СУБ'ЄКТИ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ ТА ЇХ ОКРЕМІ ПОВНОВАЖЕННЯ

Томіна В. Ю.

У статті автор визначає суб'єктів адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності в Україні, а також відповідно до законодавства України виокремлює повноваження та завдання, що покладаються на них для забезпечення аудиту та надання інших аудиторських послуг.

Наголошено, що комплексний характер адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності зумовлений комплексністю системи суб'єктів такого регулювання. Поєднання у ній органів, які здійснюють суто державно-управлінський вплив, з органами, які забезпечують незалежність аудиторської діяльності, зумовлює специфіку системи суб'єктів адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності, кожен з яких є елементом такої системи.

Під суб'єктами адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності в Україні визначено як нормативно-закріплені перелік органів публічної адміністрації, а також інших саморегулюючих органів, діяльність яких спрямована на виконання покладених на них завдань та функцій щодо забезпечення здійснення незалежними уповноваженими суб'єктами аудиту та надання інших аудиторських послуг.

Ключові слова: аудиторська діяльність, адміністративно-правове забезпечення, система, повноваження, управлінські повноваження, управлінський вплив, суб'єкти.

В статье автор определяет субъекты административно-правового обеспечения аудиторской деятельности в Украине, а также в соответствии с законодательством Украины выделяет полномочия и задачи, возлагаемые на них для обеспечения аудита и предоставления других аудиторских услуг.

Отмечено, что комплексный характер административно-правового обеспечения аудиторской деятельности обусловлен комплексностью системы субъектов такого регулирования. Сочетание в ней органов, осуществляющих сугубо государственно-управленческое воздействие, с органами, которые обеспечивают независимость аудиторской деятельности, обуславливает специфику системы субъектов административно-правового обеспечения аудиторской деятельности, каждый из которых является элементом системы.

Под субъектами административно-правового обеспечения аудиторской деятельности в Украине определяется как нормативно-закрепленный перечень органов публичной администрации, а также других саморегулируемых органов, деятельность которых направлена на выполнение возложенных на них задач и функций по обеспечению осуществления независимыми уполномоченными субъектами аудита и предоставления других аудиторских услуг.

Ключевые слова: аудиторская деятельность, административно-правовое обеспечение, система, полномочия, управленческие полномочия, управляющее воздействие, субъекты.

As world practice shows, auditing is essential for socio-economic development both at the national and international levels. The administrative and legal support of audit activity is carried out through the norms of the Constitution and laws of Ukraine, other normative acts, which come from the entities that provide public-law (state bodies and authorities) and private law (self-regulatory bodies) the components of such provision.

The complex nature of the administrative and legal provision of audit activity is due, in particular, to the complexity of the system of subjects of such regulation. The combination in it of bodies that exercise purely public-management influence with the bodies that ensure the independence of auditing activities, but in connection with the assignment of such powers by the state, specifies the specifics of the system of subjects of administrative and legal provision of audit activity, each of which is an element of such a system.

Formulation of the problem. The combination of individual elements in the system, the formation of its integrity passes as a result of the process of close interaction, the impact of various objects on each other. Changes in the state of the control system are caused by the managerial influence on the structural elements of the system, that is, the objects of management, whose purpose is to streamline the system, ensuring its proper functioning. However, analyzing the scientific literature, we came to the conclusion that the composition of the administrative-legal provision of audit activity in Ukraine has not been investigated at the appropriate level. Therefore, our task will be to identify the system of subjects of administrative and legal provision of audit activity in Ukraine and to determine their individual competencies in relation to audit activity.

In the article, the author identifies the subjects of administrative and legal support of audit activity in Ukraine, as well as in accordance with the legislation of Ukraine, identifies the powers and tasks entrusted to them for the provision of audit and the provision of other audit services.

It is emphasized that the complex nature of the administrative and legal provision of audit activity is due to the complexity of the system of subjects of such regulation. The combination in it of bodies that exercise purely public-management influence with the authorities, specifies the specifics of the system of subjects of administrative and legal provision of audit activity, each of which is an element of such a system.

Under the subjects of administrative and legal support of audit activity in Ukraine, defined as a normatively-established list of bodies of public administration, as well as other self-regulatory bodies, whose activities are aimed at fulfilling their tasks and functions, in order to ensure the implementation by independent auditors and providing other audit services.

On the basis of the research, it was established that the subjects of administrative and legal support of audit activity in Ukraine are defined as a normatively-established list of public administration bodies, as well as other self-regulatory bodies, whose activities are aimed at fulfilling their assigned tasks and functions to ensure the implementation of independent authorized auditors and other audit services.

Key words: audit activity, administrative and legal support, system, powers, management powers, managerial influence, subjects.

Постановка проблеми та її актуальність. Як свідчить світова практика, аудиторська діяльність є принципово важливою для соціально-економічного розвитку як на національному, так і на міжнародному рівнях. Адміністративно-правове забезпечення аудиторської діяльності здійснюється через норми Конституції і законів України, інших нормативних актів, які походять від суб'єктів, що забезпечують публічно-правовий (органи державної влади і управління) та приватноправовий (саморегуючі органи) складники такого забезпечення.

Комплексний характер адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності зумовлений, зокрема комплексністю системи суб'єктів такого регулювання. Поєднання у ній органів, які здійснюють суто державно-управлінський вплив, з органами, які забезпечують незалежність аудиторської діяльності, але у зв'язку з покладенням на них такого повноваження державою, зумовлює специфіку системи суб'єктів адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності, кожен з яких є елементом такої системи.

Об'єднання окремих елементів у систему, формування її цілісності проходить унаслідок процесу тісної взаємодії, впливу різних об'єктів один на одного. Зміни в стані системи управління зумовлюються управлінським впливом на структурні елементи системи, тобто об'єкти управління, метою якого є впорядкування відповідної системи, забезпечення її належного функціонування. Однак, аналізуючи наукову літературу, ми дійшли висновку, що склад адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності в Україні не досліджений на належному рівні. Тому нашим завданням буде визначення системи суб'єктів адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності в Україні та визначення окремих їх повноважень щодо аудиторської діяльності.

Виклад основного матеріалу. Як зазначає Л.А. Савченко, управління є організацією управлінських впливів або цілеспрямованим управлінським впливом однієї системи (підсистеми) на іншу, що прагне змінити поведінку цієї системи (підсистеми) у певному напрямі [1, с. 123-124]. Такий вплив здійснюється суб'єктом управління, який підпорядковує відповідний об'єкт шляхом урегулювання, координації його поведінки, спрямування діяльності через управлінські команди. Причому на систему, що управляється, цей вплив є цілеспрямованим, унаслідок чого впорядковується, організовується вся самоуправляюча система і забезпечується збереження її від різного роду негативного впливу.

Що стосується управління аудиторською діяльністю, то важливими у ньому є, на нашу думку, інтереси економічних суб'єктів. Отже, адміністративно-правове забезпечення аудиторської діяльності забезпечують такі суб'єкти:

Парламент - Верховна Рада України як єдиний представницький орган державної влади, який здійснює законодавчу владу. Відповідно до ст. 85 Конституції України до повноважень Верховної Ради України у сфері соціально-економічних відносин належить:

- прийняття законів;
- затвердження Державного бюджету України та внесення змін до нього; контроль за виконанням Державного бюджету України, прийняття рішення щодо звіту про його виконання;

- визначення засад внутрішньої і зовнішньої політики;
- затвердження загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального, національно-культурного розвитку, охорони довкілля;
- установлення системи оподаткування, принципів створення та функціонування фінансового-кредитної системи в Україні;
- встановлення правових основ та гарантій підприємництва, правил конкуренції та норм антимонопольного регулювання;
- визначення правового режиму власності;
- визначення основ місцевого самоврядування;
- здійснення парламентського контролю у межах, визначених цією Конституцією [2].

Варто зазначити, що аналіз роботи українського парламенту не свідчить про те, що сфера аудиторської діяльності є такою, яка становить для народних депутатів України важливий інтерес. Жодна з названих форм парламентського контролю не забезпечує належний стан управління аудиторською діяльністю.

Вирішення цієї проблеми певною мірою може забезпечити поширення прийнятої у зарубіжних країнах практики проведення слухань комітетами парламенту (а не парламентськими слуханнями), що сприятиме зуженню тематики слухань та ефективному використанню часу. Звичайно, це пов'язано з вирішенням низки проблем загального характеру, як от обґрунтування критеріїв розмежування компетенції комітетів, підвищення рівня публічності їх діяльності, удосконалення процедури комітетських слухань. Втім, для реалізації Верховною Радою України функцій суб'єкта адміністративно-правового забезпечення аудиторською діяльністю пошук шляхів вирішення цих проблем є надзвичайно важливим.

Кабінет Міністрів України як вищий орган виконавчої влади реалізує управлінські повноваження, які визначені у ст. 116 Конституції України:

- вживає заходів щодо забезпечення прав і свобод людини і громадянина;
- забезпечує проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики; політики у сфері праці й зайнятості населення, соціального захисту, освіти, науки і культури, охорони природи, екологічної безпеки і природокористування;
- розробляє і здійснює загальнодержавні програми економічного, науково-технічного, соціального і культурного розвитку України;
- забезпечує рівні умови розвитку всіх форм власності;
- здійснює управління об'єктами державної власності відповідно до закону [2; 3].

Зазначені повноваження Уряду не є вичерпними, що, на думку Р. Михеєнка, свідчить про наявність в Уряді конституційної презумпції компетенції у вирішенні всіх питань загальнодержавного характеру, зокрема шляхом прийняття правових актів (розпорядча діяльність), що мають підзаконний характер [4, с. 26].

Певною мірою адміністративно-правове забезпечення аудиторської діяльності здійснюють такі органи виконавчої влади зі спеціальним статусом, як Антимонопольний комітет України та Державна фіскальна служба України.

Так, Антимонопольний комітет України, що діє на підставі Закону України «Про Антимонопольний комі-

тет України» від 26 листопада 1993 року, здійснює нагляд за учасниками ринку аудиторських послуг у таких основних напрямках:

- контролює дотримання законодавства про захист економічної конкуренції у процесі економічної концентрації, зокрема під час створення, реорганізації та ліквідації аудиторських фірм, а також створення їх об'єднань;
- розглядає справи про адміністративні правопорушення законодавства про захист економічної конкуренції, приймає постанови, а також перевіряє законність та обґрунтованість постанов;
- розробляє та організовує виконання заходів, що спрямовані на запобігання порушенням законодавства про захист економічної конкуренції;
- видає аудиторським компаніям обов'язкові для виконання рекомендації про припинення порушень законодавства про захист економічної конкуренції;
- приймати власні нормативно-правові акти у формі розпоряджень із питань, що належать до його компетенції, зокрема щодо контролю за узгодженими діями, концентрацією, підвідомчості та розгляду заяв і справ про узгоджені дії, концентрацію, порушення законодавства про захист економічної конкуренції, організації діяльності органів Антимонопольного комітету України тощо [5].

Повноваження Державної фіскальної служби України (діє на підставі Положення про Державну фіскальну службу України, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236) щодо аудиторської діяльності проявляються у здійсненні нагляду за її суб'єктами, зокрема вона:

- розробляє проекти законів України, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, наказів Міністерства з питань, що належать до сфери діяльності Державної фіскальної служби України;
- контролює своєчасність подання суб'єктами аудиторської діяльності передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску та інших платежів;
- здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства під час здійснення аудиторської діяльності;
- здійснює застосування адміністративного арешту (арешту) майна платників податків у разі наявності підстав для цього;
- вживає заходів для виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму;
- організовує проведення перевірок щодо дотримання встановлених законом строків здійснення розрахунків в іноземній валюті, готівкових розрахунків та наявності ліцензій
- контролює дотримання податкового законодавства, ліміти готівки в касах та її використання для розрахунків за послуги у аудиторській діяльності, наявність сертифікатів на її здійснення;
- розробляє основні напрями, форми та методи проведення перевірок за дотриманням податкового та валютного законодавства учасниками ринку аудиторських послуг;

- виявляє причини й умови, що сприяли вчиненню злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування, вживає заходів до їх усунення тощо [6].

Втім, введення в систему адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності того ж Антимонопольного комітету України чи Державної фіскальної служби України виявляє ознаки штучності, хоча вони й видаються нам обґрунтованими з практичного погляду.

Варто наголосити, що роль саморегульованих інституцій в умовах ринку є не досить вивченою та є такою, що потребує належного правового, кадрового та методичного забезпечення.

Це підкреслює й І. Бураковський, який вважає, що у ринковій економіці велику роль відіграють об'єднання підприємств та різні саморегулювні організації в різноманітних галузях професійної діяльності. Сьогодні ця система в Україні нерозвинута і, як очевидно, має минути певний час для того, щоб вона зорганізувалася та ефективно запрацювала [7].

Специфіка організаційної структури саморегулювних організацій полягає у добровільності та відкритості їх функціонування, через делегування їм окремих управлінських повноважень.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» [8] та Статуту Аудиторської палати України [9] формування Аудиторської палати України здійснюється на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів влади. Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять осіб.

Ст. 13 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначено, що до складу Аудиторської палати України від аудиторів делегуються в кількості десяти осіб висококваліфіковані аудитори з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів та наукових організацій. Від державних органів делегують по одному представнику центральні органи виконавчої влади, що забезпечують формування та реалізують державну фінансову політику, державну політику економічного розвитку, Міністерство юстиції України, центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну політику у сфері державної реєстрації (легалізації) об'єднань громадян, інших громадських формувань, державну податкову політику, державну політику у сфері статистики, державну політику у сфері державного фінансового контролю, Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг та Рахункова палата.

Порядок делегування представників до Аудиторської палати України визначається, відповідно, з'їздом аудиторів України, колегією державних органів або іншим вищим керівним органом.

Ведення поточних справ Аудиторської палати України здійснює Секретаріат, очолюваний завідувачем. Останній несе відповідальність за ефективне використання майна та коштів палати і створення сприятливих умов для виконання функціональних обов'язків її членами.

Водночас Закон України «Про аудиторську діяльність» передбачає певні обмеження щодо членів Аудиторської палати України. Зокрема, ч. 4 ст. 14 закріплює, що термін повноважень членів Аудиторської палати

України не може перевищувати п'яти років. Одна і та ж особа не може бути делегована до Аудиторської палати України більше двох термінів підряд [8].

Всі рішення Аудиторської палати приймаються простою більшістю голосів за наявності більше як половини її членів. За рівності голосів перевага надається рішенню, за яке проголосував голова Аудиторської палати України, а за його відсутності - головуючий, котрий веде засідання Аудиторської палати України і функції якого виконують по черзі всі члени палати за алфавітним порядком їхніх прізвищ [8].

Основними завданнями Аудиторської палати України є такі:

- здійснення сертифікації осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- затвердження стандартів аудиту;
- затвердження програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;
- ведення Реєстру аудиторів та аудиторських фірм;
- здійснення контролю за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог галузевого законодавства, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;
- здійснення заходів із забезпечення незалежності аудиторів під час проведення ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;
- регулювання взаємовідносин між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення тощо [8; 9].

Як убачається з наведеного, організація діяльності Аудиторської палати України принципово відрізняється від організації діяльності інших контролюючих фінансових органів, оскільки самоорганізовується на принципах демократизму і доцільності.

Законом «Про аудиторську діяльність» (ст. 18) також передбачено, що аудитори України мають право об'єднуватись в громадські організації за професійними ознаками, які сприяють підвищенню рівня аудиторів, захищають соціальні та професійні права аудиторів, вносять пропозиції щодо подальшого вдосконалення аудиторської діяльності, виконуються інші повноваження, передбачені їх статутами та положеннями.

Важливо лише наголосити, що вищезазначені об'єднання аудиторів не можуть займатися аудиторською діяльністю. Хоча це прямо не впливає зі змісту закону, однак такий висновок обґрунтовується тим, що головна мета об'єднання аудиторів - захист їх інтересів.

Варто також зазначити, що основними завданнями Мінфіну України у сфері, наближеній до адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності, можна визначити:

- формування та забезпечення реалізації державної фінансової, бюджетної, а також податкової і митної політики, крім адміністрування податків, зборів, митних платежів та реалізації податкової і митної політики;
- формування і забезпечення у межах повноважень реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю, координації та спрямовування діяльності органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства;

- здійснення заходів із підвищення ефективності управління державними фінансами;

- здійснення державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової і бюджетної звітності в Україні, розроблення стратегії розвитку національної системи бухгалтерського обліку, визначення єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, обов'язкових для всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми, форми власності та підпорядкування (крім банків), адаптація законодавства за питань бухгалтерського обліку в Україні до законодавства Європейського Союзу та запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності [10].

Визначення функцій Мінфіну України з адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності буде здійснено у розділі III цієї роботи після аналізу в наступному підрозділі форм і методів адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності.

Висновки. На підставі проведеного дослідження встановлено, що під суб'єктами адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності в Україні визначено як нормативно-закріпленого переліку органів публічної адміністрації, а також інших саморегулюючих органів, діяльність яких спрямована на виконання покладених на них завдань і функцій щодо забезпечення здійснення незалежними уповноваженими суб'єктами аудиту та надання інших аудиторських послуг.

Література

1. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07; Нац. юрид. акад. України ім. Я. Мудрого. Харків, 2002. 455 с.
2. Конституція України від 28 червня 1996 року. *Відомості Верховної Ради*. 1996. № 30. Ст. 141.
3. Про Кабінет Міністрів України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР). 2011. № 9. Ст. 58.
4. Михеєнко Р. Виконавча влада і конституційні статуси Президента України та Кабінету Міністрів України. *Право України*. 2000. № 8. С. 24-28.
5. Про Антимонопольний комітет України : Закон України від 26 листопада 1993 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 50. Ст. 472.
6. Положення про Державну фіскальну службу України, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236. *Офіційний вісник України*. 2014. № 55. Ст. 1507.
7. Бураковський І. Перспективні напрямки економічної політики: деякі зауваги експерта з приводу діяльності уряду України в 2007 році. *Пріоритети*. 2008. № 9 (15). С. 7.
8. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р., зі змінами і доповненнями.
9. Статут Аудиторської палати України, затверджений рішенням Аудиторської палати України від 21 червня 2007 року № 180. URL: <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu/5-2007>.
10. Положення про Міністерство фінансів України : затвердж. Указом Президента України від 8 квітня 2011 р. № 446/2011. *Офіційний вісник України*. 2011. № 29. Ст. 1254.

Томіна В. Ю.,
кандидат юридичних наук,
доцент кафедри адміністративного права
та адміністративного процесу
Одеського державного університету внутрішніх справ