

УДК 657.6

ВИКЛИКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УКРАЇНІ

Михайло Йосипович ГЕДЗ

д.е.н., доцент, професор кафедри обліку і аудиту Черкаського навчально-наукового інституту ДВНЗ «Університету банківської справи»

E-mail: gedz_ck@ukr.net

Анотація. У статті проведено дослідження сутності незалежного аудиту та сфер його застосування у розумінні Міжнародних стандартів аудиту. Дослідження є актуальним для адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу та подальшого розвитку вітчизняного незалежного аудиту. В результаті аналізу та порівняння встановлено невідповідність міжнародним вимогам низки вітчизняних нормативно-правових актів, які регламентують проведення аудиту. З метою вдосконалення вітчизняного аудиту запропоновано впровадити Національну практику аудиту як сукупність рекомендацій регуляторного органу з аудиту загальнодержавного рівня.

Аннотация. В статье проведено исследование сущности независимого аудита и сфер его применения в понимании Международных стандартов аудита. Исследование является актуальным для адаптации законодательства Украины к законодательству Европейского Союза и дальнейшего развития отечественного независимого аудита. В результате анализа и сравнения установлено несоответствие международным требованиям ряда отечественных нормативно-правовых актов, регламентирующих проведение аудита. С целью совершенствования отечественного аудита предложено внедрить Национальную практику аудита как совокупность рекомендаций регуляторного органа по аудиту общегосударственного уровня.

Ключові слова: *сутність аудиту, незалежний аудит, міжнародні стандарти аудиту, об'єкти аудиту, сфери застосування аудиту, процедури аудиту, види аудиторських послуг, етичні принципи аудиту.*

Ключевые слова: *сущность аудита, независимый аудит, международные стандарты аудита, объекты аудита, сферы применения аудита, процедуры аудита, виды аудиторских услуг, этические принципы аудита.*

Постановка проблеми. Аудиторська діяльність в Україні, незважаючи на певні досягнення у сфері фінансового контролю, знаходиться на етапі становлення. На сьогодні не у повній мірі вирішені питання щодо сутності незалежного аудиту, його предмету та об'єктів. Це породжує розбіжності у поглядах на сфери застосування аудиту. Розвиток аудиту у практичній площині не відповідає теоретичним узагальненням про предмет та мету аудиту. Сукупність нерозв'язаних проблем гальмує розвиток національного аудиту у напрямі відповідності міжнародним стандартам, а відтак залишається низькою ефективність аудиторської діяльності в Україні.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вивчення та аналіз спеціальної літератури з аудиту свідчить про те, що вітчизняні науковці у своїх дослідженнях пов'язують аудит лише зі сферою фінансового контролю, об'єктом якого є, в основному, фінансова звітність [1, 2, 3, 4, 5]. На практиці ж сфери застосування аудиту значно

ширші. На сьогодні склався достатньо широкий термінологічний словник з аудиту, закріплений у навчальній літературі, законах та нормативних документах міністерств і відомств України, який у підсумку зводиться до таких понять: «податковий аудит» [6], «екологічний аудит» [7], «технічний аудит» [8], «аудит систем управління якістю» [9], «аудит газотранспортної системи» [10], «енергетичний аудит» [11], «земельний аудит» [12]. Разом з тим слід відзначити, що нормативно-правові акти, які визначають проведення аудиту у різних сферах економічної діяльності, неоднозначно трактують як сутність аудиту, так і вимоги до суб'єктів його проведення. Так, енергетичний аудит ототожнюється з державною експертизою, а сертифікацію екологічних незалежних аудиторів передбачено проводити центральним органом виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища, який одночасно може виступати замовником екологічного аудиту.

У переважній більшості країн ринкового спрямування, в тому числі в усіх країнах Європейського Союзу, аудиторська діяльність регулюється, зокрема, Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [13] (у подальшому – Міжнародні стандарти аудиту), розробленими Міжнародною федерацією бухгалтерів. З 18 квітня 2003 року вище наведені стандарти прийняті Аудиторською палатою України в якості Національних стандартів аудиту та підлягають обов'язковому застосуванню до проведення аудиту річної фінансової звітності. Аудиторська палата України функціонує на підставі Закону України «Про аудиторську діяльність», який визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності лише у сфері фінансового контролю [14]. Таким чином, Міжнародні стандарти аудиту та напрацювання Аудиторської палати України щодо національної практики аудиту поширюються виключно на сферу фінансового контролю.

Метою статті є визначення сутності незалежного аудиту та сфер його застосування у розумінні Міжнародних стандартів аудиту. Таке розуміння важливе для вдосконалення вітчизняного незалежного аудиту та особливо актуальне у світлі адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу.

Обґрунтування отриманих наукових результатів. Аудиторські послуги згідно Міжнародних стандартів аудиту поділяються на завдання з надання впевненості, супутні послуги та інші послуги.

Завдання з надання впевненості – це завдання, в результаті виконання яких аудитор формулює письмовий висновок, призначений підвищити ступінь довіри користувачів щодо результатів оцінки або порівняння об'єкта завдання з відповідними критеріями.

Завдання з надання впевненості поділяють на два типи – завдання з надання обґрунтованої впевненості та завдання з надання обмеженої впевненості. Перші називаються аудитом, другі – оглядом [15, с. 191]. Обґрунтована впевненість досягається обов'язковим застосуванням визначених стандартами аудиторських процедур, а обмежена – застосуванням тих же процедур в обмеженому обсязі. Таким чином, критерієм віднесення завдання до аудиту є рівень впевненості в оцінці або достовірності об'єкта дослідження.

Завдання з аудиту мають мати наступні елементи: а) тристоронні відносини між аудитором, відповідальною стороною та користувачами; б)

об'єкт; в) відповідні критерії; г) достатні відповідні докази; д) письмовий висновок.

Надамо коротку характеристику вище наведеним елементам.

Завдання з аудиту передбачає участь трьох окремих сторін – аудитора, відповідальної сторони та користувача, до яких висувуються нижче наведені вимоги.

При виконанні завдань з аудиту аудитор зобов'язаний дотримуватись п'яти фундаментальних принципів професійної етики.

1. Чесність. Принцип чесності накладає обов'язок бути відвертим та чесним у своїх професійних та ділових стосунках, справедливе ведення справ та правдивість. Аудитор не повинен мати відношення до інформації, яка:

а) містить суттєво неправдиві або невірні дані;
б) пропускає чи викривлює інформацію, яку необхідно надати, якщо такий пропуск чи викривлення вводять користувача в оману.

2. Об'єктивність. Принцип об'єктивності накладає на аудитора обов'язок не давати підстав ставити під сумнів своє професійне чи ділове судження внаслідок упередження, конфлікту інтересів або впливу з боку інших осіб. Аудитор повинен уникати стосунків, що викликають упереджене або неналежним чином впливають на його професійне судження.

Надаючи послуги з аудиту, аудитор повинен бути незалежним від замовника, якому надаються такі послуги. Вимогам щодо незалежності Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики надають особливого значення. Така незалежність вимагає незалежності думки та незалежності поведінки.

Незалежність думки досягається відсутністю будь-якого впливу на аудитора, що може ставити під загрозу його професійне судження, здатністю діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом. Професійний скептицизм – допитливість та критична оцінка аудиторських доказів. Аудитор критично оцінює, ставлячи під сумнів, обґрунтованість отриманих доказів та спрямовує свою роботу на виявлення інформації, яка суперечить або ставить під сумнів достовірність документів або тверджень сторони, відповідальної за їх подання. Професійний скептицизм зобов'язує аудитора розглядати досліджуваній аудиторський доказ як потенційно недостовірний, поки не доведено протилежне.

Незалежність поведінки забезпечується уникненням фактів та обставин настільки значущих, що розсудлива та поінформована третя

сторона, знаючи всю відповідну інформацію, обґрунтовано дійшла б висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм аудитора знаходиться під загрозою.

При існування певних загроз для незалежності аудитору слід вжити заходів щодо їх зменшення до прийняттого рівня, а у випадку неможливості вжиття таких заходів – відмовитись від виконання завдання.

3. Професійна компетентність та належна ретельність. Принцип професійної компетентності та належної ретельності зобов'язує:

а) підтримувати професійні знання та навички на рівні, необхідному для забезпечення належної компетентності при виконанні аудиту;

б) виконуючи завдання з аудиту, діяти суворо у відповідності до технічних та професійних стандартів.

Ретельність стосується обов'язку аудитора діяти ретельно, обережно, своєчасно та відповідно до вимог завдання.

Аудитор повинен забезпечити відповідну підготовку осіб, що працюють під його керівництвом, та нагляда за ними.

4. Конфіденційність. Принцип конфіденційності зобов'язує аудитора утримуватись від:

а) розкриття конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, без отримання відповідного дозволу замовника аудиту, крім випадків, коли розкриття інформації є правом чи обов'язком аудитора;

б) використання конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових зв'язків, на власну користь чи на користь третіх сторін.

Аудитор повинен дотримуватись принципу конфіденційності навіть у соціальному середовищі (у стосунках з колегами, близькими та родичами) та після закінчення стосунків із замовником аудиту.

Аудитор може або повинен розкривати конфіденційну інформацію за таких обставин:

а) розкриття дозволяється законом і санкціоноване замовником (наприклад, стосовно інформації, яка не є предметом комерційної таємниці замовника);

б) розкриття вимагається законом (наприклад, надання документів або іншої інформації в ході процесуальних дій);

в) існує професійний обов'язок або право розкривати інформацію, якщо це не заборонено законом (наприклад, на дотримання вимог щодо перевірки якості професійних послуг, яку прово-

дить професійна організація; у відповідь на запит державного регуляторного органу; для захисту професійних інтересів аудитора в ході процесуальних дій).

5. Професійна поведінка. Принцип професійної поведінки зобов'язує аудитора дотримуватись відповідних законів та нормативних актів, а також уникати будь-яких дій, що можуть дискредитувати професію. До таких дій належать дії, які розсудлива та поінформована третя сторона, обізнана з усією відповідною інформацією, може розцінити як такі, що негативно впливають на репутацію професії.

Рекламуючи себе та свою роботу, аудитор не повинен негативно впливати на репутацію професії, в тому числі шляхом перебільшення своїх можливостей з послуг, які він може надавати, своєї кваліфікації або досвіду та зневажливого посилення на роботу інших аудиторів або некоректних порівнянь.

Широкий діапазон обставин може поставити під загрозу дотримання аудитором фундаментальних принципів професійної етики. Численні загрози зведені у наступні категорії: а) загроза власного інтересу; б) загроза власної оцінки; в) загроза захисту; г) загроза особистих стосунків; д) загроза тиску.

Міжнародні стандарти аудиту вимагають створювати застережні заходи з метою усунення загрози дотримання фундаментальних принципів або її зменшення до прийняттого рівня як на рівні законодавчих (регуляторних) органів держави, професійних аудиторських організацій, так і на рівні аудиторських фірм шляхом впровадження відповідних внутрішньофірмових стандартів.

Об'єкт аудиту може складатися з аспектів, які потребують спеціальних знань та навичок збирання та оцінювання доказів. У таких випадках аудитор може залучити до виконання завдання сторонніх фахівців (експертів), які спеціалізуються в певних галузях знань. При цьому слід врахувати, що етичні вимоги щодо незалежності у повній мірі стосуються також залучених осіб.

Незважаючи на залучення експертів, рівень компетентності аудитора має бути достатнім для участі у виконанні завдання та розуміння роботи в цілому. Відповідальність за роботу експертів покладається на аудитора.

Відповідальна сторона – це особа, яка відповідальна за об'єкт аудиту або за інформацію з нього.

Користувачами є особа або група осіб, для

яких аудитор готує підсумковий документ з аудиту.

Відповідальна сторона та користувач можуть належати до різних не взаємопов'язаних організацій або до тієї ж самої організації. Прикладами останнього можуть бути випадки, коли наглядова рада акціонерного товариства хоче отримати обґрунтовану впевненість щодо інформації, наданої правлінням цього товариства; орган державної виконавчої влади, наприклад міністерство (користувач), може доручити незалежному аудитору виконання аудиту з окремого аспекту діяльності підвідомчого підприємства (відповідальна сторона), який є його прямою відповідальністю, хоча остаточну відповідальність за діяльність підприємства несе користувач.

Аудитор може взяти до виконання завдання з аудиту лише за умови, що об'єкт дослідження є відповідальністю іншої сторони, ніж потенційні користувачі або сам аудитор.

Предметом аудиту може бути як фізичний об'єкт, так і фінансова та нефінансова інформація з цього об'єкта, яка сформована або формується у процесі діяльності суб'єктів господарювання.

Об'єкти аудиту, як складові елементи предмета, можна звести до наступних груп:

- первинні документи, облікові книги та реєстри, фінансова, статистична, управлінська звітність тощо, для яких інформацією з предмета може бути оцінка відповідності;

- облікові записи, звітні дані, фінансові показники (ліквідність, платоспроможність, фінансова стійкість тощо), для яких інформацією з предмета можуть бути визнання, оцінка, подання та розкриття інформації;

- загальноекономічні показники (рентабельність, продуктивність тощо), для яких інформацією з предмета може бути оцінка ефективності;

- фізичні та інші характеристики (потужність, енергоспоживання, пропускна здатність, характеристики родючості ґрунтів, забрудненість навколишнього середовища тощо), для яких інформацією з предмета можуть бути подання та розкриття інформації, оцінка ефективності або відповідності;

- системи та процеси (система оплати праці та матеріального стимулювання, система внутрішнього контролю підприємства, системи інформаційних технологій та інформаційної безпеки тощо), для яких інформацією з предмета може бути оцінка ефективності або відповідності;

- поведінка та діяльність (корпоративне управління, відповідність законодавству чи ін-

шим вимогам дій посадових осіб, управління трудовими ресурсами, діяльність підприємства тощо), для яких інформацією з предмета можуть бути оцінка ефективності або відповідності.

Критерії – це контрольні показники та інформація, що використовуються аудитором для оцінки або вимірювання об'єкта аудиту. Порівнюючи фактичні показники чи інформацію, отримані в ході виконання завдання з аудиту, з відповідними критеріями, аудитор приходять до певного висновку.

Критерії можуть бути або вже існуючими, або спеціально розробленими. Існуючі критерії містяться у законах, нормативних актах, стандартах та інших документах, що видані уповноваженими органами. Спеціально розроблені критерії – це критерії, що розроблені для конкретного завдання, як правило, з ініціативи користувача.

Критерії мають бути доступними для користувачів, що дозволить їм зрозуміти висновок із завдання з аудиту. Доступність критеріїв для користувачів забезпечується:

- публічно (якщо вони розміщені у законах, нормативних актах тощо);

- загальним розумінням (якщо критерії є загальновідомими, наприклад, критерій вимірювання ваги – кілограми);

- включенням у підсумковий документ аудиту.

Для обґрунтування висновку за наслідками виконання завдання з аудиту аудитором необхідно отримати достатні та відповідні докази. Достатність є мірою кількості доказів, а відповідність – якості доказів. Якісними характеристиками доказів є їх доречність та достовірність.

Необхідні докази аудитор отримує виконанням відповідних аудиторських процедур. Аудиторські процедури – це дії аудитора, направлені на отримання достатніх та відповідних доказів шляхом науково обґрунтованого застосування методичних прийомів аудиту.

Міжнародні стандарти аудиту передбачають для досягнення обґрунтованої впевненості обов'язкове виконання аудитором у повному обсязі наступних аудиторських процедур: 1) визначення та оцінка ризиків; 2) оцінка ефективності внутрішнього контролю; 3) процедури по суті.

Таким чином, для досягнення обґрунтованої впевненості необхідна відповідна методика аудиту, яка має враховувати обов'язкові процедури, передбачені Міжнародними стандартами аудиту.

Під час отримання достатніх та відповідних доказів аудитор може зіткнутися з проблемою

додаткових витрат, пов'язаних зі збором доказів. Проте, питання складності отримання доказів чи понесення додаткових витрат не може бути обґрунтованим невиконанням передбаченої стандартами процедури збору доказів. До оцінки кількості та якості доказів аудитор має застосувати професійне судження та ставитись з професійним скептицизмом. Разом з тим аудитор дозволяється розглядати та знаходити оптимальні рішення у взаємозв'язку між витратами на отримання доказів та корисністю отриманої інформації.

Завдання з аудиту часто пов'язано з розглядом достовірності інформації, яка міститься у наданих замовником документах. Від аудитора не вимагається засвідчення автентичності документації, оскільки він не є експертом з таким питань. Однак, при виникненні сумнівів від нього вимагається розглянути порядок підготовки та збереження документації.

Аудитор зобов'язаний документувати інформацію, яка є важливою для забезпечення доказів, що підтверджують висновок з аудиту, а також, що завдання виконано відповідно до стандартів. Такі документи належать до робочої документації аудитора. Робоча документація з аудиту є власністю аудиторської фірми (аудитора). Вона може надаватися іншим суб'єктам лише за умови дотримання аудиторською фірмою (аудитором) принципу конфіденційності.

Отримавши достатні та відповідні докази, аудитор формулює підсумковий документ з аудиту. Підсумковий документ подається у письмовій формі з висловленням чіткого та однозначного висновку аудитора щодо об'єкта дослідження.

Висновки. Підсумовуючи вище наведене, можна сформулювати наступні висновки.

Під незалежним аудитом у Міжнародних стандартах аудиту розуміють дослідницький процес, який передбачає поєднання наступних елементів: а) завдання з аудиту виконує фахівець

з обов'язковим дотриманням етичних норм, особливо незалежності, передбачених Кодексом етики професійних бухгалтерів; б) об'єкт аудиту є відповідальністю іншої сторони, ніж потенційні користувачі або сам аудитор; в) процес дослідження об'єкта аудиту включає у повному обсязі усі обов'язкові процедури, передбачені Міжнародними стандартами аудиту; г) підсумковий документ за наслідками аудиту за формою та змістом відповідає вимогам Міжнародних стандартів аудиту.

Міжнародні стандарти аудиту не містять обмежень щодо об'єктів аудиту та сфер його застосування.

Аудит, проведення якого регламентовано нормативно-правовими актами України у сферах інших, ніж фінансовий контроль, не є незалежним відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту. Використання результатів такого аудиту з точки зору Міжнародних стандартів обмежено лише замовниками, тобто результати аудиту не можуть користуватися довірою у випадку їх оприлюднення.

Для міжнародного визнання вітчизняна практика незалежного аудиту у будь-яких сферах економічної діяльності має не суперечити або ґрунтуватись на Міжнародних стандартах аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів.

Подальший розвиток аудиту в Україні та підвищення його ефективності, крім узгодження законодавства з міжнародними нормами, полягає, на думку автора, у впровадженні Національної практики аудиту як сукупності рекомендацій з аудиту, які не мають статусу стандартів, визначених регуляторним органом на загальнодержавному рівні.

Узгодження законодавства України з аудитом з міжнародними нормами та розробка рекомендацій з Національної практики аудиту, особливо з методик аудиту, окреслюють напрям подальших досліджень.

Список використаних джерел

1. Білуха М. Т., Микитенко Т. В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник. — К. : УАОІ. — 2005. — С. 97–102.
2. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. — 3-тє вид., доп. і перероб. — Житомир : ПП «Рута», 2005. — С. 16.
3. Аудит: підручник / наук. ред. І. І. Пилипенка; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. — К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. — 643 с.
4. Дорош Н. Р. Аудит: методологія і організація. — К. : Т-во «Знання», КОО, 2001. — 402 с.
5. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: Монографія. — К. : КНЕУ, 2003. — С. 17.

6. Податковий аудит: Навчальний посібник / За заг. ред. В. А. Онищенко, А. О. Чугуєва. — Ірпінь : академія ДПС України, 2003. — 534 с.
7. Закон України «Про екологічний аудит» від 24.06.2004 р. № 1862-IV.
8. Постанова Верховної Ради України «Про Основні напрями бюджетної політики на 2007 рік» від 27.07.2006 р. № 42-V.
9. Постанова Кабінету Міністрів України «Про державне замовлення на закупівлю для державних потреб на 2003 рік» від 02.06.2003 р. № 829.
10. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про заходи щодо реалізації пріоритетних положень Програми інтеграції України до Європейського Союзу в 2002 році» від 28.01.2002 р. № 34-р.
11. Закон України «Про енергозбереження» від 01.07.1994 р. № 74/94 ВР.
12. Земельна спілка України. — К. : 2007. — [Цит. 2007, 10 вересня]. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http:// www.zsu.org.ua/ua/audit](http://www.zsu.org.ua/ua/audit).
13. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2013 року. Частина 1. — К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2014. — 988 с.
14. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. № 140-V.
15. 2007 Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements. — [Cited 2007, 10 Sept.]. Retrieved from : <http://www.ru.ifac.org/Store/Category.tmp>.