

11.Safonchik, O. (2015). Osoblyvosti prypynennya shlyubno-simeynykh pravovydnosyn za zakonodavstvom Ukrayiny [Peculiarities of the termination of marital and family legal relations under the legislation of Ukraine]. *Chasopys tsyvilistyky*. Issue 18, pp. 114–118 [in Ukr.].

ABSTRACT

Oleksandra Nesterysova-Sobakar'. Marriage as a basis for the emergence of family relations.

The article examines the legal nature of marriage as the basis for the emergence of family legal relations. The main concepts of the marriage legal relationship and its characteristics are revealed, in particular, voluntariness, equality of the parties, publicity, focus on creating a family, as well as legal consequences for spouses. The current problems of legal regulation of marriage in Ukraine are analyzed, including the spread of civil (unregistered) marriages, the growth of the number of international marriages, as well as gaps in the legislation that create legal conflicts regarding the division of property, the status of children and jurisdiction.

Marriage is defined as a legal fact that gives rise to family legal relations, ensures the legal status of spouses and regulates property and personal rights and obligations. The need to improve Ukrainian legislation to more clearly consolidate the concepts and consequences of marriage is discussed. Special attention is paid to the analysis of the marital union as a special legal status that is not limited to contractual obligations, but includes a complex set of mutual rights and obligations.

The author points out the challenges that modern society poses to family law, in particular the need to revise the traditional understanding of marriage in the light of socio-cultural changes, such as the spread of same-sex marriages in some countries. The conclusions of the article are aimed at improving the legislative framework of family law to ensure the stability of family relations and legal certainty in marriage.

Key words: marriage, family legal relations, Family Code of Ukraine, legal status, civil marriage, property rights, legal regulation, spouses, legislation.

УДК 346.7

DOI <https://doi.org/10.32782/2078-3566-2024-4-11>

Юрій ЦИГАНОК®

доктор філософії з права, доцент кафедри аудиту
(Київський Національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна)
tsyganok@crowe-ac.com.ua

ПРО ОКРЕМІ ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Стаття присвячена пошуку шляхів розв'язання окремих актуальних проблемних питань правового регулювання аудиторської діяльності, зокрема щодо здійснення обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Автором встановлено, що недоліки юридичної техніки, допущені законодавцем під час прийняття Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», призвели до виникнення правової невизначеності щодо вимог до інформації, що надається у звіті незалежного аудитора; розміру фіксованих внесків до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Автор дійшов висновку, що вищезазначене має визначатись правовим статусом підприємства у звітному періоді, фінансова звітність за який підлягала аудиторській перевірці. Запропоновано внести відповідні зміни до профільного Закону.

Ключові слова: аудит, державне регулювання, звіт незалежного аудитора, орган суспільного нагляду, внески.

© Ю. Циганок, 2024

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2308-8848>

Постановка проблеми. Важливу роль у фінансово-правових та господарсько-правових відносинах в Україні відіграє інститут фінансового аудиту. Особливо його роль зростає під час повоєнного відродження України. З 2018 року триває реформа інституту фінансового аудиту, під час якої слід приділяти велику увагу юридичній техніці та побудові якісних юридичних конструкцій у нормотворчій діяльності задля уникнення законодавчих прогалин та колізій.

Стан опрацювання. Історично склалося так, що питання регулювання аудиторської діяльності в Україні досліджуються переважно вченими-економістами, такими як В.П. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, Г.М. Давидов, Н.І. Дорош, С.Я. Завгородній, А.М. Кузьмінський, О.А. Петрик, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, В.В. Сопко, Б.Ф. Усач, Н.С. Шалімова.

Водночас до наукових досліджень на тему правового регулювання аудиторської діяльності в Україні поступово долучаються вчені-юристи, зокрема О.С. Горяєва [1], Т.В. Куреза [2]. Участь юристів у дослідженні цієї теми дуже важлива, оскільки саме вони здатні врахувати значну роль юридичної техніки і побудови якісних юридичних конструкцій у нормотворчій діяльності, зокрема щодо державного регулювання аудиторської діяльності, що є запорукою зменшення кількості законодавчих прогалин і колізій.

Мета статті. Публікація також є поглядом юриста на окремі аспекти правового регулювання такого складного виду діяльності, як аудиторська діяльність, що інтегрує в собі цілу низку галузей знань, як-от економіка, правознавство, ІТ. Метою дослідження є пошук шляхів розв'язання окремих актуальних проблемних питань правового регулювання аудиторської діяльності, зокрема щодо здійснення аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Викладення основного матеріалу. Як відомо, 1 жовтня 2018 року був введений в дію Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII (далі – Закон про аудит) [3]. Метою прийняття цього Закону була імплементація в Україні норм Директиви Європейського Союзу 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (далі – Директива № 2006/43/ЄС) [4]. Останні значні за обсягом зміни до Закону про аудит, що стосуються обговорюваного питання, були внесені Законом України від 20 вересня 2022 року № 2597-IX [5].

Як показала практика правозастосування, чинна редакція Закону про аудит недостатньо чітко врегульовує порядок надання аудиторських послуг за обставин, коли підприємство (клієнт з аудиту) змінює свою категорію: якщо у звітному році, охопленому аудиторською перевіркою, воно було середнім підприємством, а в наступному році, коли безпосередньо надається звіт незалежного аудитора, вже є великим, отже, підприємством, що становить суспільний інтерес (далі – ПСІ), або навпаки.

Відповідно до статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV (далі – Закон про бухоблік), «підприємства, що становлять суспільний інтерес, – підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку капіталу або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств), а також підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств» [6].

Частиною 2 статті 2 Закону про бухоблік встановлені критерії, за якими визначається розмір підприємств: мікро-, мале, середнє, велике. При цьому абзацом 19 цієї ж частини встановлено, що якщо підприємство однієї з наведених категорій за показниками річної фінансової звітності протягом двох років поспіль не відповідає наведеним критеріям, то воно належить до відповідної категорії підприємств.

Отже, можлива ситуація, коли, наприклад, підприємство, яке впродовж двох попередніх років (наприклад, 2022–2023 роки) ще мало правовий статус середнього підприємства, проте фактично вже мало фінансові показники великого підприємства, у поточному (наприклад, у 2024 році) набуло статусу ПСІ. В такому разі аудиторські послуги (звіт незалежного аудитора) в поточному році надаються підприємству, що за своїм статусом вже є ПСІ, проте фінансова звітність за попередній рік, яка перевірялася аудитором, є не фінансовою звітністю ПСІ, а фінансовою звітністю середнього підприємства (складеною, скоріше за все, за НП(С)БО).

Або навпаки, підприємство, яке впродовж двох попередніх (наприклад, 2022–2023) років вважалося великим (і, відповідно, ПСІ), але за показниками вже було середнім (або навіть малим), у поточному (наприклад, 2024-му) році набуло статусу середнього (або малого). В такому разі аудиторські послуги (звіт незалежного аудитора) в поточному році надаються підприємству, що за своїм статусом не є ПСІ, проте фінансова звітність за попередній рік, яка перевірялася аудитором, є фінансовою звітністю ПСІ.

Зазначене приводить до правової невизначеності під час застосування окремих норм Закону про аудит, зокрема:

- частини 3 та 4 статті 14 – щодо вимог до інформації, що надається у звіті незалежного аудитора за результатами обов’язкового аудиту, та обов’язкового аудиту ПСІ;
- пункту 1 частини 14 статті 15 – щодо розміру фіксованих внесків до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Як наслідок, можливе необґрунтоване відкриття дисциплінарних справ та застосування стягнень до суб’єктів аудиторської діяльності згідно зі статтями 42, 34 Закону про аудит на розсуд посадових осіб Інспекції із забезпечення якості Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, які наділені відповідними дискреційними повноваженнями.

Розглянемо детальніше першу з цих ситуацій правової невизначеності, а саме щодо вимог до інформації, що надається у звіті незалежного аудитора за результатами обов’язкового аудиту та обов’язкового аудиту ПСІ.

Частина 4 статті 14 Закону про аудит вимагає наводити у звіті незалежного аудитора за результатами обов’язкового аудиту ПСІ значно більший обсяг інформації, ніж за результатами просто обов’язкового аудиту (визначений у частині 3 статті 14).

Якщо виходити зі статусу підприємства в періоді надання аудиторського звіту, то можливі такі ситуації:

- якщо перевірена фінансова звітність за попередній рік не є фінансовою звітністю ПСІ, але аудиторський звіт у поточному році надається підприємству, що за своїм статусом вже є ПСІ, такий аудиторський звіт щодо річної фінансової звітності за попередній рік має містити більший обсяг інформації, визначений частиною 4 статті 14 Закону про аудит;
- і навпаки, якщо перевірена фінансова звітність за попередній рік є фінансовою звітністю ПСІ, але аудиторський звіт у поточному році надається підприємству, що за своїм статусом вже є середнім, такий аудиторський звіт щодо річної фінансової звітності ПСІ має містити менший обсяг інформації, визначений частиною 3 статті 14 Закону про аудит, що, на наш погляд, не відповідає цілям правового регулювання відносин у сфері бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Тому, на нашу думку, вимоги до обсягу інформації, що має наводитись у звіті незалежного аудитора, мають визначатись статусом підприємства (середнє або ПСІ) у звітному періоді, фінансова звітність за який підлягала аудиторській перевірці. Відповідні зміни доцільно внести до статті 14 Закону про аудит, визначивши, що вимоги до звіту незалежного аудитора встановлюються, виходячи зі статусу підприємства у звітному році, що підлягав аудиторській перевірці.

Водночас до внесення таких законодавчих змін і для усунення такої правової невизначеності Міністерству фінансів України як регулятору у сфері аудиторської діяльності

було б доцільно надати нормативні тлумачення стосовно того, якими нормами статті 14 Закону про аудит (частиною 3 чи 4) мають керуватися суб'єкти аудиторської діяльності під час надання аудиторського звіту в таких ситуаціях:

- якщо перевірена фінансова звітність за попередній рік не є фінансовою звітністю ПСІ, але аудиторський звіт у поточному році надається підприємству, яке за своїм статусом вже є ПСІ;

- якщо перевірена фінансова звітність за попередній рік є фінансовою звітністю ПСІ, але аудиторський звіт у поточному році надається підприємству, яке за своїм статусом вже є середнім.

Друга ситуація правової невизначеності виникає щодо розміру фіксованих внесків до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Відповідно до пункту 1 частини 14 статті 15 Закону про аудит, для забезпечення фінансування діяльності Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі – ОСНАД) суб'єкти аудиторської діяльності (далі – САД), які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес (далі – ПСІ), зобов'язані сплачувати на користь ОСНАД фіксований внесок, розмір якого становить:

- «три мінімальні заробітні плати, встановленої законом на 1 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту, підготовленого суб'єктом аудиторської діяльності за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємству, що становить суспільний інтерес;

- 0,3 мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту, підготовленого суб'єктом аудиторської діяльності за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності, крім обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес».

Якщо перевірена фінансова звітність за попередній рік не є фінансовою звітністю ПСІ, але аудиторський звіт у поточному році надається підприємству, що за своїм статусом вже є ПСІ, виникає правова колізія між двома частинами наведеної правової норми:

- якщо виходити з того, що аудиторські послуги (звіт незалежного аудитора) надаються підприємству, яке за своїм статусом вже є ПСІ, то розмір фіксованого внеску має становити три мінімальні заробітні плати;

- водночас якщо виходити з того, що перевірена фінансова звітність не є «фінансовою звітністю підприємства, що становить суспільний інтерес» (як зазначено у другому з процитованих абзаців), то розмір фіксованого внеску має становити 0,3 мінімальні заробітні плати.

У протилежній ситуації, коли перевірена фінансова звітність за попередній рік є фінансовою звітністю ПСІ, але аудиторський звіт у поточному році надається підприємству, яке за своїм статусом вже є середнім, теж виникає колізія:

- з огляду на те, що перевірена фінансова звітність є «фінансовою звітністю підприємства, що становить суспільний інтерес» (як зазначено у другому з процитованих абзаців), не може застосовуватися фіксований внесок 0,3 мінімальної заробітної плати, на що вказує сполучник «крім» на початку зазначеного абзацу: «крім обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес»;

- але в періоді надання аудиторського звіту підприємство вже не є ПСІ, отже, не можна стверджувати, що аудиторські послуги надаються «підприємству, що становить суспільний інтерес», отже, й норма про розмір внеску 3 мінімальних заробітних плати теж не має застосовуватися, тобто за буквального прочитання цих норм внески взагалі не мають сплачуватися, що, вочевидь, не відповідає цілям правового регулювання у сфері організації суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Тому, на нашу думку, розмір фіксованого внеску на користь ОСНАД (3 плати або 0,3 мінімальної заробітної плати) має визначатись тим, який статус підприємства (середнє або ПСІ) у звітному періоді, фінансова звітність за який підлягала аудиторській перевірці. Додатковим аргументом на користь такої позиції є те, що саме аудиторські звіти за результатами обов'язкового аудиту фінансової звітності ПСІ є предметом особливої уваги і контролю з боку ОСНАД, діяльність якого фінансується за рахунок внесків суб'єктів аудиторської діяльності.

Зазначене також потребує внесення відповідних змін до частини 14 статті 15 Закону про аудит. Однак до внесення таких змін доцільним є видання нормативного тлумачення з боку Міністерства фінансів України щодо питання, який розмір фіксованого внеску на користь ОСНАД (3 зарплати чи 0,3 мінімальної зарплати) має сплачуватися у таких випадках:

– якщо перевірена фінансова звітність за попередній рік не є фінансовою звітністю ПСІ, але аудиторський звіт у поточному році надається підприємству, яке за своїм статусом вже є ПСІ;

– якщо перевірена фінансова звітність за попередній рік є фінансовою звітністю ПСІ, але аудиторський звіт у поточному році надається підприємству, яке за своїм статусом вже є середнім.

Висновки та рекомендації. Отже, для уникнення правової невизначеності під час регулювання відносин з надання суб'єктами аудиторської діяльності з надання послуг з обов'язкового аудиту підприємств суспільного аудиту доцільно внесення відповідних змін до статей 14 та 15 Закону про аудит, якими би визначалось, що зміст звіту незалежного аудитора та розмір внесків на користь ОСНАД мають визначатись правовим статусом клієнта з аудиту у тому році, фінансова звітність за який підлягала аудиторській перевірці. Зазначене відповідає цілям регулювання правових відносин у цій сфері, що пов'язані з імплементацією Директиви 2006/43/ЄС. До внесення таких змін доцільним є надання відповідних нормативних тлумачень з боку Міністерства фінансів України як державного регулятора у сфері аудиторської діяльності.

Список використаних джерел

1. Горяева О.С. Система органів регулювання, професійного самоврядування та суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 5. С. 66–72.
2. Куреза Т.В. Правовий статус Аудиторської палати України та її роль в регулюванні аудиторської діяльності в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2010. № 9. С. 43–46.
3. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.
4. Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності : Директива Європейського Союзу 2006/43/ЄС. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844#Text.
5. Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» : Закон України від 20 вересня 2022 року № 2597-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-20#n9>.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

Надійшла до редакції 29.11.2024

References

1. Horiaieva O.S. (2017). Systema orhaniv rehuliuвання, profesiinoho samovriaduvannya ta suspilnoho nahliadu za audytorskoiu diialnistiu [System of the audit activity regulatory bodies, professional self-government and public control]. *Aktualni problemy vitchyznianoï yurysprudentsii – Actual problems of native jurisprudence*. 5, 66–72 [in Ukrainian].
2. Kureza T.V. (2010). Pravovyi status Audytorskoï palaty Ukrainy ta yïi rol v rehuliuванні audytorskoï diialnosti v Ukraini [Legal status of the Audit Chamber of Ukraine and its role in the audit activity regulation in Ukraine]. *Pidpriemnytstvo, hospodarstvo i pravo – Entrepreneurship, business and law*. 9, 43–46 [in Ukrainian].
3. Zakon Ukrainy “Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist” [Law of Ukraine “On the Audit of Financial Statements and Auditing Activities”]. (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.
4. Dyrektyva Yevropeiskoho Soiuzu “Pro oboviazkovyi audyt richnoi zvitnosti ta konsolidovanoi zvitnosti” [European Union Directive “On the statutory audit of annual accounts and consolidated accounts”]. (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844#Text.
5. Zakon Ukrainy “Pro vnesennia zmin do Zakonu Ukrainy “Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist”” [Law of Ukraine “On Amendments to the Law of Ukraine “On the Audit of Financial Statements and Auditing Activities”]. (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-20#n9>.
6. Zakon Ukrainy “Pro bukhhaltenskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini” [Law of Ukraine “On Accounting and Financial Reporting in Ukraine”]. (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

ABSTRACT

Yurii Tsyhanok. On specific issues of legal regulation of audit activities in Ukraine.

The article is devoted to the search for solutions to certain topical problematic issues of legal regulation of the audit of financial statements and audit activities which play an important role in financial, legal and economic relations in Ukraine. The purpose of the study is to find ways to address certain topical issues of legal regulation of audit activities, in particular, in terms of auditing financial statements of enterprises of public interest.

The author establishes that the shortcomings of the legal technique made by the legislator when adopting the Law of Ukraine “On Audit of Financial Statements and Auditing Activities” led to legal uncertainty regarding: the requirements for information provided in the independent auditor’s report on the results of the statutory audit of a public interest entity; and the amount of fixed fees paid by audit entities to the Audit Public Oversight Body. As a result, unjustified disciplinary proceedings may be initiated and penalties may be imposed on audit entities.

Through a grammatical analysis of the provisions of the above Law and a teleological analysis, taking into account the sources of European Union law implemented in Ukraine, the author comes to the conclusion that both the scope of information in the independent auditor’s report and the amount of fixed fees to the Audit Public Oversight Body should be determined by the legal status of the enterprise in the reporting period for which the financial statements were subject to audit. The author proposes to amend the relevant law accordingly, and prior to making the relevant amendments, the author substantiates the need for a regulatory interpretation of the current rules by the Ministry of Finance of Ukraine as the State regulator in the field of audit activities.

Key words: *audit, state regulation, independent auditor’s report, public oversight body, contributions.*