

позбавлені трансцендентності. Такі вони є засобом для підкорення однієї групи іншій. Саме тому про реформи можна говорити лише щодо позитивного права, натомість норми природного права залишаються поза «людською юрисдикцією». Своїм існуванням вони підтверджують ту істину, що людина не може жити у світі, де все відносно і спиратися лише на договірні, тобто сформульовані самими людьми основи. Домовленості можуть бути самими різними і здатними відповідати незліченній кількості критеріїв. На цьому будуються системи позитивного права, але не природного. Природне право запозичує принцип абсолютності зі сфер релігії і моральності, із якими воно тісно зв'язано і які здавна культивують сферу духовно-практичних відносин людини з абсолютними цінностями і нормами. Якщо в традиційному, античному і середньовічному суспільстві релігія впливала на правову систему безпосередньо, то в Новий час її вплив на природне право стає, переважно, опосередкованим, здійснюваним через моральні норми і через філософсько-етичні вчення. З цієї точки зору, дійсно безсмертною і геніальною є концепція соціокультурної динаміки П. Сорокіна. Чуттєва морально-правова реальність (світ позитивного права) не може бути стійким утворенням, занадто велика спокуса у законодавця підлаштувати під себе соціальний простір, в якому він почувається властивим.

Норми позитивного права адаптовані до реальних потреб конкретних інституцій (часова перервність і просторова локалізація), а відтак вони можуть «покращуватися» самим творцями або їх нащадками (як у біологічному, так і соціальному вимірах). Змагальність між державними інституціями за головну нагороду - розширення повноважень - є постійною рушійною силою у внесенні змін до чинного законодавства.

Реформа в широкому сенсі означає, насамперед, зміну того, що уже є, його перетворення, саме тому можна не погодитися із трактування реформи як особливої форми революційного процесу.

Головач Володимир Володимирович,
кандидат юридичних наук, заслужений юрист
України, голова правління аудиторської фірми
“Аналітик”, шеф-редактор журналу
“Економіка. Фінанси. Право”

Проблеми правової реформи в аудиторській діяльності в Україні

За останні скликання Верховної Ради України було запропоновано не менше десятка законопроектів з аудиту. І ні один з них парламентарі попередніх скликань не спромоглися прийняти. Найбільші шедеври, а точніше, художні твори на юридичну тематику, виходять з-під пера Міністерства фінансів України. Яскравий приклад цьому - останній їх варіант. Так чому все так відбувається? Відповідь. А тому, що до аудиторської діяльності ставляться примітивно, частіше всього через призму своїх власних інтересів. Далше яких

нічого не бачать. Насправді ж, аудит - це високоінтелектуальна діяльність, і вона не сумісна з примітивним ставленням до нього. Таким чином, наведемо основні наукові засади аудиторської діяльності.

Перше. Аудиторська діяльність - складне суспільне явище, якому притаманні різноманітні суперечливі тенденції. Останнім часом перед науковцями і практиками у сфері аудиторської діяльності постає все більше і більше дилем. Для пізнання суперечливих явищ і позитивного вирішення дилем в аудиторській діяльності необхідно на науковому рівні з'ясувати їх основні тенденції та закономірності. Звичайного аналізу Директив і Регламенту ЄС явно недостатньо. Тим паче, що вони не дають кінцевої відповіді на цілий ряд проблемних питань.

Без наукового обґрунтування законодавство буде недосконалим. Класики говорили: якби сутність речей та їх зовнішній прояв співпадали, наука була б непотрібна. Так Міністерство фінансів України не вникаючи глибоко в проблеми аудиту, взяв презентацію Світового банку і на цій основі підготував щось на зразок законопроекту, мета якого підпорядкувати собі аудит.

Друге. Аудиторська діяльність - це суспільне відношення між аудитором і управлінським персоналом, відповідальним за складання фінансової звітності. Активними учасниками цього відношення виступають користувачі фінансової звітності, а також суспільство як основний користувач звітності. У зв'язку з цим, зазначене відношення має вагомий соціальний зміст.

Третє. Внутрішню основу аудиторської діяльності, її сутність, становить соціальне протиріччя. Саме це протиріччя виступає джерелом розвитку аудиторської діяльності. Аудиторська діяльність, як повноцінне соціальне протиріччя, в класичному варіанті зародилась в процесі четвертої управлінської революції, яка за часом співпала з промисловою революцією XVII - XIX століть. Суть цієї революції полягала в тому що, власники фабрик по мірі зростання капіталу перестали брати безпосередню участь в управлінні підприємствами, а все більше доручали цю функцію найнятим працівникам, внаслідок цього менеджмент відокремився в самостійний вид діяльності. Виконання контрольної функції стосовно перевірки фінансової звітності стали доручати незалежним особам-аудиторам. В результаті четвертої управлінської революції протиріччя між власником і менеджментом з появою аудиторів набуло нового змісту у вигляді такого суспільного відношення, як аудиторська діяльність.

Четверте. Виявлення аудитором шахрайства з другорядного стало основним. За період свого історичного розвитку головна мета аудиторської діяльності стосовно перевірки достовірності, повноти та відповідності законодавству фінансової звітності постійно змінювалась і уточнювалась. Виявлення аудитором шахрайства та інших перекручень фінансової звітності на початку зародження аудиту займало центральне місце. Потім перетворилось на другорядне завдання. В останні роки значно посилилась відповідальність аудитора за виявлення шахрайства та інших перекручень фінансової звітності. Якщо раніше про факти недостовірності, неповноти та невідповідності законодавству фінансової звітності аудитор повідомляв тільки управлінський

персонал в особі вищестоячого керівництва, то тепер його зобов'язали за наявності ознак шахрайства повідомляти компетентні органи. Фінансова звітність з ознаками шахрайства призводить до соціального конфлікту. Соціальні конфлікти, пов'язані з шахрайством, спонукають суспільство вдосконалювати аудит

П'яте. Без професійного скептицизму нема аудиту. Аудиторська діяльність як соціальне протиріччя об'єктивно обумовлює оцінку фінансової звітності з протилежної позиції. Всі заходи, які запроваджувалися суспільством у сфері вдосконалення аудиторської діяльності були спрямовані на забезпечення сумлінної перевірки аудитором фінансової звітності на предмет її достовірності, повноти і відповідності законодавству. Від звичайного тестування бухгалтерського обліку аудиторі перейшли до виконання завдання з надання впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих перекручень. Суспільство постійно посилює вимоги щодо всебічної перевірки аудитором фінансової звітності на предмет відсутності шахрайства та інших суттєвих перекручень. Перед початком перевірки фінансової звітності аудиторів зобов'язали оцінювати ризики у вигляді загроз наявності шахрайства та його можливого виявлення. При проведенні перевірки не обмежуватися формальним вивченням бухгалтерських документів, а керуватися принципом професійного скептицизму, який вимагає оцінювати фінансову звітність з протилежного боку шляхом висловлення певного сумніву щодо її достовірності, повноти та відповідності законодавству. Постійно уникати конфлікту інтересів, спроможних завдати шкоду незалежності. Контролювати якість аудиту.

Шосте. Контроль суспільства як основного користувача фінансової звітності посідає домінуюче становище в аудиторській діяльності. По мірі збільшення масштабів акціонерного капіталу розширювалась сфера користувачів фінансової звітності. Аудит все більше набував і продовжує набувати вагомого суспільного значення. На початковому етапі розвитку аудиторської діяльності сторони цього суспільного відношення аудиторі і управлінський персонал були максимально автономні. В подальшому їх самостійність обмежувалась з боку суспільства шляхом прийняття відповідного законодавства та інших нормативних актів. Директиви ЄС №43 та №56, а також Регламент ЄС №537 певним чином обмежили самоврядні функції аудиторів і право вільного вибору аудитора управлінським персоналом при проведенні перевірки суб'єктів суспільного інтересу. Відбір аудитора замовником в акціонерних товариствах повинен проводитися не в довільній формі, а спеціально створеними аудиторськими комітетами. Обмеження самоврядних повноважень аудиторів здійснювалось головним чином шляхом посилення ролі суспільства в аудиторській діяльності, а не чиновників міністерств та відомств. З другорядного користувача фінансової звітності суспільство все більше стає основним.

Сьоме. Аудит - незалежний фінансовий контроль, а не структурний підрозділ органу державного управління. У зв'язку з цим створюється спеціальний орган суспільного нагляду, який від імені суспільства, а не

держави контролює належне виконання аудиторами своїх професійних обов'язків. Характерно що, Директивою ЄС №56 та Регламентом №537 позбавили права практикуючих аудиторів входити до складу органу суспільного нагляду. Доручили таку справу фахівцям в особі не практикуючих аудиторів. В той час, участь органів державної влади та їх представників в суспільному нагляді ніякими Директивами ЄС та іншими нормативними документами не передбачено. Директиви серед компетентних органів виділяють державні регуляторні органи: НБУ та Нацкомісії. Ці органи мають спеціальний статус відмінний від органів державного управління. Директиви не наділяють ніякими повноваженнями органи державного управління.

Восьме. Неможливо одночасно управляти аудитом і його контролювати. Державні органи, в тому числі регуляторні, в першу чергу покликані здійснювати державний контроль. Мінфін у випадку підпорядкування собі аудиту позбавляє себе права здійснювати державний контроль. Неможливо одночасно управляти аудитом і його контролювати. Вибирати необхідно такі форми державного контролю, які не повинні порушувати незалежність аудиторів.

Дев'яте. Аудит був, є і буде самоврядною професією, що потребує ґрунтовних фахових знань. В розвинених країнах участь органів державного управління в аудиторській діяльності не розширилась. Самоврядність аудиторів продовжує відігравати визначальну роль в управлінні аудиторською діяльністю. Регуляторні функції щодо прийняття стандартів та інших нормативних актів залишається за аудиторською діяльністю. Виконати таку функцію належним чином неможливо без спеціальних фахових знань. Провідними тенденціями в сфері здійснення державних владних повноважень є децентралізація і дерегуляція. Держава централізує тільки повноваження загальнодержавного значення: оборона, захист територіальної цілості, зовнішня політика, боротьба зі злочинністю та інше. Натомість самоврядність, як протипага корупції, запроваджується в судову систему та прокурорську діяльність. Зосередження функцій управління аудиторською діяльністю в Мінфіні явно суперечить закономірностям розвитку аудиту та державної влади.

Висновки. На підставі вищезазначеного можна зробити висновок про те, що задля вирішення практичних питань у сфері аудиторської діяльності та здійснення відповідної правової реформи залучення вузького кола фахівців конкретного органу недостатньо. Задля вирішення практичних питань аудиторської діяльності необхідний науковий підхід, визначення концептуальних засад аудиторської діяльності.