

МЕТА ТА ФУНКЦІЇ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

У статті проаналізовано навчально-методичну, наукову літературу та норми чинного законодавства з метою дослідження теоретичних і практичних аспектів щодо визначення мети та функцій адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності в Україні. Наводиться авторське визначення мети адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності в Україні. Особливу увагу звернуто на аналіз змісту функцій адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності в Україні, зокрема прогнозування і планування, організаційної, контрольної та інформаційної функцій.

Ключові слова: адміністративно-правове забезпечення, аудит, аудиторська діяльність, елементи, функції, мета.



**Томія
Вікторія Юрївна,**

*здобувач кафедри
адміністративного
права і процесу
Національної академії
внутрішніх справ*

Становлення та розвиток в Україні ринкових відносин і нових принципів господарювання протягом останніх двох десятиліть призвів до розмаїття інтересів власників засобів виробництва, менеджерів, акціонерів. Для кожного суб'єкта господарювання як для користувача фінансової звітності об'єктивно важливою є точна діагностика фінансового стану підприємства. Саме аудитор покликаний виявити дійсний стан фінансово-господарської діяльності підприємства, визначити подальші перспективи господарювання. Оскільки на результатах аудиторської перевірки базується багато економічних рішень і перетинається безліч інтересів, у всіх державах аудит достатньо жорстко регулюється. І якщо до початку нинішнього тисячоліття цей процес в одних країнах регулювався самою державою, яка встановлювала норми та нормативи аудиту, здійснювала реєстрацію аудиторів та аудиторських фірм і контроль за їхньою діяльністю (Франція), в інших – громадськими професійними аудиторськими організаціями (США, Велика Британія), то сьогодні практично кожна держава, в якій визнаються основні демократичні цінності і поважаються

права власника, посилила державний нагляд і контроль за аудиторською діяльністю саме в силу її надзвичайної важливості.

Залежно від того, який зміст мають правовідносини у сфері аудиторської діяльності, формується відповідний арсенал адміністративно-правового впливу на свідомість і поведінку їх учасників. У зв'язку з цим питання щодо визначення мети та функцій адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності в Україні набувають актуальності та значущості як для теорії, так і практики.

Окремі аспекти проблематики цього дослідження знайшли своє відбиття у працях А. Берлача, Ф. Бутинця, Л. Кінашук, О. Петрик, Т. Філіпенко та ін. Водночас питання щодо визначення змісту, мети та функцій адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності розглянуто фрагментарно або в межах широкої адміністративно-правової проблематики.

Мета цієї наукової статті полягає в дослідженні наукової, навчально-методичної, довідкової літератури та законодавства щодо визначення мети та функцій адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності в Україні. Наукова новизна дослідження полягає в удосконаленні наукових підходів щодо визначення мети адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності в Україні.

Загальновідомо, що перед кожною структурою, кожним органом держави стоять певні цілі, для досягнення яких ці органи й існують. У Великому тлумачному словнику сучасної української мови під метою слід

розуміти те, до чого хтось прагне, чого хоче досягти [1, с. 483]. Мета породжує завдання, які слід розуміти як визначений, регламентований для виконання обсяг роботи, справу, настанову, розпорядження виконати певне доручення [2, с. 240].

Варто зазначити, що мета адміністративно-правового забезпечення є окремою його характеристикою, оскільки розкриває його зміст. Більше того, мета регулювання має комплексний характер, оскільки передбачає його різноплановість. На підставі аналізу галузевого законодавства слід зазначити, що метою адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності є забезпечення стабільності, збалансованості та ефективності незалежного фінансового контролю для захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації.

Що стосується механізму адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності, то зазначимо, що його зміст становлять такі елементи, які дозволяють ефективно регулювати аудиторську діяльність, результатом чого є належне здійснення останньої. Такими елементами є правове, інформаційне і кадрове забезпечення аудиторської діяльності. При цьому правове забезпечення передбачає систему актів законодавства в широкому розумінні, виданих органами державної влади, а також актів управління, виданих уповноваженими суб'єктами, за допомогою яких здійснюється забезпечення аудиторської діяльності. Інформаційне забезпечення характеризує можливість пошуку, формування та

використання під час здійснення аудиторської діяльності економічної, комерційної, фінансової, банківської та іншої інформації. Кадрове забезпечення є системою підготовки, що передбачає навчання та сертифікацію аудиторів, здатних ефективно здійснювати аудит.

Як слушно стверджує М. Яковчук, завдяки таким забезпечувальним складовим механізму адміністративно-правового забезпечення стає можливим, по-перше, формування нормативно-правової основи аудиторської діяльності, як-то розроблення та прийняття законів, постанов, указів, інструкцій та інших правових актів відомчого характеру; по-друге, відбір професійних аудиторів, які мають належні базові знання, досвід й етику поведінки; по-третє, здійснення контролю відповідними органами контролю за дотриманням виконання аудиторами норм, правил і принципів аудиторської діяльності; застосування санкцій за відхилення від норм і правил, визначених законодавцем або установою з контролю (попередження, штрафи, анулювання сертифікату, адміністративна чи кримінальна відповідальність) [3, с. 87–88].

Переходячи до аналізу функцій адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності в Україні слід зазначити, що управління може бути забезпечене тільки через виконання низки функцій суб'єктами управління.

У вітчизняній доктрині адміністративного права певною мірою переконливою є позиція, що управлінськими функціями є окремі напрямки управлінської діяльності, пов'язані

між собою єдиною кінцевою метою, заради досягнення якої й здійснюється процес управління [4, с. 42]. Професор В. Развадовський наголошує, що функція розглядається як категорія, що не пов'язана з конкретними суб'єктами управлінської діяльності, оскільки саме функції управління становлять реальні, силові, цілеспрямовані засади управлінських зв'язків між суб'єктом та об'єктом, які відповідають напрямкам державної політики, мають вплив, що організує та регулює кероване явище, відносини, стан, на який останні реагують [5, с. 124]. На наш погляд, відокремлювати функції управління (регулювання) від самих суб'єктів неможливо, оскільки забезпечення будь-якого напрямку управлінської діяльності здійснюється через реалізацію управлінських відносин, що складаються між суб'єктами з приводу впливу на об'єкти. Тож, певно, варто говорити про внутрішній зміст функцій управління та їх форму реалізації.

Найбільш наближеним до цієї позиції є визначення функцій управління, надане професором Л. Савченко: це види дій суб'єктів управління, що лежать в основі змісту управління, характеризують його функціональну структуру та реалізують його мету [6, с. 153].

Як бачимо, суттєвих розбіжностей при визначенні функцій управління немає, тим більше, що коли йдеться про класифікацію функцій, то багато сучасних вітчизняних учених класифікують їх залежно від мети / спрямування (з деякими особливостями обґрунтування).

Так, академік О. Бандурка залежно від змісту і спрямованості ви-

діляє функції цільові (прогнозування і планування) та організаційні (загально-організаційні, матеріально-технічного забезпечення, економіко-фінансового розвитку, обліку і контролю тощо) [7, с. 19]. Низка вчених кладе в основу класифікації цільову орієнтацію функцій адміністративно-правового регулювання на забезпечення практично значущих потреб, властивих кожному керованому об'єкту, а всі наявні функції адміністративно-правового регулювання поділяє на групи, спрямовані на забезпечення цих об'єктів: 1) цілепокладальною інформацією (функції прогнозування, планування тощо); 2) необхідними для їх нормальної діяльності та розвитку ресурсами (фінансування, матеріально-технічне забезпечення, стимулювання, кадрове забезпечення тощо); 3) впорядкованістю, узгодженістю їх діяльності (керівництво, координація, організація, регулювання, контроль тощо); 4) зусиллями щодо їх первісного формування та подальшого удосконалення в органічному поєднанні з такими ж заходами щодо самих керівних суб'єктів (організаційне проектування, організаційний розвиток тощо) [8, с. 148]. На основі викладених загальних підходів можна виділити і надати більш детальну характеристику функцій адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності.

З викладених позицій дослідників видно, що у першій низці загальних функцій розглядаються *функції прогнозування і планування*. Прогнозування передбачає науково-обґрунтоване конкретне передбачення про

стан системи в майбутньому, про цілі розвитку системи і засоби, необхідні для їх досягнення. Вітчизняна дослідниця О. Німко правильно вказує, що результатом цієї функції є прогнозування, тобто пропозиція щодо здійснення конкретного виду діяльності, необхідного для успішного виконання інших функцій адміністративно-правового забезпечення (планування, організації, регулювання, контролю тощо) [9, с. 106]. У сучасних умовах для аудиторської діяльності в Україні об'єктивно прогнозується необхідність досягнення такого стану цієї діяльності, який би відповідав вимогам міжнародного законодавства (передусім ідеться про глобальний характер американського Закону С-О і гармонізацію вітчизняного законодавства про аудиторську діяльність з Директивою 2006/43/ЄС).

Функція планування передбачає розробку рішення про те, якими мають бути учасники управлінського процесу, стан справ, бажані результати, шляхи їх досягнення. Плановість у забезпеченні аудиторської діяльності охоплює весь процес кількісно-якісних змін суб'єкта і об'єкта, відносини між ними, передбачає безпосередній зв'язок зі строками відповідних заходів впливу, прогнозний план очікуваних результатів тощо. В Україні ця функція однак належним чином не реалізується, оскільки органами виконавчої влади, зокрема Кабінетом Міністрів України, не розробляється, наприклад, Концепція розвитку аудиторської діяльності на певний період. Єдине, на чому можна наголосити, є розпорядження Кабінету Міністрів України № 408-р від

15 квітня 2009 р. щодо плану заходів з виконання 2009 року Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, відповідно до якого Аудиторській палаті України було запропоновано розробити нормативно-правові акти для забезпечення вимог стосовно незалежності та об'єктивності під час проведення обов'язкового аудиту на підставі Восьмої Директиви ЄС. Однак офіційних даних про виконання цього розпорядження Уряду дотепер немає.

Наступна за алгоритмом здійснення *організаційна функція* в науковій літературі розглядається комплексно: вона є функціональною ознакою будь-якої цілеспрямованої діяльності та може бути її результатом [10, с. 56; 11, с. 83; 3, с. 91], її становлять функції загальноорганізаційна, матеріально-технічного забезпечення, економіко-фінансового розвитку, обліку і контролю, політико-правового забезпечення тощо [4, с. 45].

Прикладом вищезазначеного у сфері аудиторської діяльності можуть бути основні організаційні функції РСАОВ – Наглядового комітету за діяльністю аудиторів США, заснуванням якого 2002 року покладено край саморегулюванню аудиторської діяльності у США; Міністерства економіки та Аудиторської палати Німеччини; Міністерства фінансів у РФ, а в Україні – організаційні функції Аудиторської палати України відповідно до положень Закону України «Про аудиторську діяльність». Остання сьогодні зокрема: 1) здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю; 2) затвер-

джує стандарти аудиту; 3) затверджує програми підготовки аудиторів; 4) веде Реєстр; 5) здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог законодавства, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів тощо.

Виконання серед загальних функцій організаційної функції зумовлює і особливості *контрольної функції* адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності, яка полягає в забезпеченні досягнення об'єктом управління поставлених перед ним цілей через установавання стандартів, визначення досягнутого за відповідний період, порівняння досягнутого з очікуваним результатом. Контрольну функцію нерідко пов'язують із функцією обліку, розглядаючи її складовою першої [3, с. 94] або окремо [4, с. 46].

При цьому загальна контрольна функція в умовах її аналізу щодо адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності перетворюється на спеціальну, яка властива суб'єкту управління (фактично – Аудиторській палаті України), характеризуючи його особливості та особливості об'єкта (аудиторської діяльності).

Зміст контрольної діяльності включає такі стадії:

1) підготовча, яка полягає у виборі об'єкта контролю, визначенні предмета контролю, установавання засобів здійснення контролю, складання планів проведення контролю;

2) центральна (аналітична), що передбачає збір і обробку інформації;

3) підсумкова, що передбачає прийняття рішення за результатами

контролю, доведення його до адресата (а в необхідних випадках – і до відома громадськості, правоохоронних органів, інших осіб, зацікавлених у результатах контролю), надання допомоги підконтрольній структурі в наведенні порядку на об'єкті, контроль за виконанням рішень, прийнятих за підсумками контролю.

Інформаційна функція адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності. Саме інформаційна відкритість ринку аудиторських послуг дозволила Уряду США на основі громадської думки дійти висновків про необхідність реформування системи нагляду за аудиторською діяльністю, що було закріплено Конгресом США шляхом ухвалення відповідного Закону 2002 року. Оприлюднення інформації, досконалі форми обліку сприяють відстеженню динаміки розвитку аудиторської діяльності, дозволяють приймати своєчасні та ефективні управлінські рішення.

Варто наголосити, погодившись з висловленою раніше думкою, що на всіх рівнях управління всі функції постійно взаємодіють у безперервному замкнутому циклі, розірвання якого може спричинити хаос у системі управління і призвести до часткової або повної втрати управління функціонуванням складових організацій (груп, підрозділів тощо) [12, с. 26].

Підсумовуючи наведене вище слід зазначити, що метою адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності є забезпечення стабільності, збалансованості та ефективності незалежного фінансового контролю для захисту інтересів

користувачів фінансової та іншої економічної інформації.

Дослідивши зміст адміністративно-правового забезпечення загалом і аудиторської діяльності зокрема, можна констатувати, що основним стрижнем механізму адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності є функції, дотримання яких складає основний зміст публічноправової та приватноправової управлінської діяльності суб'єктів. На підставі аналізу встановлено, що основними функціями адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності є функція прогнозування і планування; організаційна, контрольна й інформаційна функції.

Список використаних джерел:

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад.: голов. ред. В. Т. Бусел]. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2002. – 1440 с.
2. Виконавча влада і адміністративне право / [за заг. ред. В. Б. Авер'янова]. – К.: Видавничий Дім «Ін-Юре», 2002. – 668 с.
3. Яковчук М. Ю. Адміністративно-правове регулювання страхової діяльності в Україні : дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Яковчук Михайло Юрійович. – Ірпінь, 2009. – 244 с.
4. Ординський В. Л. Управління в органах виконавчої влади України: [навч. посіб.] / В. Л. Ординський, З. Р. Кисіль, М. В. Ковалів. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 296 с.
5. Развадовський В. Й. Функції державного управління транспортною системою України / В. Й. Развадовський // Право України. – 2004. – № 5. – С. 121–126.

6. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Савченко Леся Анатоліївна. – Х., 2002. – 455 с.
7. Бандурка О. М. Основи управління в органах внутрішніх справ України: теорія, досвід, шляхи удосконалення : монографія / О. М. Бандурка. – Х.: Основа, 1996. – 98 с.
8. Державне управління: теорія і практика / за заг. ред. В. Б. Авер'янова. – К.: Юрінком Інтер, 1998. – 432 с.
9. Німко О. Б. Адміністративно-правове регулювання державного молодіжного житлового кредитування : дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Німко Ольга Борисівна. – К., 2008. – 201 с.
10. Системний підхід в організації державного управління: навчальний посібник / за заг. ред. Н. Р. Нижник. – К.: Вид-во УАДУ, 1998. – 160 с.
11. Курінний Є. Державне управління: оновлений погляд на визначення категорії / Є. Курінний // Підприємство, господарство і право. – 2003. – № 12. – С. 82–85.
12. Нижник Н. Контроль у сфері державного управління / Н. Нижник, О. Машков, С. Мосов // Вісник Української Академії державного управління. – 1998. – № 2. – С. 23–31.

Томина В. Ю. Цель и функции административно-правового обеспечения аудиторской деятельности в Украине: проблемы теории и практики.

В статье проанализированы учебно-методическая, научная литература и нормы действующего законодательства с целью исследования теоретических и практических аспектов по определению цели и функций административно-правового обеспечения аудиторской деятельности в Украине. Определено авторское понятие цели административно-правового обеспечения аудиторской деятельности в Украине. Особое внимание обращено на анализ содержания функций административно-правового обеспечения аудиторской деятельности в Украине, в частности прогнозирования и планирования, организационной, контрольной и информационной функций.

Ключевые слова: административно-правовое обеспечение, аудит, аудиторская деятельность, элементы, функции, цель.

Tomina V. U. The purpose and function of administrative and legal support audit activity in Ukraine: problems of theory and practice.

The article analyzes the educational and methodical, scientific literature and current legislation in order to study theoretical and practical aspects to determine the objectives and functions of the administrative and legal support audit activity in Ukraine. In the article the author defined the concept of purpose of the administrative and legal support audit activity in Ukraine - namely, stability, balance and effectiveness of independent financial control to protect the interests of users of financial and other economic information. Particular attention is paid to the analysis of the content of functions of administrative and legal support audit activity in Ukraine, in particular forecasting and planning; organizational function; exchange rate function; information function. It was found that the function prediction provides science-based prediction of a specific system status in the future development of the system and the means necessary to achieve them. Planning function involves the develop-

ment of a decision on what should be participants in the management process, the situation, the desired outcomes and ways to achieve them. Planned character in providing audit activity covers the whole process of quantitative and qualitative changes of subject and object, the relations between them, provides a direct connection with the terms of the relevant measures of influence, the forecast plan expected results and the like. Organizational function is defined as a sign of any purposeful activity and may be its result. The essence of the control function of administrative and legal support audit activity is to ensure the achievement of the object control of its goals through the establishment of standards, determination made during the same period, the comparison made with the expected result. Information function of administrative and legal support audit activity is informational openness of the market for audit services of its efficiency, the need to reform the system of supervision of auditing, disclosure of information.

Key words: administrative and legal regulation, audit, audit activities, elements, functions, purpose.

Стаття надійшла до редакції 10.12.2014