядку скликання та проведення з'їзду аудиторів України з мотивів їх невідповідності вимогам цього Закону.
- 3) Застосовує вето на рішення Всеукраїнської ради аудиторів.
- 4) Здійснює представницькі функції з питань аудиторської діяльності перед суб'єктами владних повноважень інших держав.
- 5) Вносить на розгляд Президенту України проект Положення про Комітет суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та кандидатуру на посаду Голови цього Комітету.

Міністерство фінансів України самостійно або за участю інших суб'єктів владних повноважень може вносити на розгляд Всеукраїнської ради аудиторів України проекти нормативно-правових актів з питань аудиторської діяльності.

Стаття 71. Взаємодія аудиторів з державними регуляторними органами

Державні регуляторні органи, які здійснюють державний контроль у сфері господарської

діяльності, здійснюють необхідні заходи щодо організації належної взаємодії з аудитором та аудиторськими фірмами з питань вдосконалення аудиторської діяльності та попередження фактів шахрайства при складанні фінансової звітності.

Державні регуляторні органи в установленому порядку інформують Всеукраїнську раду аудиторів України про способи шахрайства та їх ознаки, а також звертають увагу замовників аудиту на необхідність перевірки конкретних питань фінансово-господарської діяльності при проведенні обов'язкового аудиту.

Державні регуляторні органи спільно з Всеукраїнською радою аудиторів готують методичні рекомендації з питань взаємодії з аудитором та аудиторськими фірмами.

Стаття 72. Вилучення документів у аудиторів та отримання від них інформації правоохоронними органами

Вилучення документів у аудиторів та отримання від них іншої інформації правоохоронними органами регламентується законами України.

Вилучення у аудиторів робочої документації правоохоронними органами проводиться за рішенням суду.

Правоохоронні органи можуть отримувати від аудитора інформацію з питань фінансово-господарської діяльності конкретних суб'єктів за умови його офіційного залучення в якості фахівця або експерта.

Аудиторам забороняється виступати в ролі експерта або консультанта стосовно господарюючих суб'єктів, де проводилась аудиторська перевірка ним особисто або особою, де він працює по найму або на підставі цивільно-правової угоди.

Аудитор не може бути допитаний як свідок з приводу того, що стало йому відомо при здійсненні професійної діяльності, якщо він не звільнений від обов'язку зберігати професійну таємницю особою, що довіряла йому ці відомості.

Надання пояснень та свідчень з приводу неналежного виконання аудитором своїх професійних обов'язків вирішується ним особисто на власний розсуд з дотриманням вимог Конституції України, цього закону та інших законів.

РОЗДІЛ IX

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРІВ

Стаття 73. Підстави притягнення до відповідальності аудиторів

Підставами притягнення до відповідальності аудиторів є достовірно встановлені факти неналежного виконання ними своїх професійних обов'язків.

В залежності від обставин та змісту вчиненого правопорушення аудитори можуть бути притягнуті до дисциплінарної, цивільно-правової, адміністративної і кримінальної відповідальності.

Стаття 74. Дисциплінарна відповідальність аудиторів

Дисциплінарним вважається проступок, який не містить ознак адміністративного правопорушення або кримінального злочину.

Дисциплінарні стягнення застосовуються Дисциплінарним судом аудиторів України у вигляді попередження, догани, припинення чинності сертифікату терміном до одного року або анулювання сертифікату аудитора.

Дисциплінарні стягнення у вигляді попередження і догани мають право застосовувати Дисциплінарні комісії відповідних професійних громадських організацій аудиторів.

Порядок застосування дисциплінарних стягнень до аудиторів визначається Всеукраїнською радою аудиторів.

Стаття 75. Цивільно-правова відповідальність аудиторів

Аудиторські фірми та аудитори несуть цивільно-правову відповідальність за результатами аудиту та надання інших аудиторських послуг перед замовниками, користувачами фінансової звітності і третіми особами, яким завдано збитків з вини аудиторів або аудиторських фірм.

Притягнення аудитора та аудиторських фірм до цивільно-правової відповідальності здійснюється у порядку, визначеному Цивільним кодексом України та іншими законами України.

Стаття 76. Адміністративна та кримінальна відповідальність аудиторів

За наявності в неправомірних вчинках аудиторів ознак адміністративних правопорушень та кримінальних злочинів, аудитори підлягають притягненню до адміністративної та кримінальної відповідальності.

Порядок притягнення аудиторів до адміністративної та кримінальної відповідальності визначається законами України.

Стаття 77. Перевірка заяв і офіційних повідомлень про неналежне виконання аудитором своїх професійних обов'язків

Перевірка заяв і офіційних повідомлень про неналежне виконання аудитором своїх професійних обов'язків проводиться Комітетом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, Комісією з етики та контролю якості аудиторських послуг відповідної професійної громадської організації аудиторів, Комітетом з етики та контролю якості аудиторських послуг.

Комітет суспільного нагляду за аудиторською діяльністю має право вилучати від Комітету з етики та контролю якості аудиторських послуг, а також від Дисциплінарної комісії саморегулювальної організації аудиторів будь-які матеріали перевірки.

Про порушення дисциплінарного провадження в день його відкриття обов'язково повідомляють осіб, що перевіряються.

Особи, які перевіряються мають право самостійно або за участі фахівців отримувати та надавати докази,

а також знайомитися з усіма матеріалами дисциплінарного провадження після його завершення.

Дисциплінарний суд аудиторів України та Дисциплінарна комісія саморегульованої організації аудиторів не мають права проводити окремі або додаткові перевірки фактів неналежного виконання аудиторами своїх професійних обов'язків. Якщо при розгляді матеріалів дисциплінарного провадження виникне необхідність їх додаткової перевірки, то Дисциплінарний суд аудиторів або Дисциплінарна комісія саморегульованої організації аудиторів України повинні направити їх суб'єкту подання.

Стаття 78. Відповідальність аудиторів за виявлення шахрайства та інших перекручень фінансової звітності

Аудитори (аудиторські фірми) при проведенні обов'язкового аудиту зобов'язані, керуючись принципом професійного скептицизму, з'ясовувати наявність ознак шахрайства та інших перекручень фінансової звітності.

Оцінка аудитором ознак шахрайства та інших викривлень фінансової звітності проводиться з дотриманням вимог нормативно-правових актів та стандартів аудиту і не ставить за мету надання правової кваліфікації правопорушення в якості адміністративного делікту чи кримінального злочину.

Висновок аудитора щодо наявності або відсутності ознак шахрайства у виявлених перекрученнях фінансової звітності повинен ґрунтуватися на достовірних та прийнятних аудиторських доказах, отриманих внаслідок аналізу достатнього обсягу інформації, що має суттєве значення для складання фінансової звітності.

Обсяг перевірки бухгалтерських документів та іншої інформації, що має суттєве значення для складання фінансової звітності та оцінки ризиків суттєвих викривлень, обумовлених шахрайством, визначається відповідно до законів України, інших нормативно-правових актів та стандартів аудиту з висвітленням такої інформації в аудиторському звіті.

Про достовірно встановлені факти шахрайства та інших суттєвих перекручень фінансової звітності аудитори повинні безвідкладно повідомляти замовника та його вище керівництво. Якщо зазначені особи не вживають необхідних заходів реагування, то аудитор має право офіційно відмовитися від подальшого проведення аудиторської перевірки, а за наявності ознак злочину – направити письмове повідомлення регуляторним або правоохоронним органам. Таке повідомлення не вважається порушенням умов конфіденційності.

Виявлені після проведення аудитором сумлінної перевірки з дотриманням належних процедур факти шахрайства та інших перекручень фінансової звітності відносяться до аудиторського ризику і не можуть бути підставою для притягнення аудитора або аудиторської фірми до відповідальності.

Стаття 79. Страхування професійної відповідальності аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги

Аудиторські фірми та аудитори, які одноособово надають аудиторські послуги, зобов'язані при проведенні обов'язкового аудиту суспільно та публічно значимих суб'єктів застрахувати свою професійну відповідальність щодо ризиків невиявлення шахрайства та інших перекручень фінансової звітності.

Порядок страхування професійної відповідальності аудиторських фірм та аудиторів визначається законами України та іншими нормативно-правовими актами.

РОЗДІЛ X

ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Цей Закон набирає чинності через три місяці з дня його опублікування.

2. Кабінету Міністрів України у місячний строк з дня набрання чинності цим Законом:

привести свої нормативно-правові акти у відповідність з цим Законом;

забезпечити перегляд і скасування міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади їх нормативно-правових актів, що суперечать цьому Закону.

3. Органам державної влади та іншим суб'єктам, зазначеним у цьому Законі, протягом трьох місяців з дня набрання чинності цим Законом делегувати відповідних представників до складу Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю з урахуванням вимог, встановлених цим Законом.

4. Заходи щодо створення Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю здійснюються протягом дев'яти місяців з дня набрання чинності цим Законом. При формуванні Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю першого скликання неприпрактикуючими можуть бути визнані аудитори, які офіційно візьмуть зобов'язання набути такого статусу протягом трьох місяців з дня делегування до складу названого Комітету.

5. Всеукраїнській раді аудиторів протягом шести місяців з дня створення розробити та прийняти відповідні акти, передбачені цим Законом.

6. Сертифікати аудиторів, строк чинності яких не закінчився до 1 січня 2016 року, прирівнюються до сертифікатів аудиторів, строк чинності яких необмежений.

7. Внести зміни до таких законодавчих актів України:

7.1. Частину першу статті 362 Господарського кодексу України викласти у такій редакції:

«Аудиторська діяльність – це галузь суспільно необхідної праці у сфері фінансового контролю, яка потребує спеціальних знань, вмінь і навиків щодо організаційного і науково-методичного забезпечення аудиту, практичного виконання аудиторських

перевірок (аудиту) та надання інших аудиторських і супутніх аудиту послуг».

7.2. Частину першу статті 363 Господарського кодексу України викласти в такій редакції:

«1. Аудит – це перевірка фінансової звітності, бухгалтерського обліку та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів різних форм власності з метою визначення достовірності їх звітності, її повноти і відповідності законодавству та іншим нормативно-правовим актам.»

7.3. У частині другій статті 363 Господарського кодексу України виключити слова «суб'єктами господарювання».

7.4. Пункт 24 частини другої статті 7 Закону України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» (Відомості Верховної Ради України, 1996, № 51, ст. 292 з наступними змінами) виключити.

7.5. Частину другу статті 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (Відомості Верховної Ради України, 1999, № 40, ст. 365 із наступними змінами) доповнити частиною восьмою такого змісту:

«8. Суб'єкти господарювання, достовірність та повнота фінансової звітності яких відповідно до закону повинна бути підтверджена аудитором (аудиторською фірмою), разом з річною фінансовою звітністю подають аудиторський висновок.»

7.6. Пункт 3 статті 15 Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринку фінансових послуг» (Відомості Верховної Ради України, 2002, № 1, ст. 1) викласти в такій редакції:

«3) внесені до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності.

7.7 Частини 2-5 статті 70 Закону України «Про банки і банківську діяльність» (Відомості Верховної Ради України, 1992, № 20, ст. 276 з наступними змінами) виключити.

7.8 Статтю 163-1 Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків Кодексу України про адміністративні правопорушення викласти в наступній редакції:

«Стаття 163-1. Порушення порядку ведення податкового обліку.

Відсутність податкового обліку, порушення керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій встановленого законом порядку ведення податкового обліку, -

тягне за собою накладення штрафу у розмірі від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Дії, передбачені частиною першою цієї статті, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, -

тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі від десяти до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.»

7.9. Доповнити Кодекс України про адміністративні правопорушення статтею 163-16 наступного змісту:

«Стаття 163-16. Неподання або несвоєчасне подання аудиторських висновків.

Неподання або несвоєчасне подання аудиторських висновків у випадках, передбачених законами України, -

тягне за собою накладення штрафу у розмірі від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Дії, передбачені частиною першою цієї статті, вчинені особою, яку було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, -

тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі від десяти до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.»

7.10. Абзац одинадцятий пункту першого частини першої статті 255 Кодексу України про адміністративні правопорушення викласти в наступній редакції:

«Фінансові та інші державні органи, які законами України уповноважені приймати фінансову, податкову та статистичну звітність (статті 164, 164-1, 164-16)».

7.11. Викласти частину першу статті 234-1 Кодексу України про адміністративні правопорушення в наступній редакції:

«Органи державного фінансового контролю розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з неподанням або несвоєчасним поданням аудиторських висновків (стаття 163-16), порушенням законодавства з фінансових питань (стаття 164-2), порушенням порядку припинення юридичної особи (частини третя - шоста статті 166-6).»

7.12 Викласти частину першу статті 234-3 Кодексу України про адміністративні правопорушення в наступній редакції:

«Національний банк України розглядає справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням порядку здійснення операцій з електронними грошима (стаття 163-14), неподанням або несвоєчасним поданням аудиторських висновків (стаття 163-16), порушенням банківського законодавства, нормативно-правових актів Національного банку України або здійсненням ризикових операцій, які загрожують інтересам вкладників чи інших кредиторів банку (стаття 166-5), порушенням порядку припинення юридичної особи (частини третя, четверта статті 166-6), порушенням законів України та нормативно-правових актів Національного банку України щодо здійснення нагляду (оверсайту) платіжних систем (стаття 166-20).»

7.13. Викласти частину першу статті 244-3 Кодексу України про адміністративні правопорушення в наступній редакції:

«Органи державної статистики розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з неподанням або несвоєчасним поданням аудиторських висновків (стаття 163-16), порушенням порядку подання або використання даних державних статистичних спостережень (стаття 186-3).»

7.14. Викласти частину першу статті 244-16 Кодексу України про адміністративні правопорушення в наступній редакції:

«Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, розглядає справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з неподанням або несвоєчасним поданням аудиторських висновків (стаття 163-16), порушенням законодавства, що регулює фінансові механізми здійснення інвестицій у будівництво житла (стаття 166-13), а також із невиконанням законних вимог посадових осіб національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (стаття 188-29).».

7.15. Викласти частину першу статті 244-17 Кодексу України про адміністративні правопорушення в наступній редакції:

«Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку розглядає справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням вимог законодавства на ринку цінних паперів (статті 163, 163-5, 163-6, частина перша статті 163-7, статті 163-8 – 163-11, 188-30), неподанням або несвоєчасним поданням аудиторських висновків (стаття 163-16).».

8. Кабінету Міністрів України розробити та здійснити заходи щодо належного використання у нормативно-правових актах фінансової та бухгалтерської термінології, в тому числі терміну «аудит». Вважати за доцільне вживати термін «аудит» стосовно незалежного фінансового контролю, що регламентується цим Законом.

9. Підготовку та скликання першого з'їзду аудиторів України доручити Організаційному комітету у складі п'ятнадцяти аудиторів.

По одному представнику до Організаційного комітету делегують Міністерство фінансів України, Міністерство юстиції України, Міністерство економіки України, Державна фіскальна служба України, Національний банк України, Державна служба статистики України, Національна комісія з цінних паперів і фондового ринку, Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, Рахункова палата України, Державна фінансова інспекція України. Рішення щодо делегування зазначеними суб'єктами приймаються їх вищим керівництвом.

По одному представнику мають право делегувати професійні громадські об'єднання аудиторів України, які налічують не менше ста аудиторів без врахування подвійного членства пропорційно загальній чисельності аудиторів в конкретних організаціях.

Делегування представників до Організаційного комітету здійснюється протягом місяця з дня набрання чинності цього Закону.

Повноваження професійних громадських організацій аудиторів щодо їх участі в роботі Організаційного комітету з'їзду аудиторів України перевіряються Аудиторською палатою України та Міністерством юстиції України.

Про свої наміри щодо делегування представників до Організаційного комітету професійні громадські організації аудиторів повідомляють Аудиторську палату України протягом десяти днів з дня набрання чинності цього Закону.

Якщо наведені вище суб'єкти в установлений термін не делегують своїх представників до Організаційного комітету, то його склад повністю або частково формується Аудиторською палатою України.

Перший з'їзд аудиторів України проводиться не пізніше трьох місяців з дня набрання чинності цього закону.

10. Особи, які набули статусу непрактикуючого аудитора та припинили виконання повноважень аудитора, повинні протягом шести місяців з дня набуття чинності цього Закону повідомити про це Всеукраїнську раду аудиторів.

11. Аудиторські фірми та аудитори, які працюють в якості самозайнятих осіб, для отримання права на проведення аудиту суспільно та публічно значимих суб'єктів зобов'язані протягом трьох років з дня набрання чинності цього Закону пройти перевірку системи контролю якості аудиторських послуг.

12. До створення професійної організації з наукового та методичного забезпечення аудиту виконання зазначених функцій покладається на Комітет з сертифікації та навчання аудиторів. За поданням цього Комітету Всеукраїнська рада аудиторів може укладати відповідні договори щодо наукового і методичного забезпечення аудиту з науковими та навчальними закладами.

Порядок здійснення таких функцій визначається в Положенні про Комітет з сертифікації та навчання аудиторів, яке затверджує Всеукраїнська рада аудиторів.

13. Аудиторські фірми (аудитори) та представництва іноземних аудиторських фірм повинні протягом шести місяців з дня набрання чинності цим Законом привести свою діяльність у відповідність до цього Закону з дня набрання ним чинності.

14. За рішенням з'їзду аудиторів України через рік після набрання чинності цим Законом можуть бути запроваджені додаткові вимоги щодо набуття статусу не практикуючого аудитора.

15. Аудиторська палата України продовжує виконувати свої повноваження до створення Всеукраїнської ради аудиторів в порядку, визначеному цим Законом.

Прийом-передача справ, майна і коштів від Аудиторської палати України до сфери управління Всеукраїнської ради аудиторів здійснюється комісією, що створюється з'їздом аудиторів України.

16. До створення Комітету суспільного нагляду за аудиторською діяльністю контроль якості суб'єктів, що проводять обов'язків аудит здійснює Комітет з етики та контролю якості аудиторських послуг.

Аудиторська фірма «Аудит-Капітал» пропонує аутсорсинг бухгалтерських послуг!

Аутсорсинг бухгалтерського обліку — це передача ведення бухгалтерського обліку сторонній фірмі.

Які ж переваги аутсорсингу бухгалтерських послуг?**1. Значна (!) економія коштів на ведення бухобліку:**

- економія за бухгалтерські послуги, за які **Ви нам платитимете принаймні на 1000 гривень менше, ніж штатному бухгалтеру;**
- економія на програмне забезпечення (1С, Медок, Ліга Закон тощо);
- економія на утримання офісу, комп'ютерної техніки.

2. Відтепер податкові та інші інспекції — це наші проблеми!

Ми беремо на себе повну матеріальну відповідальність за якість наданих бухгалтерських послуг, включаючи можливі санкції.

3. З нами Ви можете забути про головний біль з постійними пошуками бухгалтера, який у будь-який час може піти від Вас на іншу роботу.**4. Ми не йдемо у відпустку та не беремо лікарняний. Наша фірма справді гарантує безперервне та якісне ведення бухгалтерського обліку.**

І нарешті — з нами Ви не тільки отримаєте якісні бухгалтерські послуги. За додатковою домовленістю ми забезпечимо Вас необхідними податковими, юридичними консультаціями, аудиторськими послугами різного характеру.

Все що Вам потрібно — це:

- періодично передавати нам первинну бухгалтерську документацію;
- щомісячно отримувати від нас інформацію про податки та інші обов'язкові платежі;
- укласти із нами договір.

Зробіть вибір, вигідний для Вас!

(044)278-05-88

(068)580-30-68

www.audit-capital.com.ua



РЕСТОРАН-МУЗЕЙ КОЗАЦЬКА ВТІХА

«Козацька втіха» розташувалась у самому центрі Києва – на вулиці Хрещатик.

До ваших послуг 4 просторих зали та дві VIP кімнати, у яких відтворений традиційний інтер'єр української хати.

Занурьтесь в атмосферу українського колориту та скуштуйте такі рідні нашому серцю національні страви за аутентичними рецептами.

Завжди Вам раді!



м. Київ, вул. Хрещатик, 44а
тел.: (044) 279-40-71, (067) 445-65-83, (066) 671-72-13
Ми працюємо з 9:00 – до останнього гостя.
kozackavtiha.com.ua



Кохати і Де знайомитись?
 Це складне питання для усіх
 зайнятих людей.
 Наші гості успішно вирішують
 цю проблему, приходячи кожної
 п'ятниці на
Вечори
"Романтичних побачень"
 з національним колоритом
 у форматі "Speed Dating"



Попереднє резервування місця
 та запитання за телефонами:
 (067) 866-70-67
 (093) 614-74-52
 (067) 445-65-83



Запрошуємо
на Вечорниці
щоп'ятниці о 20:00

Вечорниці -
 це романтичні знайомства
 з національним колоритом,
 піснями, караоке, танцями,
 ворожінням, які проводять
 чарівні Мавки.



Гостям у вишиванці -
 приз від ресторану

Адреса:
 вул.Хрещатик, 44а

Контакти:
 (044) 279-40-71
 (067) 445-65-83

