

В.В. Рядська

**АУДИТ В ЕКОНОМІЧНІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ:
сучасний стан та концепція розвитку**

МОНОГРАФІЯ

Чернігів
Видавець Лозовий В.М.
2014

УДК 657.6:330.342
ББК 65.053
Р 98

Рецензенти:

Проскуріна Нелія Миколаївна, доктор економічних наук, доцент, професор кафедри обліку і аудиту Запорізького національного університету

Шалімова Наталія Станіславівна, доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри аудиту та оподаткування Кіровоградського національного технічного університету

Р 98 **Рядська Валентина Володимирівна**

Аудит в системі економічних відносин України: сучасний стан та концепція розвитку : монографія / В.В. Рядська. – Чернігів : Видавець Лозовий В.М., 2014. – 472 с.

Бібліогр.: с. 450-472 (320 назв) прим. – 300 пр.

ISBN 978-617-7223-35-0

В монографії представлено результати дослідження змісту аудиту як професійної практики та галузі наукових знань. Розглянуто питання теорії формування таких складових інституту аудиту як професійна незалежність та система відповідальності. Описано механізм формування якості результатів аудиту якості, а також параметри її оцінки. Досліджено напрямки завдань сучасного ринку аудиторських послуг в Україні

Для викладачів економічних спеціальностей, наукових працівників, аспірантів, докторантів, студентів вищих навчальних закладів, практикуючих аудиторів, бухгалтерів, економістів, управлінського персоналу.

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Київського національного економічного університету ім. Вадима Гетьмана
(протокол №XX від 25.09.2014 р.)*

**УДК 657.6:330.342
ББК 65.053**

ISBN 978-617-7223-35-0

© В.В. Рядська, 2014

Зміст

Передмова.....	4
Розділ 1. Розвиток уявлень про сутність та зміст аудиту.....	6
1.1. Генезис аудиту в системі економічних відносин.....	6
1.2. Зміст та функції аудиту як професійної практики.....	25
1.3. Аудит в системі економічних наук.....	54
Висновки до розділу 1.....	82
Розділ 2. Напрямки інституціонального розвитку аудиту в Україні.....	87
2.1. Аналіз змісту та стану розвитку інституту аудита.....	87
2.2. Професійна незалежність в аудиті та механізм її формування.....	118
2.3. Система відповідальності в аудиті.....	136
Висновки до розділу 2.....	151
Розділ 3. Концепція якості аудиторських послуг.....	157
3.1. Теоретичні аспекти якості аудиту.....	157
3.2. Якість результатів аудиту та процесів його формування.....	173
3.3. Контроль якості аудиторських послуг та модель його організації.....	198
Висновки до розділу 3.....	228
Розділ 4. Розвиток методичного забезпечення аудиторської практики.....	232
4.1. Користувачі аудиторських послуг та їх інформаційні очікування.....	232
4.2. Аудиторська перевірка стану корпоративного управління як інструмент зниження інформаційних ризиків.....	247
4.3. Методичні питання організації аудиту податкової звітності у складі завдань з надання впевненості.....	279
Висновки до розділу 4.....	310
Додатки.....	316
Список використаних джерел.....	450

Передмова

Аудиторська практика виникла як результат розвитку економічних відносин суспільства. Головна суспільна місія аудиту сьогодні полягає у захисті інформаційних інтересів користувачів інформації, яка міститься у фінансових звітах. В сучасному постіндустріальному суспільстві інформація стає не тільки ключовим виробничим ресурсом, але й розглядається як ресурс всіх рівнів управління економічними процесами. Саме тому функціонування аудиту повинно досліджуватись в контексті загальних трансформацій, що відбуваються в площині соціально-економічних відносин суспільства.

Одним із стримуючих факторів повномасштабної інтеграції економіки України не тільки на Європейських, але й світових ринках, є неповна відповідність вітчизняного аудиту вимогам таких ринків. Розвиток вітчизняного аудиту вимагає системного вирішення його проблем. Такий розвиток значно ускладнюється – і чим далі, тим більше – відсутністю чітко сформульованої концепції розвитку аудиту, яка б системно враховувала б параметри, що дозволяють розкрити зміст аудиту як незалежного інструменту контролю, його функції та завдання.

Якщо в 90-х роках минулого століття, коли проходила імплементація аудиту, ще можна було застосовувати просте перенесення західного досвіду, то на сучасному етапі абсолютне копіювання такого підходу становиться суттєвим гальмом на шляху розвитку українського аудиту. Це в основному пояснюється тим, що можливості розвитку аудиту як «наздогоняючого», поступово вичерпуються.

Актуальність визначення концепції розвитку аудиту та системного вирішення його проблем особливо зросла в останні роки, коли в наслідок масових та обґрунтованих претензій до західних аудиторів стала очевидною необхідність суттєвого реформування світового аудиту. Окреслення найбільших протиріч, які склалися між суб'єктами аудиторської діяльності та користувачами фінансових звітів, знайшло своє відображення в Зеленій Книзі ЄС (2010) «Політика аудиту: уроки, винесені з кризи» та матеріалах її обговорення, а також Звіті Світового банку ROSK (2008).

Особливості національної системи бухгалтерського обліку та фінансового законодавства роблять суттєвий вплив на розвиток тенденцій у сфері розробки теорії та методів аудиту. Проблеми аудиту досліджувались багатьма вченими. Праці таких зарубіжних авторів, як А. Аренс, Дж. Лоббек, Р. Адамс, Дж.К. Робертстон, Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженік, В.М. О'Рейлі, М.Б. Хірш, які перекладені на російську мову, формують ґрунтовну базу теорії та практики аудиту. Питанням організації та методики аудиту було присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних вчених України, зокрема М.Т. Білухи, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, Г.М. Давидова, Н.І. Дорош, В.П. Завгороднього, С.Я. Зубілевич, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, О.А. Петрик, О.Ю. Редька, В.С. Рудницького, В.Я. Савченка, В.В. Сопка, Б.Ф. Усача та ін. У працях російських вчених В.Д. Андрєєва, С.М. Бичкової, В.І. Подольського, В.В. Скобари, Я.В. Соколова, В.П. Суйца, А.А. Терехова, А.Д. Шеремета та інших розглядаються різноманітні

підходи до методики та методології аудиту. Але в теорії аудиту до сучасного моменту немає єдності думок, можна відзначити лише певну спільність поглядів вітчизняних вчених, яка базується на визнанні в теорії постулатів, принципів і категорій, які становлять концепцію та концептуальні основи аудиту.

Існуючі концепції аудиту є наслідком його дослідження відносно різних структуроутворюючих компонентів, які формують сучасний аудит. Проте, треба зазначити, що в більшості випадків дослідження, які присвячено теорії аудиту, базуються на проблемних питаннях, які є наслідком практики, а отже описують та систематизують відповідні явища ретроспективно та не дозволяють отримати розуміння аудиту як явища, що динамічно змінюється. Разом з тим, на наш погляд, практична значимість концепції, що описує будь-яке явище, полягає в тому, що вона повинна, по-перше, давати цілісне уявлення про таке явище, по-друге, дозволяла б спрогнозувати розвиток такого явища.

В монографії представлено результати дослідження теорії аудиту, які дозволяють отримати цілісне уявлення про сучасний стан аудиту в Україні та напрямки його розвитку. Формування такої концепції аудиту, ґрунтується на припущенні того, що аудит виник, існує та розвивається в системі тристоронніх відносин (користувач – відповідальна сторона – аудитор), які за своїм змістом є соціально-економічними.

В першому розділі монографії «Розвиток уявлень про сутність та зміст аудиту» представлено результати дослідження змісту аудиту як професійної практики та галузі наукових знань, описано модель формування його функціональних завдань в залежності від змісту та стану розвитку економічних відносин.

Другий розділ «Напрямки інституціонального розвитку аудиту в Україні» присвячений аналізу змісту та стану розвитку інституту аудиту. Окремо розглянуто питання теорії формування таких складових інституту аудиту як професійна незалежність та система відповідальності.

Третій розділ дослідження «Концепція якості аудиторських послуг» містить теоретичне дослідження змісту категорії якості аудиту, механізму формування якості результатів аудиту якості, а також параметри оцінки. Особлива увага була приділена питанням контролю якості аудиторських послуг та описана модель його організації.

У четвертому розділі монографії «Розвиток методичного забезпечення аудиторської практики» розглядаються питання, які визначають напрямки завдань сучасного ринку аудиторських послуг в Україні. Такі напрямки в першу чергу визначаються інформаційними очікуваннями користувачів аудиторських послуг .

РОЗДІЛ І

РОЗВИТОК УЯВЛЕНЬ ПРО СУТНІСТЬ ТА ЗМІСТ АУДИТУ

1.1. Генезис аудиту в системі економічних відносин

Сучасна уява про аудит сформувалась перш за все на підґрунті того, що аудит виник та розвивається як професійна практика. За висловом професора Г.М. Давидова «теоретична сторона процесу взаємодії теорії і практики в економічній сфері починається з аналізу дійсності. У результаті подібних досліджень накопичується різноманітна інформація про різні економічні процеси і явища, яка потребує узагальнення й осмислення, результатом чого є наступна ланка – передбачувана ідея» [72, с.42]. Отже, відправною точкою дослідження питання про місце і роль аудиту в сучасних економічних відносинах повинен стати аналіз стану професійної аудиторської практики та сучасних поглядів на зміст аудиту.

Імплементация аудиту в Україні, як і на пострадянському просторі в цілому, стала наслідком перетворень в економічних відносинах на початку 90-х років ХХ століття, коли у світовій практиці аудит фактично мав достатньо міцні позиції не тільки як особливий вид підприємницької діяльності, але й як об'єкт теоретичного дослідження. Але, незважаючи на більш ніж тисячорічну історію [16, с. 22-24] продовжуються наукові дискусії про місце і роль аудиту як складової ринкової інфраструктури. Зміна трактувань та виникнення нових концепцій є наслідком динамічних процесів, які відбуваються в результаті розвитку економічних систем.

Сьогодні теорія аудиту має результати систематизації процесів, які відбувались в ході еволюції аудиторської практики. Професор Ф.Ф. Бутинець зазначає, що «історія аудиту... в нашій літературі, а тим більше, в зарубіжній, описана достатньо повно. В кожному підручнику, навчальному посібнику досить чітко пояснюється, де, коли і як виник аудит» [42, с. 3-4]. Дослідження історії становлення та розвитку будь-якого явища ґрунтується на накопиченому емпіричному матеріалі та має на меті вирішення конкретних питань, які спонукають на проведення такого дослідження. Динаміка процесу, який розглядається на достатньо довгому часовому проміжку, дозволяє отримати певні узагальнення, причинно-наслідкові зв'язки, що в свою чергу слугує підґрунтям для виявлення механізму подальших змін об'єкта дослідження. Таким чином, першочерговим завданням, яке нам потрібно вирішити, є пошук відповіді на питання: що необхідно брати в основу аналізу процесів еволюційного розвитку аудиту [250].

В публікаціях з теорії аудиту можна зустріти різні підходи до проведення періодизації аудиту. В дисертаційному дослідженні російської вченої М.А. Азарської було використано два базових підходи до проведення періодизації еволюції аудиту: технологічний та концептуальний [6, с. 20].

За М.А. Азарською виділення технологічного підходу обумовлено головним напрямком наукового дослідження історичного розвитку аудиту, а саме технологій і методів його проведення. Причому, технологічна періодизація

здійснюється у взаємозв'язку з розвитком економіки і суспільства в цілому, зміною економічних формацій, їх особливостями для різних країн. Особливий інтерес з цього питання представляють роботи групи російських вчених С.М. Бичкової, А.В. Газаряна, К.І. Козлової [154], С.М. Галузіної [56], а також представників української наукової школи зокрема О.Ю. Редька [217], С.Б. Ільїної [103], С.М. Никонович [150].

Науковці, які здійснювали періодизацію розвитку аудиту на базі технологічного підходу, виділяють п'ять основних періодів, до яких відноситься окремий етап. В економічній літературі часові межі визначених періодів дещо не співпадають, проте, їх основний зміст полягає у наступному:

- перший період охоплює час до 1850 року. Він закінчується подією, що пов'язана з прийняттям спочатку в Англії в 1844 році, а потім у Франції в 1867 році низки законів, якими передбачалась необхідність перевірки незалежними бухгалтерами бухгалтерських рахунків і звітів. Для даного етапу характерний поточний контроль роботи виконавця, який проводився зверху вниз, припускав спостереження і, якщо це необхідно, стягнення за порушення. Основними методами перевірки були детальне вивчення виправдувальних документів та проведення інвентаризації. У цей період відбувається поділ функцій: за бухгалтером зберігалися функції організації та ведення обліку, а на аудитора покладалися функції незалежного контролера, який перевіряє бухгалтерські рахунки.

- другий період охоплює 1850-1905 роки, коли аудит спочатку був наближений до ревізійної діяльності та направлений на оцінку ефективності роботи організацій, виявлення помилок, а з розвитком фондового ринку виділяється в самостійну галузь. На цьому етапі США виступили центром формування трансатлантичних аудиторських фірм.

Змінилися функції аудитора, основний акцент робився на перевірки по суті, що передбачало докладність, ретельність і тестування окремих елементів.

Важливо відзначити, що в цей період аудит розвивається не тільки як практична діяльність, а й формуються його теоретичні основи. Англійський бухгалтер і аудитор Лоуренс Діксі (1864-1932 рр.) створює теорію аудиту. На його думку завданням аудиту є «збір доказів, що підтверджують бухгалтерську звітність». Л. Діксі обґрунтував методи перевірки по суті, цілі яких пов'язував із розкриттям:

- 1) фальсифікацій;
- 2) випадкових помилок;
- 3) недоліків організації обліку.

- третій період - з 1905 року по 1933 рік - характеризується посиленням процесу концентрації капіталу, розподілом інтересів власників, найманих керуючих і найманого персоналу. Масове створення акціонерних товариств, виникнення гігантських концернів посилило розрив між власниками і найманими працівниками. Під впливом бухгалтерської науки відбуваються зміни в методології обліку, з'являються нові форми звітності (консолідований баланс, звіт про рух грошових потоків), це в свою чергу вплинуло на розвиток методики аудиту. В цих умовах трансформується ідеологія аудиту, основний акцент

переноситься на застосування статистичних вибірок, оцінку ефективності внутрішнього контролю та систем управління.

На цьому етапі теорію аудиту розвинув американський бухгалтер і аудитор Роберт Монтгомері (1872-1953 р.н.). Він довів, що думка аудитора може залежати від соціального фону або інтересів замовника. Тому, в основі перевірки повинні лежати насамперед правила дослідження на відповідність.

До 1929 року аудит розвивався виключно на добровільній основі, і тільки після краху ринку цінних паперів та Великої депресії аудит для певних груп американських компаній став обов'язковим.

- четвертий етап триває до 1940 року, для нього характерне посилення вимог до якості аудиторської перевірки, включення в практику аудиту методу тестування, метою якого було виявлення навмисних облікових помилок, подальший розвиток методології аудиту. Завдання аудиту в цей період зводилися до виявлення помилок навмисного характеру

В цей же період посилюється вплив Нью-Йоркської біржі, однією з вимог якої до її учасників було дотримання обов'язковості аудиту.

- п'ятий період - з 1940 року і по теперішній час. Цей етап почався з другої світової війни, коли державне регулювання економіки в усіх воюючих країнах значно посилювалося. Закінчення другої світової війни дало поштовх до динамічного розвитку фондових ринків і транснаціональних корпорацій, а також поглибленню світогосподарських зв'язків, що призводить до необхідності вироблення уніфікованих вимог до якості аудиту, порядку його здійснення та професійній етиці. Відмінною особливістю цього етапу є використання єдиних професійних стандартів.

У цілому за період з 1940 року по теперішній час цілі аудиту зазнали незначних змін. Акцент робиться на визначенні достовірності бухгалтерської звітності. Розвиток методології аудиту пов'язаний з вивченням аудитором особливостей бізнесу клієнта, перенесенням акцентів в роботі з проведення перевірки на надання консультаційних послуг.

Важливим внеском у встановлення причинно-наслідкового зв'язку між технологічними змінами в наданні аудиторських послуг та виникненню різних теоретичних концепцій аудиту стали результати подальшого дослідження М.А. Азарської, яка вперше застосувала так званий концептуальний підхід до періодизації аудиту. В результаті проведеного узагальнення вченій вдалося встановити об'єктивне існування взаємозв'язку еволюції існуючих теоретичних концепцій, основних процесів в економіці та технології аудиту, які в різні періоди ставали відправним пунктом для формування нових наукових концепцій.

В основу концептуального підходу автором було покладено три стадії технологічного розвитку аудиту (три етапи): підтверджуючий аудит, системно-орієнтований аудит і аудит, який базується на ризику. Зміст кожного із визначених етапів досить повно й однозначно описаний в різних джерелах [272, с. 206-207; 80, с. 20-21]. Періодизація розвитку аудиту відповідно до концептуального підходу має такий вигляд:

- 1) підтверджуючий аудит (з 1850 року до кінця 1940-х рр.. ХХ ст.);
- 2) системно-орієнтований аудит (після 1949 року - до початку 1970-х рр.);

3) аудит, що базується на ризику (з початку 1970-х рр. ХХ в. Та до теперішнього часу) [189, с. 31].

Головний зміст етапів, що розглядаються в межах концептуального підходу, полягає в тому, що на початкових етапах становлення аудит був перевіркою, яка мала на меті підтвердження достовірності бухгалтерських документів і звітності зовнішнім фахівцем - аудитором. Центральним об'єктом, на який було направлено проведення аудиторських процедур, виступала сукупність первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, а також складена на їх основі бухгалтерська звітність. Подібний підхід, який орієнтував аудиторів насамперед на перевірку арифметичної точності записів та попередження шахрайства мав назву «поліцейська теорія» аудиту [312, с. 45].

Подальший розвиток аудиторської професії мав результатом використання у практиці системно-орієнтованого підходу. Такий підхід вимагав від практикуючих аудиторів більшої концентрації часу на дослідження взаємин між управлінським персоналом та виконавцями (відповідальними особами) своїх клієнтів. Таким чином, з метою виявлення помилок у фінансових звітах аудитори робили основний акцент на дослідженні ефективності системи управління та внутрішнього контролю у своїх клієнтів.

Сучасний аудит - це аудит, заснований на ризику. Він використовує переваги не тільки підтверджуючого і системно-орієнтованого аудиту, а й аудиту, заснованого на статистичних або нестатистичних вибіркових методах отримання аудиторських доказів. Досліджуючи процеси розвитку концепцій аудиту Н.С. Шалімова зазначає, що системний аудит став логічним продовженням системноорієнтованого і доповнює його, надаючи більшого значення аудиторським доказам, які можна одержати не лише від вивчення систем внутрішнього контролю, але і від проведення процедур аналізу та вивчення факторів внутрішнього ризику [80, с. 221].

Відповідно до визначених трьох періодів М.А. Азарська проводить групування теоретичних концепцій аудиту, які описують різні прояви об'єктивних процесів, що є наслідком функціонування аудиту як складової економічної системи суспільства. Зокрема, було проведено аналіз взаємозв'язку між періодами розвитку аудиту та економічними теоріями, які було покладено в основу різних концепцій аудиту, такими як: теорія адекватності, теорія контролінгу, теорія консалтингу, теорія агентів, біхевіористичний підхід, інституціональна теорія, теорія постіндустріального суспільства.

Систематизація результатів дослідження російської вченої дозволила нам зробити узагальнення у вигляді інтегральної схеми періодизації еволюційного розвитку аудиту та відповідних економічних теорій, що описують його зміст, яку наведено на рис. 1.1.

На підставі проведеного аналізу співвідношень між визначеними етапами розвитку аудиту (верхня частина рис. 1.1) та теоріями, якими описується зміст аудиту (нижня частина рис. 1.1) М.А. Азарською робиться висновок про історичну обумовленість розвитку аудиту та можливість розкриття проблемних питань виходячи з положень сучасної економічної теорії [6, с. 39-40]. Разом з тим залишається без відповіді головне питання: що виступає первісною рушійною

	I період	II період	III період	IV період	V період
Технологічний підхід	... до 1850 року	з 1850 до 1905 року	з 1905 по 1933 рік	з 1933 по 1940 рік	з 1940 року по теперішній час
Концептуальний підхід	...	Підтверджуючий аудит		Системно-орієнтований аудит	
		з 1850 року до кінця 1940-х років		після 1949 року - до початку 1970-х років	
Теорії, якими описується зміст аудиту на відповідному етапі	Теорія адекватності				
	Теорія контролю				
	Теорія консалтингу				
	Теорія агентів				
	Біхевіористичний підхід до розуміння аудиту				
Теорія агентів та інших інституціональних теорій					
Доіндустріальне суспільство					Індустріальне суспільство
Теорія постіндустріального суспільства					Постіндустріальне суспільство

Рис. 1.1 Інтегральна схема періодизації еволюційного розвитку аудиту та відповідних економічних теорій, що описують його зміст

силою еволюційних змін як в технології так і в завданнях незалежної аудиторської практики. Це питання можна розглядати як ключове при вирішенні проблеми розкриття змісту механізму розвитку аудиту не тільки як складової ринкової економіки, але й як складової системи економічних знань.

Відповідь на це питання потрібно шукати в першопричині виникнення суспільно необхідної потреби у такому виді діяльності як незалежний аудит. Зрозуміло, що будь-який вид діяльності з'являється лише тоді, коли в суспільстві сформовані достатні потреби на це. Завжди виникають певні передумови, пов'язані з розвитком суспільних відносин, які потім становлять основу для формування відповідних потреб.

Існують різні погляди вчених щодо першопричин виникнення аудиту, так О.Ю. Редько висловлює припущення, що «... першоосновою появи аудиту були Жадібність та Страх пересічного власника — учаснику ринкових відносин. Ці дві рушійні сили, що спонукають людину до дій, особливо у економічних відносинах, при абсолютно невизначеному навколишньому ринковому середовищі та недовірою людини — власника до будь якої інформації, які він сам не створював але яка зачіпає його економічні або майнові інтереси — це і народило феномен аудиту» [21, с. 27].

Така точка зору вченого фактично віддзеркалює базову концепцію теорії агентів. Треба зазначити, що Р. Адамс, досліджуючи аудит з позиції цієї теорії, більш точно обґрунтовує необхідність аудиту, акцентуючи увагу на наслідки процесу поступового відділення власника від управління підприємством [3, с. 86]. Якщо розглядати модель функціонування суб'єкта господарювання, в якому власник виступає прямим розпорядником активів та здійснює контроль за їх збереженням та рухом, то в такій ситуації відсутня потреба у залученні зовнішнього фахівця з метою здійснення будь-яких функцій контролю. Як тільки відбувається розподіл (розрив) між володінням та управлінням активами внаслідок передачі власником повноважень по управлінню найманому персоналу, то виникає об'єктивна потреба у делегуванні частини контрольних функцій зовнішньому фахівцю – аудитору. Таким чином, можна говорити про реалізацію компенсаторної функції зовнішнього аудиту на початкових етапах його виникнення. Зміст компенсаторної функції полягає в тому, що власник, який не здійснює прямого контролю через залучення зовнішнього незалежного фахівця отримує підтвердження про адекватність або достовірність інформації щодо результатів управлінської діяльності найманого персоналу.

Згідно з дослідженнями Американської бухгалтерської асоціації, результати яких наводяться Дж. К. Робертсоном, виникнення аудиту обумовлюється необхідністю подолання (компенсації) наступних негативних обставин:

- існування розбіжності інтересів між укладачами інформації (адміністрації – відповідальної особи) і користувачами такої інформації (власниками акцій, кредиторами або іншими особами), що може потенційно мати наслідком формування необ'єктивності інформації;

- за результатами прийнятих господарських (управлінських) рішень, що засновані на необ'єктивній інформації, можуть виникати значні негативні економічні наслідки;

- для оцінки достовірності отриманої інформації або її перевірки, необхідні спеціальні знання, якими не володіють користувачі інформації;

- користувачі інформації часто не мають часу і можливостей для безпосередньої оцінки її якості [223, с. 8].

Саме ці обставини стали визначальними для виникнення та формування так званих тристоронніх відносин, які і сьогодні є фундаментальним елементом Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості [145, с. 10-11]. Отже, тристоронні відносини необхідно розглядати як об'єктивну форму існування аудиту.

Тристоронні відносини як першооснова незалежної аудиторської діяльності передбачають участь трьох окремих сторін: фахівця-практика (незалежного аудитора), відповідальної сторони та визначених користувачів. Таким чином, зміст процесів, що відбуваються в системі тристоронніх відносин приймаються нами як базові для проведення подальшого дослідження становлення та еволюційного розвитку аудиторської діяльності [237].

Система тристоронніх відносин може бути представлена сукупністю наступних груп відносин:

- відносини «користувач - відповідальна сторона», назвемо їх «К-ВС»;
- відносини «користувач – незалежний аудитор», назвемо їх «К-А»;
- відносини «відповідальна сторона – незалежний аудитор», назвемо їх «ВС-А».

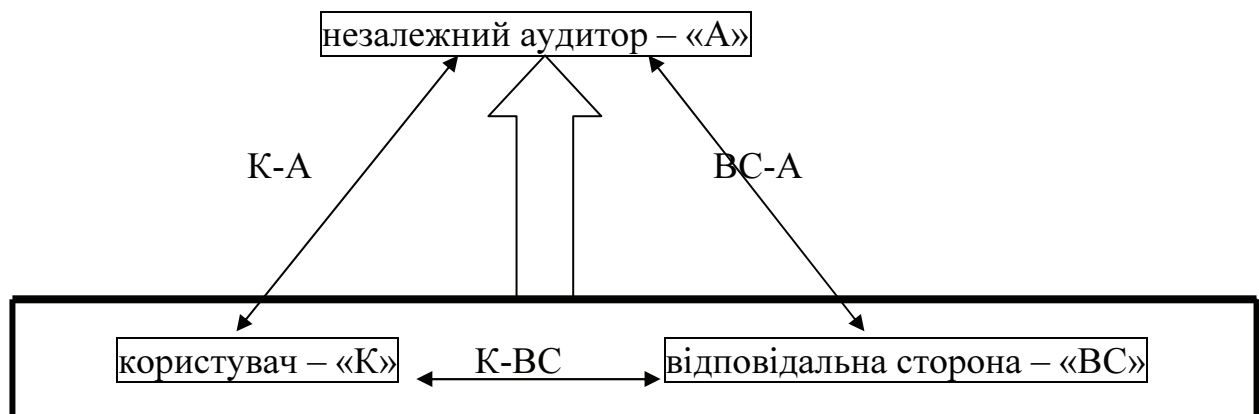


Рис. 1.2 Схема формування тристоронніх відносин в аудиті

Як було вже зазначено ними вище, домінантними в цьому трикутнику виступають відносини «користувач – відповідальна сторона», які в свою чергу формують послідовний ланцюг: «відповідальна сторона – незалежний аудитор» → «користувач – незалежний аудитор». Виходячи з цього, можна припустити, що саме розвиток відносин типу «К-ВС» визначає закономірності формування функціональних завдань та форми їх реалізації у відносинах типів «К-А» та «ВС-А». Взаємовідносини, які існують між користувачем та відповідальною стороною

виникають й змінюються в результаті розвитку виробничих (економічних) відносин, які відбуваються внаслідок дії об'єктивних законів економіки. Саме ці закони та економічні теорії описують різні сторони розвитку відносин «К-ВС».

Отже, розрив між володінням та управлінням активами в межах господарюючого суб'єкту відбувався в наслідок його розвитку як суб'єкта економічних відносин. Економічні відносини – це відносини, що об'єктивно складаються між людьми в процесі виробництва, розподілу, обміну та споживання. Вирішальну роль у цих відносинах мають відносини власності на засоби виробництва. В свою чергу економічні відносини за соціальною ознакою можуть розглядатись як:

- соціально-економічні відносини або виробничі відносини;
- техніко-економічні відносини;
- організаційно-економічні.

Досліджуючи розвиток аудиту, професор Я.В. Соколов визначає пряму залежність між еволюцією аудиту та змінами відносин власності, розвитком економіки. Збільшення масштабів бізнесу, поява акціонерних товариств, промислові революції XII-XIX ст., інформаційний вибух, характерний для XX століття, «привнесли новий сенс у розвиток бухгалтерського обліку та зміст тісно пов'язаних з ним аудиторських послуг. ...Закладалися основи для майбутнього швидкого розвитку акціонерних товариств і відповідно для збільшення потреб дуже багатьох акціонерів в аудиторських послугах. Того ж вимагало становлення, зміцнення і розвиток національних держав, руйнування феодальних монополій, свобода торгівлі» [272 с. 71]. Таким чином, одним із напрямків розробок теоретичних концепцій аудиту стало використання теорії постіндустріального суспільства [97], якою розглядаються закономірності різних сторін економічного життя на трьох етапах: доіндустріальному, індустріальному та постіндустріальному. Основні характеристики етапів розвитку економічних систем з позицій теорії постіндустріального суспільства представлено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Характеристика етапів розвитку економічних систем суспільства за М.А. Азарською [6, с. 36].

Характеристика	Етапи розвитку економічної системи суспільства		
	доіндустріальний	індустріальний	постіндустріальний
Головна сфера економіки	Сільське господарство	Промисловість	Сфера послуг
Головний ресурс	Земля	Капітал	Інформація
Пануюча соціальна група	Землевласники	Власники капіталу	Власники інформації

Якщо ми будемо розглядати зміни, що відбувались протягом всіх трьох етапів розвитку економічної системи суспільства з позицій того, що кожний суб'єкт економічних відносин виступає одночасно носієм відносин «користувач-відповідальна сторона», тоді стає очевидним той факт, що саме сукупність дії всіх

факторів, що розкривають зміст таких відносин, і буде визначати зміст незалежної аудиторської практики, як результату їх взаємодії.

Перший фактор, дію якого необхідно розкрити в контексті логіки нашого дослідження, є трансформація відносин власності. В економічній теорії традиційно виділяють наступні історично відомі форми власності - приватна і державна (суспільна) [121 с. 442-449].

Приватна власність - це відносини власності, при яких суб'єкт здійснює функції розпорядження і присвоєння незалежно від інших, а всі основні правомочності знаходяться у нього. Приватна власність передбачає, що засоби праці та результати праці належать приватним особам. Однак за відомим висловом К. Маркса «залежно від того, чи є ці приватні особи працівниками або не є працівниками, змінюється характер самої приватної власності» внаслідок того, хто фактично виступає розпорядником результатів продуктивної праці. Отже, «в середині» самої форми приватної власності виникають її різні види.

Приватна власність окремого працівника характеризується тим, що основні правомочності власника зосереджені безпосередньо у фізичної особи. Інакше її називають приватнотрудовою. До таких фізичних осіб можна віднести працівників, зайнятих у сільському господарстві (фермери), у сфері торгівлі, різного роду послуг, адвокатури, медицини тощо. У нашій країні - це насамперед працівники, зайняті індивідуальною трудовою діяльністю або приватні підприємці, які не використовують найману працю. Приватна власність окремого працівника не має наслідком розриву між володінням та управлінням активами, а отже не несе об'єктивних передумов для залучення незалежного аудитора.

Більш високий рівень розвитку приватної власності – це індивідуальна приватна власність. Тут основні правомочності зосереджені в руках власника засобів виробництва (капіталу), а працівники лише колективно використовують ці засоби в процесі своєї трудової діяльності. Цьому виду власності відповідали одноосібні підприємства - мануфактура, фабрика. Індивідуально-приватна власність на засоби виробництва була характерна для капіталістичних країн до останньої третини XIX століття. Сучасний прояв індивідуальної приватної власності – це приватні підприємства та фізичні особи (суб'єкти підприємницької діяльності), що використовують найману працю. Особливістю індивідуальної приватної власності є те, що вона пов'язана з використання складних форм організації та управління бізнесом. Для неї характерним є існування систем внутрішнього контролю, що в свою чергу передбачає розподіл повноважень (часткову передачу функцій) щодо прийняття управлінських рішень та санкціонування господарських операцій. Отже, така форма власності викликає зміни у системі управління та контролю й як наслідок несе в собі передумови для необхідності залучення зовнішнього незалежного аудитора. В такій ситуації актуальною для власника становиться потреба забезпечення збереження активів та отримання адекватної інформації про їх стан та результати використання. Треба також зауважити, що власник (користувач інформації) виконує активну функцію в процесі ініціації залучення зовнішнього аудитора, тобто відповідальна

сторона в системі тристоронніх відносин виступає лише об'єктом, на який направлені процедури виконання аудиторських послуг.

Наступний вид приватної власності, який з'явився внаслідок розвитку ринкових відносин – це асоційовані форми приватної власності і насамперед акціонерна власність. Саме виникнення асоційованих форм приватної власності формує підґрунтя для остаточного відокремлення власників від процесів прямого управління та розпорядження активами. Управління та контроль в такій ситуації здійснюється непрямо, а опосередковувано через найманий персонал. Ці обставини мали наслідком перенесення акцентів щодо змісту об'єктів, на який направлений економічний інтерес користувача (власника): поряд з результатами діяльності на перший план виходить фінансова звітність, яку складає відповідальна сторона. Окрім цього, головним завданням, яке виконується аудитором, становиться оцінка достовірності фінансової звітності замість перевірки її адекватності. Таким чином, зміни у відносинах контролю між користувачем та відповідальною стороною виступають фактором, що впливає на відносини типу «К-А» та «ВС-А».

Вплив асоційованих форм власності на зміст тристоронніх відносин треба розглядати ще й з огляду на те, що відбуваються зміни у складі користувачів фінансової звітності. Це пов'язано з тим, що акціонерна форма власності використовується як спосіб зовнішнього залучення фінансового капіталу через фондовий ринок. При цьому потенційний інвестор отримує статус користувача фінансової інформації, яку подає відповідальна сторона – об'єкт інвестування. Пріоритетним для користувача становиться забезпечення надійності (достовірності) головного економічного ресурсу - інформації, яка подається у фінансовій звітності. Отже, акціонерна власність розширює коло користувачів, що в свою чергу приводить до змін характеру відносин «користувач-відповідальна сторона». Ці відносини вже не базуються на відносинах власності між користувачем та відповідальною стороною, а отже їм не притаманний будь-який контроль з боку користувача. З позиції теорії постіндустріального суспільства процеси, що розглядаються в межах тристоронніх відносин, відбуваються на межі від індустріальної до постіндустріальної економіки, та характерні в цілому для постіндустріальної економіки.

Важливим наслідком розширення кола користувачів стало те, що, по-перше, відповідальна сторона отримала активну функцію в ініціюванні зовнішнього аудиту з метою підвищення якості фінансової звітності, яка представляється користувачеві, а аудит почав виконувати поряд із компенсаторною комунікативну функцію, тобто виступати своєрідним зв'язуючим ланцюгом між відповідальною стороною та користувачем.

По-друге, зміни кола користувачів фінансових звітів сформували новий статус незалежної аудиторської професії, яка стала мати відповідальність діяти в інтересах суспільства в цілому [108, с. 7]. Поряд з цим зовнішнє регуляторне середовище, яким визначаються випадки обов'язкового проведення зовнішнього аудиту, прямо впливає на відносини «користувач-відповідальна сторона». Форми

прояву цього явища розглядаються концепцією аудиту, що базується на інституціональній теорії.

Для економік будь-якого типу притаманно існування державної (суспільної) власності. Державна власність являє собою відносини власності, при яких різні суб'єкти спільно здійснюють функції розпорядження і присвоєння, а також наділені певними правомочностями власника. Основні правомочності власника зосереджені у державних органів влади, які наділяють призначених ними керівників (менеджерів) підприємств відповідним набором повноважень.

В економіках ринкового типу державна власність зазвичай присутня в тих сферах, де приватний сектор не хоче або не може приймати участь в силу різних причин: низька прибутковість, необхідність здійснення значних капітальних інвестицій поряд із довготривалим терміном їх окупності, наявність великого підприємницького ризику та невизначеності і т.п. Крім того, вона створюється за тими напрямками, розвиток яких сприяє вирішенню різного роду суспільних завдань. Це стосується насамперед суспільної інфраструктури: електроенергетики, водо- та газопостачання, транспорту, підприємств зв'язку і т.п. В межах функціонування державної форми власності держава здійснює прямий контроль за відповідальною стороною через спеціальні контролюючі структури такі, наприклад, як органи державного фінансового контролю [204] та державну податкову службу [197].

З метою аналізу відносин «користувач (держава) – відповідальна сторона (суб'єкт господарювання з державною формою власності)» можна провести паралель між державною формою власності та індивідуальною приватною власністю, коли користувач фактично має прямий контроль над активами, які знаходяться у відповідальній стороні, а, отже інтереси власника сконцентровані передусім на забезпеченні збереження таких активів (державної власності), а також на ефективності результатів їх використання. Саме тому, для такого типу відносин «К-ВС» відсутні об'єктивні передумови для залучення послуг зовнішнього (незалежного) аудиту.

Відомо, що неринкові тоталітарні економіки, до якої відносились соціалістична радянська економіка, базуються на державній власності на засоби виробництва. З урахуванням викладених вище обставин цілком зрозумілим стає факт відсутності професійної аудиторської діяльності в Україні до початку процесів демократизації економічних відносин, що стали наслідком роздержавлення та приватизації.

Важливою рисою функціонування суб'єктів господарювання в межах економік будь-якого типу, є те, що завжди присутній фактор державного регулювання діяльності таких суб'єктів. Це регулювання стосується перш за все фінансових відносин між державою та членами суспільства з метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових коштів, необхідних для виконання державою її функцій – державного бюджету. Формування державного бюджету відбувається як результат перерозподілу валового внутрішнього продукту, що пов'язано зі сплатою податків господарюючими суб'єктами. За таких обставин держава через уповноважені структури фактично здійснює

контроль за платниками податків. Реалізація державою своїх функцій може відбуватись лише за умов використання достовірної та об'єктивної інформації про результати діяльності галузей національної економіки, що в свою чергу передбачає обов'язок господарюючих суб'єктів складати статистичну та фінансову звітність. Таким чином, державні контролюючі органи можуть розглядатись як користувачі фінансової інформації, які мають певні контрольні повноваження.

Загальна сукупність користувачів фінансової інформації сьогодні охоплює досить широке коло суб'єктів, вичерпний перелік яких не розглядається в межах дослідження змісту відносин «користувач-відповідальна сторона».

Користувачі в системі сучасних тристоронніх відносин характеризується варіативністю. Цей факт зафіксований «Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості» наступним положенням: «Відповідальна сторона і визначені користувачі можуть бути з різних суб'єктів господарювання або з того самого суб'єкта господарювання. Прикладом останнього може бути дворівнева структура правління - наглядова рада може бажати отримати впевненість щодо інформації, наданої правлінням цього суб'єкта господарювання. Відносини між відповідальною стороною та визначеними користувачами слід розглядати в контексті конкретного завдання; вони можуть відрізнятися від традиційно визначених сфер відповідальності. Наприклад, вищий управлінський персонал суб'єкта господарювання (визначений користувач) може найняти фахівця-практика для виконання завдання з надання впевненості з певного аспекту діяльності, який є прямою відповідальністю управлінського персоналу нижчого рівня (відповідальної сторони), але остаточну відповідальність за який несе вищий управлінський персонал» [145 с. 11].

Дослідження процесів зміни у складі користувачів, які характеризуються особливостями відносин власності та відносин контролю щодо відповідальної сторони, дозволяє зробити висновок, про те, що саме ці чинники є визначальними у трансформації цільових інтересів користувачів, які в свою чергу впливають на зміст завдань зовнішнього аудиту та технології їх реалізації. Зміни технологій виконання завдань суб'єктом аудиторської діяльності відбуваються як реакція на зміни у змісті відповідних завдань. Отже, концепції аудиту, які базуються на теоріях адекватності, контролінгу та консалтингу фактично розкривають закономірності розвитку аудиту в межах відносин «відповідальна сторона – аудитор» та «користувач – аудитор».

В контексті питання, що розглядається, заслуговує на увагу позиція Б.В. Мельничука, яким використовуються «концепції процесу» та «концепції результату». Концепція процесу описує трансформаційні зміни в аудиті, що фактично характеризують відносини «відповідальна сторона - аудитор». Бухгалтерія й адміністрація підприємства (відповідальної сторони), яке «екзаменується», сприймає аудит лише як процес перевірки, і не більше того. Натомість концепція результату досліджує інтереси користувачів в межах відносин «користувач – аудитор»: «... громадськість та індивідуальні замовники сприймають аудит лише як результат - їх не цікавлять контрольні процедури по

суті, та єдине, чого вони вимагають від аудитора – якісного висновку». Отже, дослідником робиться висновок, що аудит повинен розглядатись з обох позицій - як процес і як результат [136, с.55].

Якщо узагальнити вище викладені обставини, то гносеологічний зміст відносин «користувач – відповідальна сторона» може бути описаний комбінацією наступних факторів:

- відносини прав власності користувача та відповідальної сторони;
- відносини контролю користувача з відповідальною стороною;
- об'єкт відповідальної сторони, на який направлений економічний інтерес користувача;
- зміст потреби користувача, що визначає завдання зовнішнього аудиту;
- вплив зовнішнього регуляторного середовища.

Значення кожного фактору може бути описано в свою чергу складовим елементами, що розкриває його внутрішній зміст в межах формування відносин типу «К-ВС». Так, відносини прав власності розглядаються в контексті «існують» або «відсутні». Відносини контролю описуються як «прямий контроль», «непрямий контроль», «контроль відсутній». Об'єкт відповідальної сторони, на який направлений економічний інтерес користувача може бути представлений у формі «активів», «результатів діяльності», «фінансової звітності та іншої економічної інформації». Зміст потреби користувача, що визначає завдання зовнішнього аудиту може включати зокрема такі елементи: «збереження активів», «забезпечення адекватності звітної інформації реальним фактам господарських операцій та встановленим параметрам контролю», «підвищення рівня довіри до фінансової звітності та іншої економічної інформації». І, нарешті, вплив зовнішнього регуляторного середовища встановлює випадки обов'язкового залучення відповідальною стороною зовнішнього аудитора відповідно до діючих нормативних вимог

Описані фактори, що формують зміст взаємовідносин «користувач – відповідальна сторона» повинні розглядатись як динамічна структура, яка в процесі розвитку економічних відносин може доповнюватись новими складовими. Комбінація складових елементів факторів взаємовідносин «К-ВС» визначається нами як вхідний параметр, що формує зміст аудиторської діяльності, яка в свою чергу є сумарним результатом реалізації відносин «користувач – аудитор» та «відповідальна сторона – аудитор». Комбінаторна модель формування відносин «користувач-відповідальна сторона» представлена в табл. 1.2.

Еволюційний розвиток будь-якого явища, що реалізується в площині соціально-економічних процесів, володіє закономірностями, які притаманні еволюції як формі змін. В результаті еволюційного розвитку відбувається додавання до колишньої якості нової, що визначається як кумулятивний ефект, при цьому мають місце перетворення та втрати окремих частин старого. Кожний еволюційний процес завжди унікальний, оскільки ґрунтується на генетичній спадковості складових та їх властивостей.

Генетична спадковість, як властивість еволюційного розвитку, для випадку незалежної аудиторської діяльності, проявляється через присутність всіх визначених нами факторів, що формують зміст відносин «користувач-відповідальна сторона» на сучасному етапі аудиторської практики. Якщо побудувати комбінації факторів відносин з урахуванням їх складових елементів, то можна виділити принаймні одинадцять типів відносин «користувач-відповідальна сторона» (табл.1.2). Визначення типу відносин нами проводилось за принципом їх ієрархії, що передбачає використання історичного розвитку форм власності, як основи суспільно-економічних відносин. Таким чином, умовно можна виділити три рівні ієрархії типів відносин «користувач-відповідальна сторона»: нижчий рівень (перший – третій тип); середній рівень (четвертий – сьомий тип); найвищий рівень (десятий – одинадцятий тип).

Разом з тим, треба говорити про те, що представлена комбінаторна модель передбачає можливість виникнення інших типів відносин «К-ВС», що може бути наслідком майбутніх змін як у змісті факторів таких відносин так і їх складових, які в свою чергу будуть залежати від соціально-економічних трансформацій.

Принципово важливим моментом є те, що в залежності від превалювання типу визначених відносин «К-ВС» у загальній сукупності таких відносин, що характерні для аудиторської практики на певному етапі її розвитку, формується тренд напрямку структурних зрушень у змісті завдань, що ставляться перед аудиторами та, як наслідок, технологій їх реалізації.

Таким чином, цілком слушно провести подальший огляд характеристик основних типів відносин «користувач-відповідальна сторона», як склалися на сучасному етапі аудиторської практики.

Відносини першого-третього типів мають найбільш жорсткий зв'язок «користувач-відповідальна сторона» внаслідок існування прямих відносин контролю з боку власників. Ця ситуація характерна для випадків, коли користувачі мають повну, або превалюючу частку у суб'єкті господарювання (відповідальній особі) й здійснюють пряме управління ним. Очікувані завдання для зовнішнього аудиту пов'язані перш за все з сервісним обслуговуванням висококваліфікованими фахівцями-аудиторами власників-користувачів, що сьогодні отримало назву аутсорсингу фінансової сфери. Для таких типів зв'язку завдання, в результаті виконання яких підвищується якість фінансової інформації через висловлення судження аудитора про її достовірність, як правило викликано вимогами зовнішнього регуляторного середовища, що визначає випадки проведення обов'язкового аудиту. Наприклад, проведення обов'язкового аудиту річної фінансової звітності для акціонерного товариства, 100% акцій якого належать одному акціонеру, який фактично здійснює управління таким акціонерним товариством.

Відносини четвертого-сьомого типів характеризуються непрямим контролем з боку власників. Для цих відносин «користувач-відповідальна сторона» зберігаються ті ж самі об'єкти, на які направлений економічний інтерес користувача (третій фактор комбінаторної моделі – табл.1.2.), а також зміст потреби користувача, що визначає завдання зовнішнього аудиту (четвертий

Таблиця 1.2

Комбінаторна модель формування відносин «користувач-відповідальна сторона»

№ п/п	Назва	Фактор відносин	Тип відносин «користувач-відповідальна сторона»														
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	...	n		
1.1	Відносини прав власності користувача та відповідальної сторони	Зміст складового елемента	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X					
1.2		Існують															
2.1	Відносини контролю користувача з відповідальною стороною	Відсутні											X	X			
2.2		Прямий контроль	X	X													
2.3		Непрямий контроль				X	X	X	X	X	X	X	X	X			
3.1	Об'єкт відповідальної сторони, на який	Контроль відсутній															
3.2	направлений економічний інтерес користувача	Активи	X	X													
3.3		Результати діяльності						X									
4.1		Фінансова звітність та інша економічна інформація			X					X	X	X	X	X	X	X	X
4.2	Зміст потреби користувача, що визначає завдання зовнішнього аудиту	Збереження активів	X			X											
4.3		Забезпечення адекватності звітної інформації реальним фактам господарських операцій та встановленим параметрам контролю		X				X									
5.1	Вплив зовнішнього регуляторного середовища	Підвищення рівня довіри до фінансової звітності та іншої економічної інформації			X						X	X	X	X	X	X	X
5.2		Обов'язковість залучення відповідальною стороною зовнішнього аудитора відповідно до діючих нормативних вимог			X												
...	...	Відсутність нормативної вимоги щодо обов'язку залучення відповідальною стороною зовнішнього аудитора	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
m		...															

фактор комбінаторної моделі – табл.1.2), як і для випадку відносин першого-третього типів. Це означає, що ми маємо справу з проявом спадковості еволюційного розвитку такого соціального-економічного явища як аудит, про який ми говорили вище.

Однак, на відміну від відносин, в яких присутній прямий контроль з боку користувача, у відносинах сьомого типу з'являється потреба забезпечення достовірності фінансової інформації, реалізація якої ініціюється безпосередньо користувачем. Тобто, поряд з обов'язковим аудитом, який розглядається власником-користувачем тільки з позицій виконання законодавчих вимог, відносини непрямого контролю містять в собі об'єктивну потребу, що виходить за межі компенсації контрольних функцій зовнішнім аудитором. Завдання аудиту поступово переходить в площину оцінки та забезпечення інформаційної безпеки тих користувачів, які хоча й виступають власниками, проте не мають прямих контрольних повноважень.

Трансформація відносин контролю також мала наслідком створення об'єктивних передумов для включення до системи контролю суб'єктів господарювання служб внутрішнього аудиту, який фактично задовольняє потреби користувачів, що визначаються відносинами четвертого та п'ятого видів.

Виділення відносин восьмого та дев'ятого типів обумовлюється регуляторним впливом держави на суб'єкти господарської діяльності, внаслідок чого можна говорити про існування форм непрямого контролю з боку державних контролюючих органів, які розглядаються як користувачі фінансової інформації. Головна потреба цієї групи користувачів є наслідком реалізації державою перш за все її фіскальних функцій, а отже забезпечення адекватності, а в окремих випадках достовірності податкової звітності, може визначати завдання для зовнішнього аудиту. З огляду на те, що норми сучасного Українського законодавства не передбачають проведення обов'язкових перевірок податкової звітності, ми розглядаємо відносини цих двох типів лише з позицій ініціативного залучення суб'єктів аудиторської діяльності для виконання відповідних завдань.

I, нарешті, відносини десятого та одинадцятого типів розглядаються нами як такі, що повністю вільні від відносин контролю. Саме відносини цих типів є визначальними для формування головного напрямку розвитку сучасних завдань незалежної професійної аудиторської діяльності, що обумовлюється законами постіндустріальної економіки. Як було зазначено вище, головним ресурсом, який забезпечує економічний прогрес суспільства, виступає інформація, а відтак її якість та інформаційна безпека бізнес-процесів стають стратегічним пріоритетом для цілей розвитку завдань аудиту.

Сучасний спектр робіт, які виконуються суб'єктами аудиторської діяльності досить широкий. Професійними стандартами вони поділяються на дві великі групи: завдання з надання впевненості та супутні послуги [145, с.6-9], . Окрім завдань, виконання яких регулюється професійними стандартами, суб'єкти аудиторської діяльності можуть надавати й інші послуги [159]. В межах наведеної класифікації нами було проведено групування типів визначених відносин «користувач-відповідальна сторона», результати якого наведено в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Відповідність змісту завдання, що виконується аудитором, типу відносин «користувач-відповідальна сторона»

№п/п	Вид завдання, що виконується аудитором	Тип відносин «користувач-відповідальна сторона», що визначає зміст завдання аудитора	Приклад змісту можливого завдання, що виконується аудитором для відповідного типу відносин «користувач-відповідальна сторона»
1	2	3	4
1.	Завдання з надання впевненості		
1.1	Аудит фінансової звітності	3, 6, 10	Обов'язковий аудит річної фінансової звітності
		7, 11	Ініціативний аудит річної фінансової звітності
		7	Аудит фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення
1.2	Огляд фінансової звітності	7	Аудит окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту
		7	Завдання з надання впевненості стосовно узагальненої фінансової звітності
		3, 6, 10	Обов'язкове підтвердження аудитором проміжної (квартальної) фінансової звітності
1.3	Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації	7, 11	Підтвердження аудитором проміжної (квартальної) фінансової звітності
		7, 9	Аудит податкової звітності

Продовження табл. 1.3

1	2	3	4
1.4	Перевірка прогнозної фінансової інформації	7, 11	Завдання з надання впевненості стосовно бюджетів, бізнес-планів тощо
2.	Супутні послуги		
2.1	Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації	1, 4, 5	Фізична перевірка (інвентаризація) наявності активів на відповідну дату за процедурами, які попередньо узгоджені із замовником-власником
2.2	Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності	2, 5, 8, 11	Перевірка порядку формування показників фінансової, статистичної, податкової, внутрішньої чи іншої звітності
		2	Складання фінансової звітності відповідно до іншої концептуальної основи, ніж концептуальна основа загального призначення
		1, 2	Консультації з питань системи внутрішнього контролю
		1	Консультації з питань застосування інформаційних технологій
		2	Послуги з ведення бухгалтерського обліку
		2	Послуги зі складання фінансових звітів
3.	Інші послуги	2	Послуги з відновлення бухгалтерського обліку та фінансової звітності
		1, 2	Консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності
		2	Консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності
		2	Складання податкових декларацій та звітів

Цілком очевидним стає факт того, що простежується певна залежність між рівнем ієрархії відносин «користувач-відповідальна сторона» та видом завдань, які можуть виконуватись суб'єктом аудиторської діяльності. Для відносин нижчого рівня ієрархії характерні послуги, внаслідок виконання яких аудитор не надає впевненості користувачам. Такі роботи не відносяться до завдань з надання впевненості не тільки через їх характер, але й внаслідок того, що їх виконання може здійснюватись за межами існування тристоронніх відносин. Виключення мають лише завдання з обов'язкового аудиту, що може фактично розглядатись як штучна, або непритаманна потреба.

Відносини, що знаходяться на середньому рівні ієрархії так би мовити «розосереджуються» серед різних завдань з надання впевненості та супутніми послугами. Це пояснюється тим, що непрямий контроль з боку користувача по відношенню до відповідальної сторони, формує стале підґрунтя для тристоронніх відносин, а отже й для розширення переліку завдань, які може виконувати суб'єкт аудиторської діяльності.

Відносини десятого та одинадцятого типів, які нами було віднесено до найвищого рівня ієрархії, характеризуються тим, що в основному передбачають виконання завдань з надання впевненості, і насамперед, аудиту фінансової звітності, що є цілком логічним з урахуванням того, що ці групи відносин виключають існування контролю з боку користувача по відношенню до відповідальної сторони.

Аналіз змісту процесів еволюційних змін аудиту буде неповним, якщо залишити поза увагою соціальний аспект, що присутній для будь-яких суспільних відносин. Діалектика розглядає розвиток як результат вирішення протиріччя, що народжується та розвивається в середині явища. Отже пізнання джерел виникнення протиріччя дозволяє описати причинно-наслідкові зв'язки, які й розкривають закономірності розвитку явища.

Розвиток аудиту є результатом виникнення та розв'язання соціальних протиріч. В цьому контексті досить важливі результати були отримані В.В. Головачем. Насамперед вчений розглядає механізм розвитку аудиту як наслідок вирішення соціального протиріччя, що виникає в системі тристоронніх відносин: «В аудиті, як суспільному відношенні, основними суб'єктами, а відповідно і сторонами соціального протиріччя, є аудитори, адміністрація підприємства, установи чи організації, що складає фінансову звітність, замовники аудиту та інші користувачі фінансової звітності» [58, с.51]. Головний зміст протиріччя в системі тристоронніх відносин визначається стосунками, які виникають в їх середні з приводу перевірки фінансової звітності з метою встановлення її достовірності, повноти та відповідності законодавству. При цьому відповідальна сторона зацікавлена в скороченні витрат на залучення незалежної аудиторської перевірки та може мати прихований інтерес, внаслідок якого фінансова інформація потенційно має ризик викривлень. Натомість користувачі зацікавлені в отриманні впевненості в тому, що фінансова інформація, яку вони отримують від відповідальної сторони є надійною, тобто не містить суттєвих викривлень внаслідок помилок або шахрайства.

Абсолютно логічним є висновок В.В. Головача про те, що наявність в аудиторській діяльності суб'єктів з протилежними інтересами обов'язково призводить до того, що вони обумовлюють і взаємно виключають один одного. Ці обставини в свою чергу визначають, що аудит подібно іншим суспільним відношенням може існувати тільки в єдності суб'єктів з протилежними інтересами. Отже, «в процесі свого історичного розвитку аудит та аудиторська діяльність як суспільне відношення, що містить в собі соціальне протиріччя наповнювалися різноманітним змістом. На кожному історичному етапі їх мета та завдання змінювалися, хоча сутність у вигляді діалектичного протиріччя зберігалася» [58, с.55].

Кінцевий результат, який було отримано вченим дозволяє визначити нинішній етап розвитку аудиторської діяльності, як суспільне відношення, що містить в собі «соціальне протиріччя й характеризується наданням аудиту провідної ролі в боротьбі з такого роду соціальними конфліктами, як перекручення фінансової звітності у вигляді шахрайства. Зазначена функція аудиту з другорядних перетворилося на основну. На цьому етапі діалектичний розвиток аудиту не закінчився, а продовжується в якісно новому вигляді і з досить складним змістом» [58, с.58].

Комбінаторна модель розвитку аудиту, яка була нами розглянута, а також узагальнення результатів дослідження соціального аспекту змісту тристоронніх відносин, дозволяє провести подальший аналіз сучасних поглядів на зміст та завдання аудиту як сфери практичної діяльності, а з іншої сторони, як галузі наукових та спеціальних знань.

1.2. Зміст та функції аудиту як професійної практики

Практика аудиту як в Україні, так і на пострадянському просторі, отримала свій початок внаслідок перетворень в економіці, що відбулись наприкінці ХХ сторіччя. Професор О.А. Петрик так описує процес зародження незалежної аудиторської діяльності: «Наслідком залучення іноземного капіталу в економіку СРСР і, згодом, країн СНД стало створення спільних підприємств, діяльність яких не підлягала відомчому контролю. З метою здійснення фінансових перевірок їх господарської діяльності у 1987-1989 рр. були створені спеціальні ревізійні групи та консалтингова фірма «Інаудит» у Москві (а в Києві – її дочірнє підприємство «Інаудит-Україна»), яка в основному здійснювала контроль підприємств, створених з участю іноземного капіталу. Незалежних перевірок насамперед вимагали зарубіжні інвестори.» [161, с.12-13] . Зафіксований історичний факт якнайкраще втілює в собі всі суттєві обставини, що супроводжували становлення аудиту як складової ринкової інфраструктури.

По-перше, превалююча більшість суб'єктів господарювання, які склали галузеву структуру економіки України, знаходилась у державній власності, тобто можна говорити про те, що не було сформовано сталого підґрунтя для появи тристоронніх відносин: одноосібний власник – держава мав прямий контроль над діяльністю підприємств.

По-друге, іноземний інвестор, який фактично був відокремлений від процесів прямого контролю об'єкта інвестування, став носієм зовнішнього спонукального мотиву для утворення суб'єктів аудиторської діяльності. Але, поєднання перших та других обставин мало наслідком те, що аудиторські послуги сприймались лише з позицій накопиченого досвіду контрольно-ревізійної практики, що в свою чергу проявилось у формулюваннях перших термінів понятійного апарату, якими описувався зміст незалежної аудиторської діяльності. Так, у довідковому посібнику «Практичний аудит» 1993 року видання В.Д. Андреев застосовує термін «аудиторська ревізія», а працівників суб'єкта аудиторської діяльності називає «бригадою ревізорів» [8, с.49].

Перші дослідження, які були присвячені узагальненню практичного досвіду аудиторської діяльності, містили в собі спробу знайти спільний знаменник між накопиченим досвідом країн з розвинутою ринковою економікою, сформованою теорією аудиту західних шкіл та тим новим, що сприймалось дещо як «чужорідне тіло» в системі взаємовідносин між господарюючими суб'єктами та користувачами інформації про результати їх діяльності. Цікавою є порівняльна характеристика професора Я.В. Соколова російського та західних підходів до проведення аудиторських перевірок, що існували наприкінці минулого сторіччя [154, с.20-21]. Беручи до уваги, що обставини, які мали суттєвий вплив на оцінку соціально-економічного рівня розвитку України та Росії на той час були ідентичними, можна вважати прийнятними ці характеристики і для процесів імплементації аудиту в Україні (таблиця 1.4.)

Перелічені в таблиці 1.4 відмінності практики аудиту в Україні на момент її становлення в порівнянні з західною практикою, є свідченням реалізації завдань аудиту для випадку тристоронніх відносин, що характеризуються першим типом відносин «користувач-відповідальна сторона» (див. табл. 1.2), а саме: наявність відносин прав власності та прямого контролю з боку користувачів по відношенню до відповідальної сторони. Основним користувачем результатів виконання аудиту були на той час державні контролюючі органи (податкова інспекція, бо фінансова звітність використовувалась в якості бази оподаткування податком на прибуток) при цьому суттєвими під час перевірки визначались ті статті балансу, викривлення в яких могли відбутись внаслідок незаконного вилучення активів, а застосування аудиторських стандартів мало рекомендаційний (необов'язковий) характер. Таким чином, можна говорити про фактичне перенесення практики контрольно-ревізійної роботи за межі функцій державних контролюючих органів. Саме цим пояснюється проведення порівняння аудиту та ревізії та дослідження аудиту як складової системи фінансово-господарського контролю майже у всіх публікаціях, що містили в собі питання розкриття змісту та функцій аудиту ([120], [22], [302], [15] та ін.). Як приклад поглядів того часу на зміст аудиту може бути наведений один із перших підручників професора М.Т. Білухи «Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту» [30]. Тобто, теорія аудиту розглядалась як складова теорії контролю в цілому.

Таблиця 1.4

Порівняльна характеристика аудиторської практики на етапі її становлення з практикою західних країн на той же час [154, с.20-21].

№ п/п	Критерій	Аудит на Заході	Аудит на пострадянському просторі
1	2	3	4
1.	Причини і порядок виникнення	Виник давно, природно, «знизу» з потреб взаємовідносин суб'єктів господарювання	Виник нещодавно, «зверху» шляхом урядових розпоряджень
2.	Мета	Виявлення справжньої достовірності даних бухгалтерської звітності	Суворі відповідність даних звітності нормативним вимогам
3.	З ким безпосередньо укладається контакт при проведенні перевірки	З адміністрацією	З головним бухгалтером
4.	Задача	Розуміння бізнесу клієнта. Розуміння звітності – це тільки засіб вирішення даної задачі	Розуміння порядку складання звітності
5.	Об'єкт основного дослідження	Природа балансу	Фінансові результати
6.	Основні користувачі	Власники, інвестори, кредитори	Як правило, податкова інспекція
7.	Основний акцент уваги під час проведення аудиту	Перевірка статей балансу і звіту про прибутки і збитки, тобто сальдо розглядається як основа фінансового стану клієнта	Перевірка безпосередньо господарських операцій, тобто обороти по рахунках обліку розглядаються як, основа фінансового стану клієнта
8.	Вплив методології та облікової політики	Основний наголос робиться на аналіз методології та облікової політики	Методологія та облікова політика розглядаються у зв'язку із формами первинних документів та реєстрів обліку

1	2	3	4
9.	Значення статей звітності	Розглядаються залежно від галузі діяльності та типу підприємства	Розглядаються залежно від можливостей незаконного вилучення активів: чим легше вилучення, тим суттєвіший актив
10.	Суттєвість	Співвідноситься з усією звітністю, що автоматично змушує аудитора аналізувати статті звітності	Співвідноситься з кожною статтею звітності, в результаті чого несуттєві статті можуть бути не перевірені
11.	Вибірковий метод	Розглядається як перевага перевірки, оскільки він більш економічний і точний	Розглядається як неминучий недолік перевірки, оскільки він недостатньо точний
12.	Дослідження внутрішнього контролю	Застосовується тільки тоді, коли є підстави припускати його високу ефективність	Або взагалі не застосовується, або застосовується у всіх випадках
13.	Проведення інвентаризації під час аудиту	Обов'язкове	Не обов'язкове
14.	Застосування аудиторських стандартів	Приймаються як беззастережна умова для виконання робіт	На практиці розглядаються тільки як рекомендація

Ортодоксальний напрямок, що визначає аудит лише як форму або метод контролю, був розвинутий професором Ф.Ф. Бутинцом [15] та представниками його школи [41], і сьогодні слугує підґрунтям для наукової полеміки.

Інституціональне формування аудиторської практики було започатковано із прийняттям в 22 квітня 1993 року Закону України «Про аудиторську діяльність», яким було визначено основні регуляторні засади здійснення аудиторської діяльності через створення Аудиторської палати України як незалежного органу. Разом з тим, перші нормативні документи, якими визначались методологічні засади проведення аудиту, були прийняті Аудиторською палатою України лише 1995-1997 роках [19], [20], [51], [81], а рішенням Аудиторської палати України від 18.12.1998 року (протокол №73) було затверджено Національні нормативи аудиту та Кодекс професійної етики аудиторів України [147], які набрали чинності з 01.01.1999 року. Таким чином, можна говорити про те, що майже п'ять років після отримання свого офіційного статусу, аудиторська практика фактично базувалась на ідеології контрольно-ревізійної роботи. А.Д. Шеремет тоді писав так, що «при проведенні аудиту застосовуються спеціальні прийоми документального і фактичного ревізійного

контролю, методики ревізії окремих об'єктів обліку, а при проведенні ревізійної перевірки складання бухгалтерських (фінансових) звітів можуть бути використані з певними застереженнями норми і стандарти аудиту» [302, с.21].

Головним результатом проведених узагальнень першого практичного досвіду аудиторської практики в Україні стало те, що аудит визначається як незалежний контроль, який розглядається як складова системи фінансового контролю [256]. Такий статус аудиту закріплений сьогодні в нормах діючої редакції Закону України «Про аудиторську діяльність» [189, ст. 2]. При цьому сучасні погляди не тільки законотворців, але й науковців на місце аудиту в інфраструктурі ринкової економіки ґрунтується на тому, що «дедалі невідкладнішим є інкорпороване вбудування незалежного ... аудиту в інфраструктуру контролю, здійсненого у загальнодержавних масштабах. Розбудова цієї інфраструктури має спиратися на досвід становлення аудиту і сприяти його розвитку» [21, с. 20].

Разом з тим, проблема полягає в тому, що за більше ніж двадцятирічний досвід аудиторської практики в Україні стало словосполучення «незалежний контроль» починає викликати наукові дискусії з приводу того, а чи дійсно аудит можна розглядати як самостійну систему контролю, чи взагалі притаманні аудиту контрольні функції [300, с. 42-70]. Сам факт постановки таких питань необхідно розглядати як результат розвитку аудиту, який відбувається під впливом соціально-економічних зрушень в цілому й змісту тристоронніх відносин зокрема.

Внутрішній зміст будь-якого явища втілює в собі його дефініція, тобто таке визначення, яке концентрує в собі найсуттєвіші характеристики в їх логічному взаємозв'язку. З метою аналізу уявлень про аудит нами було досліджено в хронологічному порядку більше тридцяти визначень аудиту, які існували з моменту зародження аудиторської практики як в Україні так і на пострадянському просторі, до теперішнього часу. Результати такого аналізу наведено у Додатку А.

В якості індикативних (базових) характеристик, що впливають на внутрішній зміст дефініції «аудит» нами було обрано наступні: «незалежність», «контроль», «ревізія», «перевірка», «визначення достовірності», «надання впевненості», «експертиза, оцінка», «надання рекомендацій, консультації, інші послуги», «підприємницька діяльність». Такий вибір було здійснено з урахуванням висновків, які були зроблені за результатами дослідження взаємозв'язку змісту завдань аудиту та відповідного типу відносин «користувач-відповідальна сторона». Трансформація змісту завдань аудиту від компенсації контрольної функції до надання впевненості щодо достовірності фінансової інформації відбувається внаслідок втрати відносин власності та відносин контролю з боку користувача до відповідальної сторони.

З огляду на те, що сьогодні домінантним є представлення аудиту як форми, або специфічного методу контролю, дослідження його змісту проводилось в загальному контексті уявлень, що містить відповідне джерело. Також було виділено в окрему групу трактування аудиту представниками західних країн.

Незалежність, як головна ознака, що відокремлює аудит від інших споріднених видів діяльності, пов'язаних із будь-якими перевітками інформації про факти та наслідки господарських операцій, присутня в більшості визначень аудиту (у 18 випадках із 28, що були зроблені українськими фахівцями та представниками пострадянських країн). Цей факт є наслідком специфіки процесу входження аудиту як практики в ринкову інфраструктуру посттоталітарної економіки, який відбувався «зверху», і саме ознака незалежності, була першою відчутною відмінністю, яка й відокремлювала аудит від будь-чогось іншого. Синонімом цієї ознаки можна вважати застосування в окремих визначеннях словосполучення «позавідомчий контроль». Акцент на незалежність зберігається у визначенні, що містить діюча редакція Закону України «Про аудиторську діяльність» [189, ст.3, п.2]. Натомість трактування, що містять публікації західних видань, жодним способом не оперують «незалежністю» як корінною ознакою аудиту. Як відомо, питання незалежності аудитора розглядаються лише в контексті етичних норм, що супроводжують процес виконання професійних завдань аудитора [108, с.35-104].

Трактування змісту аудиту на початку 90-х років ХХ сторіччя містить в собі ще одну, досить важливу характеристику, яка розкриває його цільове призначення. Так, М.Т. Білуха визначає аудит як «незалежну форму економічного контролю, що надається суб'єктам підприємницької діяльності на договірних засадах з питань ефективності господарювання та достовірності її відображення у бухгалтерському обліку і звітності» [30, с.41]. Як бачимо, на перше місце вчений ставить завдання, що направлене на підвищення «ефективності господарювання» суб'єкта підприємницької діяльності, і лише потім, як другорядне завдання називається оцінка «достовірності відображення господарської діяльності у бухгалтерському обліку та звітності». Подібні підходи можна побачити у визначеннях, що даються Ф. Ф. Бутинцем [40, с.14], С.А. Пресняковим [187], Д.О. Абленовим [1, с.14-15], Ю.О. Голубом [60, с.173]. Якщо розглядати аудит як форму контролю, тоді, очевидно, він повинен володіти всіма притаманними йому функціональними завданнями, серед яких головним приймалось завдання виявлення резервів підвищення ефективності використання всіх наявних ресурсів суб'єкта господарювання. Пріоритет такого завдання є наслідком превалювання першого типу відносин «користувач-відповідальна сторона» на етапі започаткування аудиторської практики, а отже, як нами було визначено раніше, перший тип відносин орієнтує завдання аудиту саме на компенсацію окремих функцій контролю.

Досить показовим є те, що подібні погляди на зміст та завдання аудиту присутні й сьогодні, коли практика аудиту фактично вийшла за межі контрольно-ревізійних методів і базується на застосуванні професійних (міжнародних) стандартів аудиту, які встановлюють вимоги до змісту процедур виконання завдань. Так, автор підручника видання 2008 року Д.О. Абленов зазначає, що «поняття аудиту ширше, ніж поняття ревізії і контролю, бо в нього входять не тільки перевірка достовірності фінансових показників, але і розробка пропозицій щодо поліпшення господарської діяльності для раціоналізації витрат і оптимізації

доходів на науковій основі» [1, с.15]. Було б дуже спрощеним розглядати подібні трактування лише як помилкові. Насправді, присутність відповідної точки зору є досить поширеною й свідчить про проявлення ефекту генетичної спадковості в еволюційному розвитку системи тристоронніх відносин, тобто на сучасному ринку аудиторських послуг досить широкий сектор займають суб'єкти підприємницької діяльності, для яких характерний найнижчий тип відносин «користувач-відповідальна сторона».

Визначення аудиту в трактуваннях західних фахівців, які наводились у різних публікаціях починаючи із 1973 року по теперішній час, базуються на тому, що аудит розглядається перш за все як «оцінка» фінансової інформації щодо її достовірності, або «оцінка» з метою надання впевненості користувачам щодо достовірності такої фінансової інформації. Тобто, абсолютно природним для країн з розвинутою ринковою економікою та сталою практикою аудиту є позиціонування аудиту як способу оцінки фінансової інформації, а не форми її контролю.

А. Аренс та Дж. Лоббек трактують аудит як «процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує й оцінює свідчення про інформацію, що піддається кількісній оцінці і що належить до специфічної господарській системі, щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям» [12, с.7]. Такий підхід є цілком зрозумілим, бо відображає об'єктивну картину функціонування західної практики аудиту, яка здійснювалась в економіках з розвинутим фондовим ринком, що в свою чергу визначає найбільш високий рівень відносин «користувач-відповідальна сторона»:

- наявність відносин власності та непрямий контроль користувача щодо відповідальної сторони;
- відсутність відносин власності та відносин контролю користувача щодо відповідальної сторони;
- об'єкт відповідальної сторони, на який направлений економічний інтерес користувача - фінансова звітність та інша економічна інформація;
- пріоритетна потреба користувача, що визначає завдання зовнішнього аудиту, є підвищення рівня довіри до фінансової звітності та іншої економічної інформації, що пов'язано із зменшенням інформаційних ризиків під час прийняття управлінських рішень.

На наш погляд відокремлення аудиту від інших видів діяльності у визначеннях західних фахівців є принципово важливим з огляду на те, що практика аудиту пов'язана із виконанням досить широкого спектру завдань, які не завжди мають наслідком висловлення судження щодо достовірності фінансової інформації. Як відомо, професійні аудиторські стандарти розглядають сукупність робіт, в результаті виконання яких висловлюється судження щодо достовірності фінансової інформації, як завдання з надання впевненості. Аудит історичної фінансової звітності загального призначення є лише складовою завдань з надання впевненості, а всі інші роботи розглядаються як супутні аудиту послуги та інші послуги [145, с.6-7].

Натомість погляди окремих науковців щодо змісту аудиту не містять відокремлення аудиту, як виду завдань з надання впевненості, від інших робіт. Більше того, ми можемо зустріти підходи до визначення аудиту як практичної діяльності в цілому. Внаслідок цього аудит трактується як «підприємницька діяльність аудиторів (аудиторських фірм) зі здійснення позавідомчих перевірок бухгалтерської (фінансової) звітності, документів бухгалтерського обліку, податкових декларацій та інших фінансових зобов'язань і вимог економічних суб'єктів, а також надання інших аудиторських послуг» [75, с. 6]. Таке розуміння змісту цілком характерне для тристоронніх відносин, в яких переважають відносини «користувач-відповідальна сторона» так званого перехідного типу, або як ми їх визначили середнього рівня ієрархії:

- наявність відносин власності та непрямий контроль користувача щодо відповідальної сторони;
- об'єкт відповідальної сторони, на який направлений економічний інтерес користувача – результати діяльності, фінансова звітність та інша економічна інформація;
- пріоритетна потреба користувача, що визначає завдання зовнішнього аудиту, є забезпечення адекватності звітної інформації реальним фактам господарських операцій та встановленим параметрам контролю, а також підвищення рівня довіри до фінансової звітності та іншої економічної інформації.

Науковці, що дотримуються подібних поглядів, як правило, акцентують свою увагу на тому, що аудит на відміну від ревізії повинен приносити користь суб'єкту господарювання, який перевіряється, в основному за рахунок проведення додаткових консультацій та наданням рекомендацій щодо усунення недоліків в обліку та системі внутрішнього контролю ([75], [15], [23], [40], [187], [60]).

На наш погляд, таке «широке трактування» змісту аудиту є хибним з огляду на те, що виконання будь-яких завдань, в результаті яких користувач не знижує своїх інформаційних ризиків (не отримує впевненості щодо достовірності фінансової інформації), можуть виконуватись за межами існування тристоронніх відносин. А саме, «аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема, по веденню та відновленню бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання» [189, ст.3, п.6].

Закон України «Про аудиторську діяльність» оперує поняттям «аудиторська діяльність», під якою розуміється «підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг» [189, ст.3, п.1]. Тобто, аудиторська практика (діяльність) в цілому трактується як загальне поняття, що виходить за межі професійних стандартів аудиту. Таким чином, норми діючого законодавства окреслюють межі особливого виду підприємницької діяльності – аудиторської діяльності.

На відміну від визначень професійних стандартів утилітарний зміст аудиту значно ширше і фактично охоплює все, що розуміється як «завдання з надання впевненості». У визначенні Закону України «Про аудиторську діяльність» аудит розглядається як сукупність всіх аудиторських перевірок «даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів» [189, ст.3, п.2]. В свою чергу загальна сукупність аудиторських перевірок зводиться до більш стислого, концентрованого терміну – «аудит».

Отже, дефініція «завдання з надання впевненості», яким оперують «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг», можна визначити як ідентичну дефініції «аудиторські перевірки», або «аудит», що використовується Законом України «Про аудиторську діяльність».

Наступна індикативна ознака, яка повинна бути дослідження у зв'язку із змінами у трактуваннях змісту аудиту – це «контроль». В цьому зв'язку необхідно зазначити важливість результатів наукового дослідження Н.С. Шалімової, які викладено у монографії «Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика» [300].

Розвиток наукових поглядів професора Г.М. Давидова [69, с. 172-185] щодо соціально-економічної концепції аудиту дозволив Н.С. Шалімовій дійти висновку, що аудит представляє собою «соціально-нейтральний інститут, який виконує функції збору та оцінки інформації і представлення висновку стосовно результатів своєї роботи в складних та великих системах контролю, зменшуючи інформаційний ризик та виступаючи одним із засобів забезпечення певного рівня інформаційної безпеки в суспільстві» [300, с. 70], якому не притаманні самостійні контрольні функції. Головна сентенція вченої може бути представлена таким чином:

- по-перше, аудит не можна розглядати як самостійну систему незалежного контролю,
- по-друге, аудит є складовою системи контролю, яка «охоплює лише певну частину функцій контролю, реалізація яких дозволяє зафіксувати реальний стан об'єкта, що контролюється, і лише «допомагає» суб'єктові контролю при прийнятті рішень» [300, с. 70],
- по-третє, головна функція аудиту полягає у зменшенні інформаційних ризиків.

Критичний аналіз новаційних поглядів щодо місця та функцій аудиту в сучасних економічних відносинах та подальше їх дослідження необхідно проводити на вже сформованому підґрунті, що дозволяє забезпечити єдиний методологічний підхід. З цією метою цілком слушно розглянути основні логічні конструкції, які були побудовані вченою.

Обґрунтування своїх поглядів щодо місця аудиту в системі контролю Н.С. Шалімова здійснювала шляхом досліджень змісту контролю як системи та контролю як процесу.

Контроль як система може бути представлений як сукупність трьох елементів: суб'єкт контролю, підконтрольний об'єкт та контрольні дії, спрямовані на виявлення відхилень у господарських системах. При цьому існують різні погляди на те, що виступає визначальним елементом при створенні різних систем контролю. Так, І.К. Дрозд вважає, що в системі «суб'єкт – контрольні дії – об'єкт» пріоритетність має суб'єкт контролю [88, с. 79]. Виходячи з цих позицій Н.С. Шалімова в подальшому досліджує аудит як суб'єкт в системі контролю і формулює проблему таким чином: «що є головним при визначенні суб'єкта контролю і, відповідно, виділенні системи контролю як цілісного явища – факт виконання контрольних дій, факт прийняття рішення за результатами контролю, факт існування можливості впливу на об'єкт контролю?» [300, с. 48].

Вирішення цього питання проводилось в площині розкриття змісту контролю як процесу. Є.О. Кочерін визначає контроль як процес, що має наступні характеристики: змістовну, яка повинна дати відповідь на питання, що відбувається в процесі контролю; організаційну, що описує ким і в якому порядку виконується контроль; технологічну – як виконується контроль [118, с. 119]. В цьому контексті процес контролю представляється такими послідовними діями: встановлення норм функціонування; збір даних про фактичний результат виконання; порівняння та оцінка фактичного та очікуваного результатів виконання; розробка та здійснення коригуючих дій [118, с. 142].

Досліджуючи зміст контрольного процесу, А.М. Тарасов зазначає, що такий процес містить в собі стадію оцінки виявлених відхилень, які перевищують їх допустимий рівень впливу на функціонування підконтрольного органу з наступним виявленням причин таких відхилень та вжиття заходів по усуненню та з попередження відхилень у майбутньому [277, с. 96-97].

Реалізація контрольного процесу відбувається завжди за участю суб'єкта контролю, який в свою чергу за визначенням І.К. Дрозд та В.О. Шевчук може розглядатись як ініціатор або виконавець. Ініціатори контролю здійснюють прямий (безпосередній) контроль, натомість виконавці здійснюють представницький (опосередковуваний) контроль, який був їм делегований ініціаторами [87, с. 33]. Така точка зору цілком відповідає розумінню контролю як складної системи. З цієї позиції Н.С. Шалімова робить узагальнення про складність системи контролю, яка «визначається тим, що у процес її функціонування втягується кілька суб'єктів, які розподіляють між собою елементи контрольних функцій, що значно розширює систему контролю, оскільки до неї слід включити, щонайменше, того, хто фіксує інформацію, того, хто її збирає, того, хто її оцінює. Але в більшості випадків у практичній діяльності та науковій літературі будь-якого суб'єкта, який здійснює збір інформації та її порівняння без наявності повноважень щодо прийняття рішення за наслідками проведеної роботи, називають суб'єктами контролю, хоча його функції (безперечно, надзвичайно важливі) виявляються набагато вужчими» [300, с. 53].

Логіка подальшого дослідження Н.С. Шалімової аудиту як системи контролю базується на ідеї А.М. Тарасова про те, що контроль, як функція управління в соціальному сенсі, пов'язаний з категорією володарювання, отже, як управлінська функція також повинна розглядатись як владна діяльність [277, с. 21]. Виходячи з того, що аудитори не наділені владними повноваженнями на відміну від органів державного фінансового контролю, а також те, що за наслідками аудиту аудитор не встановлює винуватців, а здійснена ним оцінка не є підставою для обов'язкового застосування штрафних санкцій, вона може не привести до подальших коригуючих дій з боку замовника, або відповідних органів державного управління, вчена приходить до висновку про те, що аудит виконує лише функцію «збирача інформації», отже його треба розглядати як «соціально-нейтральний інститут» [300, с. 53].

Наукова цінність дослідження Н.С. Шалімової полягає в тому, що вона з позицій інституціональної теорії зробила перший крок до обґрунтування змісту аудиту в системі соціально-економічних відносин. Разом з тим, висновок про те, що аудит не можна розглядати як самостійну систему незалежного контролю внаслідок відсутності у нього владних повноважень, вона не розвинула далі й визначила місце аудиту як складової загальної системи контролю, якому відводиться роль інструмента зменшення інформаційних ризиків. Така «зупинка», безумовно, є наслідком обмежень предметної області дослідження. Разом з тим, вважаємо, що подальший пошук відповіді на питання про місце аудиту в системі контролю повинен розглядатись через аналіз змісту контролю як процесу.

Принципово важливим моментом такого дослідження є розуміння дуалістичної природи аудиту, яка є наслідком існування тристоронніх відносин. Як було вже зазначено вище (див. 1.1), аудит повинен розглядатись одночасно як процес та як результат. Як процес, аудиторська перевірка завжди визначається зв'язком типу «ВС-А» (відповідальна сторона – аудитор), а як результат – зв'язком типу «К-А» (користувач – аудитор).

Класичне розуміння системи контролю представляє її як сукупність суб'єкта, об'єкта та засобів контролю, які взаємодіють як єдине ціле у процесі встановлення бажаних результатів виконання, виміру стану об'єкта контролю, аналізу та оцінки даних вимірювань та розробки необхідних коригуючих дій [118, с. 146]. Якщо аудит розглядати як результат функціонування системи тристоронніх відносин, який одночасно виступає складовою системи контролю, тоді абсолютно логічним виникає питання: чи може існувати система тристоронніх відносин одночасно як контрольна, і якщо це так, чи виконує аудит контрольні функції в такій системі?

На рис.1.3 зображено схему реалізації контрольного процесу в системі тристоронніх відносин.

Контрольний процес, що розглядається нами, здійснюється суб'єктом контролю - користувачем, по відношенню до об'єкту контролю - відповідальної сторони. Контроль як процес не може існувати відокремлено від процесу управління суб'єктом контролю. Норми функціонування, що застосовуються в

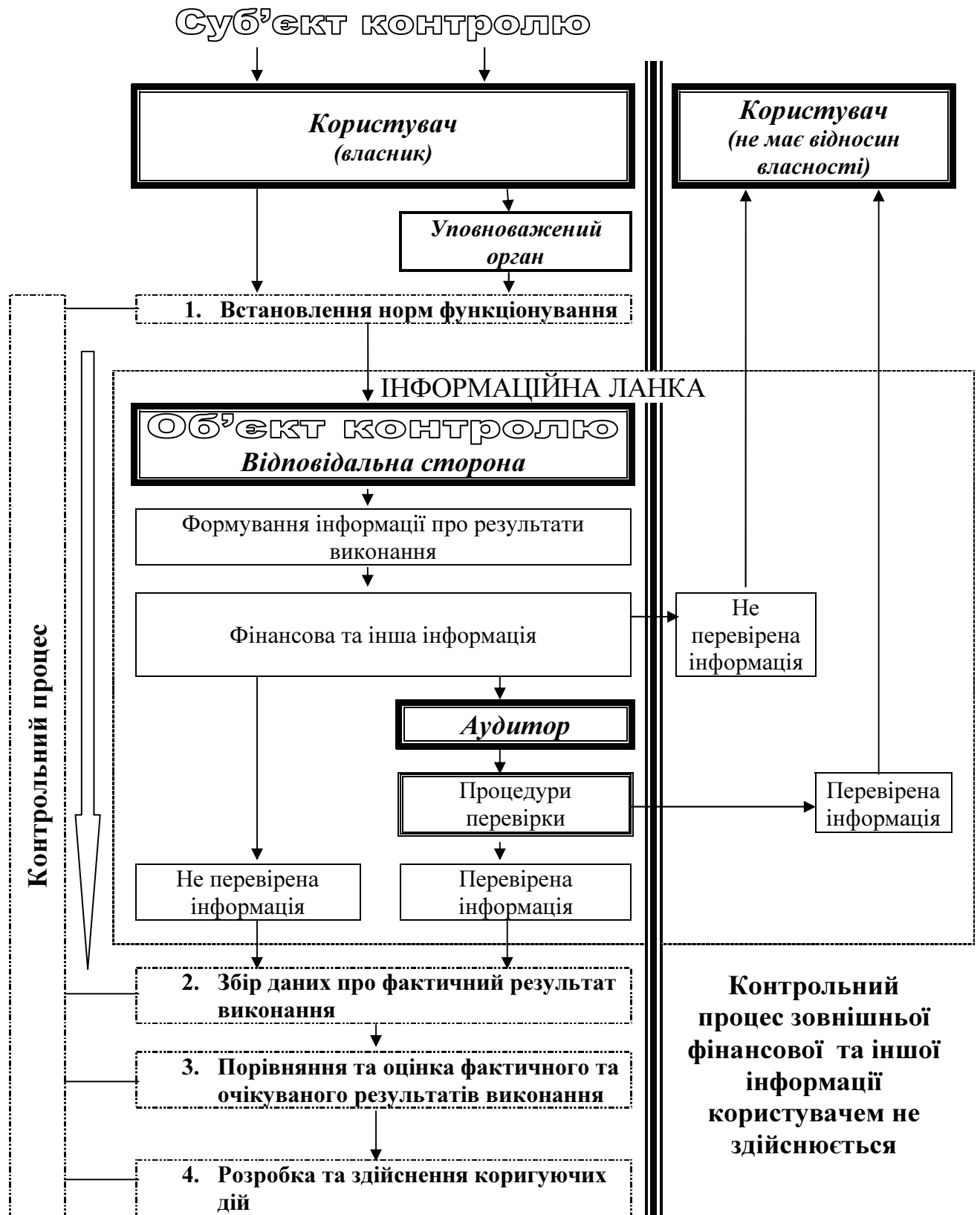


Рис. 1.3 Схема реалізації контрольного процесу в системі тристоронніх відносин

контрольному процесі завжди будуть мати певні параметри, які визначаються стратегією та цілями управління господарюючого суб'єкта.

Позиція Н.С. Шалімової щодо першооснови владних повноважень при визначенні суб'єкта контролю дозволила нам провести розмежування користувачів на таких, що можуть розглядатись як суб'єкти контролю, та таких, що ніколи не виступають суб'єктами контролю по відношенню до відповідальної сторони. В якості останніх можуть бути лише користувачі, що не мають відносин прав власності у відповідальній сторони: потенційні інвестори, кредитори, громадськість та ін.

Абсолютно очевидним є той факт, що для випадку, коли користувач не має відносин прав власності щодо відповідальної сторони, то взагалі не можна говорити про існування будь-якої системи контролю. Інформація, яка надається відповідальною стороною користувачеві не містить жодних вхідних параметрів щодо норм функціонування суб'єкта господарювання – відповідальної сторони. Така фінансова інформація може розглядатись лише як зовнішня (вхідна) для прийняття майбутніх управлінських рішень причому по відношенню до інших об'єктів контролю. Наприклад, рішення інвестора про можливість придбання акцій об'єкта інвестування (відповідальної сторони), фінансова звітність якого розглядається, направлено на встановлення параметрів щодо цілей управління капіталом безпосередньо самого інвестора (користувача). Отже, з боку таких користувачів не можуть виникати дії, що реалізуються на етапі порівняння та оцінка фактичного та очікуваного результатів виконання та не проводиться розробка та здійснення коригуючих дій.

Таким чином, для системи тристоронніх відносин, яка характеризується найвищим типом відносин «користувач-відповідальна сторона» відсутня система контролю. Це означає, що процес аудиту відбувається в системі контролю відповідальної сторони, а його кінцевий результат використовується поза контуром контрольного процесу.

Якщо ми говоримо про те, що завдання та зміст аудиту визначається типом відносин «користувач-відповідальна» сторона, а такі відносини представляють складну динамічну структуру, то, можливо, існують випадки, коли аудит процес аудиту та його результат можуть бути інкорпорованими в систему контролю в повному обсязі, як складова загального процесу контролю?

Відповідно до прийнятого підходу щодо ідентифікації суб'єкту контролю, аудит може бути присутнім в системі контролю, в якій суб'єктом контролю виступає власник. Власник – суб'єкт контролю (користувач) в залежності від форми організації контрольної системи може самостійно, або опосередковано встановлювати вхідні параметри щодо об'єкта контролю - відповідальної сторони (перший етап процесу контролю на рис.1.3). Наступні етапи контрольного процесу (збір даних про фактичний результат виконання, порівняння та оцінка фактичного та очікуваного результатів виконання, розробка та здійснення коригуючих дій) відбувається після того, як буде сформовано об'єктом контролю інформацію про фактичні результати виконання.

Як видно із схеми, представленої на рис.1.3 процес формування інформації про результати виконання може розглядатись як автономний в загальному контурі контрольного процесу. При цьому, процес контролю, як такий, може бути здійснений без залучення додаткових зовнішніх процедур перевірки (аудиту) інформації про фактичні результати виконання.

Фінансова інформація про результати виконання є продуктом функціонування системи бухгалтерського обліку. Як зазначає В.В. Євдокімов «взаємозв'язок бухгалтерського обліку й контролю полягає в тому, що, з одного боку, бухгалтерському обліку, властива контрольна функція. ...З іншого боку, бухгалтерський облік є інформаційною базою для контролю. Також і сам процес бухгалтерського обліку може стати предметом контролю. Охоплюючи всі стадії виробничого процесу, внутрішній контроль найбільш повно реалізує свої функції в загальній системі управління підприємством, оскільки саме управління є безперервним і цілеспрямованим процесом впливу на об'єкт, завдяки якому забезпечується досягнення оптимальних результатів при найменших затратах часу і ресурсів» [92, с. 43]. Отже, якщо процедури аудиту направлені на перевірку інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, яка в свою чергу може виступати предметом контролю, то чи можна вважати аудит однією із форм такого контролю?

При вирішенні цього питання будемо виходити із початкового припущення про те, що в процесі аудиту буде здійснювати опосередковуваний контроль за ініціюванням суб'єкта контролю (користувача). За умови, що аудиту не притаманні владні повноваження, представницький (опосередковуваний) контроль, в принципі, може мати місце. В такому випадку необхідно ідентифікувати всі складові, що притаманні будь-якому контрольному процесу.

Особливістю реалізації завдань аудиту є те, що вхідні параметри, щодо яких необхідно здійснювати контрольні функції безпосередньо не пов'язані з визначенням розміру й причин відхилень фактичного стану (або дотримання) у порівнянні з попередньо встановленими системою управління режимами функціонування суб'єкта господарювання. Натомість виконання будь-якого завдання з надання впевненості завжди вимагає чіткої ідентифікації критеріїв відносно яких аудитор повинен формувати судження (здійснювати оцінку) щодо достовірності прийнятного предмета перевірки.

Формування будь-якого аудиторського судження завжди базується на результатах порівняння предмета перевірки (інформації, яка міститься у фінансовій звітності) зі встановленими критеріями (вимогами до її подання та розкриття) причому незалежно від того чи здійснює майбутній користувач контрольні функції відносно відповідальної сторони, чи ні. В цьому контексті процес аудиторської перевірки обов'язково включає етап «збору даних про фактичний результат виконання» та етап «порівняння та оцінки фактичного та очікуваного результатів виконання», які є складовими звичайного контрольного процесу.

Треба зазначити, що природа критеріїв (контрольних параметрів), які використовуються під час проведення аудиторської перевірки інша ніж звичайних

контрольних параметрів. Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості визначає, що критерії можуть бути або встановленими, або спеціально розробленими. Встановлені критерії - це критерії, які містяться у законодавчих або нормативних актах або видані уповноваженими чи визнаними організаціями експертів, які дотримуються прозорих належних правових процедур. Спеціально розроблені критерії – це критерії, які розроблені для мети виконання завдання з надання впевненості.

Критерії повинні відповідати наступним характеристикам:

- критерії повинні бути доречними, що сприяє користувачам у процесі прийняття їх рішень;
- критерії вважаються достатньо повними, якщо не пропущені важливі чинники, які можуть впливати на висновки в контексті обставин завдання;
- критерії повинні бути достовірними, що дозволяє забезпечити обґрунтовану послідовну оцінку чи визначення предмета перевірки, за подібних обставин однаково кваліфікованими аудиторами;
- критерії мають бути нейтральними, що формує підґрунтя висловлення неупередженої думки;
- критерії будуть сприяти формуванню неупередженої думки, якщо вони будуть зрозумілими, тобто чіткими, вичерпними та тлумачення яких не може значно відрізнятись [145, с. 14-16].

Належні критерії потрібні для обґрунтованої послідовної оцінки чи визначення предмета перевірки в контексті професійного судження. Це обумовлюється тим, що будь-який висновок аудитора можна по-різному тлумачити і неправильно розуміти у випадку відсутності критеріїв, які відповідають всім встановленим характеристикам.

На відміну від вхідних параметрів, що встановлює тільки суб'єкт контролю в межах реалізації контрольної функції управління, критерії, які обов'язково ідентифікуються для кожного завдання з надання впевненості, можуть формуватись як потенційними користувачами фінансової звітності, так і зовнішнім регуляторним середовищем. В Додатку Б систематизовано склад вхідних контрольних параметрів (критеріїв) оцінки достовірності фінансової та іншої інформації в процесі аудиту виконання аудиторської перевірки.

Разом з тим існує взаємозв'язок між контрольним процесом, що має місце в системі управління суб'єкта господарювання (відповідальної сторони) та аудиторськими процедурами, які здійснюються в процесі інформаційного забезпечення такої системи управління. Отже, необхідно визначити місце аудиту в окреслених межах.

Параметри формування та функціонування системи внутрішнього контролю в цілому та бухгалтерського обліку зокрема, визначаються власниками та керівництвом господарюючого суб'єкта виходячи із особливостей галузі, організаційної структури, задач управління та інших факторів. Кінцевим результатом виконання встановлених процедур системи внутрішнього контролю виступає фінансова інформація про результати діяльності (звітність), що в подальшому є предметом аудиторської перевірки. Міжнародними стандартами

аудиту внутрішній контроль визначається як «процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення обґрунтованої впевненості в досягненні цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотриманні застосовних законів і нормативних актів» [144, с. 277].

Якщо розглядати аудит як опосередковуваний вид контролю фінансової інформації та процесу її формування, тоді, на «вході» такого контрольного процесу повинні бути встановлені ініціатором (користувачем) норми функціонування контролюваного об'єкта, які потім будуть слугувати базою для співставлення фактично отриманих результатів.

Разом з тим, процес виконання аудиторської перевірки (завдання з надання впевненості) завжди виходить за межі звичайного процесу контролю. Головною його особливістю є те, що він ґрунтується перш за все на професійному судженні аудитора, яке розповсюджується на всі етапи процесу виконання завдання. Професійне судження виступає своєрідним фільтром для вхідних параметрів, що визначають не тільки зміст процедур перевірки, але й для формування кінцевого результату аудиту – аудиторської думки. Якщо розкрити більш детально зміст ланцюга «фінансова та інша інформація – аудитор - процедури перевірки», який включено до загальної схеми реалізації контрольного процесу в системі тристоронніх відносин (рис.1.3), то можна виявити взаємозв'язок, між сторонами таких відносин. Загальна схема процесу виконання аудиторської перевірки (завдання з надання впевненості) в системі тристоронніх відносин представлена на рис.1.4.

Основними вхідними параметрами, що визначають зміст та обсяг процедур аудиторської перевірки виступають результати процедур оцінки суттєвості та процедур оцінки ризиків.

Поняття суттєвості інформації розглядається як ключове, або своєрідна норма для порівняння фінансової інформації, яка подається відповідальною стороною для її перевірки аудитором на повноту та достовірність у відповідності до визначених критеріїв.

Як відомо, стандартами аудиту зазначається, що «викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони, окремо або в сукупності, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі фінансової звітності ... Визначення аудитором суттєвості є предметом професійного судження та залежить від розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації» [144, с. 330].

Таким чином, вхідний параметр для здійснення контрольного процесу визначеної фінансової інформації, яка була складена окремо взятою відповідальною особою, є величина не постійна, й може змінюватись в залежності від цільового призначення результатів аудиту. Відносно сталими можуть бути лише визначені критерії оцінки предмету виконання завдання. Як відомо,

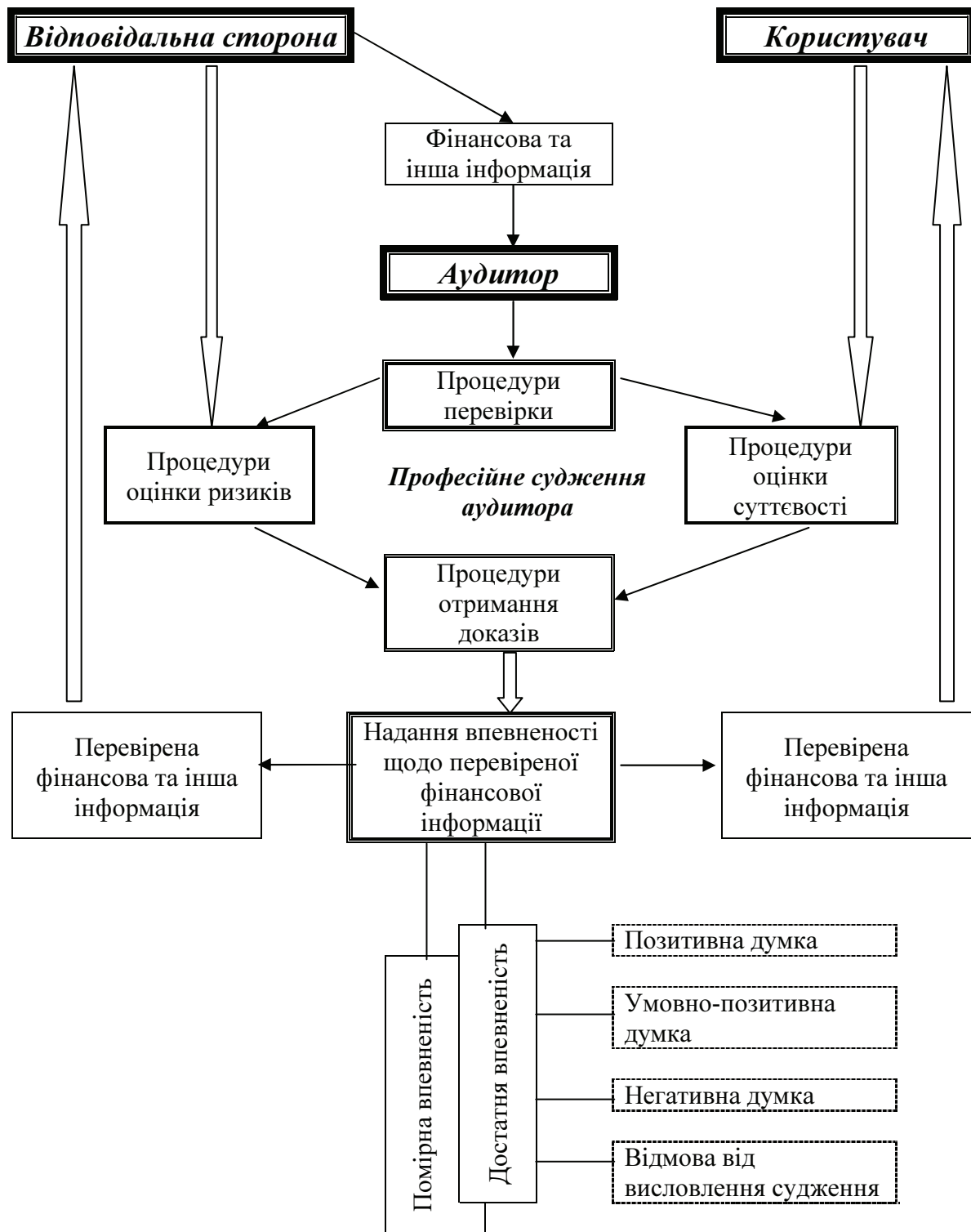


Рис. 1.4 Загальна схема процесу виконання аудиторської перевірки (завдання з надання впевненості) в системі тристоронніх відносин

застосовувані в Україні концептуальні основи для складання фінансової звітності (Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку та Міжнародні стандарти фінансової звітності (обліку)) передбачають необхідність формування професійного судження спочатку відповідальною стороною щодо визначення складових облікової політики, а потім аудитора, щодо оцінки відповідності прийнятої облікової політики фактичним обставинам впровадження господарської діяльності.

Оцінка суттєвості слугує орієнтиром під час виконання процедур оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансовій інформації, які не попереджаються та не ідентифікуються системою внутрішнього контролю.

Якщо припустити, що в процесі аудиту здійснюється тестування системи внутрішнього контролю й оцінюються її недоліки, що можуть впливати на фінансову інформацію, яка слугує базою для порівняння вхідних контрольних параметрів управління в цілому, тоді треба говорити про те, що аудитор повинен виявляти всі без виключення відхилення у функціонуванні системи внутрішнього контролю відповідальної сторони. Тільки в такому випадку мова може йти про те, що аудиторська перевірка виконує опосередковану (представницьку) функцію контролю. Разом з тим дослідження системи внутрішнього контролю під час проведення аудиторської перевірки виходить з того, що «хоча більшість заходів контролю, доречних для аудиту, ймовірно, стосуються фінансової звітності, не всі заходи контролю, що стосуються фінансової звітності, є доречними для аудиту. Рішення, чи є захід контролю окремо або у поєднанні з іншими заходами доречним для аудиту, є питанням професійного судження аудитора» [144, с. 279].

Натомість аудитор повинен отримати розуміння внутрішнього контролю, лише в межах, які є доречними для аудиту, що в свою чергу визначається прийнятими параметрами суттєвості інформації. Міжнародним стандартом аудиту 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища» ці обставини дослідження системи внутрішнього контролю визначені наступним чином: «В межах оцінки ризиків ... аудитор повинен встановити, чи є будь-які з ідентифікованих ризиків, за судженням аудитора, значними. При здійсненні такого судження аудитор повинен виключити вплив ідентифікованих заходів контролю, що стосуються такого ризику» [144, с. 283].

Важливим моментом для осмислення місця аудиту в контрольному процесі є характеристика мети виконання його основних процедур – процедур отримання доказів. На відміну від контрольного процесу, який направлений на виявлення відхилень у параметрах фактичного стану в порівнянні з встановленими параметрами, процедури отримання доказів направлені на отримання свідчень, що такі відхилення відсутні. Таким чином, мета виконання аудиторських процедур має протилежну направленість в порівнянні з процедурами контрольного процесу: не пошук відхилень, а отримання свідчень про їх відсутність.

Для того, щоб результати опосередкованого контролю могли в подальшому бути залученими у загальний контур контрольного процесу відповідальної сторони, суб'єкт контролю (ініціатор) повинен отримати

результати аудиторської перевірки. Практика виконання аудиторської перевірки (завдання з надання впевненості) у відповідності до Міжнародного стандарту аудиту 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» [144, с. 224-247] вимагає повідомляти найвищий управлінський персонал відповідальної сторони про окремі обставини та результати виконання завдання. Нами було систематизовано у Додатку В та проаналізовано основні вимоги діючої редакції Міжнародних стандартів аудиту щодо повідомлення інформації, яке здійснюється під час аудиту.

Загальна сукупність інформації, яка в обов'язковому порядку повідомляється суб'єкту контроль, може бути поділена на такі групи:

- інформація щодо процесу аудиту;
- інформація про ідентифіковані факти шахрайства;
- інформація про значні недоліки системи внутрішнього контролю;
- інформація про недотримання вимог законодавчих та нормативних актів;
- інформація про значні питання з пов'язаними сторонами;
- ідентифіковані події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність;
- інформація про невивражені викривлення;
- інформація щодо аудиторського звіту (висновку).

Цільова спрямованість процесу інформування суб'єкта контролю в процесі здійснення аудиторської перевірки має спільні і від'ємні ознаки з подібними процедурами, що здійснюються за наслідками перевірки системи внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку та звітності підприємства будь-якими іншими контролюючими структурами.

Головні завдання процесу інформування мають на меті не усунення встановлених невідповідностей у функціонуванні системи внутрішнього контролю та виявлених помилок, а в зменшенні аудиторського ризику, що є об'єктивним наслідком результату досягнення балансу між оцінками суттєвості та ризиків суттєвих викривлень у фінансовій звітності відповідальної сторони. Так мета інформування найвищого управлінського персоналу поєднує в собі наступні завдання:

- допомогти аудитору і тим, кого наділено найвищими повноваженнями, в розумінні питань, що стосуються аудиту та розвитку конструктивної співпраці;
- допомогти аудитору в отриманні інформації, що стосується аудиту, від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що в свою чергу дозволить отримати розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, ідентифікувати відповідні джерела аудиторських доказів і надати інформацію щодо конкретних операцій чи подій;
- допомогти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, у виконанні їх відповідальності з нагляду за процесом складання фінансової звітності, зменшуючи цим самим ризику її суттєвого викривлення [144, с. 228].

Поряд із «внутрішньою» направленістю завдань інформаційного обміну між аудитором та суб'єктом контролю, що відповідає перш за все вимогам забезпечення надійності та якості процесу аудиту, необхідно визначити й «зовнішній» вектор такого обміну.

Досліджуючи комунікаційний зв'язок між аудитором та суб'єктом господарювання, Н.С. Шалімова визначає три групи ситуацій, в яких обмін інформацією між аудитором та управлінським персоналом є обов'язковий:

- перша – аудитор повинен повідомити управлінському персоналу певну інформацію про ситуацію;
- друга – аудитор повинен отримувати від управлінського персоналу підтвердження щодо розуміння ним певної ситуації;
- третя – аудитор повинен робити запити управлінському та іншому персоналові, на які останні повинні давати відповіді, які надалі можуть бути використані як аудиторські докази.

В цьому контексті вчена робить висновок, що процес інформаційного обміну пов'язаний із реалізацією інформаційної функції аудиту [300, с. 221].

Зрозуміло, що отримана інформація управлінським персоналом за результатами виконання процедур аудиторської перевірки, може бути використана в подальшому контрольному процесі суб'єкта господарювання, проте такий «перетин» із загальною системою контролю є скоріше побічним продуктом поряд із головним результатом виконання завдання – надання впевненості щодо достовірності фінансової інформації. Такий висновок базується на тому, що в основі прийняття рішення аудитора про доцільність та необхідність інформування знаходяться суттєвість та професійне судження аудитора.

Таким чином, аудиторська перевірка перебуває в середині контрольного процесу відповідальної сторони і прямо не пов'язана з етапами його реалізації. За результатами проведеного дослідження було складено порівняльну процедур внутрішнього контролю та процедур аудиту, яка наведена в таблиці 1.5. В якості порівняльних характеристик було обрано ті, що визначають місце аудиту в контрольному процесі та системі управління в цілому. Як видно із представлених даних, по дев'яти позиціях із визначених чотирнадцяти, характеристики процедур аудиту не співпадають з відповідними характеристиками процедур контролю. Можна визначити лише дві точки їх перетину – це джерела формування вхідних параметрів (критеріїв) для виконання процедур та види застосовуваних процедур для виявлення відхилень у фактичному стані в порівнянні із встановленими вхідними параметрами (критеріями).

Тотожність застосовуваних методичних прийомів контролю (ревізії) та аудиту, які виступають основою для формування їх процедур, була описана О.Ю.Редько [218, с. 76]. Але, на відміну від процесу контролю (ревізії) аудит є самостійно регламентованим процесом, який не може коригуватись ззовні суб'єктом контролю та має завершений технологічний цикл.

Таблиця 1.5

Порівняльна характеристика процедур внутрішнього контролю та процедур аудиту

№ п/п	Характеристика	Зміст характеристики для процедур аудиту		Результат порівняння
		контролю	аудиту	
1	2	3	4	5
1.	Мета виконання процедур	Виявлення відхилень у параметрах фактичного стану в порівнянні з встановленими параметрами цілей управління об'єктом контролю	Збирання доказів направлено на отримання свідчень, про відсутність відхилень у параметрах фактичного стану інформації в порівнянні з встановленими параметрами її формування	Не співпадають
2.	Залежність процесу управління від факту застосування процедур	Пряма	Відсутня або часткова	Не співпадають
3.	Місце формування об'єкту, щодо якого здійснюється процедури	В середині контрольного процесу та процесу управління	В середині або ззовні контрольного процесу та процесу управління	Частково співпадають
4.	Сфера реалізації	Система внутрішнього контролю в загальній системі економічного управління	Процес інформаційного обміну в загальній системі економічного управління	Частково співпадають
5.	Підпорядкованість особи, що виконує процедури, суб'єкту контролю	Пряма, або опосередковувана	Опосередковувана, або відсутня	Частково співпадають
6.	Мета встановлення входних параметрів (критеріїв) для виконання процедур	Досягнення станів об'єкта контролю у відповідності до мети управління	Забезпечення якісних характеристик фінансової інформації та єдиних принципів її формування	Не співпадають

Продовження таблиці 1.5

1	2	3	4	5
7.	Джерело формування вхідних параметрів (критеріїв) для виконання процедур	Суб'єкт контролю або зовнішнє джерело	Суб'єкт контролю або зовнішнє джерело	Співпадають
8.	Залежність вхідних параметрів (критеріїв) від результатів виконання процедур	Відсутня	Вхідні параметри (критерії) залежать від результатів оцінки суттєвості	Не співпадають
9.	Можливість застосування професійного судження	Відсутня	Професійне судження виступає своєрідним фільтром для вхідних параметрів, що визначають не тільки зміст процедур аудиту, але й для формування кінцевого результату аудиту – аудиторської думки	Не співпадають
10.	Рівень реалізації мети виконання процедур	Процедури повинні виявляти всі без виключення відхилення у значеннях (змісті) вхідних параметрів (критеріїв)	Процедури направлені на виявлення лише суттєвих відхилень у значеннях (змісті) вхідних параметрів (критеріїв)	Не співпадають
11.	Види процедур для виявлення відхилень	Перевірка, спостереження, зовнішнє підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання, аналітичні процедури, запит	Перевірка, спостереження, зовнішнє підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання, аналітичні процедури, запит	Співпадають
12.	Зміст кінцевого результату виконання процедур	Формування управлінського рішення щодо коригування	Формування судження щодо повноти та достовірності	Не співпадають

Закінчення таблиці 1.5

1	2	3	4	5
		фактичного стану об'єкта контролю	фінансової інформації	
13.	Мета інформування суб'єкта контролю про результати виконаних процедур та виявлені відхилення	Усунення встановлених невідповідностей у функціонуванні системи внутрішнього контролю та виявлених відхилень фактичного стану від визначених параметрів функціонування об'єкта управління	Зменшення аудиторського ризику. Отримана інформація може бути використана суб'єктом контролю в подальшому контрольному процесі	Не співпадають
14.	Можливість та обов'язковість застосування суб'єктом контролю коригуючих дій стосовно об'єкта виконання процедур	Завжди присутня та обов'язкова	Присутня не завжди та коригування може не відбуватись	Не співпадають

Таким чином, процес аудиторської перевірки повинен розглядатись як складова системи контролю – незалежний інструмент контролю, за допомогою якого здійснюється оцінка достовірності фінансової та іншої інформації. З метою зменшення інформаційних ризиків зовнішніх та внутрішніх користувачів фінансової та іншої інформації результат аудиторської перевірки може залучатись в процес інформаційного забезпечення системи управління суб'єктами господарювання [233, 246].

Подібну платформу, щодо опосередкованого залучення аудиту у процеси управління та контролю, використовує у своєму дисертаційному дослідженні російська вчена Н.В. Ким, яка зазначає, що «інформація, отримана в ході аудиту, використовується в процесі управління на різних його рівнях і різними користувачами для прийняття рішень. Наприклад, за результатами аудиторської перевірки можуть бути виявлені недоліки в системі управління і дано рекомендації щодо їх усунення. Дана інформація використовується менеджерами особи, що перевіряється аудиторами, для вжиття заходів щодо усунення недоліків в процесі управління. Цілий ряд послуг, що надаються аудиторами, безпосередньо пов'язаний з певними функціями управління: розробка бізнес-планів, проведення аналізу, управлінське консультування та інші. Це свідчить про те, що аудиторська діяльність опосередковано впливає на сам процес управління діяльністю господарюючих суб'єктів» [106, с. 82].

Якщо подивитись на загальну схему реалізації контрольного процесу в системі тристоронніх відносин (рис. 1.3), то стає цілком очевидним, що існує спільний знаменник між процесом аудиту, який здійснюється в контурі контрольного процесу, та процесом аудиту, що здійснюється поза його межами. Це інформаційна ланка, яка повинна розглядатись як складова інформаційної системи в цілому.

Інформація виступає невід'ємною частиною системи управління. Слід сказати, що для постіндустріальної економіки інформаційний ризик є однією з найбільш серйозних і актуальних проблем сучасного менеджменту під час прийняття управлінських рішень і на думку Д.А. Архипова має особливе значення в підприємницькій діяльності [13, с.39].

Сучасні представлення систем управління, як відомо, розглядають їх як складні системи, в яких окрім систем контролю визначається ще й інформаційна система. Функціонування таких систем є взаємозалежним та взаємообумовленим. Пітер Дракер в загальному теоретичному сенсі стверджував: «Контроль – це зрештою здатність отримувати інформацію, і інформаційна система надає велику кількість інформації, і зі значно більшою швидкістю, ніж просте доповідання безпосередньому керівнику» [310, с. 204].

В дисертаційному дослідженні «Інформаційні технології в аудиті та внутрішньогосподарському контролі» С.В. Івахненко розглядаючи взаємодію контрольного та інформаційного процесів зазначає, що «інформаційний процес обліку не можна зводити до обчислювальної обробки. Він є сукупністю всіх інформаційних процедур, включаючи збір даних, їх передачу та зберігання, обробку, надання користувачам» [101, с.60].

Отже, цілком очевидним стає визначення місця аудиту в системі управління. Фактично, воно знаходиться на перетині контурів систем контролю та інформаційних систем. Причому, таке поєднання є не чим іншим як результатом розвитку змісту тристоронніх відносин та практики незалежного аудиту. З урахуванням визначеного тренду розвитку відносин «користувач-відповідальна сторона» можна говорити про розширення місця та функцій сучасного аудиту саме в секторі дії інформаційних систем управління бізнес-процесів.

Досить показовим в цьому контексті є позиція професора Є.М. Гутцайта, який в кібернетичній моделі управління розглядає аудит як елемент інформаційного ланцюга, що забезпечує процеси прийняття управлінських рішень і виходячи з цього в подальшому описує зміст концепції аудиту [65, с. 22-35].

Важливим є те, що сьогодні погляди науковців все більше акцентують увагу на аудит як на самостійний інформаційний процес. Н.В. Ким зазначає, що «в процесі аудиторської діяльності використовується і переробляється значний обсяг інформації, який умовно можна розділити на дві складові: зовнішнє інформаційне середовище та інформаційне середовище, що формується під впливом і в процесі аудиту» [106, с. 80].

Разом з тим, головний зміст аудиту у сучасній економіці повинен все ж таки розглядатись з позиції того, що аудит підвищує довіру до фінансових звітів з боку користувачів, долаючи інформаційну асиметрію – тобто неоднакову можливість доступу до фінансової інформації відповідальної сторони з одного боку та користувачів з іншого. Це досягається внаслідок того, що користувачі фінансових звітів отримують незалежне судження щодо достовірності інформації, яка міститься у таких фінансових звітах.

Як було зазначено вище, західна практика аудиту розглядає кінцевий результат – аудиторське судження, як продукт «процесу оцінки, яка здійснюється людьми, для того щоб встановити відповідність до певних норм» [318, с. 4]. Визначення аудиту як способу незалежної оцінки фінансової інформації сьогодні є цілком прийнятним і не викликає жодних дискусій.

В загальному розумінні оцінка – це спосіб встановлення значимості чого-небудь для діючого суб'єкта, або суб'єкта, який вивчає. Оцінка – це порівняння, яке приводить до думки або судження [101, с.42]. Аналіз змісту процесу аудиту в системі тристоронніх відносин свідчить про наявність всіх основних етапів, які характерні для оціночної діяльності в цілому [101]. Разом з тим, необхідно визначити специфічні функції аудиту, які визначаються його місцем в системі управління в цілому та системі інформаційного забезпечення управління зокрема.

В результаті виконання завдання з надання впевненості оцінка достовірності фінансової інформації може здійснюватись з урахуванням того, що користувачу надається достатня або обмежена впевненість.

Метою завдання з надання достатньої впевненості є зменшення ризику завдання до прийнятно низького рівня за конкретних обставин завдання як основи для позитивної форми надання висновку. Такий висновок може містити позитивну, умовно-позитивну, негативну думку, або відмову від висловлення думки [145, с.7].

Метою завдання з надання обмеженої впевненості є зменшення ризику завдання до рівня, що є прийнятним за конкретних обставин завдання, але у випадках, де цей ризик вищий, ніж для завдання з надання достатньої впевненості як основи для негативної форми надання висновку [145, с.7].

Надання користувачеві впевненості має наслідком перш за все зменшення інформаційних ризиків, тому головна функція аудиту повинна визначатись як функція зниження інформаційних ризиків в загальній системі інформаційного забезпечення процесу управління.

Як нами зазначалось вже вище, система економічного управління, в якій реалізується головна функція аудиту, являє собою складну ієрархічну структуру. Отже, розкриття змісту функцій аудиту також повинно бути підпорядковано принципу їх ієрархії, тобто головна функція реалізується через систему взаємообумовлених та взаємодоповнюючих функцій нижчого порядку.

Треба зазначити, що ієрархічна природа змісту аудиту була описана ще 1998 році професором В.С. Рудницьким. Зокрема вченим було встановлено, що на «макроекономічному рівні аудит виступає як одна із організаційних форм контролю і вирішує стратегічні завдання. На мікроекономічному рівні результати діяльності аудиторів (аудиторських фірм) складають невід'ємну частину інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарської діяльності» [225, с.10].

Загальне поняття функції, розглядає її як багатозначний термін, який означає таке відношення між елементами, в якому зміна в одному спричиняє зміну в іншому. Тому, визначення функцій аудиту повинно бути також підпорядковано принципу прямої відповідності у змінах взаємозалежних явищ, що відбуваються внаслідок реалізації механізму соціально-економічних взаємодій.

Визначення та аналіз змісту функцій аудиту знаходиться в площині наукових досліджень як вітчизняних так і зарубіжних вчених. Розуміння принципів визначення функціональних завдань будь-якого соціально-економічного явища дозволяє формувати системно-структурований підхід до його дослідження в теорії та організації на практиці. Натомість огляд існуючих підходів щодо визначення назв функцій аудиту та їх змістовного наповнення свідчить про те, що не сформований єдиний методологічний підхід для вирішення цього питання. В Додатку Г систематизовано та проведено аналіз функцій аудиту, які містяться в публікаціях з теорії аудиту.

З приведених у Додатку Г даних видно, що науковцями застосовуються різні дефініції для ідентифікації однакових за змістом функцій, в окремих випадках близькі за змістом функції поєднуються в одну.

Так С.Б. Ільїна визначає організаційну функцію, яка пов'язана з проведенням оцінки та аудитом достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності [103, с.46], що фактично співпадає за змістом з оціночною функцією, яка присутня в дослідженнях О.А. Петрик [166, с.54-55] та Д.О. Абленова [1, с.29].

Подібна ситуація зустрічається під час аналізу складу та змісту функцій аудиту, що розглядаються Г.М. Давидовим, який визначає функцію коригування

та санації (розробка рекомендацій щодо виправлення помилок та уникнення зловживань) [68, с.19], що за своїм змістом повністю співпадає з дорадчою функцією, яка ідентифікується О.А. Петрик [166, с.54-55] та Д.О. Абленовим [1, с.29].

Також можна зустріти підходи, наслідком використання яких відбувається агрегація функцій аудиту. Наприклад, Д.О. Абленов поєднує експертну та оціночну функцію на підставі того, що експертиза є різновидом оцінки. Натомість М.Т. Білуха [29, с. 57] та О.А. Петрик [166, с.54-55] розрізняють такі функції.

Крім того, важливо зауважити, що визначення функціональних завдань аудиту здійснювалось в багатьох випадках виходячи зі змісту аудиторської практики в цілому. Тобто поряд із функціями, що пов'язані із виконанням завдань з надання впевненості виділялись такі, що обумовлюються метою наданням супутніх та інших аудиторських послуг. Зокрема мова йде про дорадчу, прогнозу, консультативну, інструктивну та виробничу функції.

З метою отримання системного представлення існуючих теоретичних добутоків та їх подальшого розвитку було сформовано дві основні групи функцій за принципом їх ієрархії:

перша група - функції, через які реалізується суспільна місія аудиту на макрорівні;

друга група - функції, що визначаються змістом аудиторської практики на мікрорівні.

В свою чергу було проведено групування функцій на мікрорівні за ознаками відповідно до існуючих поглядів науковців щодо змісту аудиту, які нами було розглянуто вище. Зокрема було визначено такі групи функцій:

- функції, що пов'язують аудит з контрольним процесом;
- функції, що визначаються метою аудиторської перевірки;
- функції, що визначаються місцем аудиту в процесі інформаційного обміну;
- функції, що пов'язані з аудиторськими послугами, які не передбачають надання впевненості.

Треба зазначити, що основний підхід авторів базується на розкритті специфіки функцій аудиту, як форми або методу контролю, тобто контрольна функція виступає як головна [1, 40, 103, 166, 29, 68] . Але, з позицій того, що головна мета аудиту полягає у зменшенні інформаційних ризиків, то аудит виступає лише незалежним інструментом в системі контролю, а отже контрольна функція фактично є похідною, а не головною.

В загальній сукупності наукових досліджень функціональних завдань аудиту, на наш погляд, треба виділити результати, що наведені в докторській дисертації Н.В. Ким «Методологічні та інституціональні проблеми аудиту» [106]. Вчена розглядає функціональні завдання аудиту на двох рівнях: на макрорівні (функції у широкому розумінні) та мікрорівні (функції у вузькому розумінні). Таким чином, застосований підхід відповідає визначеному нами принципу ієрархічності функцій.

Функції аудиту на макрорівні за Н.В. Ким включають наступні: соціальну, економічну, політичну та культурно-історичну.

Соціальна функція аудиту визначається в дослідженнях українських вчених М.Т. Білухи [29, с. 57] та О.А. Петрик [166, с.54-55], проте така функція не розглядається з позицій принципу ієрархії. Натомість, зміст соціальної функції аудиту за Н.В. Ким полягає в «його призначенні як виду фінансового контролю», який виконує завдання не тільки в інтересах господарюючих суб'єктів, але й в інтересах суспільства і держави в цілому, таким чином виступає засобом заохочення соціально корисних дій з одного боку, а з іншого - є засобом обмеження, утримання від неправильних дій (рішень). Тому при реалізації соціальної функції йдеться про загально-соціальний механізм дії аудиту, коли не використовуються спеціальні юридичні інструменти контролю за господарською поведінкою [106, с.90]. Акцент на контроль при розгляді соціальної функції є проявом «родимої плями» аудиту, що все ж таки не завадило Н.В. Ким сформулювати зміст соціальної функції аудиту як засобу заохочення, з чим ми повністю погоджуємося.

Подібні погляди можна зустріти й в публікаціях українських вчених. Так, професор Ф.Ф. Бутинець визначає «профілактичну» функцію аудиту [40, с.15], що знову ж таки витікає із контрольної. Профілактична функція пов'язана з тим, що залучення зовнішніх незалежних осіб до перевірки функціонування системи внутрішнього контролю та складеної фінансової звітності, виступає своєрідним струмуючим засобом щодо можливості виникнення навмисних порушень у встановлених регламентах внутрішнього контролю та перекручень у показниках фінансової звітності підприємства. Таким чином, мова йде про суть одного й того ж напряму реалізації аудиту.

Розбіжність авторів у використаних назвах однієї й тієї ж за змістом функції потрібно розглядати з позиції науково-прикладного значення будь-якої дефініції, як логічної конструкції, що повинна надавати строго фіксований зміст відповідному терміну мови. В загальному розумінні профілактика це комплекс різного роду заходів, спрямованих на попередження будь-якого явища та (або) усунення факторів ризику як в технічних так і соціальних системах. Натомість прикметник «соціальний» об'єднує явища та системи, основним елементом яких є люди, їх взаємодії, відносини і зв'язки. Таким чином, конструкція «соціальна функція аудиту» має загальним підсумком більш глибоке змістовно-смісловне наповнення в порівнянні із словосполученням «профілактична функція аудиту».

Наступні функції, які виконує аудит на макрорівні, визначається Н.В. Ким як економічна, політична та юридична та культурно-історична.

Так, культурно-історична функція аудиту розглядається як наслідок прояву аудиту як явища національної та світової культури. Зміст цієї функції полягає в тому, що аудит у властивому йому нормативній та організаційно-технічній формі акумулює морально-етичні цінності та досягнення суспільства, людства: права людини, моральні підвалини суспільства, соціальну справедливість [106, с.90]. Такий підхід вченої може бути абсолютно прийнятним з огляду на те, що розвиток тристоронніх відносин розширює коло користувачів

фінансової інформації, і сьогодні їх загальна сукупність охоплює не тільки суб'єктів господарювання, але й всіх членів суспільства та органи державної влади. Реалізація цієї функції аудиту здійснюється через включення до професійних норм, що визначають порядок надання аудиторських послуг, морально-етична складової.

Економічна функція, на думку вченої, полягає в тому, що за допомогою аудиту можна впливати на економічні показники на мікро- та макрорівні, забезпечуючи як внутрішній економічний інтерес, так і зовнішній, що в свою чергу дозволяє забезпечити економічну безпеку країни на міжнародному рівні. Крім того, функції аудиту пов'язані з політикою захисту всіх форм власності та уніфікацією законодавства у сфері аудиту. Юридична функція полягає у захисті прав і свобод людини і громадянина та у встановленні правових засад аудиту [106, с.90]. Виходячи з принципу прямої відповідності у змінах взаємозалежних явищ, виділення економічної, політичної та юридичної функцій аудиту вбачається штучним, та таким що не відповідає змісту головної функції аудиту – редукції інформаційних ризиків.

Відповідно до принципу ієрархії функцій необхідно розглядати функції, що реалізуються на рівні виконання конкретних завдань аудиторської практики. Функції аудиту на мікрорівні мають конкретно-змістовне наповнення, що обумовлюється потребами визначених користувачів фінансової інформації та відповідними завданнями аудиту. Функцію аудиту на мікрорівні «можна представити як конкретний напрям організаційного регулювання (впливу) на поведінку господарюючих суб'єктів і користувачів аудиторської інформації ..., що припускає гарантовану достовірність звітної інформації, що, в свою чергу, сприяє прийняттю правильних управлінських і економічних рішень її користувачами» [106, с.91]. Таким чином, головна функція аудиту через культурно-історичну та соціальну функції трансформується на мікрорівні в інформаційну функцію.

Притаманність аудиту інформаційної функції визначається багатьма дослідниками [166], [300], [40], [21], [1] та ін. Інформаційна функція є наслідком включення аудиту у процес інформаційного забезпечення управління в цілому, а також як результат функціонування аудиту як окремого інформаційного процесу. Реалізація інформаційної функції фактично є наслідком досягнення головної мети аудиторської перевірки – здійснення оцінки повноти та достовірності фінансової інформації. Саме тому, абсолютно логічним є визнання оціночної функції аудиту.

Окрім оціночної та інформаційної функцій необхідно визначити ще одну комунікативну, яка сформувалась внаслідок еволюції відносин «користувач-відповідальна сторона». Як нами було встановлено вище, у відносинах «користувач-відповідальна сторона» користувач історично мав домінуючий статус в системі тристоронніх відносин й фактично виступав ініціатором для проведення аудиту. Натомість, сьогодні відповідальна сторона може відігравати активну роль в ініціації залучення аудиту з метою встановлення нових зв'язків у зовнішньому економічному середовищі внаслідок розширення кола користувачів, які не мають відносин власності та відносин контролю з такою відповідальною

стороною. В цьому контексті інформаційна функція аудиту доповнюється комунікативною, яка визначається тим, що аудитор стає зв'язуючою ланкою між відповідальною стороною та майбутнім користувачем фінансової інформації.

Наступна деталізація завдань аудиту на мікрорівні дозволяє визначити «субфункції», які фактично розкривають зміст функції вищого рівня. Такий підхід забезпечує динамічну актуалізацію змісту системи функціональних завдань аудиту у відповідності до фактичного стану розвитку завдань аудиторської практики. Так, сучасні представлення про зміст та завдання аудиту визначають запобіжну функцію, яка пов'язана з тим, що на основі рекомендацій аудитора є можливість уникнути допущення помилок, сплати штрафів, отримання збитків [166, с.54-55, 40, с.15].

Враховуючі ті обставини, що аудиторська практика значно ширше ніж поняття аудиту, яке нами досліджується, функції, що не пов'язуються із виконанням завдань з надання впевненості повинні розглядатись лише в контексті того, що суб'єкт аудиторської діяльності фактично не співпрацює із замовником у «чистому» варіанті. Тобто, для одного й того ж суб'єкта господарського діяльності можуть виконуватись різні завдання в тому складі й такі, що не передбачають здійснення незалежної оцінки повноти та достовірності фінансової інформації та надання впевненості. При цьому, аудитор повинен вживати застережні заходи щодо загроз фундаментальних етичних принципів та незалежності. Отже, виділення на мікрорівні групи функцій, які пов'язані з аспектом виконання завдань, що не передбачають надання впевненості, розглядаються як супутні функції. До них зокрема відносяться: дорадча, прогнозна, інструктивна та виробнича функції [240].

Таким чином, за результатами проведеного нами дослідження аудит треба розглядати як незалежний інструмент контролю, що реалізується в процесі інформаційного обміну в загальній системі економічного управління, з метою здійснення оцінки фінансової інформації шляхом надання відповідного рівня впевненості визначеним користувачам такої інформації, яка дозволяє зменшити інформаційні ризики в контрольному середовищі та в процесі прийняття управлінських рішень.

На рисунку 1.5 зображено зміст та систему функцій аудиту.

Проведене нами дослідження змісту та функцій аудиту як професійної практики дозволяє сформулювати підґрунтя для розкриття наступного аспекту його змісту як наукового знання в системі економічних наук.

1.3 Аудит в системі економічних наук

Сучасний аудит склався як економічна практика внаслідок розвитку суспільно-економічних відносин. Результатом генезису аудиту стали не тільки практичні рекомендації, які представлені системою принципів та правил, викладених у міжнародних стандартах аудиту, а й наукові концепції, що мають важливе самостійне значення. Такі концепції пояснюють проблеми практичної діяльності та перспективи її розвитку. Разом з тим, висновок, який було зроблено

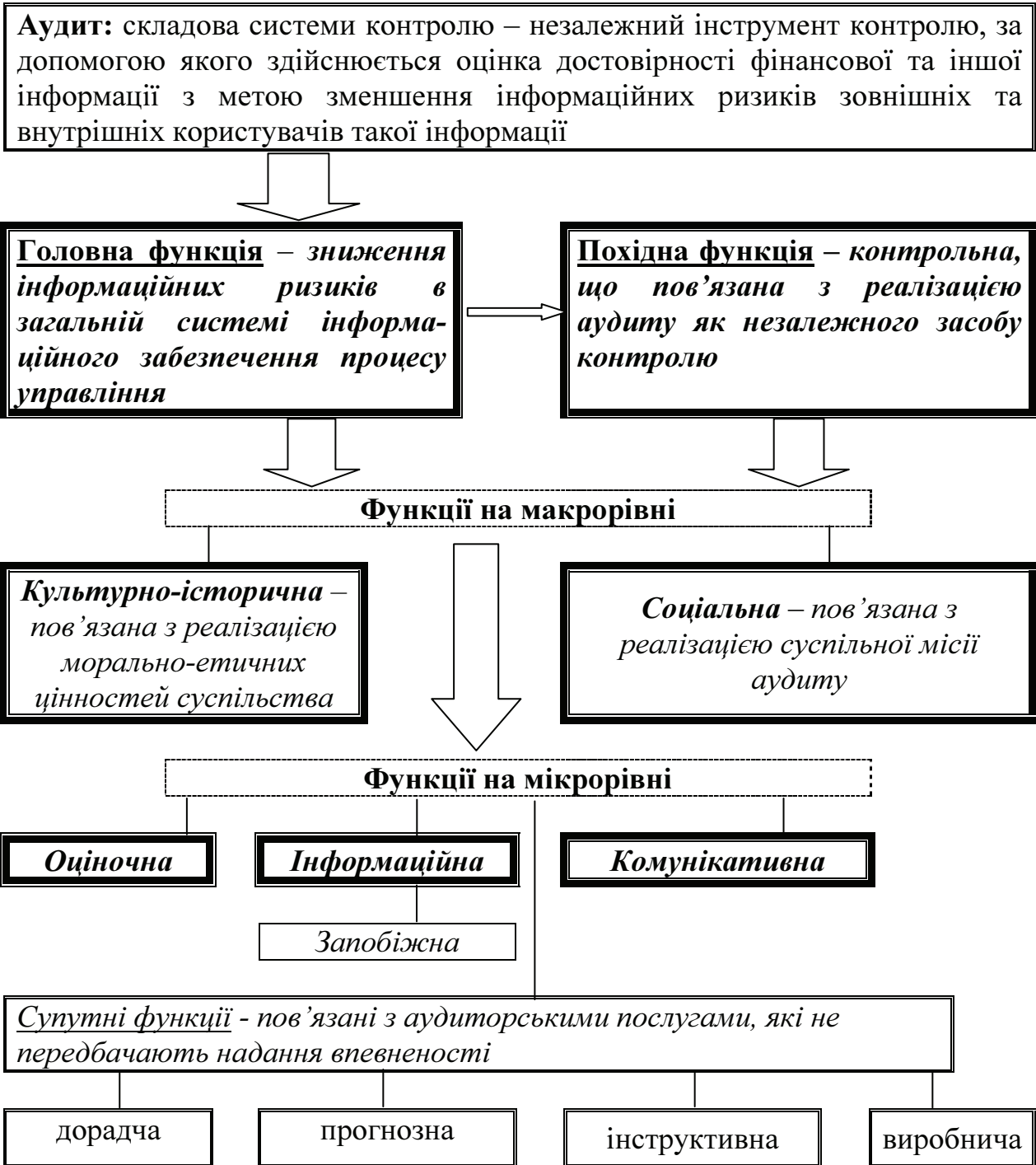


Рис. 1.5 Система функцій аудиту як професійної практики

професором О.А. Петрик ще у 2004 році про те, що «розвиток теорії аудиту суттєво відстає від практичних методів аудиту і стимулюється необхідністю пояснення практики» [165, с.10] і сьогодні не втрачає свої актуальності.

Об'єктивним індикатором цього стану є питання про визнання аудиту самостійною наукою, яке й до теперішнього часу є дискусійним [238].

Погляди вчених щодо форми існування аудиту в системі економічних наук мають дві полярні точки зору. Перша, базується на тому, що аудит є розділом науки про господарський контроль і фактично не може розглядатись як самостійна наука. Вперше такі погляди були сформовані професором Ф.Ф. Бутинцем й в подальшому набули розвитку. Так, наприклад, С.В. Івахненко в дисертаційному дослідженні «Інформаційні технології в аудиті та внутрішньогосподарському контролі», яка була захищена у 2011 році, розглядає особливості методології аудиту та реалізації його як складової господарського контролю [101]. В протилежність таких поглядів аудит позиціонується як самостійна наука українськими вченими В.С. Рудницьким, О.А. Петрик, Г.М. Давидовим, О.Ю. Редько та російськими вченими А.Д. Шереметом, В.І. Подольським, Я.В. Соколовим, М.А. Азарською та іншими.

Треба зазначити, що сучасні наукові погляди на аудит набули певних системних форм, що можуть стати підґрунтям для подальшого їх розвитку. Теоретичне осмислення будь-якої науки - та й кожної сфери людської діяльності взагалі - необхідно, на наш погляд, проводити в постійному режимі, як неодмінний інструмент її вдосконалення. Необхідність перманентного перегляду теорії аудиту є наслідком специфіки його існування як професійної діяльності, що знаходиться в процесі постійних трансформацій, які відбуваються внаслідок змін економічного механізму. При цьому треба погодитись з російськими вченими Я.В. Соколовим та С.М. Бичковою, що через специфіку національного менталітету (як російського так й українського) значення теорії, безсумнівно, важливіше для вітчизняних аудиторів ніж для західних [271, с. 15].

Завдання науки про аудит на теоретичному рівні полягає у розкритті змісту та закономірностей предмета дослідження як соціального, економічного чи іншого інституту і особливої форми діяльності. На підставі виявлених закономірностей наука отримує відповідний результат, що обумовлюється визначеним методологічним ресурсом. Крім того, наука на емпіричному рівні направлена на аналіз фактів, які були одержані в процесі спостережень, а також констатацію якісних і кількісних характеристик об'єкта дослідження.

Значним внеском у формування сучасної теорії аудиту стало дослідження професора Г.М. Давидова, який на підґрунті діалектичного підходу вперше побудував концептуальну схему взаємодії теорії та практики аудиту, яка розкриває зміст процесу формування і виведення теоретичних положень і концепцій аудиту, базуючись на емпіричному досвіді в поєднанні з механізмом взаємодії складових науки про аудит [69, с. 239-241]. Вчений зазначає, що «процес утворення науки має історичний характер, для конкретної науки неможливо підібрати відповідну наукову побудову, її можна тільки розробити заново на основі теоретичних засад сучасних наук. ...Основними ознаками науки

є об'єктивна істинність, логічна цілісність і формальна несуперечність, здатність до розвитку, відносна самостійність, активний вплив на практику» [71, с. 8].

Г.М. Давидовим наука про аудит розглядається як система двох основних складових:

атрибутивна складова: передумови виникнення, риси і функції науки;

результативна складова: система знань, способи виведення теорій, логічна системи науки [71, с. 9].

Побудована Г.М. Давидовим модель системи науки про аудит [71, с. 21] і сьогодні може використовуватись як основа її методології.

Сформоване підґрунтя для логічно-систематизованого процесу розвитку теорії аудиту повинно набути подальшого конкретного змістовного наповнення. Саме ці обставини були поштовхом для нового витку дискусії щодо змісту аудиту та його місця в системі економічних наук. Її початком стала публікація матеріалів методологічного семінару Московського державного університету ім. М.В. Ломоносова «Проблеми теорії аудиту», який проводився під керівництвом професора А.Д.Шеремета [192].

Для визнання аудиту наукою, на думку А. Д. Шеремета, необхідно:

- показати місце аудиту в системі економічних наук;
- у системі контролю взагалі та фінансового контролю;
- дати визначення аудиту як науки і практики;
- сформулювати предмет і метод аудиту як науки;
- визначити сутність аудиту та аудиторської діяльності.

Отже, відправною точкою дискусії є вирішення питання про місце аудиту в системі економічних наук.

А.Маршал відзначав, що «економічна наука - це така наука, яка розвивається і має розвиватися поступово і безперервно». Якщо «кращі праці сучасних авторів вступають у протиріччя із роботами їх попередників, то з часом, виявляється, що насправді вони «не порушують спадковість процесу розвитку науки. ...Нові доктрини лише доповнюють старі, розширюють, розвивають, іноді виправляють їх, часто надають їм іншу тональність по-новому розставляючи, акценти, але дуже рідко спростовують їх» [133, с. 47].

В загальному розумінні економічна наука – це наука про сукупність та розвиток виробничих відносин, що відповідають рівню розвитку виробничих сил суспільства, базис, головними і визначальним елементом якого є відносини власності на засоби виробництва [33].

Таким чином, з позиції методології «економічні науки мають один об'єкт вивчення - економічні, тобто виробничі, відносини людей, які тісно пов'язані з продуктивними силами (технічною стороною виробництва) і які є базисом для надбудованих відносин людей - політичних, юридичних, соціальних та ін.», разом з тим, «кожна економічна наука має свій предмет дослідження, тобто досліджує якусь рису, сторону або форму руху цього загального об'єкта» [192].

Ґрунтуючись на загальноприйнятій класифікації економічних наук, А. Д. Шеремет виділяє шість груп залежно від предмету дослідження. Структурно-змістовна характеристика системи економічних наук представлена на рис. 1.6.

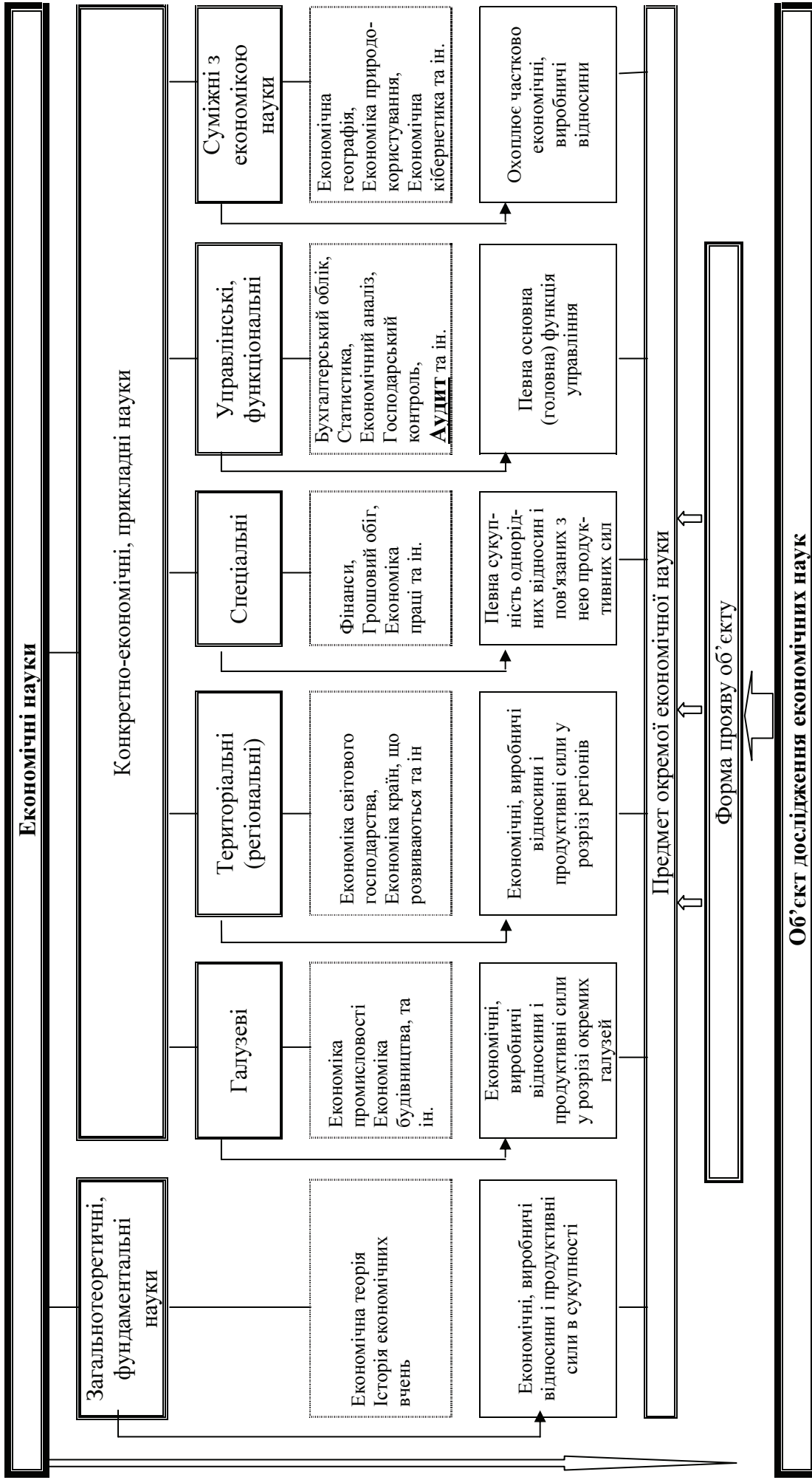


Рис. 1.6 Зміст та структура системи економічних наук

Отже, місце аудиту як самостійної науки в системі економічних наук буде визначатись через її зміст, що в свою чергу розглядається як особливий прояв загального для всіх економічних наук об'єкту дослідження – економічні відносини.

Як зазначає А.Д. Шеремет, місце у класифікації кожної групи економічних наук визначає їх значення і роль у житті людства. Розвиток і диференціація економічних наук відбуваються в кожній групі та на стику окремих груп. Становлення науки викликається практичною потребою суспільства, а також пов'язане з розвитком самої науки в цілому та її окремих галузей. Диференціація наук не припускає повного відокремлення науки, а передбачає взаємозв'язок між групами наук і окремими науками [192].

Проведений аналіз досліджень, в яких розглядається питання місця аудиту в системі економічних наук, дозволяє визначити існування трьох основних позицій.

Перша позиція відносить аудит до галузевих наук. Причому можна констатувати два підходи до обґрунтування такої позиції.

Так, Ф.Ф. Бутинець говорить про аудит як галузеву науку в системі наук про господарський контроль: «В системі наук про господарський контроль аудиту відведено вагоме місце. Як і всі інші економічні науки, аудит належить до суспільних наук і ...є галузевою економічною наукою» [40, с.27]. Тобто, аудит визначається як галузева «субнаука» другого порядку відносно самостійної функціональної економічної науки – господарський контроль. Якщо визнати прийнятним такий підхід, тоді, очевидно треба говорити про змішаний характер предмету аудиту, який повинен відповідати одночасно предмету галузевих наук (економічні, виробничі відносини і продуктивні сили у розрізі окремих галузей) та функціональних наук (певна основна (головна) функція управління).

Натомість М.А. Азарська визначає аудит як галузеву науку на підставі того, що «аудит є елементом ринкової інфраструктури. Аудиторська практика склалася і існує в ринкових умовах і за економічними законами ринку як підприємницька (а не управлінська) діяльність» [5, с.300]. Разом з тим треба зазначити, що обрана методологічна основа не отримала логічного продовження і вчена прямо не визначає галузевий характер науки про аудит, та робить висновок про особливе місце цієї науки як «комплементарної». За логікою, що використовується М.А. Азарською «аудит покликаний задовольняти реальні економічні потреби суб'єктів ринкових відносин в об'єктивній та повній інформації про діяльність економічних суб'єктів ринку. Для задоволення потреб необхідно виробництво економічних благ – аудиторських послуг, які поділяються: на аудит фінансовою звітності, супутні послуги та інші послуги. Аудиторські послуги є комплементарними, так як доповнюють послуги, пов'язані з управлінням (планування, облік, аналіз, контроль та ін.) Цим пояснюється взаємозв'язок і обумовленість тенденцій розвитку прикладних економічних наук» [5, с.300]. Тобто, акцент на те, що аудиторські послуги пов'язані безпосередньо з процесом управління можна вважати доказом того, що «комплементарність» фактично є не що інше як поєднання галузевого та функціонального характеру

науки про аудит. Але, на відміну від Ф.Ф. Бутинця, аудит тут виступає в якості самостійної, а не «субнауки».

Друга позиція, що може бути охарактеризована, як «дифузорна», була використана С.В. Івахненковим. Поділяючи погляди професора Ф.Ф. Бутинця, щодо співвідношення аудиту та господарського контролю (аудит розглядається як складова науки про господарський контроль), вчений робить висновок, що «господарський контроль в теоретичному сенсі є міждисциплінарною галуззю науки, яка знаходиться на перетині соціальних (суспільних) та природничих і точних наук». [101, с.118]. Таким чином, С.В. Івахненков взагалі не визнає господарський контроль в цілому та аудит зокрема наукою, що входить безпосередньо тільки до складу системи економічних наук. Вчений констатує, що «немає сумнівів, що господарський контроль і в т. с. аудит як складова менеджменту, бізнесу та економіки належать до суспільних наук. Що ж до детального виділення (диференціації) їх у системі наук як окремої науки, то видається, що більш універсальною є позиція відомого вітчизняного філософа В.І. Вернадського про те, що «наука одна, і єдина, бо, хоча кількість наук постійно зростає, створюються нові, – вони всі пов'язані в єдину наукову побудову і не можуть логічно суперечити одна одній» [101, с.113-114]. Отже, дослідницький пошук фактично отримує результат, який свідчить про те, що аудит виходить за межі сформованих уявлень про аудит як чисто функціональної економічної науки.

Третя позиція щодо місця аудиту в системі економічних наук розглядає його як самостійну функціональну економічну науку. Її обґрунтування було зроблено професором А.Д. Шереметом та в подальшому розвинуто В.І. Подольським [24], І.В. Федоренко та Г.І. Золотаревою [287].

Виокремлення аудиту як самостійної економічної науки А.Д. Шеремет здійснює шляхом розкриття змісту предмету аудиту. На його думку, предмет аудиту як функціональної науки, може бути визначений з теорії управління, і функцій управління. В якості методологічної основи для визначення сутності аудиту та його відмежування від інших нефункціональних конкретно-економічних наук А.Д. Шеремет приймає головну функцію управління. Загальна сукупність функцій управління може бути представлена так:

- інформаційне забезпечення управління (збір, обробка, упорядкування інформації про економічні явища і процеси);
- аналіз або аналітичне забезпечення управління (обґрунтування найбільш оптимальних в даних умовах рішень);
- планування (прогнозування, перспективне і поточне планування) економічної системи;
- організація оперативного управління (організація і регулювання ефективного функціонування тих чи інших елементів господарського механізму з метою оптимізації використання трудових, матеріальних і грошових ресурсів економічної системи);
- контроль (контроль за ходом виконання бізнес-планів і управлінських рішень, оцінка економічної ефективності діяльності, стимулювання) [192].

Логіка А.Д. Шеремета в подальшому ґрунтується на тому, що перші дві функції відображають більшою мірою технологічні етапи управління, що зводяться до інформаційного і аналітичного забезпечення процесу прийняття рішень. В свою чергу прийняття рішень здійснюється у вигляді таких функцій управління, як планування, організація управління та контроль. Тоді виникає цілком слушне питання: яка риса відокремлює аудит від інших функціональних наук? Відповідь на нього вчений дає таку: «Аудит як наука являє систему знань про методи і прийоми незалежного фінансового контролю. Аудит як практика є вид управлінської діяльності, що зводиться до незалежного фінансового контролю та оцінки фінансової (бухгалтерської) звітності. Незалежний фінансовий контроль визначає сутність аудиту, відокремлює його від інших видів контролю і виділяє його в самостійну наукову (і навчальну) дисципліну і практику. Таким чином, предметом аудиту як науки є одна з основних функцій управління, що забезпечує незалежний контроль достовірності фінансової (бухгалтерської) звітності особи, звітність якої перевіряється аудитором, для прийняття рішень користувачами цієї звітністю» [192].

В основу методології А.Д. Шеремета щодо виокремлення аудиту в самостійну науку була покладена потреба пояснити аудиторську практику виходячи з сутності економічних відносин, що визначають зміст аудиторської діяльності в структурі ринкових відносин. Разом з тим, в підсумку ця «відправна точка» була повністю розмита через домінуюче сприйняття аудиторської практики як форми незалежного контролю. Незважаючи на той факт, що окрім контрольної функції управління має ще й функцію інформаційного забезпечення, а практика аудиту все більш сприймається як оціночна діяльність щодо достовірності фінансової інформації, дослідники начебто не помічають цього, й намагаються «прилаштувати» ці очевидні факти до сталого уявлення про аудит як виду, або методу контролю. Професор Н.І. Дорош, помічаючи погану сумісність парадигм наукового знання щодо господарського контролю та аудиту зазначає: «Аудиторство нерівнозначне нашим поняттям документальної комплексної ревізії, рахункової перевірки балансу, судово-бухгалтерської експертизи, аналізу господарської діяльності, але аудит використовує методи їх дослідження» [82, с. 51].

Погляди іншого російського вченого В.І. Подольського щодо сутності аудиту як науки повністю збігаються із А.Д. Шереметом. Аудит за В.І. Подольським «являє собою функціональну науку про методи і прийоми незалежного фінансового контролю» [24, с.13].

Критична позиція поглядів А.Д. Шеремета та В.І. Подольського присутня в дослідженнях М.А. Азарської, яка прямо говорить про те, що «не можна виключати економічні відносини із визначення сутності аудиту. ... На нашу думку, уявлення про аудит як про науку, що вивчає прийоми і методи незалежного фінансового контролю, а практики як управлінської діяльності, є вузьким» [5, с.298]. Разом з тим, вчена розглядає економічні відносини, які пов'язані з аудитом, лише в площині функціонування суб'єктів аудиторської діяльності. Аудит за М.А. Азарською це «наука про сукупність і розвиток

відносин, що виникають між суб'єктами ринку (суб'єктами аудиторської діяльності) з приводу об'єктивного і повного надання інформації про майновий та фінансовий стан, результати діяльності економічних суб'єктів ринку в бухгалтерській (фінансовій) звітності» [5, с.298]. Таке трактування сутності наукового знання про аудит фактично звужує його до сфери організації та регулювання аудиторської практики, про що прямо й зазначається вченою: «Аудит як наука вивчає поведінку учасників економічних процесів (суб'єктів аудиторської діяльності), відображає об'єктивну реальність аудиторської практики (позитивна задача науки). Результат діяльності учасників, які мають свободу дій, підпорядковується обмеженням, властивим ринковій економіці, і не завжди оптимальний. Тому, аудит як наука прагне знайти оптимальні форми організації аудиторської діяльності та організації виробництва послуги, створити ідеальну (найбільш раціональну) модель взаємодії суб'єктів відносин (нормативна задача)» [5, с.300].

В цілому можна вважати прогресивним кроком спробу М.А. Азарської розкрити сутність науки про аудит через особливий прояв змісту економічних відносин. Разом з тим, вважаємо неприйнятним обмеження таких економічних відносин лише відносинами, що виникають між суб'єктами аудиторської діяльності.

Розкриття сутності аудиту як самостійної економічної науки будемо здійснювати з урахуванням попередньо отриманих результатів, а саме:

- тристоронні відносини є об'єктивною формою існування аудиту;
- аудит розвивається під впливом змін форми відносин між користувачами та відповідальною стороною, що в свою чергу є наслідком еволюції економічних відносин;
- аудит як практична діяльність являє собою незалежний інструмент контролю, що реалізується в процесі інформаційного обміну в загальній системі економічного управління, з метою здійснення оцінки фінансової інформації шляхом надання відповідного рівня впевненості визначеним користувачам такої інформації, яка дозволяє зменшити інформаційні ризики в контрольному середовищі та в процесі прийняття управлінських рішень.

З врахування всіх вище викладених обставин сутність аудиту як самостійної економічної науки визначається так: аудит – це наука про сукупність і розвиток тристоронніх відносин, що виникають між суб'єктами інформаційного обміну, з приводу забезпечення об'єктивного і повного формування відповідальною стороною інформації про майновий та фінансовий стан, результати діяльності, яка використовується в процесі прийняття управлінських рішень користувачами такої фінансової інформації.

Ідентифікація кожної науки передбачає визначення її об'єкту та предмету. Об'єкт науки це певна область реальності (природної або соціальної), на яку спрямований процес наукового пізнання, він існує незалежно від людської свідомості. Зазвичай об'єкт науки визначається як процес або явище, що породжує проблемну ситуацію і окреслене наукою для вивчення. Предмет - це те, що знаходиться в рамках, в межах об'єкта. Іншими словами, об'єкт - це та частина

наукового знання, з якою конкретна наука має справу. Предмет дослідження - це той аспект проблеми, досліджуючи який, наука за допомогою її методу пізнає цілісний об'єкт, виділяючи його головні, найбільш суттєві ознаки. Таким чином, обґрунтування та розкриття змісту об'єкта та предмету визнається як одне із ключових питань теорії аудиту.

Важливість ідентифікації об'єкту та предмету науки не можна абсолютизувати, внаслідок того, що традиційний підхід відокремлення знань у самостійну науку, що ґрунтується на визначенні предмета і методу дослідження не завжди ефективний. Це пояснюється тим, що «межі більшості наук безперервно зрушувались, і марно визначати їх виходячи з предмета або методу» [305, с.12]. В цьому контексті ми повністю погоджуємося з Н.В. Ким, що «для сучасної науки характерний перехід від предметної орієнтації до проблемної, коли нова наука «виростає» не з специфіки предмета дослідження, а у зв'язку з висуненням певної великої теоретичної або практичної проблеми» [106, с.60], що в свою чергу абсолютно справедливо для випадку аудиту.

Аналіз результатів досліджень об'єкту та предмету аудиту свідчить, що в основному вони здійснювались на підґрунті розуміння аудиту як функціональної економічної науки, що вивчає закономірності незалежного контролю. Разом з тим, треба зазначити, що таке історично сформоване обмеження не тільки звужує область наукового пошуку, але й веде у глухий кут протиріч та неточностей, які в свою чергу не дозволяють теорії аудиту стати джерелом об'єктивної істини пояснення практики.

Подальший науковий пошук відповіді на питання про зміст об'єкта та предмета аудиту будемо проводити шляхом критичного аналізу існуючих напрацювань з урахуванням наступних позицій:

по-перше, об'єкт та предмет аудиту необхідно визначати із сутності аудиту як функціональної науки, що пов'язується не з контрольною, а інформаційною функцією забезпечення управління;

по-друге, об'єкт – це завжди об'єктивно існуючий процес або явище, що не залежить від суб'єкта дослідження;

по-третє, предмет – це форма прояву, сторона, характеристика визначеного об'єкту, який досліджується за допомогою методу науки.

Отже, перша проблема, яка сьогодні присутня в питаннях ідентифікації об'єкту аудиту пов'язана з тим, що окремими вченими проводиться його визначення через практичний аспект аудиторської практики, внаслідок чого він штучно стискається до рівня «організацій, індивідуальних підприємців, що здійснюють фінансово-господарську діяльність» [106, с.61-62].

Друга проблема, пов'язана з тим, що об'єкт аудиту розглядається в контексті контрольного процесу, й обмежується господарським процесом суб'єкту господарювання, звітність якого перевіряється.

Так, В.В. Немченко та О.Ю. Редько об'єктами аудиту називають «здійснювані господарські процеси, які в сукупності складають господарську діяльність суб'єкта, що перевіряється. Об'єкти аудиту досить багатогранні, тому дати їх вичерпний перелік неможливо. Сукупним об'єктом аудиту можна назвати

документально зафіксовану інформацію про наявність і рух засобів підприємства та джерел їх формування» [21, с.36]. Важливим в цьому визначенні є те, що вчені розглядають в якості об'єкта процес, причому визначений об'єкт є адитивним, внаслідок чого він послідовно розгортається до рівня інформації.

Такий підхід в повній мірі співпадає з позицією професора Ф.Ф. Бутинця. Об'єктами аудиту він називає «конкретні прояви предмету аудиту, якими можуть бути усі без винятку господарські факти і операції, що формують господарські процеси, сукупність яких представляє господарську діяльність суб'єкта, який перевіряється ... Це взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні, технологічні та інші сторони функціонування системи, що вивчається, стан якої може бути оцінений кількісно та якісно» [40, с.31]. Таке формулювання змісту об'єкта аудиту містить досить важливий акцент на кількісну та якісну характеристику його базової складової – інформації. Отже вчений фактично визначає особливість прояву об'єкту – кількісні та якісні характеристики інформації, які й повинні стати предметом дослідження аудиту. Важливість наукового надбання професора Ф.Ф. Бутинця полягає також в тому, що не зважаючи на ортодоксальний погляд на аудит як на метод контролю, він вперше зробив класифікацію об'єктів аудиту в межах господарського процесу суб'єкта господарювання (відповідальної особи), звітність якого підлягає аудиту [40, с.33-35].

На відміну від Ф.Ф. Бутинця професор Г.М. Давидов розглядає об'єкт аудиту на трьох рівнях: об'єкти аудиту першого рівня – юридичні й фізичні особи, а також особи, що мають невизначений юридичний статус; об'єкти аудиту другого рівня – взаємопов'язані економічні організаційні, інформаційні, технологічні процеси та інші сторони функціонування юридичних й фізичних осіб; об'єкти аудиту третього рівня – окремі: форми бухгалтерської звітності, поточні облікові реєстри, первинні документи, дані аналітичного та синтетичного обліку, первинні і вторинні документи [69, с. 262]. В цілому такий підхід можна вважати прийнятним, але з застереженням про те, що він має спільну для всіх визначень ваду – обмеження об'єкту сферою функціонування відповідальної особи.

Отже, якщо зробити підсумок, то можна констатувати наступне: існуючі погляди вчених щодо об'єкту аудиту визначають його як процес, що відбувається в межах системи контролю суб'єкта господарювання (відповідальної особи), об'єкт аудиту має властивість адитивності, внаслідок чого він розкладається до рівня інформації, яка в свою чергу має якісні та кількісні характеристики, що в подальшому повинні досліджуватись за допомогою методів аудиту.

Розвиток тристоронніх відносин мав наслідком еволюцію змісту практичних завдань аудиту, що визначають його сучасне місце в системі соціально-економічних відносин. Вище нами було доведено, що аудит виходить за межі контрольного процесу і фактично виконує функцію зниження інформаційних ризиків в процесі управління. Саме ці обставини й дозволяють визначити об'єкт аудиту найвищого рівня агрегації як процес інформаційного забезпечення управління. Якщо, в свою чергу, аудит розглядати як процес, що

об'єднує структурні компоненти системи його існування (систему тристоронніх відносин), тоді об'єкт наукового пізнання можна конкретизувати безпосередньо межами процесу аудиту. Таблиця 1.6 розкриває склад об'єкта аудиту, що формується в процесі виконання завдання з надання впевненості (аудиту).

Виокремлення технологічних етапів виконання завдання та їх складових має дещо умовний характер й може бути більш конкретизованим в залежності від мети його дослідження. Разом з тим, застосовуваний нами методологічний підхід для визначення об'єкту аудиту дозволяє розширити його зміст, який об'єктивно відповідає практичному аспекту. Як результат, об'єкт аудиту включає не тільки інформаційну складову, що пов'язана із процесом функціонування суб'єкта господарювання (відповідальної сторони), але й інформацію, що дозволяє отримати вхідний параметр для аудиту (рівень суттєвості), яка пов'язується з безпосередньо із користувачем, і, нарешті, третя складова об'єкту аудиту – це інформація, що формується безпосередньо в процесі виконання завдання з надання впевненості (аудиту) й стосується суб'єкта аудиторської діяльності.

Необхідно зазначити, що наукові публікації, з питань теорії аудиту взагалі не розглядають у складі об'єкта аудиту компоненти, що пов'язані із забезпеченням якості виконання завдання. Проте, кінцева мета аудиту – формування незалежної думки щодо фінансової звітності, не може бути досягнута без попереднього контролю інформації, яка створюється безпосередньо в процесі виконання завдання, отже включення цієї складової є об'єктивно обумовленою потребою.

Визначення об'єкту аудиту створює підґрунтя для формування його предмету. Важливість чіткої ідентифікації предмету дослідження пов'язано перше за все з тим, що сформований предмет виступає головним елементом, що дозволяє науковому знанню отримати форму самостійної науки.

Сучасні погляди окремих науковців щодо предмету аудиту базуються на його диференціації, в межах якої розглядається окремо предмет аудиту як практики та форми наукового знання. Так, Н.В. Ким під предметом аудиту у сфері практичної діяльності в узагальненому вигляді розуміє «сукупність суспільних відносин, що виникають у зв'язку із здійсненням «власне аудиту» і наданням супутніх аудиту послуг, а в інформаційній сфері аудиту - у зв'язку з наданням та використанням аудиторської інформації. В аудиті як науковій формі знання його предметом є наукові теорії аудиту, його методи та методологія, принципи, категорії, прийоми» [106, с.61]. І далі вчена робить висновок про багатопредметне поле аудиторської діяльності, що в свою чергу визначає аудит не як самостійну функціональну науку, а як форму наукового знання, що спирається на міждисциплінарну методологію.

Не здійснюючи докладного аналізу змісту предмета аудиту як наукової форми знання, з яким ми повністю не погоджуємося внаслідок відсутності будь-якої ознаки предмету як форми прояву об'єкта, треба зазначити, що В.С. Рудницький піддав критиці спробу розмежування предмету аудиту: «доцільно розглядати не предмет аудиторської діяльності, а предмет аудиту, бо нікому не спадає на думку розглядати предмет діяльності бухгалтерського обліку, економічного аналізу або ревізії» [225, с.106].

Таблиця 1.6

Структура об'єкта аудита за технологічною ознакою

Етап технологічного процесу виконання завдання (аудиту)	Складова етапу	Об'єкт, що досліджується на відповідному етапі щодо		
		користувача	аудитора	відповідальної сторони
1	2	3	4	5
Прийняття завдання	Оцінка суттєвості	Інформація щодо економічних інтересів користувача		
	Отримання розуміння відповідальної сторони			Інформація щодо галузі діяльності, організаційної структури, стратегії діяльності тощо
	Оцінка ризиків суттєвих викривлень			Інформація щодо функціонування системи внутрішнього контролю
	Оцінка загроз щодо етичних принципів та незалежності		Інформація про факти та обставини, які можуть створювати загрози етичним принципам та незалежності	

Продовження таблиці 1.6

1	2	3	4	5
	Оцінка достатності ресурсів суб'єкта аудиторської діяльності для виконання завдання		Інформація про склад та кваліфікаційний рівень працівників суб'єкта аудиторської діяльності, а також про фактичний ресурс часу, необхідний для виконання завдання	
Планування	Складання стратегії, плану та програми виконання завдання		Інформація про вхідні параметри виконання завдання, яка була отримана на попередніх етапах щодо суттєвості, ризиків суттєвих викривлень, особливостей функціонування відповідальної сторони, часу виконання завдання і т.д.	
Отримання доказів	Проведення тестів контролю та процедур по суті			Загальна сукупність інформації, яка пов'язана процесом формування звітності, та інформація, яка безпосередньо представлена у фінансовій звітності, що підлягає

Продовження таблиці 1.6

1	2	3	4	5
				аудиторській перевірці
Заключний етап	<p>Оцінка отриманих доказів та узагальнення виявлених відхилень</p> <p>Дослідження встановлених відхилень відносно визначеного рівня суттєвості та формування судження щодо фінансової інформації відповідальної сторони</p>		<p>Інформація, яка сформована аудитором за результатами виконаних процедур отримання доказів</p> <p>Інформація про результати порівняння встановлених відхилень у показниках фінансової звітності з визначеним рівнем суттєвості</p>	
	Повідомлення керівництва про результати виконання завдання		Інформація про найбільш значущі обставини виконання завдання та попередню форму (зміст) аудиторської думки про фінансову звітність	
Контроль якості виконання завдання	Нагляд		Інформація про запланований обсяг та процедури виконання завдання	

Закінчення таблиці 1.6

1	2	3	4	5
	<p>Перевірка</p> <p>Огляд контролю якості виконаних завдань</p>		<p>Інформація про фактичний обсяг та процедури виконання завдання</p> <p>Інформація про встановлені внутрішні політики та процедури виконання завдання та інформація про фактичні процедури виконання завдання й сформоване аудиторське судження</p>	

Тут доречно буде зупинитись на загальному здобутку вченого щодо теоретичних засад визначення предмету аудиту. Професор В.С. Рудницький, критикуючи погляди інших авторів на предмет аудиту як на процеси розширеного відтворення або на кругообіг господарських засобів приходять до низки важливих висновків, а саме: що предмет аудиту змінюється залежно від зміни об'єктів аудиту, а об'єкти аудиту залежать від укладеної угоди між аудиторською фірмою та суб'єктом підприємницької діяльності і характеру його виробництва; що при формуванні визначення предмета аудиту слід відрізнити поняття «аудит» від поняття «аудиторська діяльність», і що предмет аудиту є єдиним для його теорії і практики [225, с. 28]. Він визначає предмет аудиту як «інформацію про факти (явища й процеси) господарської діяльності суб'єкта аудиторського контролю, яка відображена в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної системи і підлягає кількісній та вартісній оцінці. У загальному теоретичному плані предмет аудиту — це сукупність об'єктів аудиторського контролю» [225, с. 28].

Подібною до В.С. Рудницького точки зору щодо змісту предмету аудиту дотримуються Ф.Ф. Бутинець [40], В.В. Немченко та О.Ю. Редько [21]. Так, Ф.Ф. Бутинець предметом аудиту визначає «відображені в документах господарські процеси і явища діяльності підприємства з точки зору їх законності, достовірності та доцільності, а також правильність складання звітності з метою надання висновку користувачу» [40, с.29]. Далі він розкладає предмет на інформацію, яка виникає на всіх стадіях розширеного відтворення: стадії виробництва, розподілу, обміну та споживання.

Цілком відмінною від визначення предмету попередніми вченими є позиція професора Г.М. Давидова. Він розглядає предмет аудиту як результат впливу методу аудиту на об'єкт аудиту [69, с.265], і в подальшому предметом аудиту називає «уявну конструкцію у вигляді позитивного судження аудитора про стан і дії об'єктів, які перебувають у сфері аудиторської оцінки» [71, с.20]. Вчений цілком точно пов'язує зміст предмету аудиту з процесом оцінки, разом з тим застосовуваний підхід до трактування предмету аудиту не може забезпечити об'єктивність. Якщо метод наукового пізнання визначається особливостями та змістом предмету та об'єкту, то метод завжди повинен бути підпорядкованим останнім.

Розуміння аудиту як форми контролю мало наслідком те, що за аналогією здійснюється екстраполяція предмету контролю - «інформації» на предмет аудиту, проте з акцентом на те, що ця інформація повинна підлягати «кількісній та вартісній оцінці».

Протиріччя, які виникають внаслідок подібної екстраполяції дуже добре простежуються у міркуваннях С.В. Івахненкова щодо об'єкту та предмету господарського контролю в цілому та аудиту як його складової зокрема. Так, під об'єктами господарського контролю вчений розуміє «процеси, з яких складається функціонування господарської системи, та показники, які ці процеси характеризують» [101, с.124]. Тобто, показники, що включаються до об'єкту є не

що іншим як інформацією про процеси функціонування господарської системи, з чим ми повністю погоджуємося.

Далі, С.В. Івахненко, ґрунтуючись на розумінні аудиту як виду контролю зазначає, що «предмет аудиту, внутрішньогосподарського контролю та загалом господарського контролю збігаються» [101, с.121]], дає визначення предмету господарського контролю, під яким розуміє «інформацію про стан і характеристики господарської системи, а також про господарські та підтримуючі їх процеси, які складають в цілому господарську діяльність системи» [101, с.122]. Таким чином інформація одночасно є об'єктом та предметом, тобто сама себе проявляє та розкриває.

На відміну від господарського контролю аудит досліджує інформацію не як контрольний індикатор стану об'єкту контролю, а її характеристики – кількісні та якісні. Саме такі характеристики і є проявом елементарного, дезагрегованого об'єкту аудиту – інформації. Аудиторське дослідження інформації направлено на вивчення її достовірності, що в кінцевому результаті визначає зміст предмету такого дослідження.

Таким чином, предметом наукового дослідження аудиту виступає процес оцінки якісних та кількісних параметрів інформації, сукупність яких дозволяє сформулювати судження з метою надання відповідного рівня впевненості для користувачів такої інформації.

Наукове пізнання предмету здійснюється через метод відповідної науки, тому метод «має бути індивідуальним, особливим для кожної окремої науки» [71, с.14].

Важливість питання методу науки досить точно описав дослідник наукової спадщини Джона Стюарда Мілля М.Я. Туган-Барановський: «Явища, що відбуваються в людському суспільстві, відрізняються від всіх інших явищ природи своєю складністю і різноманітністю, але вони так само можуть бути предметом наукового дослідження. Якщо досі в цій галузі зроблено мало успіхів, то це залежить, по-перше, від складності завдання і, по-друге, від того, що не вирішене питання про сам метод дослідження соціально-економічних явищ» [142, с. 73-74].

Як зазначає С.В. Івахненко «на сьогодні досі немає єдиної позиції українських науковців з точки зору як методів аудиту, так і загалом методів господарського контролю. Можна стверджувати, що несумісність наукових парадигм різних авторів особливо яскраво помітна під час вивчення питання про методи контролю та аудиту» [101, с.155]. Стан невирішеності питання щодо методу аудиту проявляється через спробу дослідників застосувати своєрідну «модернізацію» методу контролю та бухгалтерського обліку в якості методологічної основи, через яку визначається метод аудиту. Так, М.А Азарська не заперечує можливість існування окремих функціональних наук таких як: бухгалтерський облік, господарський контроль, економічний аналіз, аудит. Але, при цьому говорить «про необхідність використання єдиного методологічного підходу» до них [6, с.70]. Отже, при розгляді питання методу аудиту, необхідно визначити співвідношення між поняттями методу та методології.

В загальному розумінні метод визначається як спосіб пізнання явищ природи та суспільного життя, або прийом (система прийомів), що застосовується в якій-небудь галузі діяльності (науці, виробництві тощо) [151, с. 177]. Таким чином, метод в широкому сенсі слова можна визначити як діяльність, направлену на досягнення будь-якої мети. Метод науки, з одного боку, відображає вже пізнані закони досліджуваного об'єкта, а з іншого виступає як засіб подальшого пізнання. З філософської точки зору, під методом будь-якої науки розуміється система принципів, прийомів, правил, вимог, якими необхідно керуватися у процесі пізнання. Як правило, сучасна наука використовує систему методів, що включає регулюючі принципи, методичні підходи, методики або алгоритми дослідження проблем. Характеризуючи метод будь-якої науки, можна виділити загальнонаукові та спеціальні методи, якими вона оперує

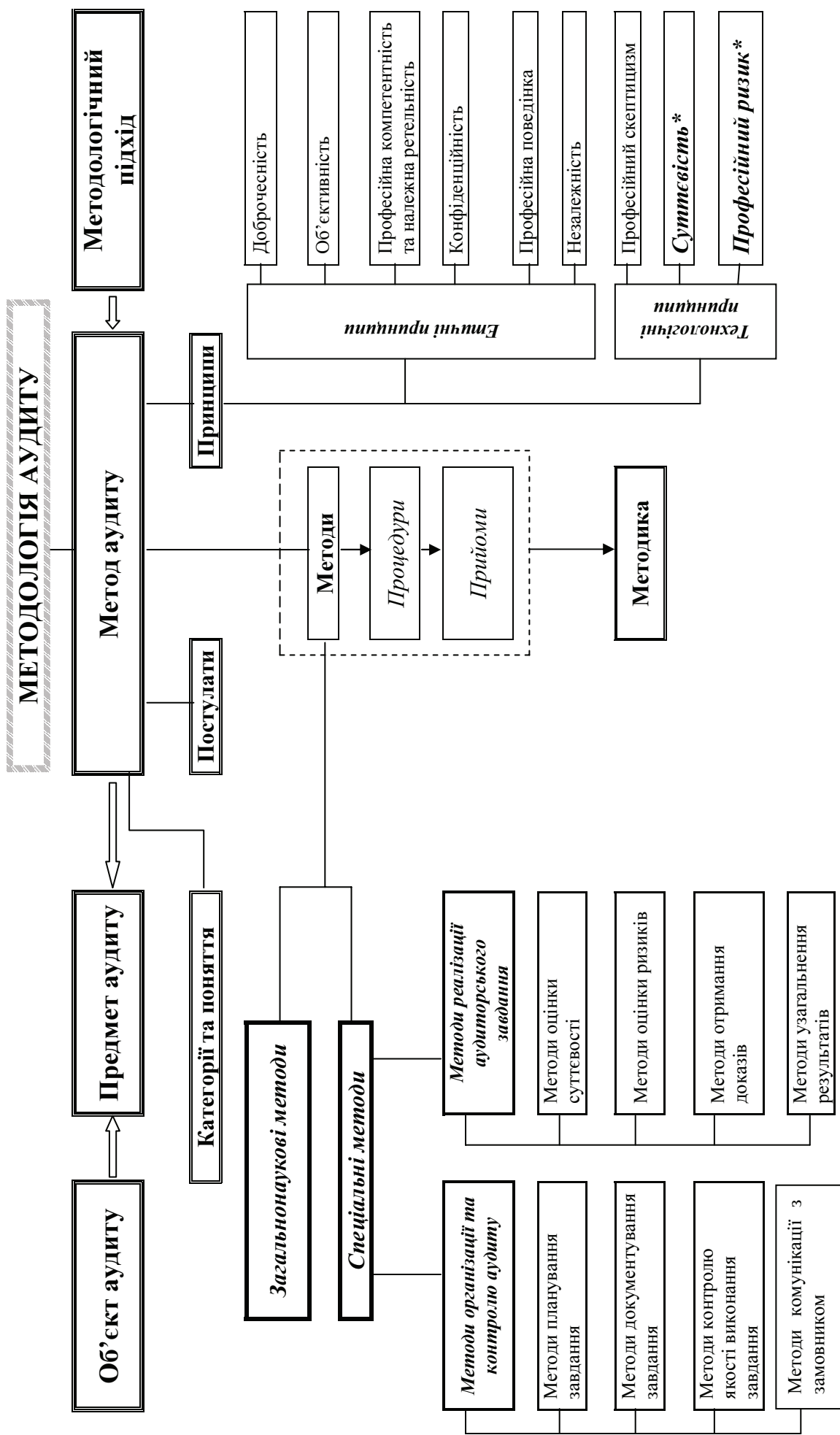
Натомість, методологія – це вчення про науковий метод пізнання й перетворення світу, його філософська, теоретична основа, сукупність прийомів дослідження, що застосовуються в будь-якій науці відповідно до специфіки об'єкта її пізнання. Методологія являє собою загальнонаукове підґрунтя, що дозволяє виявити об'єкт і предмет дослідження, поставити наукові завдання та виступає філософською, теоретичною основою вивчення об'єкта дослідження.

Співвідношення між методологією та методом аудиту представлено на рисунку 1.7.

Складність процесів, що є предметом та об'єктам аудиту, передбачає використання певної сукупності методологічних підходів, що формують зміст методу аудиту. Найбільш поширеними методологічними підходами до формування методу економічних наук є: позитивістський, діалектичний та системний [132, с.91].

Позитивістській підхід орієнтований на вивчення конкретно-економічних функціональних взаємозв'язків, для нього характерно активне використання економіко-математичного моделювання та методи формальної логіки, пошук рішень в конкретних економічних ситуаціях тощо. Поряд з цим, зазначений підхід не робить акцентів на виявлення та обґрунтування глибинних економічних закономірностей, системоутворюючих економічних відносин, критеріїв і напрямків соціально-економічного розвитку. Позитивістський підхід в аудиті формує, наприклад, основу для побудови методу дослідження використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності при складанні фінансової звітності.

Структуралістський підхід представляє собою методологічний напрям, що робить акцент на виявлення структури системи, тобто її внутрішньої будови, сукупності відносин між її елементами. Характерними рисами зазначеного підходу можна вважати: прагнення до впорядкованості елементів, пріоритет структури системи над змістом її елементів і над історією, розуміння об'єктивності явища тільки через його включення в структуру, виключення з системи всього неструктурного як «вивороту системи» тощо. В аудиторському дослідженні такий підхід, зокрема, формує методологічну основу для дослідження ризиків суттєвих викривлень.



* - принципи, запропоновані автором

Рис. 1.7 Складові методу аудиту

Діалектичний підхід, пов'язаний з діалектикою як наукою про найбільш загальні закони розвитку природи, суспільства та мислення і загальних зв'язків явищ. В основі даного підходу лежать три закони діалектики, які представляють собою рушійну силу розвитку матеріального світу та шляхи його пізнання: єдності і боротьби протилежностей; переходу кількісних змін у якісні; заперечення заперечення. Застосування діалектичного підходу в дослідженні базується на таких принципах: руху і розвитку явищ (явища не стоять на місці, вони постійно функціонують, розвиваються, пристосовуються до постійно змінюваних умов); наступності (явища, що виникають, відтворюють риси вже існуючих явищ); суперечливості (боротьба протилежних сторін об'єкта - найважливіша складова процесу розвитку); науковості (для досягнення найбільш ефективного дослідження необхідно вміти передбачати явища, це може бути досягнуто шляхом використання всього нового і прогресивного). Діалектичний підхід, як загальнонауковий, пронизує всю сукупність методів аудиторського дослідження, і в цьому сенсі виступає методологічним підходом, що об'єднує окремі методи в єдину систему методу аудиту.

Системний підхід – це методологічний напрям наукового дослідження, що полягає в комплексному вивченні економіки як єдиного цілого з позицій системного аналізу та синтезу.

У системному підході об'єкт пізнання представляється як певна безліч елементів, взаємозв'язок яких зумовлює цілісні властивості цієї множини. При цьому виявляється різноманіття причинно-наслідкових зв'язків і відносин, що мають місце як усередині досліджуваної системи, так і в її взаємодії із зовнішнім оточенням. Властивості об'єкта як цілісної системи при цьому визначаються не механістично, як проста сума властивостей його елементів, а особливими системоутворюючим зв'язками елементів об'єкта. При цьому зазначені властивості не випливають з властивостей складових об'єкт елементів, система отримує нові властивості, не притаманні її елементам. Це явище отримало назву «емерджентності» систем. Системний підхід в аудиті використовується для побудови різних методів його дослідження. Наприклад, для отримання розуміння діяльності суб'єкта господарювання, оцінки надійності функціонування системи внутрішнього контролю, в процесі складання плану виконання завдання.

Побудова власного наукового методу аудиту відбувається шляхом переломлення визначених методологічних підходів через методоутворюючі складові.

Специфічний характер методу аудиту М.А. Азарська пояснює через те, що він по-перше, спирається на основоположні принципи аудиту, а по-друге, використовує специфічні категорії і поняття [6, с.80]. Метод аудиту вчена визначає як систему «принципів, категорій, прийомів, вимог і методик (або алгоритмів), що утворюють концепцію дослідження, якою необхідно керуватися в процесі пізнання» [5, с.300]. Така позиція співпадає з думкою щодо складових методу аудиту професора О.А. Петрик [166, с.60].

Існують різні погляди вчених щодо доцільності віднесення до складу методу аудиту таких компонентів, як «категорії» та «поняття». Так, в моделі

системи науки про аудит, яка було розроблена професором Г.М. Давидовим [71, с.21], «категорії» та «поняття» входять до складу мовної системи аудиту, яка поряд із методологічною включаються до загальної структури наукового знання.

Деякі інші бачення мають І.В. Федоренко та Г.І. Золотарева, які замість категорії та понять включають до складу методу аудиту його постулати [288, с.217].

Включення принципів аудиту до складу його методу не викликає жодних наукових дискусій й розглядається в усіх публікаціях, що присвячені дослідженню теорії аудиту. Втім, позиції вчених щодо складу та змісту таких принципів різняться.

В загальному сенсі під принципом розуміють основоположну істину, закон, положення або рушійну силу, що лежить в основі інших істин, законів, положень або рушійних сил. Тобто принцип – це керівна установка для будь-якої діяльності. Таким чином, принципи охоплюють всю сукупність процесів, які відбуваються за певними законами чи правилами, і виступають їх системоутворюючим підґрунтям.

Традиційне розуміння принципів аудиту ґрунтується на вимогах професійних стандартів аудиту, якими визначається п'ять етичних принципів: доброчесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність [108]. Включення етичних принципів до складу методу аудиту обумовлюється їх обов'язковим характером протягом всього процесу аудиту. Окрім етичних принципів І.В. Федоренко та Г.І. Золотарева до складу методу аудиту включають ще принцип незалежності та принцип професійного скептицизму.

Абсолютно очевидним є той факт, що незалежність є головною ідентифікаційною ознакою аудиту, яка обумовлена змістом тристоронніх відносин. Тому, поряд з етичними принципами, дотримання незалежності забезпечує реалізацію кінцевої мети аудиторської перевірки – формування судження щодо фінансової інформації. Формою прояву незалежності виступає професійне судження, яке застосовується протягом всіх етапів аудиту.

В свою чергу професійне судження повинно здійснюватись з урахуванням принципу професійного скептицизму, який означає, що аудитор критично оцінює, ставлячи під сумнів, обґрунтованість отриманих аудиторських доказів та очікує на виявлення аудиторських доказів, які суперечать (чи ставлять під сумнів) достовірність документів, відповіді на запити та іншу інформацію, отриману від управлінського та найвищого управлінського персоналу.

Представники української наукової школи аудиту розглядають принципи аудиту у деякому іншому ракурсі. Мова йде про класифікацію принципів. Так, О.А. Петрик визначає етичні, методологічні та принципи організації аудиту [166]. Натомість С.В. Івахненко розглядає лише етичні та методологічні принципи [102], а В.Я. Савченко окрім етичних, методологічних та організаційних принципів виділяє в окрему групу правові [266]. Навідміну від етичних принципів методологічні, на думку цих вчених, «в окремих випадках можуть мати

необов'язковий (рекомендаційний) характер» [166, с.116], що вже само по собі формує підґрунтя щодо доцільності їх визнання в якості принципів.

Джерелом формування такої позиції стало те, що принципи аудиту, ототожнюються із правилами надання аудиторських послуг і виконання аудиторських перевірок, які формуються на основі вимог професійних стандартів [166, с.115-116]. Натомість правила (стандарти) аудиту як раз й повинні реалізовуватись із дотриманням певних принципів, бо в іншому випадку неможливо досягнути кінцевої мети – формування відповідного аудиторського судження, що надає користувачеві певний рівень впевненості щодо повноти та достовірності фінансової інформації.

Абсолютно очевидним проявом цього є сформульовані етичні принципи та принцип незалежності в «Кодексі Етики Професійних бухгалтерів 2009 Міжнародної Федерації Бухгалтерів» [108] . Реалізація вимог будь-якого професійного стандарту неможлива без того, що він повинен сприйматись лише в контексті всієї сукупності таких принципів.

Окрім названих вище принципів, поза зоною уваги дослідників залишаються, на наш погляд, ще два принципи, які прямо не визначаються професійними аудиторськими стандартами, проте фактично присутні під час реалізації процесу аудиторської перевірки. Це принцип суттєвості та принцип професійного ризику. Процес аудиту на кожному його етапі повинен досягати балансу між рівнем корисності інформації з позицій її користувача та рівнем можливих відхилень, що є наслідком недосконалості системи внутрішнього контролю відповідальної сторони.

Ці принципи можна розглядати як фундаментальні, що складають корінний зміст всього процесу оцінки інформації аудитором.

Суттєвість в аудиті – це та міра, що виступає основою для формування судження аудитора, з однієї сторони, а з іншої, для оцінки ступеня надійності інформації з позиції користувача. Принцип суттєвості означає, що реалізація всіх етапів процесу формування аудиторського судження повинна бути підпорядкована інформаційним потребам користувачів фінансової звітності, які обумовлюються тим, що інформація вважається недостовірною, якщо встановлене викривлення може вплинути на економічне рішення користувача такої фінансової інформації.

Впевненість, яку отримують користувачі стосовно фінансової інформації, яка була перевірена аудитором, не має абсолютного характеру. Абсолютна впевненість недосяжна внаслідок існування об'єктивних обмежень, що обумовлені особливостями процесу аудиту такими як:

- під час аудиторської перевірки, як правило, використовується не суцільний, а вибіркового підхід,
- отримані аудитором докази за своїм характером є скоріше переконливими, ніж остаточними,
- завжди існують обмеження, які властиві будь-якій системі внутрішнього контролю, внаслідок чого завжди існує ймовірність існування суттєвих викривлень у фінансових звітах.

Достатня або обмежена впевненість, що надається користувачам завжди буде пов'язана з аудиторським ризиком, тобто ризиком того, що аудитор сформує невідповідне судження стосовно інформації, яка суттєво викривлена. В цьому контексті принцип професійного ризику означає, що реалізація всіх етапів формування судження аудитора, яке не може давати основу для абсолютної впевненості, повинна забезпечувати основу для отримання достатніх та надійних доказів, на яких ґрунтується судження аудитора щодо повноти та достовірності фінансової інформації.

Таким чином, нами визначено сукупність принципів аудиту, що всебічно охоплюють весь процес аудиторської перевірки.

Поряд із принципами аудиту метод аудиту будується з урахуванням змісту його постулатів. Постулати – це більш загальні допущення і вимоги, що пред'являються до аудиту. Вперше постулати аудиту були сформульовані в 1961 р. американськими вченими Р. Мауцем і Х. Шарафом [314, с. 87], згодом, в 1982 р., Т.А. Лі, а в 1985 р. Д.К. Робертсон запропонували доповнити їх ще двома по суті зворотними постулатами [268, с. 12-15], які сьогодні вважають одним - дев'ятим постулатом аудиту.

Професор С.М. Бичкова, розглядаючи постулати аудиту, зазначає, що «постулати лежать в основі наукових дисциплін і повинні бути очевидні, навіть якщо їх істинність не може бути доведена. Звідси визначається величезне практичне значення постулатів» [46, с. 75]. Зміст постулатів аудиту ґрунтується на накопиченому емпіричному досвіді, що обумовлює динамічний характер постулатів як складової методу аудиту. Так, професор В.В. Скобара вважає, що з плином часу постулати аудиту стають недостатніми для практичної роботи, «оскільки не відповідають на безліч питань ... тому необхідні подальші дослідження в області аудиту» [268, с.15].

Дослідженню та розвитку змісту постулатів аудиту приділяється значна увага в роботах з теорії аудиту. В цьому контексті необхідно виділити наукові здобутки українських вчених О.А. Петрик [166, с.121-134], Н.І. Дорош [83, с.20-28], В.В. Головача [58, с.53-57].

Треба зазначити, що процес розвитку постулатів аудиту не має чітко визначених методологічних засад. Як правило, можна бачити критичний аналіз змісту існуючих постулатів та визначення нових, які в цілому мають емпіричну природу. Значним кроком вперед є робота В.В. Головача «Філософія аудиту та його сутність» [58], де вчений вперше застосував діалектичні закони як основу побудови власної системи постулатів аудиту. Втім, запропонована система не має всеохоплюючого характеру, з урахуванням того, що постулати повинні знаходитись в основі побудови теорії аудиту.

В додатку Д проведено структурно-змістовний аналіз постулатів аудиту, що були сформульовані як вітчизняними так і зарубіжними вченими. З метою проведення такого аналізу було згруповано досліджувані постулати за попередньо визначеними ключовими характеристиками аудиту, якими можна описати складові, що обумовлюють процеси становлення і розвитку аудиту та технології його здійснення. В якості таких характеристик було обрано наступні: передумови

виникнення та подальшого розвитку аудиту, доцільність аудиту та його місце в суспільних відносинах, умови реалізації суспільної місії аудиту, зміст процесу аудиту. В свою чергу зміст кожної характеристики було деталізовано. Такий підхід дозволив побудувати структурно-змістовну модель постулатів аудиту, яка представлена на рисунку 1.8.

Названі складові не мають вичерпного характеру, внаслідок того, що процеси наукового пізнання суспільних явищ визначаються не тільки особливостями об'єкта дослідження, але й чисельними факторами соціокультурного характеру.

Визначення місця конкретного постулату в моделі має в певній мірі умовний характер. Це обумовлюється тим, що за результатами проведено дослідження було встановлено, що контент окремого постулату може мати такі конструкції:

- постулат визначає зміст окремої ключової характеристики аудиту;
- постулат має комплексний зміст, яким визначається декілька ключових характеристик аудиту.

Так, класичний постулат Р.К. Маутца і Г.А. Шарафа про те, що фінансова звітність і фінансові показники мають бути перевірені [314, с. 87], пов'язується з необхідністю дослідження передумов виникнення та закономірностей подальшого розвитку аудиту.

Як приклад другого типу конструкції можна навести постулат Н.І. Дорош про те, що аудиторські докази мають бути достатніми та компетентними для висловлювання думки щодо достовірності фінансової звітності [83, с.23]. Головні змістовні наголоси цього постулату пов'язують його з такими ключовими характеристиками процесу аудиту як отримання доказів з метою підтвердження відсутності викривлень та професійне судження та професійний скептицизм.

Аналіз змісту постулатів аудиту, які наведено у Додатку Д, свідчить про те, що процес розвитку постулатів відбувається у такі способи:

- уточнення змісту існуючих постулатів;
- введення нових постулатів;
- виключення раніше сформульованих постулатів шляхом критичного заперечення їх змісту.

Застосування структурно-змістовної моделі постулатів аудиту дозволило виявити ту складову у ключових характеристиках аудиту, яка не була описана існуючими постулатами. Мова йде про суттєвість. Суттєвість розглядається як одна із базових засад, що визначає зміст процесу аудиту. З позицій тристоронніх відносин саме через суттєвість відбувається взаємозв'язок між очікуваннями користувачів щодо результатів оцінки аудитором фінансової інформації та критеріями, якими керується аудитор, щодо здійснення такої оцінки.

З огляду на вище викладене, пропонується включити до складу існуючих постулатів аудиту наступні:

- 1) корисність фінансової інформації визначається метою її використання;
- 2) суттєвість є виміром корисності інформації з метою оцінки її повноти та достовірності;



Рис. 1.8 Структурно - змістовна модель постулатів аудиту

3) впевненість, яка надається аудитором користувачу щодо повноти та достовірності фінансової інформації, завжди співвідноситься із визначеним рівнем суттєвості.

Побудова методу аудиту здійснюється з використанням всієї сукупності елементів загальнонаукового методу, які адаптуються до процесу оцінки фінансової інформації. Поряд із загальнонауковими методами визначаються спеціальні. До загальнонаукових методів належать ті, які можуть використовуватися в різних галузях науки. На відміну від загальнонаукових спеціальні методи використовуються виключно конкретною наукою. З таким підходом погоджуються фактично більшість українських авторів.

Загальнонаукові методи ґрунтуються на методах філософії, які включають такі прийоми як: аналіз, синтез, індукцію, аналогію, моделювання, абстрагування, конкретизацію, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз. Зміст загальнонаукових методів, що входять до складу системи методу аудиту, не викликає жодних дискусій. «Загальнонаукові методи є категоріями діалектичної логіки та методами пізнання. Вони важливі для аудиту на всіх його етапах – від попереднього планування до формування аудиторського висновку» [287, с.217].

Натомість, погляди науковців щодо спеціальних методів аудиту різняться. Відмінною рисою позицій, з яких робиться характеристика спеціальних методів аудиту, є їх класифікація. Вченими застосовуються різні класифікаційні ознаки, але майже всі вони здійснюються в межах сукупності методів, що пов'язані лише з методами отримання аудиторських доказів.

Треба зазначити, що підвалини для розвитку уявлень про складові методу аудиту були закладені професором О.А. Петриком в дисертаційному дослідженні «Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти» [166]. Вчена вперше визначила організацію аудиту, як складову загального методу аудиту. В подальшому О.Ю. Редько прямо визначив, що «методи аудиту поділяють на методи проведення перевірки і методи її організації» [21, с.36]. Разом з тим, вченим не було конкретизовано склад методів організації аудиту, а методи проведення перевірки розглядаються лише як методи отримання аудиторських доказів.

Такий підхід не дозволяє сформувати інструментарій аудиту, що повною мірою відповідає вимогам всього комплексу завдань, які необхідно реалізувати в процесі незалежної оцінки фінансової інформації. Очевидно, що в цьому також проявляється розуміння аудиту як форми контролю, внаслідок чого ми не зустрічаємо в складі методів проведення аудиторської перевірки таких спеціальних методів як методи оцінки суттєвості та методи оцінки ризиків.

Метод аудиту характеризується не тільки загальнонауковими та спеціальними методами, але й відповідною методикою дослідження.

Методика аудиту представляє сукупність спеціальних прийомів, конкретних процедур, застосовуваних з метою організації процесу виконання завдання, а також безпосереднього його виконання, що в підсумку дозволяє отримати достатній та надійний обсяг доказів для обґрунтування думки аудитора про достовірність фінансової інформації.

Побудова методики аудиту відбувається через послідовне застосування відповідних процедур, зміст яких розкривається конкретними прийомами їх реалізації. Іншими словами процедура – це взаємопов'язана послідовність дій, а прийом – це особливий спосіб виконання будь-якої операції, або складної дії, комплексу дій.

Методика аудиту повинна відповідати змісту його предмету, який нами був визначений як процес оцінки фінансової інформації. В підтвердження правильності обраного нами підходу до визначення змісту предмету аудиту може бути загальна методологічна процедура аудиту, яка була описана Р. Мауцом та Х. Шарафом, для вирішення оціночних проблем. Така процедура повністю відрізняється від процедури вирішення завдань, пов'язаних з фактичними проблемами, які притаманні контролю. Процедура аудиту для вирішення оціночних проблем складається з наступних послідовних етапів: розпізнавання задачі; формулювання задачі; формулювання можливих рішень; оцінка можливих рішень (або за допомогою порівняння з минулим досвідом вирішення подібних задач, або за допомогою розгляду наслідків можливих альтернатив, або за допомогою розгляду сумісності можливих альтернатив із задачами професії); формулювання суджень [314, с. 34].

В процесі порівняння методологічних процедур аудиту та контролю, С.В. Івахненко говорить про те, що «формулювання, вибір альтернатив великою мірою залежать від особистості самого контролера (аудитора), його освіти та досвіду» [101, с. 162], і далі робить висновок, що аудиту притаманне мистецтво: «Загалом, можна стверджувати, що господарський контроль, а особливо аудит включає наукові методи та технології з одного боку, та мистецтво контролю як творчий процес, що враховує конкретну ситуацію, особливості виконавців, уміння правильно застосовувати теоретичні знання, передовий досвід і іншого боку» [101, с. 164].

Подібних поглядів дотримуються представники західних шкіл. Так, в дослідженнях авторів із США та Нідерландів, говориться про те що «численні судження, зроблені протягом аудиту фінансової звітності (щодо підходів, вибірок, ризику і т.п.), роблять його більш мистецтвом, ніж наукою» [312, с. 23].

В даному випадку те, що називають «мистецтвом в аудиті» треба розглядати через категорію професійного судження, яке повинно бути підпорядковане принципу професійного скептицизму. Ототожнення професійного судження аудитора з мистецтвом свідчить не стільки про існування певної дистанції між аудитом та іншими видами діяльності, що ґрунтуються на використанні вже відкритих та вивчених закономірностей суспільно-економічних відносин, скільки про визначення напрямків подальшого наукового пошуку для пояснення процесу аудиту.

Найбільш невіршеними в цьому контексті є питання методів дослідження суттєвості та оцінки аудиторського ризику. Міжнародні стандарти аудиту розглядають суттєвість лише як категорію, що пов'язується з економічними рішеннями користувачів фінансової інформації, і становить предмет професійного судження аудитора. Натомість професійне судження стосовно

суттєвості повинно базуватись не на «мистецтві аудитора», а на розумінні закономірностей формування інформаційних потреб конкретних користувачів фінансової інформації.

Отже, результат проведеного нами дослідження змісту аудиту як науки, його об'єкту, предмету та методу, дозволяє отримати системне уявлення про аудит як процес та визначити нові напрямки наукового пошуку.

Висновки до розділу I

1. Сучасні представлення про аудит сформувались перш за все на підґрунті того, що аудит виник та розвивається як професійна практика. Теорія аудиту має результати систематизації процесів, які відбувались в ході еволюції аудиторської практики. Разом з тим не було вирішено питання про механізм таких еволюційних змін, що відбувались як в технології так і в завданнях незалежної аудиторської практики.

2. Історично аудит виник на підґрунті розподілу (розриву) між володінням та управлінням активами в межах господарюючого суб'єкта, внаслідок його розвитку як суб'єкта економічних відносин. Саме ці обставини стали визначальними для виникнення та формування тристоронніх відносин, які необхідно розглядати як об'єктивну форму існування аудиту.

Тристоронні відносини як першооснова незалежної аудиторської діяльності передбачають участь трьох окремих сторін: фахівця-практика (незалежного аудитора), відповідальної сторони та визначених користувачів. Зміст процесів, що відбуваються в системі тристоронніх відносин визначені як базові для становлення та еволюційного розвитку аудиторської діяльності.

3. Домінантними в системі тристоронніх відносин виступають відносини «користувач – відповідальна сторона», які в свою чергу формують послідовний ланцюг: «відповідальна сторона – незалежний аудитор» → «користувач – незалежний аудитор». Розвиток відносин типу «К-ВС» визначає закономірності формування функціональних завдань аудиту та форми їх реалізації у відносинах типів «К-А» та «ВС-А». Взаємовідносини, які існують між користувачем та відповідальною стороною виникають й змінюються в результаті розвитку виробничих (економічних) відносин, які відбуваються під впливом дії об'єктивних законів економіки. Саме ці закони та економічні теорії описують різні сторони розвитку відносин «К-ВС».

4. Дослідження процесів зміни у складі користувачів, які характеризуються особливостями відносин власності та відносин контролю щодо відповідальної сторони, дозволяє зробити висновок, про те, що саме ці чинники є визначальними у трансформації цільових інтересів користувачів, які в свою чергу впливають на зміст завдань зовнішнього аудиту та технології їх реалізації. Зміни технологій виконання завдань суб'єктом аудиторської діяльності відбуваються як реакція на зміни у змісті відповідних завдань.

5. Фактори, що формують зміст взаємовідносин «користувач – відповідальна сторона» повинні розглядатись як динамічна структура, яка в

процесі розвитку економічних відносин може доповнюватись новими складовими. Комбінація складових елементів факторів взаємовідносин «К-ВС» визначається як вхідний параметр, що формує зміст аудиторської діяльності, яка в свою чергу є сумарним результатом реалізації відносин «користувач – аудитор» та «відповідальна сторона – аудитор».

6. Еволюційний розвиток явища, що реалізується в площині соціально-економічних процесів, володіє закономірностями, які притаманні еволюції як формі змін. В результаті еволюційного розвитку відбувається додавання до колишньої якості нової, що визначається як кумулятивний ефект, при цьому мають місце перетворення та втрати окремих частин старого. Генетична спадковість, як властивість еволюційного розвитку, для випадку незалежної аудиторської діяльності, проявляється через присутність всіх визначених нами факторів, що формують зміст відносин «користувач-відповідальна сторона» на сучасному етапі аудиторської практики. В залежності від превалювання типу визначених відносин «К-ВС» у загальній сукупності таких відносин, що характерні для аудиторської практики на певному етапі її розвитку, формується тренд напрямку структурних зрушень у змісті завдань, що ставляться перед аудитором та, як наслідок, технологій їх реалізації.

7. Процес виконання аудиторської перевірки (завдання з надання впевненості) завжди виходить за межі звичайного процесу контролю. Головною його особливістю є те, що він ґрунтується перш за все на професійному судженні аудитора, яке розповсюджується на всі етапи процесу виконання завдання. Основними вхідними параметрами, що визначають зміст та обсяг процедур аудиторської перевірки виступають результати процедур оцінки суттєвості та процедур оцінки ризиків. На відміну від контрольного процесу, який направлений на виявлення відхилень у параметрах фактичного стану в порівнянні з встановленими параметрами, процедури отримання доказів направлені на отримання свідчень, що такі відхилення відсутні. Таким чином, мета виконання аудиторських процедур має протилежну направленість в порівнянні з процедурами контрольного процесу: не пошук відхилень, а отримання свідчень про їх відсутність.

Аудит в системі управління знаходиться на перетині контурів систем контролю та інформаційних систем. Таке поєднання є результатом розвитку змісту тристоронніх відносин та практики незалежного аудиту. З урахуванням визначеного тренду розвитку відносин «користувач-відповідальна сторона» можна говорити про розширення місця та функцій сучасного аудиту саме в секторі дії інформаційних систем управління бізнес-процесів.

8. Аудит треба розглядати як складову системи контролю – незалежний інструмент контролю, за допомогою якого здійснюється оцінка достовірності фінансової та іншої інформації. З метою зменшення інформаційних ризиків зовнішніх та внутрішніх користувачів фінансової та іншої інформації результат аудиторської перевірки може залучатись в процес інформаційного забезпечення системи управління суб'єктами господарювання.

9. Система економічного управління, в якій реалізується головна функція аудиту, являє собою складну ієрархічну структуру. Функції аудиту також підпорядковані принципу їх ієрархії. З позицій того, що головна мета аудиту полягає у зменшенні інформаційних ризиків, то аудит виступає лише незалежним засобом контролю, а отже контрольна функція фактично є похідною.

Функції аудиту на макрорівні включають наступні: культурно-історичну та соціальну. Культурно-історична функція аудиту розглядається як наслідок прояву аудиту як явища національної та світової культури і пов'язана з реалізацією морально-етичних цінностей суспільства. Соціальна функція аудиту полягає в тому, що він виконує завдання не тільки в інтересах господарюючих суб'єктів, але й в інтересах суспільства і держави в цілому, таким чином виступає засобом заохочення соціально корисних дій з одного боку, а з іншого - є засобом обмеження, утримання від неправильних дій (рішень). Відповідно до принципу ієрархії функцій необхідно розглядати функції, що реалізуються на рівні виконання конкретних завдань аудиторської практики. Головна функція аудиту через культурно-історичну та соціальну функції трансформується на мікрорівні в оціночну та інформаційну функції. Інформаційна функція аудиту доповнюється комунікативною, яка визначається тим, що аудитор стає зв'язуючою ланкою між відповідальною стороною та майбутнім користувачем фінансової інформації.

Деталізація завдань аудиту на мікрорівні дозволяє визначити «субфункції», які фактично розкривають зміст функції вищого рівня. Такий підхід забезпечує динамічну актуалізацію змісту системи функціональних завдань аудиту у відповідності до фактичного стану розвитку завдань аудиторської практики

10. Сутність аудиту як самостійної економічної науки визначається так: аудит – це наука про сукупність і розвиток тристоронніх відносин, що виникають між суб'єктами інформаційного обміну, з приводу забезпечення об'єктивного і повного формування відповідальною стороною інформації про майновий та фінансовий стан, результати діяльності, яка використовується в процесі прийняття управлінських рішень користувачами такої фінансової інформації.

11. Аналіз результатів досліджень об'єкту та предмету аудиту свідчить, що в основному вони здійснювались на підґрунті розуміння аудиту як функціональної економічної науки, що вивчає закономірності незалежного контролю. Таке історично сформоване обмеження не тільки звужує область наукового пошуку, але й веде у глухий кут протиріч та неточностей, які в свою чергу не дозволяють теорії аудиту стати джерелом об'єктивної істини пояснення практики.

12. Існуючі погляди вчених щодо об'єкту аудиту визначають його як процес, що відбувається в межах системи контролю суб'єкта господарювання (відповідальної особи), об'єкт аудиту має властивість адитивності, внаслідок чого він розкладається до рівня інформації, яка в свою чергу має якісні та кількісні характеристики, що в подальшому повинні досліджуватись за допомогою методів аудиту. Розвиток тристоронніх відносин мав наслідком еволюцію змісту практичних завдань аудиту, що визначають його сучасне місце в системі соціально-економічних відносин. Аудит виходить за межі контрольного процесу і

фактично виконує функцію зниження інформаційних ризиків в процесі управління. Саме ці обставини й дозволяють визначити об'єкт аудиту найвищого рівня агрегації як процес інформаційного забезпечення управління.

13. Розуміння аудиту як форми контролю мало наслідком те, що за аналогією здійснювалась екстраполяція предмету контролю - «інформації» на предмет аудиту. На відміну від господарського контролю аудит досліджує інформацію не як контрольний індикатор стану об'єкту контролю, а її характеристики – кількісні та якісні. Саме такі характеристики і є проявом елементарного, дезагрегованого об'єкту аудиту – фінансової інформації. Аудиторське дослідження інформації направлено на вивчення її достовірності, що в кінцевому результаті визначає зміст предмету такого дослідження. Предметом наукового дослідження аудиту виступає процес оцінки якісних та кількісних параметрів інформації, сукупність яких дозволяє сформулювати судження з метою надання відповідного рівня впевненості для користувачів такої інформації.

14. Метод аудиту визначається як система категорій і понять, постулатів, принципів, процедур та прийомів, що утворюють концепцію дослідження, якою необхідно керуватися в процесі пізнання.

15. Принципи методу аудиту включають: етичні принципи (добросовісність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність та професійна поведінка), принцип незалежності, принцип професійного скептицизму, принцип суттєвості та принцип професійного ризику.

Зміст етичних принципів, принципу незалежності та принципу професійного скептицизму визначається професійними стандартами аудиту.

Принцип суттєвості означає, що реалізація всіх етапів процесу формування аудиторського судження повинна бути підпорядкована інформаційним потребам користувачів фінансової звітності, які обумовлюються тим, що інформація вважається недостовірною, якщо встановлене викривлення може вплинути на економічне рішення користувача такої фінансової інформації.

Принцип професійного ризику означає, що реалізація всіх етапів формування судження аудитора, яке не може давати основу для абсолютної впевненості, повинна забезпечувати основу для отримання достатніх та надійних доказів, на яких ґрунтується судження аудитора щодо повноти та достовірності фінансової інформації.

16. Постулати – це більш загальні допущення і вимоги, що пред'являються до аудиту. Зміст постулатів аудиту ґрунтується на накопиченому емпіричному досвіді, що обумовлює динамічний характер постулатів як складової методу аудиту.

Процес розвитку постулатів аудиту не має чітко визначених методологічних засад. Як правило, можна бачити критичний аналіз змісту існуючих постулатів та визначення нових, які в цілому мають емпіричну природу.

17. Встановлено, що контент окремого постулату може мати такі конструкції:

- постулат визначає зміст окремої ключової характеристики аудиту;

- постулат має комплексний зміст, яким визначається декілька ключових характеристик аудиту.

Процес розвитку постулатів відбувається у такі способи:

- уточнення змісту існуючих постулатів;
- введення нових постулатів;
- виключення раніше сформульованих постулатів шляхом критичного заперечення їх змісту.

18. Загальна сукупність постулатів повинна мати системне представлення. Система постулатів базується на ключових характеристиках аудиту, якими можна описати складові, що обумовлюють процеси становлення і розвитку аудиту та технології його здійснення: передумови виникнення та подальшого розвитку аудиту, доцільність аудиту та його місце в суспільних відносинах, умови реалізації суспільної місії аудиту, зміст процесу аудиту. В свою чергу зміст кожної характеристики підлягає подальшій деталізації.

Названі складові не мають вичерпного характеру, внаслідок того, що процеси наукового пізнання суспільних явищ визначаються не тільки особливостями об'єкта дослідження, але й чисельними факторами соціокультурного характеру.

19. Застосування структурно-змістовної моделі постулатів аудиту дозволило виявити складову у ключових характеристиках аудиту, яка не були описані існуючими постулатами - суттєвість. З позицій тристоронніх відносин саме через суттєвість відбувається взаємозв'язок між очікуваннями користувачів щодо результатів оцінки аудитором фінансової інформації та критеріями, якими керується аудитор, щодо здійснення такої оцінки.

20. Пропонується включити до складу існуючих постулатів аудиту наступні:

- корисність фінансової інформації визначається метою її використання;
- суттєвість є виміром корисності інформації з метою оцінки її повноти та достовірності;
- впевненість, яка надається аудитором користувачу щодо повноти та достовірності фінансової інформації, завжди співвідноситься із визначеним рівнем суттєвості.

РОЗДІЛ 2. НАПРЯМКИ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОГО РОЗВИТКУ АУДИТУ В УКРАЇНІ

2.1. Аналіз змісту та стану розвитку інституту аудита

Сучасні наукові дослідження економічних явищ все більше ґрунтуються на інституціональній парадигмі, що пов'язано з необхідністю більш глибокого (в порівнянні з підходами, які існують в межах класичної економічної теорії) осмислення реальних процесів функціонування економічної системи. Саме тому, інституціоналізм досить часто виступає методологією комплексу наук, що пов'язані із вивченням соціальної системи.

Інституціоналізм представляє собою сукупність концепцій, спільною рисою яких є вивчення економічних явищ і процесів у тісному зв'язку з соціальними, правовими, політичними, духовними, моральними та іншими явищами і процесами. Поняття «інституціоналізм» в 1918 голу вперше вжив американський економіст У. Гамільтон. Засновниками та лідерами інституціоналізму виступили американські вчені Т. Веблен, Д. Коммонс, У. Мітчелл. Їх ідеологічними попередниками можна вважати вчених історичної школи Німеччини, які довели необхідність ретельного вивчення економічної поведінки людей, що діють під впливом сталих у суспільстві традицій, звичаїв, правових і моральних форм.

Сенс інституційного підходу полягає в тому, щоб не обмежуватися аналізом економічних категорій і процесів в чистому вигляді, а включити в аналіз інститути, що дозволяє враховувати позаекономічні чинники.

Інститути в сучасній інституціональній теорії розглядаються як правила взаємодії між індивідами у сукупності з механізмами примусу до їх виконання. Д. Норт зазначав, що «інститути – це «правила гри» у суспільстві; більш формально, інститути являють собою структури, які люди накладають на свої взаємовідносини, визначаючи у такий спосіб стимули та обмеження, що встановлюють границі вибору, які у свою чергу формують межі функціонування економіки та суспільства протягом певного проміжку часу» [153, с.17] .

Застосування інституційного підходу для дослідження процесів становлення та розвитку аудиту є цілком логічним з огляду на те, що аудит розглядається як результат функціонування системи тристоронніх відносин, які за своїм змістом є соціально-економічними. Треба зазначити, що елементи інституційного підходу присутні в багатьох наукових публікаціях з теорії аудиту. Насамперед це стосується питань, пов'язаних із організацією аудиторської діяльності ([166], [218], [41], [83]). Перші роботи, в яких прямо застосовується методологія інституціоналізму з метою дослідження аудиту, з'явилися нещодавно і належать російській науковій школі. Це докторська дисертація Н.В. Ким «Методологічні та інституційні проблеми аудиту» (2008 року) [106], навчальний посібник «Інституціональна теорія бухгалтерського обліку та аудиту» (2011 року видання, авторський колектив під керівництвом професора В.В.

Панкова) [158], а також кандидатська дисертація Н.В. Фабисович «Інституціональні аспекти забезпечення якості аудиту» (2011 року) [286].

Наукова цінність вище названих досліджень, полягає в тому, що в них вперше було описано процеси інституціоналізації аудиту [106, с. 94-117], дано визначення понять «інституту аудиту» та «інституціонального середовища аудиторської діяльності» [158, с.153, 157], [286, с.9]. Разом з тим треба зазначити, що фактично отримані результати не дозволяють сформулювати цілісне представлення та розуміння інституту аудиту та інституціонального середовища аудиторської діяльності, їх взаємозв'язок з іншими суміжними інститутами, які присутні в соціально-економічних відносинах. За таких обставин представляється слушним провести більш докладне дослідження змісту інституту аудиту.

Зміни, які відбуваються в економіці можна розглядати як наслідок впливу двох взаємопов'язаних складових, однією з яких, безумовно, є ресурсно-технологічний рівень суспільного виробництва, а друга – інституціональна, що визначається рівнем соціального впорядкування та регулювання суб'єктів економічної діяльності. В загальному розумінні інститути - це сукупність формальних (зафіксованих у праві), неформальних (добровільно прийнятих правил та законів поведінки) і спонтанних рамок, а також структурована взаємодія індивідів в економічній, політичній і соціальній сферах [89, с.7].

Формальні правила (рамки) встановлюються державою. Така складова інституту визначається як рефлексивна норма. Насамперед це – конституція, закони, нормативні акти, контракти. Особливість рефлексивної норми полягає в тому, що вона за своїм змістом є зовнішньою, внаслідок того, що не передбачає наявності внутрішньої мотивації у суб'єкта, щодо якого вона встановлюється. Такій нормі суб'єкт підпорядковується або за примусом, або добровільно.

В протилежність рефлексивній нормі знаходиться друга складова інституту – етична норма, що являє собою неформальні правила (рамки). Такі неформальні правила виникають внаслідок існуючих у суспільстві традицій та звичаїв.

Формальні та неформальні правила знаходяться у взаємозв'язку та взаємозалежності. При цьому етична складова інституту виступає доповненням рефлексивної норми, й як результат не може бути основою для регулювання спільної взаємодії суб'єктів соціально-економічних відносин. Натомість рефлексивні норми завжди передбачають регулювання взаємодії між партнерами. Загальна сукупність рефлексивних норм може бути поділена на два класи: правові норми, які передбачають примусове їх виконання, та умовні правила, які передбачають згоду на прийняття відповідних правил.

Неформальні правила, або етичні норми, можуть стати джерелом виникнення формальних правил (рефлексивних норм). Крім того вони можуть забезпечувати та підсилювати дієвість формальних правил. Найбільш сталі неформальні правила (етичні норми) з часом можуть перетворитись у формальні норми шляхом їх закріплення у нормативно-законодавчих актах. Прикладом такого явища може бути Кодекс Етики Професійних бухгалтерів [108] та норми Закону України «Про аудиторську діяльність» [189], якими прямо передбачено

обов'язок дотримання етичних норм та незалежності під час виконання аудиторами своїх професійних обов'язків.

В окремих випадках етичні норми можуть вступати у протиріччя з рефлексивними. Поряд з цим дотримання формальних правил може бути не вигідним більшості суб'єктів, вони можуть знаходитись під значним впливом неформальних правил, які є вигідними для певного кола суб'єктів. Так, законодавчо встановлена вимога щодо обов'язково проведення аудиту фінансової звітності емітентів цінних паперів розглядається керівництвом значної кількості акціонерних товариств як економічно недоцільна правова вимога.

Таким чином, можна назвати принаймні три основних причини, які визначають необхідність застосування інституційної методології стосовно дослідження аудиторської діяльності. По-перше, розвиток аудиту передбачає інституційне оформлення процесів регулювання професійної діяльності. По-друге, аудит, як один із видів підприємницької діяльності, передбачає тісну взаємодію з існуючими господарськими та правовими інститутами і не може існувати без певних інституційних рамок. По-третє, розуміння внутрішнього змісту інституту аудиту можна отримати через дослідження механізму інституціоналізації аудиторської діяльності в Україні.

Визначення інституту аудиту було вперше сформулювало групою російських вчених під керівництвом професора В.В. Панкова. «Під інститутом аудиту слід розуміти сукупність формальних і неформальних норм, правил і стандартів, що визначають рамки взаємодії різних суб'єктів щодо аудиторської діяльності» [98, с.188]. Таке визначення повністю відповідає загальнонауковому представленню інституту, проте потребує розкриття його внутрішнього змісту та аналізу процесів формування.

За результатами розгляду проблемних питань теорії аудиту з позицій інституціоналізму Н.В. Ким дійшла досить важливого висновку, що поняття інститут аудиту має тлумачитись широко, «...тобто не тільки як відособлена група правових норм, що регулюють економічні відносини, але і як самі відносини, що регулюються цими нормами ..., а також як організація процесу, в рамках якого ці відносини здійснюються» [106, с.95]. Таке трактування, наш погляд, повинно стати підґрунтям для проведення подальшого дослідження.

Процес пізнання сутності і природи будь-якого інституту відбувається через розумінням комплексу внутрішніх і зовнішніх факторів його навколишнього середовища, під впливом яких цей інститут формується і набуває всім видиму структуру. В свою чергу формування будь-якого інституту відбувається шляхом інституціоналізації, тобто закріплення зовнішньої норми в суспільній практиці. Процес інституціоналізації відбувається як результат взаємодії складових існуючого інституціонального середовища, в якому формуються спочатку передумови для зародження нової інституційної структури, після чого ця інституційна структура стає активним фактором, що впливає на внутрішній зміст інституціонального середовища (рис. 2.1).

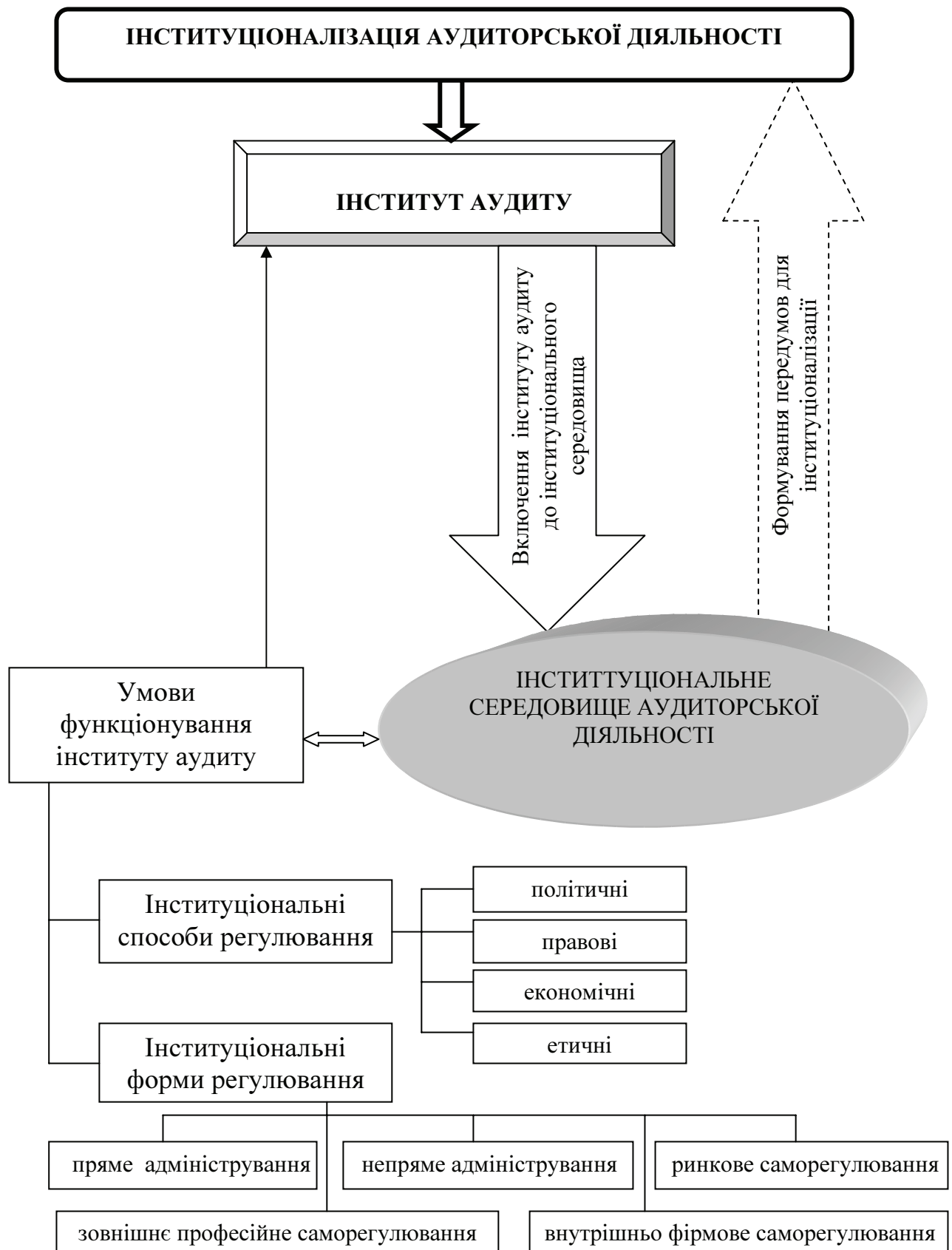


Рис. 2.1 Модель механізму утворення та розвитку інституту аудиту

Аудиторська діяльність передбачає виконання робіт, пов'язаних з наданням впевненості (аудиторські перевірки), надання супутніх та інших аудиторських послуг. Це означає, що інститут аудиту та інституційне середовище аудиторської діяльності повинні розглядатись як інтегруючі поняття, що охоплюють всі ключові аспекти професійної аудиторської діяльності. В свою чергу, під інституціональним середовищем аудиторської діяльності необхідно розуміти «...сукупність інститутів, норм та зовнішніх угод, а також визначених ними суспільних відносин, в межах яких здійснюється функціонування інституту аудиту» [158, с.157].

Інституціоналізація відбувається як перманентний процес, що обумовлений дією законів діалектики. Отже, аналіз процесу становлення та розвитку інститутів дозволяє визначити чинники, що впливають не тільки на зміст та структуру конкретного інституту, але й на ефективність його функціонування в середині інституційного середовища.

В загальному випадку процес інституціоналізації складається з декількох послідовних етапів [290, с.92]:

- 1) виникнення суспільно необхідної потреби, задоволення якої вимагає спільних організованих дій;
- 2) формування загальних цілей;
- 3) поява норм і правил під час стихійної соціальної взаємодії, яка спочатку здійснюється методом проб і помилок;
- 4) поява процедур, пов'язаних з реалізацією норм і правил;
- 5) інституціоналізація норм і правил, процедур, тобто їх прийняття в практичному застосуванні;
- 6) встановлення системи санкцій для підтримки норм і правил, диференційованість їх застосування в окремих випадках;
- 7) створення системи статусів і ролей, що охоплюють всіх без винятку членів інституту.

Якщо розглядати процес виникнення та розвитку аудиторської діяльності в цілому, то абсолютно чітко можна ідентифікувати всі складові процесу інституціоналізації. Проте, особливість процесу імплементації аудиторської діяльності як на пострадянському просторі в цілому, так і в Україні зокрема, мала певні особливі риси, які впливають не тільки на зміст аудиторської практики, але й на зміст інституту аудиту [241].

Як зазначає В.Л. Кожухов швидкість процесів інститутоутворення була досить високою [158, с.143]. Так, в Україні з моменту створення в 1989 році першого відділення аудиторської фірми «Інаудит» до моменту прийняття в 1993 році Закону України «Про аудиторську діяльність» пройшло тільки 4 роки. Фактично інститут аудиту в Україні сформувався та функціонує трохи більше двадцяти років. В той же час процес становлення аудиторської практики в країнах ринкової економіки носив еволюційний характер й був обумовлений внутрішніми суспільно-необхідними потребами суб'єктів економічних відносин.

Процеси становлення та розвитку аудиторської діяльності в Україні нами були досліджені в першому розділі цього дисертаційного дослідження (див. 1.2).

Особливість інституціоналізації аудиторської діяльності обумовлена наслідками державної політики щодо зміни інституту власності в процесі роздержавлення та приватизації. Потреба в аудиторській діяльності була визначена факторами зовнішнього середовища, в якому вже існувала система забезпечення інформаційної безпеки прийняття економічних рішень. Таким чином, створення інституту аудиту в Україні спочатку відбувалось шляхом закріплення інституціональних рамок через встановлення формальних норм в тексті Закону України «Про аудиторську діяльність». Цей процес отримав назву експорту готової інституціональної форми.

Н.В. Ким визначає три найважливіші ознаки, якими повинна володіти будь-яка інституційна форма. По-перше, вона повинна зберігатися завжди безвідносно життя окремих людей, по-друге, вона не повинна бути конкретно цільовою, по-третє, вона повинна зберігати, підтримувати і відтворювати певний тип життя, пов'язаний з типом змісту (але не конкретним змістом) [106, с.94]. Якщо екстраполювати ці ознаки на зміст інституту аудиту, то це буде означати, що структура та взаємозв'язок норм, якими формуються рамки реалізації аудиторської діяльності, повинні забезпечувати відтворюваність одного й того ж самого типу аудиторської послуги незалежно від часу, місця та суб'єкту її надання.

Для інституційних форм характерне прагнення зафіксувати структуру будь-якого явища. Якщо порівнювати практику аудиторської діяльності в різних країнах з позиції її правового забезпечення, то вона може бути різною, внаслідок того, що зміст конкретних формальних норм визначає різний зміст процесів регулювання взаємовідносин суб'єктів у зв'язку з наданням аудиторських послуг. Але право як необхідний фрагмент структури інституту аудиту незмінно, і норми цього права регулюють дії суб'єктів у визначених секторах.

Перші дослідження процесу експорту інституту аудиту в інституціональне середовище України було проведено професором О.А. Петрик, яка зробила системне узагальнення цього явища. Нею було описано процес інтернаціоналізації аудиту, який здійснюється через інтеграцію та гармонізацію, що в свою чергу передбачає стандартизацію та уніфікацію норм, якими визначається конкретна аудиторська практика [166, с.90-98].

Інтернаціоналізація аудиторської діяльності стала наслідком загальних процесів глобалізації світової економіки та створення єдиного економічного простору. Безумовно, ці об'єктивні зовнішні передумови і сьогодні є визначальними для розвитку інституціональних структур будь-якої країни. Одним із головних аспектів інтеграції аудиту О.А. Петрик називає створення єдиних міжнародних нормативних документів, які в подальшому повинні бути гармонізованими шляхом приведення національного законодавства у відповідність до вимог законодавчих актів більш високого рівня: міжнародних, європейських та інших регіональних.

Визначення рівнів гармонізації українського законодавства, що регулює аудиторську діяльність, представляється досить принциповим при розгляді стратегічних напрямків його розвитку. Треба зазначити, що перше представлення

професором О.А. Петрик рівнів гармонізації передбачало три рівні: міжнародний, регіональний (на рівні Європейського Співтовариства або країн СНД), державний (національний) [166, с.90-98]. Натомість, в подальшому вчена визначає лише два: міжнародний та регіональний (на рівні Європейського Союзу або країн СНД) [164, с.266].

Розгляд цього питання необхідно здійснювати з позицій того, що рівні гармонізації повинні відповідати ієрархії структури норм інституту аудиту (рис. 2.2).

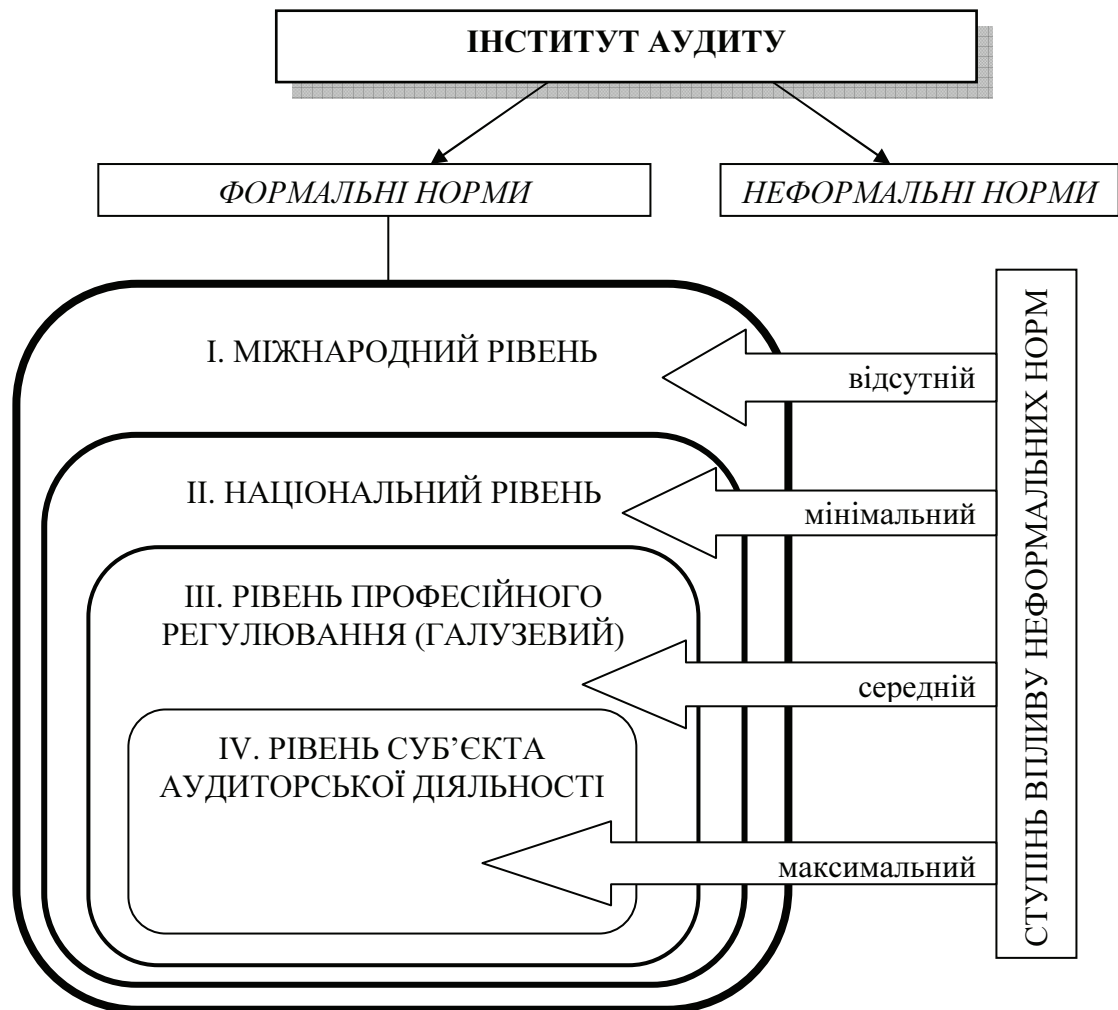


Рис. 2.2 Схема ієрархії норм інституту аудиту

Перш за все треба сказати про особливість механізму взаємодії формальних та неформальних норм в середині інституту аудиту, який обумовлений з одного боку специфікою професійної аудиторської діяльності як такої, а з іншого, наслідками експорту відповідної інституціональної форми.

Визначення рівнів ієрархії у складових інституту аудиту можливо лише для рефлексивних норм, зміст яких формується нормативно-правовими актами відповідного рівня. Для випадку інституту аудиту такі норми обов'язково мають

бути узгодженими (гармонізованими). Механізм експорту готової інституційної форми передбачає процес гармонізації у напрямку «зверху вниз», внаслідок чого структура національного законодавства, що регулює аудиторську діяльність повинна відповідати міжнародним вимогам. Такий підхід дозволяє розширити практику аудиту, коли результати надання послуг суб'єктами аудиторської діяльності, що функціонують в Україні, будуть мати легальний статус в інших країнах і навпаки.

Якщо розглядати вплив неформальних норм на процес формування та практичну реалізацію формальних норм в середині інституту аудиту, то треба зазначити, що найбільш суттєвий вплив неформальні норми мають на формальні норми найнижчого рівня ієрархії – на рівні суб'єкта аудиторської діяльності. Саме тут відбувається взаємодія конкретних суб'єктів, дії яких й регулюються встановленими інституціональними рамками, отже будь-яка направленість (як позитивна так і негативна) неформальної складової буде мати максимальний ефект. Такі обставини є визначальними в процесі подальшого розвитку інституту аудиту тому, що результат ефекту взаємодії формальної та неформальної складової на найнижчому рівні ієрархії стає поштовхом для змін змісту інституту у напрямку «знизу вверху». Так, сьогодні практика аудиту в Україні має негативне явище, пов'язане з низькою якістю послуг в секторі обов'язкового аудиту, коли аудиторський звіт видається без дотримання вимог професійних стандартів аудиту. Саме ці обставини спонукали регулятора – Аудиторську палату України прийняти рішення щодо обмеження права на виконання завдань з обов'язкового аудиту для тих суб'єктів аудиторської діяльності, які не отримали підтвердження Аудиторською палатою України відповідності системи контролю якості аудиторських послуг вимогам Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» [222].

На рівні професійного регулювання аудиторської діяльності вплив неформальної складової не має абсолютного характеру, проте може посилити або компенсувати її дію на найнижчому рівні. Так, фактор лобіювання бізнес-інтересів суб'єктів аудиторської діяльності, що надають послуги для підприємств, які функціонують на ринку фінансових послуг, мав наслідком запровадження спеціальних вимог щодо обмеження доступу на ринок нових суб'єктів аудиторської діяльності і витіснення старих [183]. Причому, задекларована мета відповідних змін у формальних нормах пов'язана із забезпеченням відповідного рівня якості аудиторських послуг, тобто компенсація негативного впливу неформальної складової інституту аудиту на найнижчому рівні.

Найвищий рівень гармонізації формальної складової інституту аудиту в Україні визначається напрямком вектору зовнішньої політики, яка передбачає інтеграцію України до Європейського економічного простору. 14 червня 1994 року Україна підписала Угоду про партнерство і співробітництво між Україною і Європейським Співтовариством та її державами-членами, яка набрала чинності 01 березня 1998 року [279], [109]. Розділ «Корпоративне право, корпоративне управління, бухгалтерський облік і аудит» передбачає імплементацію Директиви

2006/43/ЄС Європейського парламенту та Ради від 17 травня 2006 року щодо обов'язкового аудиту річної звітності та консолідованої звітності протягом 3 років після набрання чинності Угоди про партнерство та співробітництво.

На виконання цієї Угоди було прийнято Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [199], в преамбулі якого зазначається, що «адаптація законодавства України до законодавства ЄС є пріоритетною складовою процесу інтеграції України до Європейського Союзу, що в свою чергу є пріоритетним напрямом української зовнішньої політики». Таким чином, можна говорити про те, що міжнародний рівень гармонізації інституту аудиту в Україні визначається нормами законодавства Євросоюзу. Сучасний етап процесу інституціоналізації аудиторської діяльності як в Україні так і в країнах СНД необхідно розглядати як адаптацію готової інституційної форми, яка була інкорпорована в ринкові механізми країн з посттоталітарними економіками. Внаслідок цього гармонізація формальних норм інституту аудиту в Україні з нормами, що регулюють практику аудиторської діяльності в країнах СНД, буде відбуватись скоріше через адаптацію законодавства таких країн з міжнародними нормами, і, як наслідок, з гармонізованими нормами, що діють, або будуть діяти у майбутньому, в Україні.

Рішенням Європейської комісії № 2008/627/ЄС «Щодо перехідного періоду на здійснення аудиторської діяльності для аудиторів та аудиторських компаній із деяких третіх країн» було визначено вимоги, за умови дотримання яких, Українські суб'єкти аудиторської діяльності мали можливість виходу на європейські ринки аудиторських послуг протягом так званого «перехідного періоду» з 29 червня 2009 року по 01 липня 2010 року [127, с.93-94]. За цей час Українське законодавство, що регулює аудиторську практику, повинно було бути приведене у відповідність до вимог Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [77].

Відповідно до Рішення Європейської комісії № 2011/30/ЄС Україна не надала інформацію про необхідні зміни в національному законодавстві, що регулює аудиторську діяльність, а отже, поряд з іншими «третіми» країнами не скористалась встановленим перехідним періодом, дія якого було продовжена [127, с.95]. Таким чином, на часі є вирішення питань, пов'язаних із гармонізацією Українського законодавства з вимогами Директиви 2006/43/ЄС.

На відміну від постанови або регламенту, які є інструментами прямої дії, директива Європейського Парламенту вводиться через національне законодавство. Вона зобов'язує державу-член в зазначений термін вжити заходів, спрямованих на досягнення визначених у ній цілей. Директиви мають верховенство над національним правом.

Дослідження проблем, пов'язаних із необхідністю змін законодавства, яким регулюється аудиторська діяльність в Україні, здійснюється в основному шляхом порівняння діючих норм з вимогами Директиви 2006/43/ЄС [55, 112]. Результатом такого підходу є розробка нових концепцій механізмів регулювання аудиторської діяльності та проектів законів «Про аудиторську діяльність».

З позицій інституціональної методології зміни, які постійно відбуваються в системі нормативного забезпечення функціонування будь-якого інституту, необхідно розглядати як результат інституціональної статичності і динаміки одночасно.

Професор О.С. Сухарев зазначає, що «під статикою слід розуміти не відсутність динаміки на часовому відрізку, який дорівнює року,... а інституційне status quo безвідносно до періоду. Інституційна динаміка - це процес, який простягається у часі, й характеризується генетично обумовленою заміною старих інститутів новими, тобто автоматичною зміною правил, звичаїв чи їх модифікацією, або керованим інститутоутворенням» [275, с.13]. Статика інституту обумовлюється необхідністю збереження структури інституційної форми, що в свою чергу дозволяє забезпечити процес відновлення відповідного соціального явища. Інституційна динаміка дозволяє зрозуміти суть еволюції інститутів, але при цьому кожна з інституційних структур може мати власну і унікальну траєкторію розвитку. Це означає, що в межах статичної структури інституту відбувається постійний розвиток норм, який обумовлюється дією чинників інституціонального середовища економічної системи, в якій реалізуються норми такого інституту.

Отже, розкриття змісту інституту аудиту необхідно проводити через визначення змісту його структури, наповнення якої в свою чергу повинно:

- бути гармонізованим відповідно до вимог Європейського Союзу щодо умов здійснення обов'язкового аудиту річної звітності та консолідованої звітності;
- відповідати рівню розвитку соціально-економічних відносин суб'єктів системи тристоронніх відносин;
- формувати передумови для подальшого розвитку інституціонального середовища аудиторської діяльності.

При визначенні структури інституту аудиту будемо виходити перш за все із його змісту як професійної діяльності. Такий підхід дозволяє назвати наступні складові: організаційну складову, технологічну складову, незалежність та складову, яка визначає відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності в системі тристоронніх відносин (рис. 2.3). Зміст кожної складової в свою чергу визначається сукупністю кластерних (однорідних) груп формальних норм, які також мають внутрішню ієрархію.

Розкриття змісту інституту аудиту та його подальший аналіз, потребує системного дослідження діючих норм, що наповнюють кластери у відповідних складових. Натомість, треба зазначити, що за даними дослідження професора О.Ю Редька станом на початок 2009 року нормативно-правова база, що визначає зміст та умови функціонування аудиторської діяльності в Україні, включала 94 закони України та 1042 постанови та рішення державних регуляторних органів виконавчої влади [218, с.171]. Тому, з метою дослідження було проаналізовано нормативно-правову базу аудиторської діяльності в Україні в межах документів, перелік яких містить база офіційного сайту Аудиторської палати України [319].

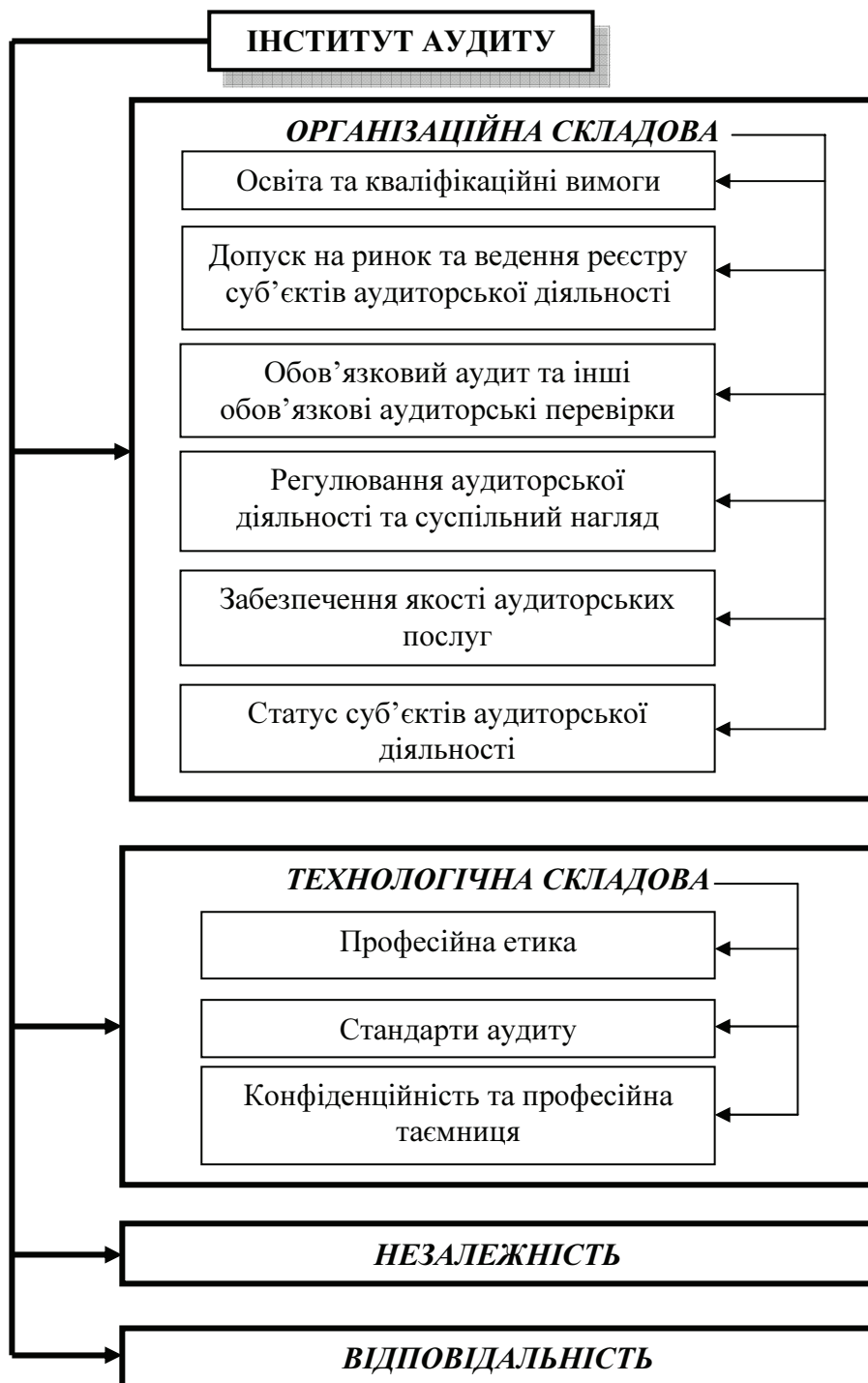


Рис. 2.3 Складові змісту інституту аудиту

В Додатку Е наведено результати систематизації основних діючих норм, що формують зміст формальної складової інституту аудиту в Україні. Аналіз змісту та стану розвитку інституту аудиту необхідно здійснювати з урахуванням принципів горизонтальної та вертикальної узгодженості.

Принцип горизонтальної узгодженості полягає у тому, що формування та розвиток інституту аудиту в межах визначеної кластерної групи формальних норм повинен бути гармонізованим таким чином, що:

існування норми на міжнародному рівні ієрархії вимагає обов'язкового прийняття відповідних норм на національному рівні, а норми професійного рівня та рівня суб'єкта аудиторської діяльності є такими, що забезпечують практичну реалізацію норм національного рівня;

- формування самостійної норми національного та професійного рівня, що обумовлюється впливом факторів інституціонального середовища, не повинно суперечити, або обмежувати, норми міжнародного рівня в межах відповідного кластеру.

Принцип вертикальної узгодженості полягає у тому, що формування та розвиток інституту аудиту повинен забезпечувати структурно-логічну взаємоузгодженість груп кластерних норм в системі складових відповідного рівня ієрархії.

Перша складова, яка формує зміст інституту аудиту визначена нами як «Організаційна». Сукупність кластерних груп, що входять до організаційної складової фактично унормовують порядок допуску суб'єктів на ринок аудиторських послуг, а також встановлюють правила (спосіб та форму) регулювання аудиторської діяльності в Україні.

Реалізація суспільної місії аудиту можлива лише за умови забезпечення відповідного рівня професійної кваліфікації осіб, що залучаються до виконання завдань. Саме тому, норми, якими визначаються освітні та кваліфікаційні вимоги, розглядаються як невід'ємний компонент організаційної складової інституту аудиту. Відповідно до статті 4 Закону України «Про аудиторську діяльність» аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України [189, ст.4]. Отже, з моменту прийняття цього Закону у квітні 1993 року завдання з аудиту та супутніх йому послуг можуть виконувати лише особи, професійний рівень яких підтверджено відповідним сертифікатом.

Представлена у таблиці 2.1 інформація дозволяє проаналізувати екстенсивну складову професійного кадрового забезпечення ринку аудиторських послуг. Так, за період з 2008 року по 2012 рік загальна кількість сертифікованих аудиторів залишається майже незмінною (в середньому 3137 осіб), при цьому щорічне оновлення кадрового забезпечення відбувається в межах 4-5%. Ситуація, що склалася, є наслідком стагнації ринку аудиторських послуг, що відбувається під впливом загальної економічної кризи в економіці України.

Таблиця 2.1

Стан забезпечення сертифікованими аудиторами ринку аудиторських послуг в Україні (складено за [319], [282])

Показник	Рік				
	2008	2009	2010	2011	2012
1	2	3	4	5	6
Кількість за рік завдань, які можуть виконуватись сертифікованими аудиторами	31 168	27 249	21 880	17 882	18 891
в тому складі:					
завдання з надання впевненості	25 548	22 122	16 559	13 281	13 987
замовлення з надання супутніх аудиту послуг	5 620	5 127	5 321	4 601	4 904
Кількість сертифікованих аудиторів на кінець звітного року, осіб	3 204	3 136	3 075	3 129	3 139
В тому складі осіб, що отримали сертифікат аудитора у звітному році	134	130	131	120	150
Коефіцієнт оновлення складу сертифікованих аудиторів	0,04	0,04	0,04	0,04	0,05
Середня кількість виконаних завдань на одного сертифікованого аудитора	10	9	7	6	6
Середня кількість виконаних завдань з надання впевненості на одного сертифікованого аудитора	8	7	5	4	4
Середня кількість виконаних замовлень з надання супутніх аудиту послуг на одного сертифікованого аудитора	2	2	2	1	2

За період, який розглядається, загальна кількість завдань, які можуть виконуватись за обов'язковою участю сертифікованих аудиторів, у 2012 році скоротилась на 39,3% у порівнянні з 2008 роком й становила 18 891. Відповідно середня кількість виконаних завдань, що припадає на одного сертифікованого аудитора, також знизилася до шести. Особливо чуттєвою така динаміка є для сектору завдань з надання впевненості, в яких найбільшу питому вагу мають завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності. Таким чином, вище наведені дані свідчать про негативний вплив зовнішніх чинників, які пов'язані з

наслідками функціонування інших складових, що формують інституціональне середовище аудиторської діяльності.

Інтенсивна, або якісна складова кадрового забезпечення аудиторської діяльності, пов'язана з професійною освітою. Як відомо, на момент прийняття закону України «Про аудиторську діяльність», професія аудиторів була відсутня як така, отже система освіти об'єктивно не могла здійснювати підготовку кадрів. За даними Аудиторської палати України починаючи з 1993 року по 31 грудня 2009 року було сертифіковано 6 539 осіб [95], а станом на 31 грудня 2009 року кількість сертифікованих аудиторів становила 3 136 осіб. З урахуванням процесів оновлення складу сертифікованих аудиторів, можна говорити, що основна маса практикуючих аудиторів в Україні сьогодні це особи, які фактично ніколи не отримували фахової освіти у вищих навчальних закладах й сформували свій професійний рівень в результаті практичної аудиторської діяльності та шляхом обов'язкового щорічного підвищення кваліфікації.

Порівняння загальних умов щодо кваліфікаційного рівня аудиторів України, які визначено Законом України «Про аудиторську діяльність», з вимогами європейського законодавства свідчить про те, що норми національного рівня в цілому відповідають міжнародному. Проте, треба зазначити, що сьогодні в Україні відсутня єдина система професійної підготовки кадрів, які можуть бути сертифікованими аудиторами. Така ситуація має наслідком недостатню забезпеченість ринку праці у сфері бухгалтерського обліку і аудиту висококваліфікованими кадрами при їх загальному «перевиробництві» [162, с.438].

Навідміну від міжнародної практики норми національного рівня передбачають необхідність повторного складання іспитів внаслідок неузгодженості програм підготовки фахівців до вимог освіти за фахом, які встановлені Директивою 2006/43ЄС. Іспит на підтвердження рівня професійної кваліфікації відповідно до міжнародних вимог може враховувати результати іспитів з відповідних фахових дисциплін, які складаються під час навчання у вищих навчальних закладах [77, ст.9].

З метою забезпечення єдиного рівня освітньої кваліфікації Директива 2006/43/ЄС містить перелік дисциплін, теоретичні знання з яких підлягають екзаменаційній перевірці [77, ст.8]. Якщо порівняти вимоги, які встановлені Аудиторською палатою України до теоретичного рівня знань претендентів на отримання сертифікату аудитора [179], то можна констатувати значне звуження їх обсягу у порівнянні з міжнародними вимогами (див. Додаток Е).

Розвиток формальних норм інститут аудиту в кластері «Освіта та кваліфікаційні вимоги» повинен здійснюватись в першу чергу шляхом трансінститутціональної гармонізації, в результаті якої норми інституту освіти будуть узгоджені з відповідними нормами інститут аудиту.

Наступна група норм, які формують організаційну складову інституту аудиту, є норми, що визначають процес допуску на ринок та ведення реєстру суб'єктів аудиторської діяльності. Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності виконує функцію механізму допуску на ринок аудиторських послуг.

Стаття 3 Директиви 2006/43/ЄС говорить про те, що кожна країна повинна мати компетентні органи, які будуть відповідальним за допуск аудиторів та аудиторських фірм на ринок (обов'язкового аудиту) аудиторських послуг. Під компетентними органами в даному випадку розуміються органи, які визначені законодавством країни, як такі, що відповідають за регулювання діяльності аудиторів та аудиторських фірм та/або нагляд над ними, або над конкретними аспектами цієї діяльності.

Головними принципами побудови національної системи реєстрів аудиторів та аудиторських фірм є:

- система реєстрів включає окремо реєстр аудиторів (осіб, які мають відповідний фаховий рівень, що підтверджений через систему сертифікації), реєстр аудиторських фірм та реєстр аудиторів та аудиторських фірм з третіх країн, які подають аудиторський звіт стосовно річної або консолідованої звітності компаній;
- система реєстрів повинна містити визначений перелік інформації, яка періодично підлягає актуалізації;
- система реєстрів має бути електронною, та доступною широкому загалові по електронних каналах;
- у реєстрах здійснюється ідентифікація кожного аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності шляхом присвоєння індивідуального номера.

Загальна система ведення реєстрів суб'єктів аудиторської діяльності лише частково відповідає вимогам норм міжнародного рівня. В Україні взагалі відсутні реєстр сертифікованих аудиторів та реєстр аудиторів та аудиторських фірм з третіх країн, які подають аудиторський звіт стосовно річної або консолідованої звітності компаній. Якщо реєстр сертифікованих аудиторів технічно може бути створений Аудиторською палатою України в межах визначених повноважень статті 11 Закону України «Про аудиторську діяльність», то реєстр аудиторів та аудиторських фірм з третіх країн, які подають аудиторський звіт стосовно річної або консолідованої звітності українських компаній взагалі не може існувати. Це є наслідком того, що «аудиторський висновок аудитора іноземної держави при офіційному його поданні установі, організації або суб'єкту господарювання України підлягає підтвердженню аудитором України, якщо інше не встановлено міжнародним договором України» [189, ст.7]. Така норма має протекціоністський характер й направлена на захист внутрішнього аудиторського ринку, проте абсолютно не відповідає Директиві 2006/43/ЄС.

Вплив результатів монополізації світового аудиторського ринку компаніями великої четвірки на стан та перспективи розвитку аудиту знаходиться в полі зору професійних аудиторських організацій. Ця проблема має місце й в Україні. За результатами діяльності 2012 року в Україні офіційно було зареєстровано 1 609 суб'єктів аудиторської діяльності, на дев'ять з яких припадало 53,6% загального обсягу доходів. При цьому дохід кожної такої аудиторської компанії перевищував 10 000,0 тис. грн [282]. До складу цих дев'яти суб'єктів аудиторської діяльності входять мережеві аудиторські компанії фірм великої четвірки та інших провідних світових аудиторських фірм. Отже, можна

говорити про те, що заборона офіційного визнання результатів надання аудиторських послуг аудиторами та аудиторськими фірмами з третіх країн для суб'єктів господарської діяльності України фактично не виконує завдання захисту внутрішнього ринку, проте є перешкодою для входження українських суб'єктів аудиторської діяльності на зовнішні ринки.

Відповідно до діючих норм законодавства допуск суб'єктів на ринок аудиторських послуг здійснюється через дворівневу систему реєстрів.

На першому – загальнонаціональному рівні Аудиторська палата України веде реєстр аудиторських фірм та аудиторів (суб'єктів підприємницької діяльності), які мають право здійснювати аудиторську діяльність у відповідності до Закону України «Про аудиторську діяльність». Умови, за яких аудиторська фірма, або аудитор може бути занесений до реєстру, в цілому відповідають вимогам норм міжнародного рівня. Дані, які містить реєстр, слугує не тільки зовнішнім джерелом інформації про суб'єкти аудиторської діяльності, але й дозволяє формувати уявлення про процеси, що пов'язані зі змінами у професійному середовищі.

Аналіз динаміки загальної кількості зареєстрованих суб'єктів аудиторської діяльності протягом останніх п'яти років свідчить про наявність сталого тренду до скорочення їх чисельності (таблиця 2.2). Така ситуація є результатом негативного впливу змін у інституціональному середовищі аудиторської діяльності.

По-перше. За даними Аудиторської палати України станом на 31 грудня 2012 р. до реєстру було включено 1306 аудиторських фірм та 366 аудиторів-підприємців, а на відповідну дату 2011 року - 1342 аудиторські фірми та 520 аудиторів-підприємців [282], [281]. Таким чином лише впродовж одного року відбулося скорочення самостійно практикуючих аудиторів більше як на 30%. Такі різкі зрушення в аудиторському середовищі стали реакцією на зміни, що відбулися в інституті оподаткування. Із прийняттям Податкового кодексу України значна кількість аудиторів-підприємців призупинили свою діяльність, оскільки згідно з підпунктом 291.5.2 п.291.5 ст. 291 Податкового кодексу України платниками єдиного податку не можуть бути фізичні особи – підприємці, які здійснюють діяльність у сфері аудиту [169]. Отже, аудитор-підприємець на єдиному податку може надавати лише інші послуги, пов'язані із професійною діяльністю, визначені Законом України «Про аудиторську діяльність», а саме ведення бухгалтерського обліку, складання фінансових звітів тощо. Для аудитора-підприємця, обсяг послуг якого становить близько 100 тис. грн. на рік поряд із діяльністю на загальній системі оподаткування стала нерентабельною.

По-друге. Особливість процесу інституціоналізації аудиторської діяльності в Україні пов'язана не тільки з експортом готової інституційної форми, але й з тим, що фактично аудиторська практика набула широкого поширення через впровадження норм, якими визначались випадки проведення обов'язкового аудиту. Тому, аудиторське середовище й сьогодні є досить чутливим до будь-яких змін, що знаходяться в площині обов'язкового аудиту. Так, протягом 2010-2011 років приватні (закриті) акціонерні товариства не здійснювали обов'язкового

Таблиця 2.2

Динаміка кількості зареєстрованих суб'єктів аудиторської діяльності та середнього річного доходу (складено за даними джерел [282], [281], [280], [95], [208])

Показник	Рік					
	2008	2009	2010	2011	2012	
1.	2.	3.	4.	5.	6.	
Загальна кількість внесених у реєстр суб'єктів аудиторської діяльності на кінець звітнього року	2 368	2 303	2 252	1 862	1 672	
Кількість суб'єктів, які фактично припинили аудиторську діяльність (не подавали звітів)	59	25	204	70	63	
Кількість фактично працюючих суб'єктів аудиторської діяльності на кінець звітнього року	2 309	2 278	2 048	1 792	1 609	
Питома вага фактично працюючих суб'єктів аудиторської діяльності до загальної кількості зареєстрованих суб'єктів на кінець звітнього року, %	97,5	98,9	90,9	96,2	96,2	
Середній річний дохід на одного працюючого суб'єкта аудиторської діяльності, тис. грн.	483,6	562,0	592,3	702,2	787,3	
Середній річний дохід від виконання завдань з надання впевненості на одного працюючого суб'єкта аудиторської діяльності, тис. грн.	287,2	339,8	379,9	437,1	498,6	
Середній річний дохід від обов'язкового аудиту на одного працюючого суб'єкта аудиторської діяльності, тис. грн.	75,4	67,0	46,0	69,6	97,7	

звітування (не подавали регулярну інформацію) до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку. Як результат, відбулося різке падіння середнього річного доходу від обов'язкового аудиту на одного працюючого суб'єкта аудиторської діяльності у 2010 році (більше як 30% у порівнянні з 2009 роком), хоча загальний середній дохід від всіх видів аудиторських послуг на цьому фоні має сталу позитивну динаміку. Відповідно у наступному 2011 році скорочується загальна чисельність як зареєстрованих так і фактично працюючих суб'єктів аудиторської діяльності.

Треба зазначити, що негативний вплив інституціонального середовища на аудиторську діяльність в Україні має короткостроковий характер. Так, внаслідок дії зовнішніх чинників починають відбуватись й позитивні зрушення. Насамперед можна говорити про початок процесів розширення аудиторської практики за рахунок інших аудиторських послуг, а також процесів укрупнення аудиторських фірм, що відповідає загальносвітовим тенденціям розвитку сфери аудиторської діяльності.

Особливість застосування інструменту реєстру в процесі регулювання ринку аудиторських послуг полягає в тому, що Аудиторська палата України, як компетентний орган, що має повноваження регулятора аудиторської діяльності, розширила функціональні завдання реєстру через застосування його як засобу впливу на якість аудиторських послуг. Змінами, які було внесено до «Порядку ведення реєстру аудиторів та аудиторських фірм» рішенням Аудиторської палати України від 29.11.2012 № 261/8, було введено додатковий Перелік аудиторських фірм, які відповідають критеріям для проведення обов'язкового аудиту.

Вимоги, які встановлені для аудиторських фірми, що можуть бути включені до вище названого переліку, зокрема, включають наступні:

а) в аудиторській фірмі повинно працювати за основним місцем роботи не менше трьох аудиторів;

б) аудиторська фірма повинна мати рішення АПУ про визнання її такою, що пройшла перевірку системи контролю якості аудиторських послуг;

в) аудиторська фірма повинна укласти договір страхування професійної відповідальності перед третіми особами – замовниками аудиту;

г) аудиторська фірма повинна бути публічною для суспільства через розкриття на власному веб-сайті в мережі Інтернет відповідної інформації [181].

В даному випадку норми професійного рівня не узгоджені з відповідними нормами національного рівня, отже фактично мають диспозитивний характер. До моменту внесення змін у національне законодавство, яким регулюється аудиторська діяльність в Україні, «Перелік аудиторських фірм, які відповідають критеріям для проведення обов'язкового аудиту» є лише джерелом інформації для користувачів фінансової звітності та замовників аудиторських послуг про надійність суб'єктів аудиторської діяльності, якими зроблено висновок про достовірність фінансової звітності. Натомість на початок 2014 року відповідний перелік містив 246 аудиторські фірми, що складає біля 18% від загальної кількості аудиторських фірм на цю дату. Можна передбачити, що позитивна щорічна динаміка у кількості аудиторських фірм, які відповідають критеріям для

проведення обов'язкового аудиту, у найближчому часі буде формалізована у відповідних законодавчих нормах. Таким чином, можна констатувати факт безпосереднього позитивного впливу неформальної складової інституту аудиту на процес розвитку формальних норм.

Другий рівень реєстрів суб'єктів аудиторської діяльності виконує функції додаткового «фільтру» в окремих сегментах ринку обов'язкового аудиту, які . А саме:

- Національний банк України веде Реєстр аудиторських фірм, які мають право на проведення аудиторських перевірок банків [190, ст.70];
- Національна комісія України з цінних паперів та фондового ринку веде реєстр аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів [196, ст.7];
- Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг веде реєстр аудиторів та аудиторських фірм, які мають право на проведення аудиторських перевірок фінансових установ [211, ст.15].

Порядки включення суб'єктів аудиторської діяльності до відповідних реєстрів другого рівня передбачають обов'язкове виконання додаткових умов, що пов'язані: з підтвердженням Аудиторською палатою України відповідної системи контролю якості аудиторських послуг; підтвердженням професійної кваліфікації у відповідній сфері через процедури відомчої атестації (сертифікації). Наявність таких вимог передбачає необхідність дотримання принципу вертикальної узгодженості між нормами різних кластерних груп інституту аудиту.

Як було вже зазначено вище, реєстр аудиторів та аудиторських фірм окрім регуляторної функції виконує ще й інформаційну. Інформаційна функція реєстру полягає в тому, що він повинен бути джерелом достатнього обсягу адміністративних даних про суб'єкти аудиторської діяльності для потенційних замовників аудиторських послуг та користувачів фінансових звітів. Саме тому Директива 2006/43/ЄС встановлює вимоги до переліку інформації, яка повинна бути наведена у реєстрах аудиторів та аудиторських фірм. Натомість діючі норми Українського законодавства взагалі не мають таких вимог, а лише називають компетентні органи, яким надаються повноваження по веденню відповідних реєстрів. В свою чергу норми професійного рівня, якими визначається порядок ведення реєстру суб'єктів аудиторської діяльності, частково узгоджуються з нормами міжнародного рівня, проте не пов'язуються між собою, а, отже, потребують подальшого розвитку.

Розкриття змісту організаційної складової інституту аудиту неможливо без визначення впливу норм, що регулюють умови проведення обов'язкового аудиту. Саме обов'язковий аудит є тим сегментом на ринку аудиторських послуг, що вимагає встановлення єдиних міжнародних регламентів для його здійснення.

Під завданням з обов'язкового аудиту розуміється аудит повного комплексу річної фінансової звітності, проведення якого є обов'язковим у випадках, передбачених безпосередньо та виключно законами України [171].

З позицій норм Директиви 2006/43/ЄС обов'язковому аудиту підлягає річна фінансова або консолідована звітність суб'єктів суспільного інтересу. До

суб'єктів суспільного інтересу відносяться емітенти цінних паперів, як випущені для обігу на регульованому ринку, кредитні установи, та суб'єкти страхової діяльності. Також до суб'єктів суспільного інтересу, можуть бути віднесені суб'єкти, що мають суттєве суспільне значення через природу їхньої діяльності, їхній розмір або чисельність їхнього персоналу [77, ст.2]. Натомість норми діючого Українського законодавства взагалі не оперують поняттям «суб'єкти суспільного інтересу».

Результати аналізу змісту формальних норм національного рівня свідчать про те, що ними визначаються випадки залучення незалежних (зовнішніх) аудиторів для виконання різних за змістом завдань (Див. Додаток Е). Їх загальну сукупність можна поділити на три групи:

- обов'язковий аудит повного комплексу річної фінансової та консолідованої звітності;
- обов'язкове проведення аудиторських перевірок, які за своїм змістом не є аудитом;
- диспозитивне проведення аудиту та аудиторських перевірок, коли суб'єкт самостійно вирішує доцільність їх проведення.

Випадки, в яких вимагається обов'язкове проведення аудиту фінансової звітності, визначаються нормами 11 законів України. До кола суб'єктів, звітність яких підлягає обов'язковому аудиту, відносяться зокрема: акціонерні товариства та емітенти цінних паперів, професійні учасники ринку цінних паперів, фінансові установи (страхові компанії, банки, кредитні спілки, фінансові посередники), кредитні спілки, компанії з управління активами, учасники банківської групи, учасники фінансової групи, фонд операцій з нерухомістю.

Загальний перелік визначених українським законодавством суб'єктів обов'язкового аудиту в цілому відповідає міжнародним нормам. Разом з тим існують суттєві особливості щодо «якісного» змісту національних суб'єктів обов'язкового аудиту.

Головними ознаками віднесення господарюючого суб'єкта до суб'єкта суспільного інтересу з позицій Директиви 2006/43/ЄС є те, що такі суб'єкти по-перше, мають боргові або корпоративні цінні папери, інші боргові зобов'язання, що пов'язані із залученням коштів широкого кола осіб, які фактично не можуть впливати на прийняття управлінських рішень в середині такого суб'єкта. По-друге, боргові або корпоративні цінні папери суб'єкта мають вільний обіг на регульованих фінансових ринках. Натомість створення переважної кількості функціонуючих сьогодні в Україні акціонерних товариств є результатом проведення приватизації державного майна наприкінці 90-х років минулого сторіччя.

Значна кількість «постприватизаційних» акціонерних товариств фактично припинила господарську діяльність внаслідок збитковості, або розглядається власниками контрольного пакету акцій лише як носій об'єктів нерухомості та земельних ділянок. Результатом ваучерної приватизації стало те, що у складі акціонерів існують так звані «мертві душі». Акції подібних акціонерних товариств не пройшли реєстрації на фондових біржах. Такі обставини свідчать про

некоректність визнання в якості суб'єктів суспільного інтересу всіх без винятку акціонерних товариств.

Отже формування норм національного рівня щодо обов'язкового аудиту повинно здійснюватись з урахуванням особливостей інституціонального середовища [230].

Сегмент обов'язкового аудиту на ринку аудиторських послуг України знаходиться в межах 8-15% від загального обсягу отриманих доходів суб'єктами аудиторської діяльності протягом 2008 – 2012 років (див. таблицю 2.3). Як було вже зазначено вище, законодавче закріплення в Законі України «Про аудиторську діяльність» випадків обов'язкового проведення аудиту стало головним поштовхом для розвитку ринку аудиту. Але, найбільш негативний наслідок цього проявляється в існуючій проблемі якості виконання завдань з обов'язкового аудиту.

З наведених у таблиці 2.3 даних можна бачити, що протягом 2008-2010 років середня вартість обов'язкового аудиту не перевищувала 10,0 тис. грн., а за результатами 2012 року становила лише 16,5 тис. грн. З урахуванням того, що на рівень показника середньої вартості впливають фактори внутрішньогрупової структури, можна говорити про те, що переважна кількість завдань з обов'язкового аудиту мала значно нижчу ціну від середньої, що, безумовно, може розглядатись як індикатор низької якості робіт в цьому сегменті аудиторських послуг. Однією з причин такої ситуації на ринку обов'язкового аудиту є існування протиріччя між формальним статусом господарюючого суб'єкта (акціонерного товариства) та його реальним станом. Разом з тим, активне впровадження зовнішнього контролю системи якості аудиторських послуг мало наслідком те, що у 2011 році поряд із скороченням питомої ваги кількості завдань з обов'язкового аудиту на 3,6% у порівнянні з попереднім роком, середня вартість одного замовлення зростає більше ніж на 70% й становить 15,58 тис. грн.

Вирішення окресленої проблеми знаходиться у двох площинах. Перша площина визначається сукупністю завдань, які реалізуються через норми інститутів акціонерних товариств, фондового ринку, банкрутства. Друга площина знаходиться в середині інституту аудиту. Видалення «родимої плями» низької якості обов'язкового аудиту може відбутись шляхом банкрутства нежиттєздатних акціонерних товариств, або перетворення їх в інші господарські товариства, поряд із подальшим розвитком суміжних кластерів формальних норм інституту аудиту таких як «Забезпечення якості аудиторських послуг» та «Регулювання аудиторської діяльності».

Поряд з обов'язковим проведенням аудиту норми національного рівня визначають випадки обов'язкових аудиторських перевірок, які не є аудитом. Існування таких норм обумовлюється особливостями інституціонального середовища аудиту в Україні. Обов'язкові аудиторські перевірки відповідно до норм діючого національного законодавства мають різні назви, які прямо не розглядаються професійними (міжнародними) стандартами аудиту. Так, професійна термінологія стандартів аудиту не оперує такими поняттями як «перевірка фінансового стану», «перевірка діяльності», «підтвердження

Динаміка показників завдань з обов'язкового аудиту та обов'язкових аудиторських перевірок (складено за [319])

Показник	Рік					
	2008	2009	2010	2011	2012	
1.	2.	3.	4.	5.	6.	
Обов'язковий аудит - всього:						
сума доходу, тис. грн.	174 132,4	152 518,7	94 253,7	124 709,6	157 146,6	
питома вага у загальній сумі річного доходу, %	15,6	11,9	7,8	9,9	12,4	
питома вага у загальній кількості виконаних завдань, %	23,9	26,5	18,5	14,9	19,0	
середня вартість одного завдання, тис. грн.	9,98	9,56	9,01	15,58	16,51	
Завдання з надання впевненості, які було виконано:						
<i>для акціонерних товариств - всього:</i>						
кількість виконаних завдань	14 797	12 992	8 548	6 229	7 398	
сума доходу, тис. грн.	247 147,8	302 276,5	318 836,0	316 668,6	316 173,7	
середня вартість одного завдання, тис. грн.	16,70	23,27	37,30	50,84	42,74	
<i>для фінансових посередників - всього:</i>						
кількість виконаних завдань	2 276	2 261	2 139	1 815	1 832	
сума доходу, тис. грн.	16 498,3	17 568,6	24 035,4	20 932,2	26 253,5	
середня вартість одного завдання, тис. грн.	7,25	7,77	11,24	11,53	14,33	
<i>для страхових компаній - всього:</i>						
кількість виконаних завдань	769	722	625	638	601	
сума доходу, тис. грн.	13 467,3	17 821,9	12 138,2	16 216,0	18 501,4	
середня вартість одного завдання, тис. грн.	17,51	24,68	19,42	25,42	30,78	
<i>для банків - всього:</i>						
кількість виконаних завдань	671	564	481	446	488	
сума доходу, тис. грн.	76 026,2	97 116,3	89 516,9	97 525,3	82 099,0	
середня вартість одного завдання, тис. грн.	113,30	172,19	186,11	218,67	168,24	

інформації». Натомість виконання будь-якого завдання повинно починатись з його ідентифікації з позицій Міжнародних стандартів аудиту, якими вони поділяються на дві групи: завдання з надання впевненості та супутні послуги.

Віднесення завдання до завдань з надання впевненості можливо за умови визначення п'яти обов'язкових складових: тристоронніх відносини між аудитором, відповідальною стороною та користувачами; прийнятного предмету перевірки; належних критеріїв; достатніх й прийнятних доказів; письмового звіту з надання впевненості, форма якого відповідає завданню з надання достатньої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості [145, с.10].

В таблиці 2.4 наведено умовну ідентифікацію обов'язкових аудиторських перевірок як завдань з надання впевненості, або супутніх послуг. Умовний характер такої ідентифікації визначається перш за все тим, що зміст діючих норм, якими регулюється порядок та умови виконання відповідних завдань, не дозволяє у прямий спосіб назвати окремі складові завдання з надання впевненості. З позицій забезпечення узгодженості між нормами інституту аудиту найбільш важливе значення набуває питання визначення рівня впевненості, який повинен надаватись користувачеві, предмету, змісту критеріїв виконання завдання, а також форми представлення результатів виконання завдання [264].

Окрім визначення випадків обов'язкового проведення аудиту та аудиторських перевірок інститут аудиту в Україні містить диспозитивні норми. Диспозитивність це категорія, яка характеризує можливість розпорядження наданим правом. У Додатку наведено перелік випадків, в яких може бути використано право різними суб'єктами на проведення аудиту чи аудиторських перевірок. При цьому треба зазначити, що в цьому нормативному кластері також існує проблема вертикальної неузгодженості, що проявляється через назву завдань аудиторських перевірок та відсутність додаткових умов, що не дозволяє здійснити їх ідентифікацію.

Діючі норми національного рівня в цілому відповідають вимогам норм міжнародного рівня щодо порядку призначення аудитора.

Директива 2006/43/ЄС вимагає забезпечення на рівні національного законодавства умов, за яких аудитори або аудиторські фірми можуть бути звільнені від виконання завдань з обов'язкового аудиту лише за наявності належних підстав. При цьому розбіжності в поглядах на режим обліку або процедури аудиту не можуть вважатись належними підставами для звільнення [77, ст.37]. В цьому контексті національне законодавство потребує подальшого розвитку внаслідок того, що жодним чином не визначає умови зміни (відмови) від аудитора.

Зміни національного законодавства повинні також мати наслідком впровадження інституту звіту про прозорість. Підґрунтям для цього повинні стати не лише вимоги Директиви 2006/43/ЄС, але й результати запровадження Аудиторською палатою України умов включення суб'єктів аудиторської діяльності до «Переліку аудиторських фірм, які відповідають критеріям для проведення обов'язкового аудиту».

Умовна ідентифікація обов'язкових аудиторських перевірок як завдань з надання впевненості, або супутніх послуг

Назва завдання з обов'язкової аудиторської перевірки	Закон, яким визначається обов'язковість виконання завдання	Вид завдання з надання впевненості			Вид супутніх послуг		Завдання не ідентифікується професійними стандартами
		огляд	аудит	завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом	погоджені процедури	підготовка інформації для складання фінансової звітності	
1	2	3	4	5	6	7	8
Перевірка фінансового стану засновників	Про аудиторську діяльність [189, ст.8] , Господарський кодекс України [62, ст.86] , Про господарські товариства [195, ст.13]				+		
Звіти інвестора про діяльність, пов'язану з виконанням угоди про розподіл продукції	Податковий кодекс України [169, ст.339]		+				
Перевірка достовірностей відомостей, які містяться в проспекті емісії цінних паперів [214, ст.30] .	Про цінні папери та фондовий ринок [214, ст.30]						+

Закінчення таблиці 2.4

1	2	3	4	5	6	7	8
Підтвердження довідки про фінансовий стан засновників страховика	Про страхування [209, ст.38]						+
Перевірка діяльності Накопичувального фонду, компаній з управління активами, зберігача Накопичувального фонду, виконавчої дирекції Пенсійного фонду, радника з інвестиційних питань, пенсійних фондів, адміністраторів, компаній з управління активами, зберігачів, страхових організацій та банків, що надають у сфері пенсійного забезпечення.	Про загально-обов'язкове державне пенсійне страхування [200, ст.78] Про недержавне пенсійне забезпечення [203, ст.5]				+		

Особливе місце в організаційній складовій інституту аудиту займає кластер норм щодо регулювання аудиторською діяльністю та суспільного нагляду. Інституціоналізація процесу регулювання аудиторською діяльністю відбувається від впливом дії складових інституціонального середовища, який в свою чергу визначається особливостями змісту національного законодавства, а також сталих неформальних взаємовідносин у суспільстві (див. рис.2.1).

Існуючі наукові дослідження з питань регулювання аудиторської діяльності визначають дві принципові концепції: континентальну та англо-американську.

Перша концепція відповідає аудиту, який орієнтований головним чином на державні органи як основних користувачів аудиторських висновків. Аудиторська діяльність суворо регламентується централізованими органами, на яких фактично покладаються функції державного контролю за аудиторською діяльністю [83, с.76]. Прикладами країн, в яких реалізована континентальна концепція регулювання аудиторською діяльністю можуть бути Німеччина, Франція, Росія.

Друга концепція застосовується в країнах, де аудит орієнтований переважно на потреби інвесторів, акціонерів, кредиторів та інших користувачів фінансової звітності. Внаслідок цього аудиторська діяльність є саморегулюванню. Саморегулювання здійснюється, як правило, через професійні громадські утворення, які мають значну самостійність, що дозволяє проводити оцінку кваліфікаційного рівня, здійснювати нагляд за аудиторською практикою, регламентувати процес надання аудиторських послуг. Саморегулювання аудиторської діяльності застосовується в таких країнах як Сполучені Штати Америки, Велика Британія. Навідміну від пострадянської Росії в Україні аудит був організований на базі англо-американської концепції.

Незалежно від застосовуваних концепцій організації аудиторської діяльності Директива 2006/43/ЄС вимагає забезпечення на рівні національних норм дотримання принципів суспільного нагляду.

У відповідності до статті 32 Директиви 2006/43/ЄС система суспільного нагляду повинна нести основну відповідальність за нагляд над: допуском та реєстрацією аудиторів та аудиторських фірм; впровадженням стандартів професійної етики, внутрішнього контролю якості аудиторських фірм та аудиту, а також системами безперервного навчання, забезпечення якості, розслідувань і санкцій. Поряд з цим система суспільного нагляду повинна мати право проводити розслідування діяльності аудиторів та аудиторських фірм, а також право вживати відповідних заходів [77, ст.32].

Головна функція системи суспільного нагляду полягає у формуванні зовнішніх інституціональних умов для забезпечення принципу незалежності аудиторської діяльності. Саме тому система суспільного нагляду має бути прозорою та мати адекватне фінансування, яке гарантоване від будь-якого неналежного впливу з боку аудиторів чи аудиторських фірм.

Аналіз змісту діючого нормативно-правового забезпечення аудиторської діяльності в Україні свідчить, що на національному рівні відсутні норми, якими визначається система суспільного нагляду як така, а існуючі складові регулювання аудиторською діяльністю не в повному обсязі відповідають принципам організації системи суспільного нагляду [243].

В цьому контексті слушно розглянути складові, якими визначаються інституціональні рамки, що упорядковують та обмежують відносини, які виникають у сфері саморегульованої аудиторської діяльності. Як зазначає професор В.В. Панков «з цією метою можуть бути використані різні за своєю природою, але діючі однонаправлено і доповнюючи один для одного різні інституційно закріплені способи і форми регулювання» [98, с.188]. Така позиція є абсолютно прийнятною з огляду на те, що для випадку саморегулювання мова не може йти про будь-який «механізм регулювання».

В.В. Панков обґрунтовує існування чотирьох способів та п'яти форм інституціонального регулювання аудиторської діяльності [98]. Їх реалізація відбувається у відповідному інституціональному середовищі й таким чином визначає національні особливості умов функціонування аудиторської практики (див. рис. 2.1). Отже, в межах дослідження стану розвитку інституту аудиту

необхідно дати характеристику способів та форм регулювання аудиторської діяльності в Україні.

До інституціональних способів регулювання аудиту відносять: політичні, правові, економічні та етичні.

Зміст політичних способів регулювання визначається загальним керівництвом процесу виконання певних дій та прийняття рішень, що сприяє досягненню поставленої цілі. Тобто, політика – це напрям дії для досягнення мети або виконання завдання. Шляхом встановлення конкретних напрямків, яких потрібно дотримуватися, політика повинна пояснювати, яким чином мають бути досягнуті цілі, при цьому за суб'єктом управління залишається свобода дій.

Результат політичних способів регулювання аудиторської діяльності досить яскраво проявляється через дотримання вимог незалежності під час здійснення аудиторської практики. Незалежність аудиту, яка інституційно закріплена формальними нормами як на рівні Закону України «Про аудиторську діяльність» так і на рівні професійних стандартів та Кодексу Етики професійних бухгалтерів, на практиці піддається серйозній критиці з боку багатьох провідних вітчизняних та західних фахівців. Так, умови допуску до тендерів на проведення аудиторських перевірок підприємств державного сектору стають предметом політичного торгу і лобіювання. Поява додаткових обмежуючих вимог до умов і форм проведення аудиту, а також формування правил проведення тендерів, встановлених на державному, місцевому або відомчому рівнях, дозволяє підсилити позитивний результат політики регулювання, який, як правило, має неявний характер. Прикладом інституціонального закріплення політики забезпечення незалежності суб'єктів аудиторської діяльності стали норми Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» [200], в якому закріплено порядок проведення та затвердження результатів конкурсу на проведення обов'язкового аудиту, а також вимоги, щодо ротації аудитора.

Класичним способом регулювання аудиту, безумовно є правовий. Він базується на сукупності формально закріплених норм, положень та стандартів. Особливістю даного способу регулювання є імперативний характер прийнятих норм. Ключову роль у правовому регулюванні відіграють Закон України «Про аудиторську діяльність», «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг», «Кодекс Етики Професійних бухгалтерів», обов'язкове дотримання яких розглядається як специфічна ознака та обов'язкова умова легітимності аудиту.

Відмінною рисою економічних способів регулювання є «горизонтальний» характер зв'язків, на які вони направлені. Такі зв'язки формуються між юридично рівними контрагентами: споживачами результатів аудиторських послуг та суб'єктами аудиторської діяльності. В якості найбільш поширених інструментів регулювання тут можна назвати право застосування економічних санкцій за недотримання законодавства з аудиту або порушення умов договорів на надання аудиторських послуг.

Найбільш «слабкий» з точки зору практичної реалізації є етичний спосіб регулювання аудиторської діяльності. Разом з тим, світові тенденції розвитку

аудиту свідчать про перенесення акцентів саме в площину етики, без дотримання якої неможлива реалізація суспільної місії аудиту. Це означає, що реалізуючи своє право висловлювати думку про достовірність звітності, аудитор повинен співвідносити свою поведінку не тільки з вимогами аудиторських стандартів, а й «Кодексом Етики Професійних бухгалтерів».

Поряд з інституційно закріпленими способами регулювання необхідно розглянути інституціональні форми регулювання аудиторської діяльності, які передбачають наявність двох ключових підходів: адміністрування і саморегулювання. Зокрема, можна виділити наступні.

Пряме адміністрування передбачає встановлення стандартів, норм і правил виконання завдань з аудиту, супутніх та інших послуг. Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» такі стандарти та правила встановлюються Аудиторською палатою України, яка є самостійним недержавним органом. За таких умов пряме адміністрування фактично зникається із зовнішнім професійним саморегулюванням аудиторської практики.

Непряме адміністрування здійснюється шляхом встановлення мінімальних вимог до аудиторів та аудиторських фірм, виконання яких є обов'язковою умовою ведення аудиторської діяльності (сертифікація аудиторів, включення до реєстру суб'єктів аудиторської діяльності, страхування професійної відповідальності, вимоги щорічного підвищення кваліфікації і т.д.).

Внутрішньо фірмове саморегулювання здійснюється в рамках діючих управлінських структур аудиторських фірм. Значимість цієї форми складно переоцінити, оскільки саме вона визначає якість окремої аудиторської перевірки і створює умови для дотримання діючих стандартів на рівні аудиторської фірми. В якості основних інструментів внутрішнього регулювання можна назвати систему внутрішніх аудиторських стандартів і структур внутрішнього контролю.

Ринкове саморегулювання означає наявність економічних відносин у сфері аудиту. Аудиторські послуги надаються в умовах функціонування самостійного ринкового сегмента. Дана форма регулювання передбачає використання специфічних ринкових і правових механізмів, що носять переважно неформальний характер. У зв'язку з непрямим дією цих механізмів дослідники, як правило, уникають аналізувати ступінь їх впливу на інститут аудиту. Разом з тим, його вплив є досить суттєвим, оскільки багато в чому визначає якість роботи аудиторських фірм.

Забезпечення якості аудиторських послуг на сучасному етапі розвитку аудиту є першочерговим завданням, вирішення якого повинно здійснюватись шляхом впровадження відповідних формальних норм на всіх рівнях інституту аудиту. Стаття 29 Директиви 2006/43/ЄС вимагає, щоб нормами національного рівня було визначено систему забезпечення якості аудиторських послуг. Така система повинна бути сформована та функціонувати з дотриманням наступних принципів:

- бути незалежною від аудиторів і аудиторських фірм, що контролюються, з урахуванням суспільного нагляду;

- фінансування має бути гарантованим і вільним від будь-якого можливого неналежного впливу з боку аудиторів чи аудиторських фірм;
- повинна мати достатні ресурси;
- особи, що проводять перевірки з метою забезпечення якості, повинні мати належну професійну освіту та відповідний досвід, поєднаний із тематичним навчанням з питань проведення перевірок для забезпечення якості;
- підбір контролерів для виконання перевірок з метою забезпечення якості має проводитися за об'єктивною процедурою, спрямованою на забезпечення відсутності конфлікту інтересів між контролерами й аудитором чи аудиторською фірмою, що перевіряється;
- в обсязі перевірки має передбачатися оцінка дотримання чинних стандартів аудиту та вимог щодо незалежності, кількості та якості витрачених ресурсів, очікуваної винагороди за аудит та внутрішньої системи контролю якості аудиторської фірми;
- за результатами перевірки з метою забезпечення якості складається звіт, що має містити основні висновки перевірки для забезпечення якості;
- перевірки з метою забезпечення якості проводяться принаймні один раз на шість років;
- загальні результати системи забезпечення якості оприлюднюються раз на рік;
- зауваження за результатами перевірок для забезпечення якості враховуються аудитором або аудиторською фірмою в розумний строк [77, ст.29].

За результатами проведеного аналізу діючого в Україні законодавства (див. Додаток Е) встановлено, що на національному рівні відсутні норми, якими прямо визначається зміст системи забезпечення якості аудиторської діяльності. Разом з тим, позитивним є те, що Аудиторська палата України, виконуючи функції регулятора аудиторської діяльності розробила та впровадила на професійному рівні зовнішню систему контролю якості аудиторських послуг. У травні 2012 р. Аудиторська палата України прийняла першу редакцію Концепції системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні [113]. Зазначена Концепція прийнята з метою організації контролю якості аудиторських послуг у відповідності до вимог Директиви 2006/43/ЄС від 17.05.2006 р. «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності».

Для реалізації покладених на АПУ Законом України «Про аудиторську діяльність» повноважень щодо здійснення контролю за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики та організації контролю за якістю аудиторських послуг у складі АПУ функціонує Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг.

Основною метою діяльності Комітету з контролю за якістю аудиторських послуг є здійснення зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів згідно з Планом зовнішніх перевірок. Діяльність Комітету з контролю фінансується за рахунок коштів АПУ без залучення додаткового фінансування з боку аудиторських фірм та аудиторів, діяльність яких перевіряється.

Як видно із даних, наведених у таблиці 2.5 спостерігається стала позитивна динаміка у збільшенні щорічної кількості проведених зовнішніх перевірок систем контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності.

Таблиця 2.5

Показники функціонування зовнішньої системи контролю якості аудиторських послуг в Україні (складено за [282, 281, 280])

Показник	Рік		
	2010	2011	2012
Кількість фактично проведених перевірок	167	212	233
Відсоток перевірок до загальної кількості зареєстрованих суб'єктів аудиторської діяльності на кінець року	7,0	11,4	14,0
Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, які успішно пройшли зовнішню перевірку:			
всього	57	112	125
у відсотках до загальної кількості перевірок	34,1	52,8	54,0
Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, які не пройшли зовнішню перевірку:			
всього	110	100	108
у відсотках до загальної кількості перевірок	65,9	47,2	46,0
в тому складі кількість суб'єктів аудиторської діяльності, які повторно не пройшли зовнішню перевірку:			
всього	*	10	27
у відсотках до загальної кількості перевірок	*	4,7	11,5

(*) – інформація відсутня

Разом з тим треба зазначити, що досягнутий рівень 14% показника «Відсоток перевірок до загальної кількості зареєстрованих суб'єктів аудиторської діяльності на кінець року» у 2012 році не дозволяє забезпечити виконання вимог Директиви 2006/43/ЄС щодо періодичності проведення зовнішніх перевірок один раз на шість років. А якщо прийняти до уваги те, що нормами професійного рівня в Україні періодичність зовнішніх перевірок встановлена у п'ять років [113], то можна говорити про те, що діюча система зовнішнього контролю якості аудиторських послуг потребує подальшого розвитку [257].

Актуальність питань забезпечення якості аудиту значною мірою підсилюється процесами глобалізації сучасного економічного простору та значенням інформаційної безпеки. Саме тому, проблеми якості аудиту вимагають більш фундаментального формату розгляду, що й буде здійснено у четвертому розділі цього дисертаційного дослідження.

Система норм, яким формується зміст інституту аудиту містить у складі організаційної складової спеціальну групу норм, якими визначається статус аудиторів та аудиторських фірм як суб'єктів підприємницької діяльності. Існування відповідних норм на національному рівні обумовлюється особливостями інституціонального середовища аудиту в Україні. Незалежна професійна аудиторська діяльність досить чутлива до змін, які можуть відбуватись в цьому нормативному кластері. Саме тому, державна нормотворча політика повинна бути достатньо виваженою, особливо в питаннях оподаткування.

Друга складова, яка була визначена у складі інституту аудиту, це технологічна складова (див. рис. 2.3). В технологічній складовій визначається три нормативних кластери: професійна етика, стандарти аудиту. Конфіденційність та професійна таємниця.

Відповідно до статті 6 Закону України «Про аудиторську діяльність» при здійсненні аудиторської діяльності аудитори та аудиторські фірми застосовують стандарти аудиту. «Стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів» [189, ст.6]. Рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003р. №122/2 з 01 січня 2004 року Міжнародні стандарти аудиту та етики приймаються в якості національних. Таким чином, можна говорити про повну гармонізацію формальних форм в цьому кластері. Однак, необхідно звернути увагу на те, що зміст статті 6 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначає статус Міжнародних стандартів аудиту та етики лише як «базу» для національних стандартів аудиту. Реалізація цієї норми Закону відбувається шляхом розробки та запровадження Положень з національної практики міжнародних стандартів аудиту. Прийняті положення мають на меті адаптацію та уточнення вимог міжнародних стандартів аудиту з урахуванням вимог національного законодавства. Таким чином, можна говорити про процес розвитку технологічної складової інституту аудиту на національному та професійному рівні через вплив інституціонального середовища на основі принципів гармонізації.

Наступні дві складові інституту аудиту – це норми, якими визначається незалежність аудиту та відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності.

Змістовне порівняння норм Директиви 2006/43/ЄС з відповідними нормами національного та професійного рівня не виявляє суттєвих розбіжностей та протиріч. Як видно із Додатка Е ідентифікуються всі групи норм, що фактично є гармонізованим між собою.

Проте, необхідно зазначити особливе значення, яке мають саме норми незалежності та відповідальності. Незалежність аудиторської практики визначається як головна ознака, що обумовлюється існуванням тристоронніх відносин, а відповідальність є обов'язковою складовою будь-якого інституту. Отже, дослідження змісту цих складових інституту аудиту буде розглядатись далі.

2.2 Професійна незалежність в аудиті та механізм її формування

В загальному сенсі незалежність передбачає відсутність будь-якої підлеглості, що дозволяє самостійно приймати рішення, які відповідають власним переконанням та не потребують зовнішніх вказівок та наказів.

Професійна незалежність стала продуктом формування та розвитку тристоронніх відносин й фактично є невід'ємною стороною аудиторської діяльності (рисунок 2.4). За таких обставин незалежність виступає не тільки головною ознакою, завдяки якій відбувається ідентифікація цього виду суспільно необхідної праці, але й необхідною умовою, своєрідним повітрям, без якого неможливо існування аудиторської діяльності як такої.

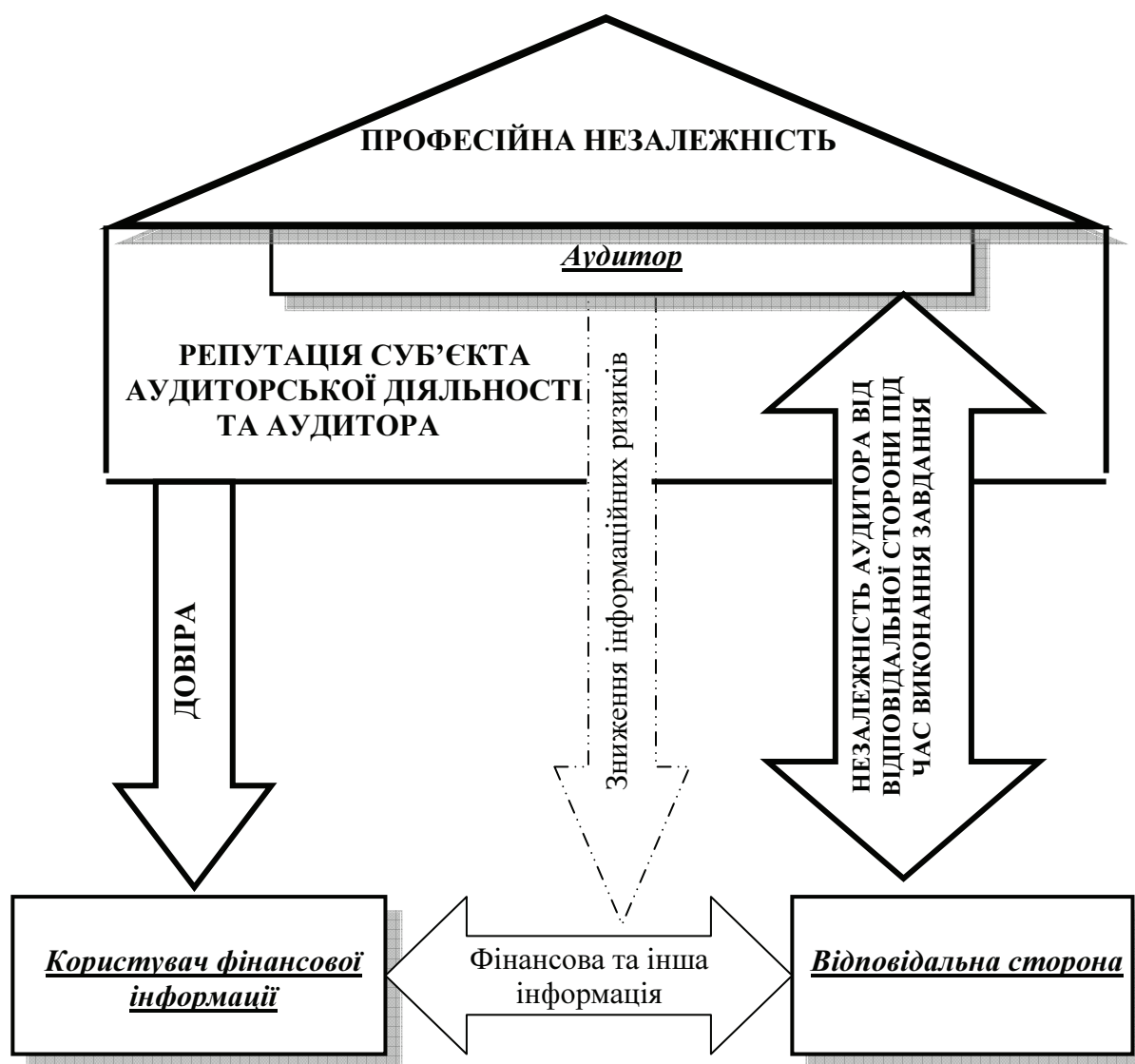


Рисунок 2.4 Формування професійної незалежності в аудиті

Разом з тим, як зазначають автори «Аудиту Монтгомері» «...вважається, що аудиторська незалежність знаходиться у певній небезпеці, оскільки клієнт обирає аудитора і платить йому винагороду, а також внаслідок того, що аудитору

дозволено надавати клієнту поряд з аудитом неаудиторські послуги. Так як аудиторів часто обирають, оплачують і замінюють виключно на розсуд того керівництва, якому вони повинні надавати висновок, багато хто вважає, що повна професійна незалежність взагалі неможлива. Хоча «повна» незалежність, мабуть, неможлива, аудитори гостро усвідомлюють життєву необхідність її і обов'язковість дотримання стандартом своєї професії заради збереження власної репутації» [16, с.79]. Визначена ситуація досить точно окреслює проблеми професійної незалежності, які формуються в площині аудиторської практики. Головне питання полягає у подоланні негативних наслідків, які пов'язуються із порушенням професійної незалежності аудиторів під час виконання завдань з надання впевненості. Мова йде перш за все про якість наданих послуг та рівень довіри користувачів фінансової інформації до результатів аудиторських послуг.

Традиційно професійна незалежність розглядається в практичній площині застосування вимог Кодексу Етики Професійних бухгалтерів. Етика виступає невід'ємною складовою професійних стандартів аудиту, що є наслідком домінування соціальних аспектів в процесах виникнення, існування та розвитку аудиторської діяльності як такої.

Джерелом формування етичних засад професійної діяльності є моральна система суспільства. Мораль – це загальноприйняті традиції, негласні правила, які прийняті в суспільстві, що відбивають уявлення про гарне і погане, правильне і неправильне, добро і зло, а також сукупність норм поведінки, що впливають з цих уявлень. В свою чергу етика виступає філософським напрямком дослідження моралі, що узагальнює сукупність правил, які формуються як результат соціально-суспільних відносин в різних сферах діяльності людей.

Кожна трудова діяльність базується на моральній системі суспільства. Разом з тим, як відомо, існує ціла низка професій, для яких морально-етичні аспекти визначають базисні принципи їх реалізації. Це пов'язано з тим, що моральна оцінка таких професій суспільством «зумовлюється двома чинниками: по-перше, тим, що ця професія дає об'єктивно для суспільного розвитку, по-друге, тим, що вона дає людині суб'єктивно, а саме в плані морального впливу на неї» [37, с.6].

Аудиторська практика відноситься безпосередньо до тих професій, які мають прямий зв'язок із моральною системою суспільства. За таких обставин саме морально-етична сторона процесу реалізації суспільної місії аудиту розглядається як базова складова організаційної та технологічної складових аудиторської діяльності.

Результатом надання аудиторських послуг є продукт ментальної діяльності фахівця – аудитора, який виступає носієм знань. З іншого боку через аудитора, який є суб'єктом соціальних відносин, реалізується суспільна мораль в цілому та професійна етика зокрема. В свою чергу соціальна оцінка рівня дотримання професійних етичних вимог здійснюється через репутацію. Репутація розглядається як джерело формування довіри до суб'єкта аудиторської діяльності з боку користувачів, і полягає у впевненості, що такий суб'єкт у визначених ситуаціях буде діяти певним чином (рис.2.4). Разом з тим, довіра є лише

передбаченням (вірогідністю), яке ґрунтується на відомих фактах про суб'єкт аудиторської діяльності, що він буде діяти певним чином.

Кодексом Етики Професійних бухгалтерів визначається шість фундаментальних етичних принципів, яких повинні дотримуватись в процесі здійснення аудиторської практики. Такі принципи включають наступні:

- принцип чесності (доброчесності) полягає в тому, що аудитор та будь-який інший член групи із завдання, повинен бути прямим та чесним у всіх професійних та ділових стосунках. Цей принцип накладає обов'язок бути відвертими, передбачає справедливе ведення справ та правдивість;

- принцип об'єктивності пов'язаний з тим, що аудитор та особи, що входять до групи із завдання, не повинні допускати упередженості, конфлікту інтересів або неналежного впливу з боку інших осіб на їх професійні або ділові судження. Цей принцип накладає обов'язок не давати підстав ставити під сумнів їхнє професійне чи ділове судження внаслідок упередження, конфлікту інтересів або впливу з боку інших осіб;

- принцип професійної компетентності та належної ретельності пов'язаний з обов'язком аудиторів осіб, що входять до групи із завдання, щодо постійного підтримування професійних знань та навичок на рівні, необхідному для компетентних професійних послуг, діяти суворо у відповідності до належних професійних стандартів;

- принцип конфіденційності вимагає від аудиторів та осіб, що входять до групи із завдання, поважати конфіденційність інформації, отриманої в результаті надання аудиторських послуг, і не розголошувати таку інформацію третім сторонам без належних та визначених повноважень, якщо немає юридичного чи професійного права для розголошення цієї інформації, не використовувати конфіденційну інформацію в особистих цілях чи в інтересах третіх сторін;

- принцип професійної поведінки зобов'язує аудиторів та осіб, що входять до групи із завдання, дотримуватись відповідних законів та нормативних актів та утримуватись від будь-яких дій, які можуть дискредитувати професію [108, с.12-17].

Вище перелічені фундаментальні етичні принципи мають різні функціональні завдання, які у своїй сукупності направлені на реалізацію головної мети аудиту – зниження інформаційних ризиків користувачів фінансової інформації. З огляду на це загальну сукупність фундаментальних етичних принципів аудиторської діяльності можна умовно поділити на дві групи, що визначаються їх переважним впливом в організаційній та технологічній складових аудиторської практики.

Так, принцип професійної поведінки та принцип конфіденційності направлені на забезпечення відповідних умов надання послуг суб'єктами аудиторської діяльності, внаслідок чого дія таких принципів знаходиться в організаційній площині. Головною ознакою цих принципів є те, що їх реалізація не має прямого впливу на формування кінцевого результату виконання завдань з надання впевненості – аудиторського судження щодо достовірності фінансової інформації. Натомість принципи, дія яких знаходиться переважно в технологічній

площині (професійна компетентність та належна ретельність, чесність та об'єктивність), прямо пов'язані з процесом формування аудиторської думки.

Дотримання принципу професійної компетентності та належної ретельності дозволяє забезпечити передумови для формування якості процесу надання аудиторських послуг, що в свою чергу створює потенційні гарантії для користувачів щодо якості кінцевого результату.

Як було вже зазначено вище, процес виконання завдання з надання впевненості завжди і безумовно пов'язаний з ментальною діяльністю людини, отже, професійне судження, яке застосовується аудитором, є не тільки результатом реалізації професійних знань та стандартів аудиту, але й результатом дії особистих моральних якостей кожного аудитора. Саме тому, принципи чесності та об'єктивності визначаються нами як центральні, через які й можливо забезпечити виконання суспільної місії аудиту.

Професійна незалежність як складова етичних засад здійснення аудиторської діяльності розглядається в контексті саме принципів чесності та об'єктивності. Тобто, лише через незалежність може бути досягнута об'єктивність, а отже й очікуваний рівень надійності результату виконання завдання.

Професор О.Ю. Редько визначає незалежність, яка повинна бути у аудитора під час виконання завдання, як професійну незалежність [218, с.124]. Разом з тим зміст дефініції професійної незалежності в аудиті не може обмежуватись лише рівнем технологічного процесу виконання конкретного завдання. Першим, хто звернув увагу на багаторівневу природу професійної незалежності в аудиті була професор Н.І. Дорош. Вона говорить про існування внутрішньої (робочої) та зовнішньої незалежності аудитора. «Робоча незалежність полягає в можливості зберігати неупереджене ставлення протягом усього процесу аудиту. Зовнішня незалежність є результатом сприйняття незалежності аудиторів іншими особами.» [83, с.95] . Натомість, визначена позиція не отримала поглибленого розвитку і вчена лише окреслити зміст формальних ознак, щодо внутрішньої та зовнішньої складових професійної незалежності. Таким чином, абсолютно логічним виникає необхідність проведення подальшого дослідження складових незалежності [249].

Зміст внутрішньої (робочої) незалежності у відповідності до Кодексу Етики Професійних бухгалтерів визначається через незалежність думки та незалежність поведінки.

Незалежність думки означає таку спрямованість думки аудитора, «...яка дає можливість сформулювати висновок без будь-якого впливу, що може поставити під загрозу професійне судження, та діяти добросовісно, з об'єктивністю та професійним скептицизмом» [108, с.36].

Незалежність поведінки означає уникнення аудитором «...фактів та обставин настільки суттєвих, що розсудлива та поінформована третя сторона, зваживши усі конкретні факти і обставини, ймовірніше за все, дійшла би висновку, що добросовісність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми чи члена групи з проведення аудиту були під загрозою» [108, с.36] .

Перш за все треба наголосити про те, що наведені вище визначення складових внутрішньої незалежності, абсолютно чітко пов'язують їх з такими етичними принципами як доброчесність та об'єктивність. Внаслідок цього концептуальний підхід до забезпечення незалежності думки та незалежності поведінки повністю співпадає із загальним концептуальним підходом щодо забезпечення дотримання фундаментальних етичних принципів в цілому. Загальний концептуальний підхід щодо забезпечення дотримання фундаментальних етичних принципів в цілому та незалежності зокрема передбачає виконання наступних послідовних дій:

- 1) здійснити процедури, які направлені на виявлення загроз незалежності;
- 2) провести оцінку значущості виявлених загроз;
- 3) застосувати застережні заходи, які необхідні для усунення загроз, або зменшити їх до прийняттого рівня.

Важливим моментом, який знаходиться у підґрунті всієї концепції внутрішньої незалежності є визначення суб'єкта, щодо якого встановлюються вимоги дотримання незалежності. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів оперує поняттям «професійний бухгалтер-практик». Це поняття об'єднує в собі дві категорії суб'єктів незалежності:

- професійний бухгалтер незалежно від функціональної класифікації (наприклад, аудит, оподаткування чи консалтинг), який працює у фірмі, що надає професійні послуги;
- фірма, в якій працюють професійні бухгалтери-практики [108, с.119].

Аналогічний підхід застосовується й у національному «Положенні про забезпечення незалежності аудитора», яке було затверджено Аудиторською палатою України. Зокрема в ньому говориться про те, що аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці, зобов'язані «...провадити політику та процедури, які мають надавати достатню впевненість, що сама фірма, її персонал і, в разі потреби, інші особи, що підпадають під вимоги незалежності (зокрема, експерти, яких наймає фірма), дотримуються незалежності. Насамперед, незалежність фірми, її персоналу вимагається у разі виконання завдання з надання впевненості» [173].

Головною відмінною рисою між визначеними суб'єктами незалежності є те, що дотримання етичних вимог чесності та об'єктивності може вимагатись лише до конкретного фахівця, який виступає продуцентом професійного судження в процесі виконання конкретного завдання. Тому, абсолютно очевидним є той факт, що тільки цей фахівець повинен розглядатись як носій первинних обов'язків щодо незалежності від клієнта з надання впевненості.

Але, з іншого боку надання будь-яких аудиторських послуг є результатом виконанням договірних зобов'язань, які виникають між:

- суб'єктом аудиторської діяльності (аудиторською фірмою, або аудитором – приватним підприємцем) та замовником аудиторських послуг (відповідальною стороною у випадку завдань з надання впевненості);

- суб'єктом аудиторської діяльності (аудиторською фірмою, або аудитором – приватним підприємцем) та найманими працівниками, які фактично будуть виконувати прийняте завдання та у випадку завдань з надання впевненості формувати аудиторську думку про достовірність фінансової інформації.

Отже, фахівець-аудитор, який безпосередньо виконує завдання з надання впевненості, може й повинен бути незалежним від клієнта, проте, він ніколи не може бути незалежним від роботодавця. Саме тому вимоги щодо незалежності існують й на рівні аудиторської фірми в цілому. Головний принцип полягає в тому, що внутрішня (робоча) незалежність аудитора може бути досягнута лише за умови незалежності суб'єкта аудиторської діяльності від замовника послуг, в результаті виконання яких надається впевненість користувачам фінансової та іншої інформації. Але при цьому досягнення незалежності на рівні аудиторської фірми необхідно розглядати лише як необхідну, але недостатню умову для забезпечення незалежності на рівні конкретного фахівця (аудитора) [227].

Іншою важливою складовою для формування умов робочої незалежності є забезпечення принципу невторчання членами адміністративних, керівних та контролюючих органів аудиторських фірм, які не є аудиторами, а також засновниками, власниками, учасниками аудиторських фірм у практичне виконання аудиту у спосіб, що порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит. Обов'язковість дотримання цього принципу визначена формальними нормами міжнародного [77, ст.24] та національного рівня [189, ст.20].

На рисунку 2.5 наведено концептуальну схему змісту внутрішньої незалежності.

Досить важливим аспектом розуміння механізму формування внутрішньої незалежності є визначення її мети. На рівні фахівця, який приймає участь у процесі виконання завдання, дотримання вимог незалежності прямо пов'язано з реалізацією суспільної місії аудиторської практики – зменшення інформаційних ризиків користувачів через висловлення об'єктивної думки про достовірність фінансової інформації. Натомість для суб'єкта аудиторської діяльності виконання вимог незалежності дозволяє досягнути найвищого рівня репутації та створити умови для забезпечення дотримання незалежності фахівцями під час виконання завдання.

Суб'єкт аудиторської діяльності можна розглядати як окремий інститут, через який відтворюється процес надання конкретного виду аудиторської послуги, зміст та якість якої повинні бути максимально захищеними від впливу фактору працівника. Саме тому, з позицій суспільства в цілому категорія репутації розглядається по відношенню до окремого суб'єкта аудиторської діяльності.

Дослідження змісту незалежності в аудиті, які були проведені як зарубіжними так і вітчизняними фахівцями, визначають три складові незалежної поведінки аудиторів: правову, економічну та етичну [157, 3, 12, 16, 80,223]. Такий

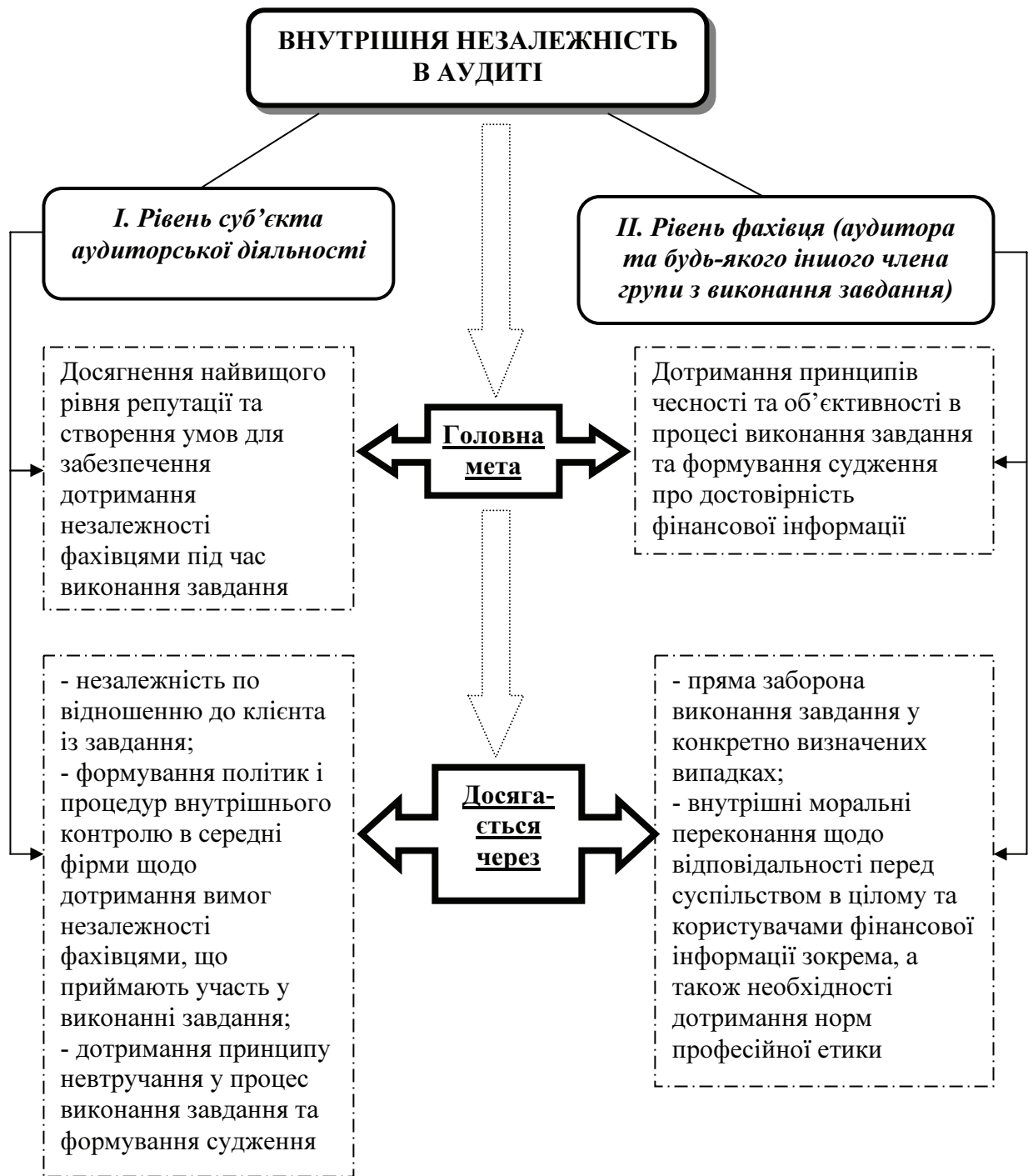


Рисунок 2.5 Концептуальна схема внутрішньої незалежності в аудиті

поділ є результатом перших спроб систематизації емпіричного досвіду щодо процесів інституціоналізації аудиторської світової та національної аудиторської практики.

Так, під правовою складовою незалежної поведінки в аудиті розуміють те, що аудиторська діяльність це, перш за все, виключна (без торгівлі, виробництва, посередництва, тощо) саморегульована діяльність, суб'єкти якої мають право самостійного вибору методики надання послуг.

Економічна складова обумовлюється встановленням заборони майнових чи фінансових інтересів для суб'єктів аудиторської та фахівців-аудиторів у замовника, заборони отримувати від замовника будь-яких додаткових (окрім оплати за послуги) вигод, а також вимоги обмеження частки доходу від одного клієнта у загальному обсязі доходів суб'єкту аудиторської діяльності.

Зміст етичної складової визначається обов'язком дотримання фундаментальних етичних принципів.

Наведена вище класифікація складових професійної незалежності проведена за функціональною ознакою формальних норм, що містить інститут аудиту. Натомість треба зазначити, що обраний підхід не дозволяє отримати системного розуміння як внутрішнього змісту професійної незалежності в аудиті, так і процесів її формування [242].

Інший підхід, який фактично прописаний в Кодексі Етики Професійних бухгалтерів, ґрунтується на тому, що загальна сукупність чинників, що впливають на внутрішню незалежність в аудиті, поділяється на п'ять груп за мотиваційною ознакою. Такі групи відповідають категоріям загроз фундаментальним етичним принципам:

- загроза власного інтересу: аудиторська фірма чи окремих аудитор не можуть бути мотивованими діяти чесно та об'єктивно у тих випадках, коли вони мають прямих фінансовий інтерес, або надмірну фінансову залежність від клієнта із завдання з надання впевненості;

- загроза власної оцінки: аудиторська фірма чи окремих аудитор не можуть бути мотивованими діяти чесно та об'єктивно у тих випадках, коли вони мали пряме або опосередковане відношення до процесу формування інформації, щодо якої необхідно сформулювати судження про достовірність;

- загроза захисту: аудиторська фірма чи окремих аудитор не можуть бути мотивованими діяти чесно та об'єктивно у тих випадках, коли вони мали, або мають відношення до захисту майнових інтересів клієнта;

- загроза особистих стосунків: аудиторська фірма чи окремих аудитор не можуть бути мотивованими діяти чесно та об'єктивно у тих випадках, коли вони мають довготривале співробітництво чи прямі трудові відносини з клієнтом, або родинні стосунки з керівництвом клієнта;

- загроза тиску: аудиторська фірма чи окремих аудитор не можуть бути мотивованими діяти чесно та об'єктивно у тих випадках, коли вони мають ризик втрати винагороди, судових позовів, професійного зростання внаслідок невиконання певних вимог клієнта чи керівництва суб'єкта аудиторської діяльності.

Відповідно до концептуальної основи щодо незалежності, яка викладена в Кодексі Етики Професійних бухгалтерів, оцінка значущості загроз незалежності після їх ідентифікації здійснюється на підставі професійного судження професійного бухгалтера. Оцінка значущості загроз повинна враховувати як якісні так і кількісні чинники [108, с.37].

В залежності від результатів оцінки загроз незалежності необхідно вжити застережних заходів, або наявні загрози повинні бути знижені до прийнятно низького рівня, а коли це зробити неможливо, то суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний відмовитись від виконання завдання. З огляду на встановлену технологічну процедуру щодо забезпечення внутрішньої незалежності досить важливим моментом є визначення напрямків здійснення застережних заходів.

Сучасна практика аудиту базується на застосуванні двох широких напрямків застережних заходів забезпечення дотримання етичних принципів в цілому та вимоги незалежності зокрема. Це:

- 1) застережні заходи, встановлені професійними організаціями, законами чи нормативними актами;
- 2) застережні заходи в робочому середовищі суб'єктів аудиторської діяльності.

Зміст конкретних застережних заходів обумовлюється їх цільовою спрямованістю та площиною реалізації. Незважаючи на той факт, що згідно Кодексу Етики Професійних бухгалтерів в основі прийняття рішень щодо забезпечення незалежності знаходиться професійне судження, сукупність застережних заходів, які реалізуються на рівні суб'єкта аудиторської діяльності базується на застосуванні формальних норм, що переважно мають імперативний характер.

Як було вже зазначено вище, репутація є джерелом довіри з боку суспільства до суб'єктів аудиторської діяльності. Саме тому норми інституту аудиту на національному рівні повинні мати умови, якими визначаються чіткі обмеження, що направлені на забезпечення формальної складової професійної незалежності суб'єкта аудиторської діяльності, в межах якої може бути досягнута незалежність на рівні фахівця аудитора. Зміст таких обмежень обумовлюється організаційними факторами. Так, Законом України «Про аудиторську діяльність» [189] встановлені наступні вимоги до аудиторських фірм:

- аудиторська фірма здійснює виключно аудиторську діяльність [189, ст.5];
- загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків [189, ст.5];
- керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор [189, ст.5];
- суб'єктам аудиторської діяльності забороняється виконувати завдання з аудиту, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора [189, ст.20].

Нормами Закону України «Про аудиторську діяльність» взагалі не розглядаються взаємовідносини між суб'єктами аудиторської діяльності та клієнтами з аудиту, окрім випадку, який визначений у статті 20.

Натомість норми професійного рівня, які містяться в Кодексі Етики Професійних бухгалтерів встановлюють значно ширші вимоги щодо суб'єктів аудиторської діяльності.

По-перше, концепція незалежності розглядає не окрему аудиторську фірму, а діяльність такої фірми у системі мережі аудиторських фірм.

По-друге, концепція незалежності розглядає взаємовідносини між суб'єктом аудиторської діяльності не з окремим клієнтом, а враховує можливий вплив факторів, які виникають в результаті операцій злиття та існування пов'язаних сторін у клієнта.

По-третє, концепція незалежності визначає вимоги щодо терміну, протягом якого вимагається забезпечення вимог незалежності. А саме, незалежність від клієнта з надання впевненості вимагається як протягом періоду виконання такого завдання, так і протягом періоду, що його охоплюють фінансові звіти [108, с.40-41].

В цілому застосовуваний концептуальний підхід відбиває сучасні стан розвитку міжнародної аудиторської практики в реаліях глобалізації світової економіки. Очевидно, що сьогодні в Україні важко говорити про існування національних мереж аудиторських фірм. Проте, не можна не помічати й існування певних тенденцій, що свідчать про сталий процес входження найбільш успішних аудиторських фірм до міжнародних аудиторських мереж.

Рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003р. №122/2 з 18 січня 2004 року Кодекс Етики Професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів є обов'язковим для застосування аудиторами України. Отже, норми професійного рівня фактично виходять за межі існуючих імперативних норм національного рівня.

Така ситуація формує джерело дисбалансу між нормами різних рівнів в середині інституту аудиту, що значно ускладнює практичну реалізацію тих положень Кодексу Етики Професійних бухгалтерів, які не підкріплено нормами національного законодавства. Так, на рівні законів відсутній механізм регулювання діяльності мережі аудиторських фірм в Україні та ідентифікації суб'єкта аудиторської діяльності як учасника мережі. Абсолютно не зрозуміло як повинен відбуватись моніторинг суб'єктом аудиторської діяльності зв'язків клієнта з метою визначення пов'язаних сторін.

Загрози незалежності повинні вивчатись та попереджатись як на рівні суб'єкта аудиторської діяльності та і на рівні окремого фахівця, що приймає участь у виконанні завдання (табл.2.6)

Аналіз змісту потенційних загроз незалежності, які розглядаються Кодексом Етики Професійних бухгалтерів, дозволяє класифікувати можливі обставини, внаслідок яких можуть виникати загрози незалежності наступним чином:

- перша група: обставини, внаслідок яких можуть виникати загрози щодо незалежності як на рівні суб'єкта аудиторської діяльності так і на рівні фахівця, що приймає участь у виконанні завдання;

Таблиця 2.6

Напрямки реалізації вимог робочої незалежності відповідно до норм Кодексу Етики Професійних бухгалтерів

№ п/п	Обставини та відносини, що створюють, або можуть створювати загрози для незалежності	Рівень, на якому розглядаються	
		суб'єкт аудиторської діяльності	фахівець, що приймає участь у виконанні завдання
1	2	3	4
1.	Фінансові інтереси	розглядаються	розглядаються
2.	Позики і гарантії	розглядаються	розглядаються
3.	Ділові відносини	розглядаються	розглядаються
4.	Сімейні та особисті стосунки	не розглядаються	розглядаються
5.	Працевлаштування у клієнта з надання впевненості	не розглядаються	розглядаються
6.	Тимчасове призначення працівників на посади у клієнтів з аудиту	не розглядаються	розглядаються
7.	Нещодавня робота у клієнтів з аудиту	не розглядаються	розглядаються
8.	Робота директором, або посадовою особою клієнта з аудиту	не розглядаються	розглядаються
9.	Тривалі стосунки вищого персоналу (включаючи ротацию партнерів) з клієнтом з аудиту	не розглядаються	розглядаються
10.	Надання послуг, що не є наданням впевненості, клієнтам з аудиту	розглядаються	не розглядаються
11.	Гонорари	розглядаються	не розглядаються
12.	Політики винагороди та оцінки	не розглядаються	розглядаються
13.	Подарунки та знаки гостинності	розглядаються	розглядаються
14.	Поточна судова справа чи її загрози	розглядаються	розглядаються

- друга група: обставини, внаслідок яких можуть виникати загрози щодо незалежності тільки на рівні суб'єкта аудиторської діяльності;

третя група: обставини, внаслідок яких можуть виникати загрози щодо незалежності тільки на рівні фахівця, що приймає участь у виконанні завдання.

Особливістю забезпечення внутрішньої незалежності є те, що виконання встановлених вимог як на рівні законодавства так і на рівні професійної етики, можливо лише в координатах системи забезпечення такої незалежності. Така система включає в себе наступні елементи: регламент дій щодо загрози; відповідальність за ідентифікацію загрози; відповідальність за оцінку загрози; застосування професійного судження в процесі оцінки рівня значущості загрози; відповідальність за вжиття застережного заходу, або усунення загрози; відповідальність за контроль щодо забезпечення вимог незалежності. В Додатку Ж наведено зміст системи забезпечення внутрішньої незалежності в аудиті.

Регламент застосування застережного заходу базується на існуванні двох принципових підходів. Перший полягає в тому, що у випадку ідентифікації обставин чи відносин, які можуть створювати загрози незалежності, встановлюється пряма заборона щодо виконання завдань з аудиту. Другий підхід застосовується для випадків, коли доцільність застосування застережного заходу залежить від професійного судження особи, що має відповідні повноваження.

В обох випадках прийняття рішення повинно ґрунтуватись на достатньо надійних процедурах інформаційного забезпечення. Найбільш простою є ситуація, коли інформація, яка дозволяє проводити моніторинг обставин та відносин, що створюють загрози незалежності, генерується на рівні суб'єкта аудиторської діяльності. Проте, якщо виходити з розуміння незалежності на рівні суб'єкта аудиторської діяльності як передумови для формування довіри з боку користувачів фінансової інформації, тоді необхідно прийняти те, що громадськість повинна бути інформована про операції, події та зв'язки суб'єкта аудиторської діяльності, які потенційно можуть бути джерелом загроз для незалежності. В цьому контексті необхідно запровадити обов'язкове декларування кожним суб'єктом аудиторської діяльності щонайменше такого обсягу інформації про: входження до системи мереж аудиторських фірм; склад засновників (акціонерів); наявність фінансових вкладень в інші суб'єкти господарювання; отримання позик та гарантій; перелік судових справ, в яких стороною виступає суб'єкт аудиторської діяльності.

Інша ситуація виникає коли мова йде про інформаційне забезпечення процесу ідентифікації та оцінки ризиків виникнення загроз щодо незалежності, які можуть бути на рівні фахівця, що приймає участь у виконанні завдання. Оцінка рівня значущості загрози та прийняття рішення щодо доцільності застосування доречного застережного заходу здійснюється на рівні суб'єкта аудиторської діяльності на підставі інформації, джерелом якої, у переважній кількості випадків, є безпосередньо фахівець. Головна процедура, яка направлена на забезпечення процесу інформування керівництва суб'єкта аудиторської діяльності про наявність потенційних загроз незалежності на рівні фахівця, є отримання від усього персоналу, незалежність якого вимагається відповідно до

законодавства та професійних стандартів, письмового підтвердження дотримання політики та процедур щодо незалежності щонайменше один раз на рік [173]. Поряд з цим комунікаційні зв'язки будь-якої людини можуть ставити її у певну морально-етичну залежність безвідносно прямих родинних стосунків чи фінансових обов'язків. Внутрішнє розуміння обов'язків, які обумовлюються дружбою, спільними громадськими, політичними та іншими інтересами не підлягають жодній документальній фіксації і не можуть бути контрольовані ззовні. Саме ці обставини і є визначальними у тому, що досягнення мети незалежності на рівні фахівця фактично здійснюється завдяки внутрішнім моральним переконанням кожного окремого фахівця щодо його відповідальності перед суспільством в цілому та користувачами фінансової інформації зокрема, а також необхідності дотримання норм професійної етики (див. рис.2.5).

Головна функція системи забезпечення внутрішньої незалежності полягає у здійсненні контролю щодо дотримання фахівцями відповідних етичних вимог. Проте ефективність такого контролю обумовлюється не тільки наявністю та якістю внутрішніх політик та процедур, що діють на рівні аудиторської фірми, але в значній мірі залежать від факторів, що визначаються неформальною складовою інституціонального середовища аудиторської діяльності. Таким чином, можна стверджувати, що внутрішня незалежність в аудиті – це умовний екстремум, який ніколи не може бути досягнутий абсолютно, але її рівень в процесі виконання завдання повинен бути максимально наближеним до оцінок в очікуваннях.

Дискусії, які сьогодні розгортаються стосовно питань забезпечення незалежності в аудиті, фактично зводяться до наступних сентенцій:

- зниження концентрації окремих суб'єктів аудиторської діяльності на ринку через обов'язкове запровадження тендерів в сегменті обов'язкового аудиту суспільно значимих підприємств;
- обмеження термінів співпраці з одним клієнтом через запровадження обов'язкової ротації суб'єктів аудиторської діяльності;
- обмеження, або навіть заборона, на надання неаудиторських послуг для суб'єктів аудиторської діяльності, що здійснюють аудит фінансових звітів [91].

Такі вимоги повинні бути формалізовані на рівні національного законодавства, що регулює аудиторську діяльність. Доречність імплементації вище названих заходів щодо забезпечення незалежності в аудиті повинна оцінюватись з позицій їх цільової спрямованості. З урахуванням прийнятого концептуального підходу щодо внутрішньої незалежності в аудиті, цілком очевидно, що застосування кожної окремої пропозиції направлено за забезпечення незалежності на рівні суб'єкта аудиторської діяльності, причому головним чином на формування зовнішніх індикаторів такої незалежності.

Найбільш критичними є вимоги щодо обов'язкової ротації та обмеження неаудиторських послуг. Негативні наслідки ротації пов'язані зі збільшення вартості аудиту, а також із зростанням аудиторського ризику внаслідок відсутності достатнього рівня розуміння діяльності клієнта в період першого виконання завдання. Вимога спеціалізації суб'єктів аудиторської діяльності

фактично може мати формальний характер через створення самостійних структур в мережі аудиторських фірм. Натомість інформація, яка може бути отримана в процесі надання консультаційних та інших неаудиторських послуг, є досить вагомим додатковим джерелом для розуміння діяльності клієнту з аудиту.

Загальна сукупність заходів щодо забезпечення незалежності суб'єктів аудиторської діяльності, які розглядаються сьогодні на рівні Європейської комісії, має економічну спрямованість й впливає на упорядкування процесів конкурентних взаємовідносин на ринку аудиту. Все це свідчить про існування особливої групи факторів для внутрішньої незалежності – факторів конкуренції. Економічна монополізація світового ринку аудиторських послуг є результатом дії об'єктивних процесів, що притаманні будь-якому бізнес середовищу. Але, поряд з негативними наслідками монополізації, які розглядаються економічною теорією, монополізація аудиторської діяльності формує передумови для втрати внутрішньої незалежності й як наслідок довіри до суб'єктів аудиторської діяльності з боку користувачів фінансової звітності та суспільства в цілому. Отже, можна стверджувати, що розвиток формальної складової інституту аудиту повинен базуватись на результатах дослідження змісту економічних взаємовідносин між учасниками ринку аудиторських послуг й бути направлений на запобігання монополізації такого ринку та забезпечення конкуренції.

Загальне розуміння професійної незалежності в аудиті вимагає розгляду ще однієї складової – зовнішньої незалежності. За визначенням професора Н.І. Дорош зовнішня незалежність аудиту визначається через встановлення заборони прямого та непрямого фінансового інтересу аудитора у суб'єкті господарювання, фінансова звітність якого перевіряється [83, с.95-96]. Така зовнішня незалежність, на думку вченої, є підґрунтям внутрішньої (робочої) незалежності, що дозволяє аудитору незалежно діяти під час: планування процедур аудиту, дослідженні аудиторських доказів та формуванні судження щодо достовірності фінансової інформації [83, с.97-98].

В цілому можна абсолютно погодитись з існуванням причинно-наслідкового зв'язку відсутності фінансових інтересів аудитора у клієнта з аудиту та його робочою незалежністю. Але в даному випадку вчена, по-перше, обмежує аналіз зв'язку лише рівнем фахівця, а по-друге, ототожнює поняття зовнішньої незалежності з фінансовою складовою (факторами) внутрішньої незалежності, яка має місце як на рівні суб'єкта аудиторської діяльності так і на рівні окремого фахівця.

Зовнішня складова професійної незалежності в аудиті є по суті комплементарною до внутрішньої (робочої) складової. Її зміст визначається наявністю формальних норм інституту аудиту, якими регулюються зовнішні умови здійснення незалежної професійної діяльності в сфері аудиту.

Поняття незалежної професійної діяльності на рівні норм національного законодавства розглядається лише в контексті Податкового кодексу України. Причому ця дефініція пов'язується із визначенням самозайнятої особи. «Незалежна професійна діяльність - участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності,

діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою - підприємцем та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб» [169, ст.14.1.226].

Наведене визначення не містить системних ознак, що дозволяють відрізнити незалежну професійну діяльність від звичайної професійної діяльності. Зрозуміло, що ці обставини не є визначальними в контексті Податкового кодексу України, внаслідок того, що головна мета виокремлення незалежної професійної діяльності – це встановлення процедур справляння податків у певних сегментах. Але сам факт законодавчого закріплення поняття «незалежної професійної діяльності» свідчить про існування об'єктивних підстав для розмежування професійної діяльності за ознакою незалежності.

В загальному розумінні професійна діяльність - це соціально значуща діяльність, виконання якої вимагає спеціальних знань, умінь і навичок, а також професійно обумовлених якостей особистості. Залежно від змісту праці (предмета, мети, засобів, способів і умов) існують різні види професійної діяльності. Співвідношення таки видів діяльності з вимогами, що пред'являються до людини, утворює професії. В свою чергу професія являє собою соціально цінну область застосування фізичних і духовних сил людини, що дозволяє їй одержувати замість витраченого праці необхідні джерела для існування і розвитку [117].

В наукових дослідженнях виділяють принаймні чотири умови, (або ознаки), при виконанні яких можна говорити про специфічний феномен - «професію», а також про «професіонала» як носія цих ознак [224]:

- 1) існування суспільної потреби в професії;
- 2) професія – це історично сформований спосіб задоволення суспільної потреби, який:
 - а) діє (реалізується) протягом певного історичного проміжку часу;
 - б) здійснюється не однією людиною, а групою осіб - фахівців, які володіють певним способом задоволення суспільної потреб;
 - в) в обов'язковому порядку відтворюється в часі;
- 3) у суспільній свідомості конкретна професія представляється як дискретна одиниця сукупності професій і носія певного, тільки для неї характерного, набору властивостей. В той же час професія як дискретна одиниця і носій конкретних властивостей, взаємопов'язана з іншими професіями. Професія є наслідком існування інших професій, що відрізняються від даної;
- 4) оволодіння професією пов'язано з процесом професійної підготовки.

Метаморфоз професійної діяльності у незалежну професійну відбувається через специфічні соціально-економічні передумови. У випадку аудиторської діяльності професія аудитора генетично пов'язана із бухгалтерським обліком та контролем, які внаслідок формування та розвитку тристоронніх відносин

отримали ознаку незалежності, яка була обумовлена зміною функціональних завдань.

Умови функціонування аудиту, як професійної діяльності, розглядаються в контексті вимог його регулювання. З позицій Директиви 2006/43/ЄС в основі такого регулювання повинна бути система суспільного нагляду. Дослідження концепцій регулювання аудиторською діяльністю в цілому та суспільного нагляду зокрема, дозволила українським вченим Г.М. Давидову та О.А. Петрику визначити та описати зміст «належної інфраструктури аудиту» [70]. Належна інфраструктура аудиту включає в себе: систему суспільного нагляду, дисциплінарну систему і систему забезпечення якості. Таке представлення було обґрунтовано через аналіз норм Директиви 2006/43/ЄС та фактично доводить існування специфічної (незалежної) системи регулювання професійної аудиторської діяльності. Таким чином, можна стверджувати, що професійна аудиторська діяльність є незалежною внаслідок існування її незалежної інфраструктури.

Принцип незалежності системи регулювання аудиторської діяльності реалізується через забезпечення певних вимог. В процесі розгляду змісту внутрішньої незалежності в аудиті було визначено три групи факторів, що впливають на неї: організаційна складова, фінансова складова, монопольна складова.

Існування монопольної складової на рівні зовнішньої незалежності аудиту обумовлюється перш за все тим, що концентрація всіх регуляторних функцій та повноважень в межах однієї структури (Аудиторської палати України) фактично може створювати етичні конфлікти як в середовищі регулятора, так і між регулятором та сторонами, що пов'язані з виконанням та споживанням аудиторських послуг. Особливо це стосується таких сегментів як: допуск на ринок аудиторських послуг, контроль якості аудиторських послуг, розгляд скарг та застосування дисциплінарних стягнень.

Головний підхід Директиви 2006/43/ЄС до моделі регулювання аудиторської діяльності полягає в тому, що таке регулювання здійснюється через систему суспільного нагляду на основі принципу контролю з боку країни. Тобто, в даному контексті мова йде не про один визначений компетентний орган, а про їх систему. Подолання монополії в регулюванні аудиторської діяльності повинно відбуватись через розподіл повноважень між компетентними органами на функціональній основі. В основі такого розподілу можуть бути вимоги до системи суспільного нагляду, що наведені в статті 32 Директиви 2006/43/ЄС: «система суспільного нагляду несе основну відповідальність за нагляд над: допуском та реєстрацією аудиторів та аудиторських фірм, впровадженням стандартів професійної етики, внутрішнього контролю якості аудиторських фірм та аудиту, а також системами безперервного навчання, забезпечення якості, розслідувань і санкцій» [77, ст.32].

Організаційна складова зовнішньої незалежності в аудиті визначається змістом формальних вимог до організаційно-правової форми та порядку створення органів суспільного нагляду. Відповідно до статті 13 Закону України

«Про аудиторську діяльність» Аудиторська палата України є юридичною особою, що має статус неприбуткової організації. Склад Аудиторської палати України формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів. Існуючий порядок формування складу регулятивного органу аудиторської діяльності містить передумови для формування етичних конфліктів, що прямо впливає на його незалежність.

По-перше, членом Аудиторської палати України може бути висококваліфіковані аудитори з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів та наукових організацій, які делеговані з'їздом аудиторів України. Такий підхід відповідає принципу компетентності, згідно якого регулювання аудиторською діяльністю можуть здійснювати лише особи, що мають відповідну кваліфікацію та досвід роботи в професії. Проте, поєднання професійної діяльності на ринку аудиторських послуг та виконання повноважень члена Аудиторської палати України створює цілу низку загроз незалежності.

По-друге, до складу Аудиторської палати України від державних органів делегуються представники центральних органів виконавчої влади, що забезпечують формування та реалізацію державної фінансової політики, державної політики економічного розвитку. Формально застосований підхід направлений на реалізацію державною функції непрямого регулювання та нагляду за аудиторською діяльністю. Головна вада існуючого порядку проявляється через відсутність спеціальних вимог до компетенції осіб, які делегуються до складу Аудиторської палати України від державних органів. Крім того, існує проблема плинності, що прямо впливає на ефективність регуляторної функції. Через ці обставини створюються передумови для протиріч в середині регулятора, коли прийняття рішення може здійснюватись без врахування реальних потреб як аудиторської практики так і суспільства в цілому.

Подолання проблеми компетентності, як передумови забезпечення зовнішньої складової професійної незалежності в аудиті, може відбутись через імплементацію інституту непрактикуючого аудитора на рівні національного законодавства, що регулює аудиторську діяльність в Україні.

Застосування такого підходу вимагається Директивою 2006/43/ЄС. Загальна концепція суспільного нагляду передбачає, що такою системою «... мають керувати непрактикуючі особи, які мають знання у сферах, що стосуються обов'язкового аудиту. Такі непрактикуючі особи можуть бути фахівцями, що ніколи не були пов'язані з аудиторською професією, або колишніми аудиторами-практиками, які залишили професію. Разом з тим держави-члени можуть дозволити меншості фахівців-практиків брати участь у керуванні системою суспільного нагляду» [77]. В свою чергу під непрактикуючою особою (аудитором) розуміється будь-яка фізична особа, котра протягом принаймні трьох років до свого залучення до управління системою суспільного нагляду не проводила обов'язкових аудитів, не мала прав голосу в аудиторській фірмі й не була членом адміністративного або керівного органу аудиторської фірми, а також

не була найнятою аудиторською фірмою й не пов'язана з нею в інший спосіб [77, ст.2].

Якісний склад компетентного органу, який входить до складу системи суспільного нагляду, повинен формуватись з огляду на те, що аудиторська практика виникла, існує та розвивається в системі тристоронніх відносин. Отже, відповідні компетентні органи повинні мати у своєму складі осіб, що представляють інтереси відповідальної сторони (замовників аудиторських послуг), користувачів фінансової інформації, аудиторської спільноти, а також суспільства в цілому.

Третя складова зовнішньої незалежності – фінансова. Абсолютно очевидним є той факт, що пряме фінансування суб'єктами аудиторської діяльності будь-якого органу, що входить до системи суспільного нагляду створює загрози для незалежності такого органу. Саме тому, Директива 2006/43/ЄС визначає, що система суспільного нагляду має адекватно фінансуватися. Таке фінансування має бути гарантованим і вільним від будь-якого неналежного впливу з боку аудиторів чи аудиторських фірм [77, ст.32]. З іншого боку адекватне фінансування передбачає забезпечення достатнім рівнем коштів для оплати роботи висококваліфікованих фахівців, що будуть здійснювати свої повноваження в межах реалізації функцій відповідного органу. В протилежному випадку буде неможливо забезпечити належне виконання професійних обов'язків відповідними особами. Крім того, діяльність будь-якого компетентного органу, що входить до складу системи суспільного нагляду, повинна бути прозорою, що досягається через оприлюднення річних програм та звітів про результати діяльності.

Сучасна практика фінансування діяльності Аудиторської палати України базується на нормі статті 14 Закону України «Про аудиторську діяльність». Джерелами фінансування діяльності Аудиторської палати України є: плата за проведення сертифікації фізичних осіб на право зайняття аудиторською діяльністю; плата за включення до Реєстру; добровільні внески, що надходять від професійних організацій аудиторів України; інші джерела, не заборонені законодавством [189, ст.14]. При цьому члени Аудиторської палати України, за винятком Голови Аудиторської палати України, виконують свої обов'язки на громадських засадах. Недоліки порядку фінансування діяльності Аудиторської палати України є особливо відчутними в процесі здійснення зовнішнього контролю системи якості аудиторських послуг.

Альтернативний підхід до порядку забезпечення діяльності системи суспільного нагляду повинен базуватись на впровадженні бюджетного фінансування в поєднанні із залученням додаткових джерел, які існують в теперішній час.

Таким чином, зовнішня складова професійної незалежності в аудиті являє собою систему регулювання аудиторською діяльністю, як ґрунтується на засадах розподілу функціональних повноважень та компетентності, а також належного фінансового забезпечення. В такому розумінні головне завдання, яке реалізується через формування зовнішньої складової, полягає у створенні передумов для

досягнення очікуваного рівня внутрішньої незалежності в процесі виконання завдань суб'єктами аудиторської діяльності.

Поєднання результатів дослідження змісту складових професійної незалежності в аудиті дозволяє визначити її як сукупність зовнішніх та внутрішніх умов функціонування суб'єктів аудиторської діяльності в системі соціально-економічних відносин, що забезпечують реалізацію суспільної місії аудиту через висловлення чесної та об'єктивної думки аудиторами щодо достовірності фінансової інформації.

2.3 Система відповідальності в аудиті

Дослідження аудиту в координатах тристоронніх відносин, які за своїм змістом є, перш за все, соціально-економічними, вимагає розгляду питання відповідальності суб'єктів аудиторської діяльності.

Соціологія розглядає відповідальність як категорію, що втілює в собі свідоме ставлення особи до вимог суспільної необхідності, обов'язків, соціальних завдань, норм та цінностей, й означає усвідомлення суті та значення діяльності, її наслідків для суспільства і соціального розвитку, вчинків особи з погляду інтересів суспільства або певної групи. Таким чином, джерелом відповідальності в аудиті виступає його суспільна місія, яка полягає у забезпеченні надійності економічної інформації, що слугує основою для прийняття управлінських рішень. В системі тристоронніх відносин (користувач-відповідальна сторона – незалежний аудитор) аудитор підвищує ступінь довіри користувачів фінансової інформації, яка підготовлена відповідальною стороною, шляхом надання відповідного рівня впевненості щодо достовірності такої інформації.

Результати досліджень проблем відповідальності аудиторів містять праці як вітчизняних так і зарубіжних науковців. Зокрема у працях таких зарубіжних вчених як А. Аренс, Р.А. Алборов, Дж.К. Лоббек, Я.В. Соколов, М.С. Дудек, С.М. Бичкова та інших досліджено та систематизовано правові засади у різних юрисдикціях, що визначають відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності. Серед вітчизняних вчених і науковців проблеми відповідальності розглядалися у працях Ф.Ф. Бутинця, Н.І. Дорош, О. Ю. Редька, В.П. Бондаря та інших.

Розгляд питань, пов'язаних із відповідальністю необхідно проводити з двох позицій, які визначаються тим, що в загальному розумінні відповідальність як така має дві сторони: етичну та юридичну (рисунок 2.6).

Етична сторона відповідальності обумовлюється змістом деонтологічних аспектів соціальних відносин в суспільстві. Вона пов'язана, насамперед, із внутрішньою визначеністю, надійністю, чесністю; із усвідомленням і готовністю особистості визнати себе причиною своїх вчинків; із готовністю діяти раціонально для блага людей. Тобто відповідальність, як етична категорія, швидше, включає в себе особисту підзвітність, і здатність діяти в рамках етичних норм на благо себе й оточуючих й втілює в себе те, що називається професійним обов'язком.

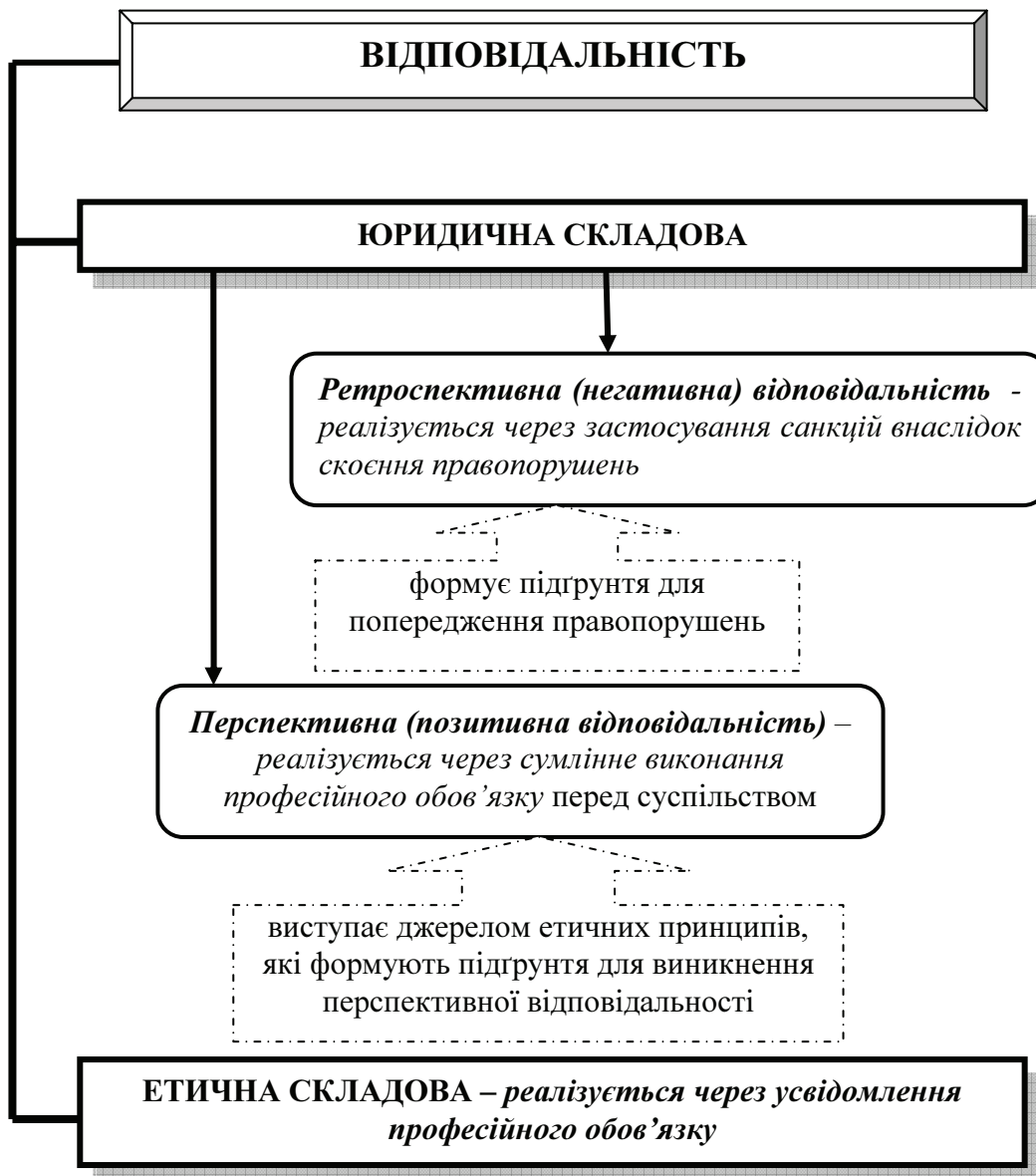


Рисунок 2.6 Система складових відповідальності як соціальної категорії

Відповідальність як юридична категорія пов'язується із обов'язком особи зазнати негативних наслідків за вчинки, які не відповідають встановленим соціальними нормами суспільства.

Взаємозв'язок між етичною та юридичною складовою відповідальності проявляється через те, що юридична відповідальність включає в себе перспективну (позитивну) і ретроспективну (негативну).

Позитивна юридична відповідальність характеризується як сумлінне виконання своїх обов'язків перед суспільством, державою, колективом людей та окремою особою. Перспективна відповідальність в цьому контексті є формою реалізацією дотримання певних етичних норм, які об'єктивно існують або формалізовані, наприклад, в «Кодексі етики професійних бухгалтерів».

Таким чином, етична відповідальність формує підґрунтя для перспективної (позитивної) відповідальності.

Ретроспективна юридична відповідальність виникає в результаті специфічних правовідносин між державою і правопорушником внаслідок застосування державно-правового примусу, що характеризуються засудженням протиправного діяння і суб'єкта правопорушення, покладанням на останнього обов'язку перетерпіти позбавлення і несприятливі наслідки особистого, майнового, організаційного характеру за скоєне правопорушення. Негативна відповідальність завжди передбачає застосування різних видів санкцій до суб'єкта, що скоїв те чи інше правопорушення. В цьому контексті можуть виникати різні види ретроспективної юридичної відповідальності такі, наприклад, як адміністративна, дисциплінарна, кримінальна, матеріальна та інші види відповідальності [49].

Загальне розуміння змісту категорії відповідальності дозволяє отримати підґрунтя для дослідження особливостей її формування в аудиторській практиці, як специфічній сфері господарської діяльності.

Аналіз змісту досліджень питань відповідальності суб'єктів аудиторської діяльності дозволяє констатувати факт того, що різні автори мають власні підходи до розкриття видів відповідальності аудиторів, що свідчить про відсутність системно-обґрунтованого розгляду цього питання.

Професор Н.І. Дорош розглядає відповідальність аудиторів лише в контексті якості надання аудиторських послуг й визначає такі сфери: професійну відповідальність, юридичну відповідальність перед клієнтом, юридичну відповідальність перед третіми особами та кримінальну відповідальність [84, с. 20]. Таке підхід виводить за межі загальної юридичної відповідальності професійну відповідальність, що не відповідає загальній концепції змісту категорії «відповідальність» (див. рисунок 2.6).

В більш пізніх дослідженнях професійна відповідальність аудиторів визначається лише як наслідок їх юридичної відповідальності. Так, В.П. Бондар виділяє три сфери юридичної відповідальності аудиторів: відповідальність перед професійними організаціями (професійна дисциплінарна відповідальність); юридична відповідальність перед державою (кримінальна та адміністративна відповідальність); юридична відповідальність перед третіми особами (цивільна відповідальність) [35, с. 335]. Але при цьому, вчений тільки називає сфери професійної відповідальності, проте не розкриває зміст її природи.

Теорія цього питання отримала розвиток в монографії О. Ю. Редька «Аудит в Україні. Морфологія», в якому визначено чотири сфери відповідальності практикуючих аудиторів. До таких сфер було віднесено: відповідальність перед третіми особами, які постраждали від результатів професійних послуг, наданих замовнику та користувачу; відповідальність перед професійною спільнотою в особі Аудиторської палати України за якість аудиторських послуг; відповідальність перед законом як громадянина, як суб'єкта підприємництва, як платника податку; відповідальність перед замовником та користувачем результатів професійних послуг за їх легітимність та якість [217, с.

281]. Таким чином була розширена предметна область дослідження і відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності розглядається не тільки як професійна, але й відповідальність як суб'єкта підприємницької діяльності.

Нами поділяється точка зору О.Ю. Редька, але вважаємо за доцільне зробити більш чіткий розподіл сфери юридичної відповідальності суб'єктів аудиторської діяльності на такі:

- професійну відповідальність,
- іншу відповідальність, яка виходить за межі професійної відповідальності.

Професійна відповідальність є наслідком існування професійних обов'язків. За офіційним визначенням Аудиторської палати України професійні обов'язки аудитора (аудиторської фірми) розглядаються як законодавча вимога дотримуватись норм чинного законодавства, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів, рішень Аудиторської палати України, які регулюють діяльність аудиторів (аудиторських фірм) [184].

Таким чином, під професійною відповідальністю в аудиті слід розуміти юридичну відповідальність за неналежне надання аудиторських послуг внаслідок порушення норм Закону України «Про аудиторську діяльність», «Кодексу етики професійних бухгалтерів», «Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг», а також вимог нормативних актів, прийнятих Аудиторською палатою України.

Інша юридична відповідальність, яка виходить за межі професійної відповідальності, є наслідком порушень суб'єктом аудиторської діяльності, наприклад, норм податкового, трудового законодавства, норм цивільного кодексу, тощо.

Такий розподіл сфери відповідальності суб'єктів аудиторської діяльності пояснюється тим, що перший вид (професійна відповідальність) на відміну від другого виду, передумовлений природою аудиторських послуг, які, як відомо, характеризуються такими поняття як аудиторський ризик та суттєвість. Априорі можна констатувати те, що за умови абсолютного дотримання, наприклад, норм цивільного або податкового законодавства ніколи не виникне відповідальність другого виду. В даному випадку юридична відповідальність може знаходитись тільки на рівні позитивної (перспективної) відповідальності.

Поряд з цим можна говорити про те, що абсолютне дотримання вимог «Кодексу етики професійних бухгалтерів» чи стандартів аудиту не гарантує того, що в площині аудиторської практики відсутній ризик професійної відповідальності. Тобто позитивна відповідальність в будь-якому випадку може перейти на рівень ретроспективної (негативної) відповідальності.

Проте, професійна відповідальність в аудиті не може розглядатись лише в межах взаємовідносин суб'єктів аудиторської діяльності з замовниками аудиторських послуг та користувачами фінансової інформації.

Статтями 21 та 22 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначається цивільно-правова та інша відповідальність аудиторів та аудиторських фірм. Так, за неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор

(аудиторська фірма) несе майнову відповідальність, розмір якої не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини. Крім того, до аудитора (аудиторської фірми) можуть бути застосовані Аудиторською палатою України стягнення у вигляді попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката, виключення з Реєстру [189].

Таким чином, професійна відповідальність в аудиті може мати наслідком як майнову відповідальність так і дисциплінарну відповідальність. Причому професійна відповідальність повинна розглядатись на двох рівнях:

- на рівні суб'єкта аудиторської діяльності (аудиторської фірми, або аудитора – приватного підприємця);
- на рівні аудитора – фізичної особи, яка безпосередньо виконує завдання у складі суб'єкта аудиторської діяльності.

Майнова та дисциплінарна відповідальності взаємообумовлені та взаємопов'язані (рисунок 2.7).

З метою аналізу професійної відповідальності аудиторська практика може бути умовно поділена на два сегменти [261]. Перший сегмент, можна розглядати як сукупність обов'язків аудиторів та аудиторських фірм щодо виконання ними вимог, пов'язаних із організаційними аспектами функціонування ринку аудиторських послуг. Зокрема, це обов'язки щодо щорічного звітування про обсяги та склад наданих аудиторських послуг, своєчасного інформування Аудиторську палату України про зміни у складі засновників та керівництві аудиторської фірми, допуску уповноважених представників для здійснення зовнішнього контролю якості тощо.

Другий сегмент формується як результат надання аудиторських послуг й пов'язаний із зобов'язаннями дотримуватись вимог професійних стандартів та забезпечення якості виконаних робіт. Внаслідок зобов'язань, що формуються в цьому сегменті, може виникати майнова відповідальність, коли замовником, або третьою стороною будуть отримані матеріальні збитки, які є наслідком існування невиявлених аудитором викривлень у фінансовій інформації. Але, порушення вимог професійних стандартів аудиту та Кодексу Етики Професійних бухгалтерів не завжди може мати наслідком виникнення матеріальних збитків, проте такі обставини створюють ризики для виникнення їх у майбутньому.

Професійна аудиторська діяльність здійснюється у відповідному інституціональному середовищі, в якому сьогодні головним регулятором виступає Аудиторська палата України. Саме Аудиторська палата України виконує функції розробки, впровадження та контролю за дотриманням спеціальних вимог та стандартів надання аудиторських послуг й відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» має право на застосування дисциплінарних стягнень.

Відповідно до «Порядку застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків» [184] підставами для відкриття дисциплінарного провадження можуть бути:

- рішення АПУ;
- результати зовнішніх перевірок системи контролю якості аудиторських послуг, або вчинення аудиторською фірмою (аудитором) перешкод при

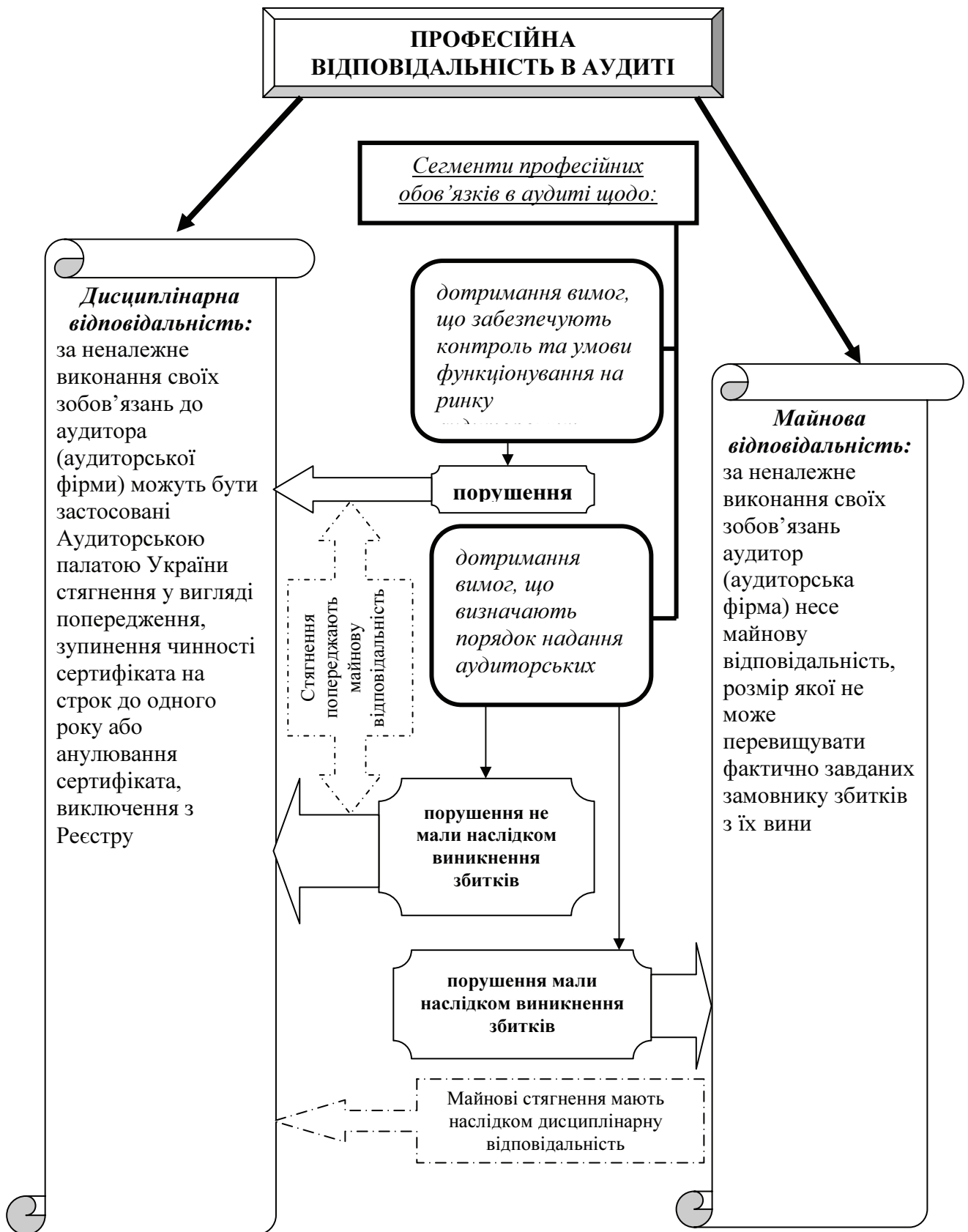


Рисунок 2.7 Складові професійної відповідальності в аудиті

здійсненні АПУ контролю за дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів або непроходження аудиторською фірмою (аудитором) зазначеного контролю у визначений АПУ термін без поважних причин;

- неподання аудиторською фірмою (аудитором) в установлений АПУ термін звіту про виконані роботи, або зазначення у звіті недостовірної інформації щодо обсягу наданих послуг, надання недостовірної інформації в документах аудиторської фірми (аудитора), що подані до АПУ, яка стала відома АПУ після внесення заявника до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;

- подання Голови АПУ у зв'язку із виявленням фактів неналежного виконання аудиторами (аудиторськими фірмами) професійних обов'язків;

- подання Комісії АПУ за результатами перевірок дотримання аудиторами (аудиторськими фірмами) вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики та рішень АПУ;

- інші підстави для порушення дисциплінарного провадження щодо аудиторів (аудиторських фірм) згідно з вимогами чинного законодавства.

Таким чином, дисциплінарна відповідальність виникає щодо порушень професійних обов'язків в першому сегменті та у другому сегменті, за умови відсутності матеріальних збитків. Фактично дисциплінарна відповідальність виконує превентивну функцію, що направлена на забезпечення якості надання аудиторських послуг та попередження майнової відповідальності суб'єктів аудиторської діяльності. Система дисциплінарних стягнень, які виникають внаслідок порушень аудиторами т аудиторськими фірмами їх професійних обов'язків, наведена в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Система дисциплінарних стягнень щодо аудиторських фірм та аудиторів внаслідок порушень професійних обов'язків

Суб'єкт, щодо якого може бути застосоване стягнення	Вид дисциплінарного стягнення у випадку:				
	<i>несуттєвого порушення професійних обов'язків</i>		<i>суттєвого порушення професійних обов'язків</i>		
Аудиторська фірма					виключення з Реєстру
Аудитор	попередження	зупинення терміну чинності сертифіката аудитора на строк до 6 місяців	зупинення чинності сертифіката на строк від 6 місяців до одного року	анулювання сертифіката	

При застосуванні до аудитора (аудиторської фірми) стягнень враховується суттєвість порушення професійних обов'язків, їхні наслідки, ступінь вини аудитора (аудиторської фірми) та інші обставини, що впливають на обрання міри відповідальності [184]. Суттєвість порушень визначає Дисциплінарна комісія Аудиторської палати України при розгляді матеріалів дисциплінарного провадження.

За порушення несуттєвого характеру до аудитора (аудиторської фірми) АПУ застосовуються стягнення у вигляді попередження або зупинення терміну чинності сертифіката аудитора на строк до 6 місяців.

За суттєві порушення до аудитора (аудиторської фірми) АПУ застосовуються стягнення у вигляді зупинення чинності сертифіката на строк від 6 місяців до одного року, анулювання сертифіката або виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

В основі застосування заходів дисциплінарних стягнень до аудиторів та аудиторських фірм знаходиться принцип суттєвості. Як відомо, категорія суттєвості передбачає застосування певних критеріїв, які можуть включати як якісні так кількісні оцінки. Крім того, прийняття рішень, в основі яких використовується будь-яка концепція суттєвості завжди містить суб'єктивний фактор, що пов'язаний із судженням особи (чи групи осіб), яка приймає відповідне щодо рівня суттєвості. На сьогодні відсутня не тільки концепція суттєвості щодо оцінки значущості порушень професійних обов'язків аудиторів та аудиторських фірм, але й регламенти та процедури, які дозволяли б здійснювати прозору градацію порушень та їх наслідки у вигляді дисциплінарних стягнень.

Також представляється некоректним застосування стягнення до аудиторів у вигляді призупинення чинності сертифіката на строк до 6 місяців у випадку здійснення ним «несуттєвого» порушення професійних обов'язків. Така некоректність пов'язана з тим, що неможна порівнювати стягнення у вигляді попередження із стягненням у вигляді призупинення чинності сертифіката аудитора. Фактичним наслідком застосування такого виду стягнення є неможливість самостійної роботи на ринку аудиторських послуг, а також продовження чинності сертифікату аудитора через повторне складання кваліфікаційного іспиту [179]. Аналогічне за змістом, але тривалішим за терміном, є дисциплінарне стягнення до аудитора у випадку виявлення суттєвого порушення ним професійних обов'язків. Тобто, різниця між дисциплінарними стягненнями, які є наслідком суттєвих та несуттєвим порушень, полягає лише у терні мах їх застосування.

За офіційними даним Аудиторської палати України стягнення до аудиторів та аудиторських фірм протягом 2010-2012 років застосувались внаслідок здійснення зовнішніх перевірок систем контролю якості та результатів розгляду скарг.

Так, за результатами розгляду скарг за неналежне виконання професійних обов'язків до аудиторів рішеннями АПУ протягом 2012 року були застосовані стягнення, у вигляді: попередження (до 6 аудиторів), призупинення дії

сертифікату аудитора до 3 місяців включно (до 3 аудиторів), призупинення дії сертифікату аудитора від 3 до 6 місяців включно (до 2 аудиторів) [282].

Таблиця 2.8

Результати розгляду скарг Комітетом з контролю Аудиторської палати України у 2010 – 2012 рр. [282]

Рік	Кількість скарг	Кількість стягнень
2010	22	17
2011	38	20
2012	27	11

Розвиток формальної складової інституту аудиту вимагає проведення спеціальних досліджень природи та систематизації порушень професійних обов'язків, які можуть бути в процесі здійснення аудиторської практики. Емпіричною базою таких досліджень, безумовно, повинна стати аналітична інформація дисциплінарної комісії Аудиторської палати України. Результатом проведених узагальнень мають бути не тільки теоретичні узагальнення, актуальність яких не підлягає сумніву, але й розробка Дисциплінарного Кодексу аудиторів України.

Дисциплінарна відповідальність поряд з головною функцією (превентивною) також може виконувати рефлексивну функцію (див. рисунок 2.7). Реалізація рефлексивної функції дисциплінарної відповідальності здійснюється через її зворотній зв'язок із майновою відповідальністю. Так, відповідно до «Порядку застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків» у випадку, коли судовими або іншими органами виявлено порушення Кримінальним кодексом України або Кодексом України про адміністративні правопорушення, таке виявлення є підставою для відкриття дисциплінарного провадження [184]

Дослідження теорії питання професійної відповідальності дозволило професору О.Ю Редько виокремити наступні види шкоди, внаслідок яких може наступати відповідальність аудиторів: безпосередні матеріальні втрати, упущені комерційні вигоди, моральні збитки [218, с. 191].

Досить важливим в цьому контексті є акцент на те, що порушення професійних обов'язків аудиторами та аудиторськими фірмами може завдавати моральну шкоду як замовникам аудиторських послуг так і професійній аудиторській спільноті в цілому. Моральна шкода професійної спільноти аудиторів, як особливий вид втрати немайнового характеру, полягає у зниженні ділової репутації та суспільної довіри до професії. Але, якщо факт нанесення моральної шкоди визначає суд, то, як зазначає вчений, «право на визначення шкоди для професії мають лише професійні об'єднання бухгалтерів та аудиторів.

На відміну від моральних збитків, виникнення матеріальних втрат у замовників аудиторських послуг та (або) користувачів фінансової інформації, достовірність якої була перевірена в процесі аудиторської перевірки, завжди буде

мати наслідком майнову відповідальність. Але, практична реалізація права осіб на отримання компенсації збитків через інститут майнової відповідальності аудиторів пов'язана з вирішенням наступних питань:

- 1) встановлення причинно-наслідкових зв'язків між виникненням збитків та результатом наданих аудитором послуг;
- 2) грошова оцінка збитків, які пов'язані з результатом наданих аудитором послуг.

Результат прийняття будь-яких управлінських рішень завжди має певний грошовий вимір, який визначається у зростанні доходів та прибутку (позитивний результат), або зростанні витрат та збитків (негативний результат). Неефективні (невідповідні) управлінські рішення можуть бути наслідком помилки, яка виникає безпосередньо у системі прийняття таких рішень, або наслідком неякісної інформації, яка була використана в процесі прийняття такого рішення. Отже, аудитор, як суб'єкт, що виконує функції забезпечення надійності економічної інформації, може нести відповідальність за фінансові втрати користувачів.

Така відповідальність об'єктивно обумовлена особливостями здійснення аудиторської діяльності, яка характеризується такими категоріями як аудиторський ризик та суттєвість. Важливим в цьому контексті є розмежування професійної відповідальності, яка може виникати, як в результаті неналежного виконання професійних обов'язків, так і за умови повного дотримання професійних стандартів аудиту. Фактично це означає, що у випадку виникнення збитків у замовників та (або) третіх осіб внаслідок невиявлених аудитором суттєвих помилок у фінансовій інформації, за умови того, що таке невиявлення пов'язано з аудиторським ризиком, майнова відповідальність не може тягнути за собою подальшу дисциплінарну відповідальність (див. рисунок 2.7).

Таким чином, питання дослідження причинно-наслідкових взаємозв'язків між аудиторським ризиком та відповідальністю аудитора за результати наданих професійних послуг є актуальними не тільки з позицій їх теоретичного розгляду, але й практичного застосування.

Треба зазначити, що майже всі науковці, які досліджували питання відповідальності аудиторів, також розглядали поряд із цим проблеми теорії аудиторського ризику та суттєвості. Разом з тим, взаємозв'язок між відповідальністю та професійним (аудиторським) ризиком, як правило, розглядається через дослідження інституту страхування, як компенсаторного інструменту можливих фінансових втрат. Наприклад, В. П. Бондар зазначає, що «аудиторський ризик можна розглядати як відповідальність за помилкове судження, за втрату незалежності, за технічну помилку, за неадекватно обрану методику перевірки» [35, с. 347].

Проте в існуючих сучасних дослідженнях відсутнє дослідження аудиторського ризику як об'єктивної передумови відповідальності аудиторів.

Ризик виникнення професійної відповідальності за умови дотримання професійних стандартів аудиту визначається як аудиторський ризик.

Концептуальною основою міжнародних стандартів аудиту визначено, що аудитор не надає користувачеві абсолютну впевненість про те, що фінансові звіти

не містять суттєвих помилок, а лише достатню чи обмежену. Абсолютна впевненість недосяжна внаслідок дії таких чинників:

- завжди існують обмеження, які властиві будь-якій системі внутрішнього контролю, що формує підґрунтя для існування суттєвих викривлень у фінансових звітах внаслідок помилок чи шахрайства ще до початку аудиторської перевірки,

- під час проведення процедур перевірки, як правило використовується не суцільний, а вибірковий підхід, що не гарантує виявлення аудитором всіх можливих суттєвих помилок,

- отримані аудитором докази за своїм характером є скоріше переконливими, ніж остаточними.

Таким чином, мова йде про те, що завжди буде існувати вірогідність того, що внаслідок виконання процедур аудиторської перевірки суттєві помилки, які не були попереджені системою внутрішнього контролю залишаться не виявленими. Ці обставини розкривають об'єктивну природу професійного ризику аудиторської діяльності.

Міжнародними стандартами аудиту аудиторський ризик визначається як ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення [144, с.12] .

Отже, загальна модель аудиторського ризику, може бути представлена таким чином:

$$AP = PCV \times PN, \text{ де}$$

AP – загальний аудиторський ризик,

PCV – ризик суттєвих викривлень,

PN – ризик невиявлення.

Ліва та права частини цього рівняння розкривають зміст взаємозв'язку між професійним ризиком суб'єкта аудиторської діяльності в цілому та ризиком при виконанні конкретного завдання.

Загальний аудиторський ризик (AP) характеризує рівень якості послуг суб'єкта аудиторської діяльності. Практика організації роботи аудиторських фірм базується на тому, що закладається певний рівень значення аудиторського ризику. Традиційно його значення може знаходитись в межах 2-5%. Якщо для своєї професійної діяльності аудитор приймає значення аудиторського ризику на рівні 3%, то це означає, що 3 висновки зі 100 зроблених будуть містити невідповідну аудиторську думку стосовно фінансових звітів, які містять суттєві викривлення.

Таким чином, загальна оцінка аудиторського ризику (AP) формує основу для забезпечення якості роботи аудитора (аудиторської фірми). Кожний практикуючий аудитор повинен прагнути в своїй роботі досягнення такої якості, яка б могла забезпечити мінімальний рівень аудиторського ризику. Той факт, що аудитор не може надавати абсолютний рівень впевненості, свідчить, що аудиторський ризик ніколи не може дорівнювати нулю.

Для того, щоб дотримуватись встановленого рівня аудиторського ризику при виконанні конкретної аудиторської перевірки необхідно проаналізувати, які

фактори можуть впливати на його розмір. З цією метою досліджуються складові аудиторського ризику (права частина рівняння), виходячи з того, що:

по-перше, фінансова звітність, яка перевіряється може містити суттєві помилки,

по-друге, аудитор під час проведення процедур перевірки не виявить ці суттєві помилки.

Таким чином, в правій частині загальної моделі аудиторського ризику передбачає виділення двох частин. Це – ризик суттєвих викривлень (РСВ) та ризик невиявлення (РН).

Ризик суттєвих викривлень - це ризики суб'єкта господарювання, вони існують незалежно від аудиторської перевірки фінансових звітів. Аудитор не може впливати на їх рівень, бо вони сформовані та об'єктивно існують до початку виконання завдання. Від аудитора вимагається адекватно оцінити ризик суттєвих викривлень на рівні тверджень як основи для оцінки ризику невиявлення. Причому проведення оцінок складових аудиторського ризику пов'язується ще з одним критерієм – суттєвістю.

В цьому контексті вирішальне значення має питання застосування відповідних оцінок рівня суттєвості для конкретної аудиторської перевірки. Адже застосовувана концепція суттєвості ґрунтується на професійному судженні аудитора, який повинен дослідити спочатку інформаційні потреби визначених користувачів фінансової звітності та результатів аудиторської перевірки, а потім оцінити те які сегменти інформації фінансових звітів можуть бути визначальними для таких користувачів, і в якому діапазоні можуть допускатись неточності (викривлення) у поданні та розкритті цих суттєвих сегментів. З урахуванням того, що різні групи користувачів можуть мати різні інформаційні потреби, то й оцінка суттєвості може бути різної для однієї й тієї ж фінансової звітності. Недооцінений рівень суттєвості, навіть при відповідно оцінених ризиках суттєвих викривлень, може мати наслідком заниження ризику невиявлення. Тому важливим аспектом є чітке визначення кола користувачів, на яких буде орієнтований кінцевий результат виконання завдання аудитором.

Ризик невиявлення пов'язаний з характером, часом та обсягом аудиторських процедур, які визначає аудитор для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. При даному рівні аудиторського ризику прийнятний рівень ризику невиявлення обернено пропорційний оцінці ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень. Чим більший ризик суттєвого викривлення існує на думку аудитора, тим менший ризик невиявлення можна прийняти. І навпаки, чим менший ризик суттєвого викривлення існує на думку аудитора, тим більший ризик невиявлення можна прийняти.

Таким чином, кінцевою метою аналізу складових аудиторського ризику є визначення рівня ризику невиявлення. Саме ризик невиявлення знаходиться в межах сфери, яка підлягає регулюванню процедурами аудита. Підтвердженням цього постулату є вимога МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», яка

передбачає обов'язковість перегляду оцінок ризиків протягом всього процесу виконання завдання [144, с.276-328].

В ідеальному випадку загальний аудиторський ризик (АР) повинен залишатись незмінним, тобто виступати константою, яка підтримується через проведення адекватної оцінки ризику невиявлення. В протилежному випадку, наприклад, коли занижено оцінки суттєвості, або неналежно проведено процедури оцінки ризику суттєвих викривлень, ризик невиявлення для конкретної аудиторської перевірки може бути заниженим, що автоматично підвищує загальний аудиторський ризик. Таким чином, проявляється зворотній зв'язок між якістю виконання конкретного завдання (відповідністю оцінки ризику невиявлення) та якістю надання аудиторських послуг в цілому (забезпечення встановленого рівня загального аудиторського ризику).

Отже, професійна відповідальність аудитора в межах загальної концепції аудиторського ризику повинна розглядатись тільки як позитивна (перспективна) відповідальність. А це означає, що умови домовленостей про виконання завдання, а також аудиторський звіт про результати його виконання, повинні містити попередні і відповідно фактично зроблені оцінки суттєвості та ризиків суттєвого викривлення. Це свого роду франшиза, через яку повинен відбуватись перерозподіл відповідальності між аудитором та стороною, яка готує фінансову інформацію для перевірки аудитором та користувачами цієї інформації. Такий підхід може забезпечити неможливість трансформації перспективної відповідальності аудиторів у ретроспективну (негативну) [235, 255].

Недотримання вимог стандартів аудиту при проведенні процедур оцінки ризиків, або необґрунтовані підходи до визначення рівня суттєвості не може забезпечити відповідний рівень якості аудиторських послуг, і тому повинна виникати ретроспективна (негативна) юридична відповідальність суб'єкта аудиторської діяльності.

Розвиток формальної складової інституту аудиту в Україні щодо норм, якими регулюється відповідальність аудиторів та аудиторських фірм, повинен здійснюватись з урахуванням принципу вертикальної узгодженості. Це означає, що подальша розробка нормативної бази аудиторської практики має сформулювати підґрунтя для чіткої регламентації процедур ідентифікації порушень професійних обов'язків, визначення та оцінки їх наслідків.

Як було розглянуто у першому розділі цього дослідження, зміст тристоронніх відносин визначається рівнем розвитку соціально-економічних відносин в суспільстві. Саме цим пояснюється розширення сфери професійної відповідальності аудиторів. Особливість аудиторської практики визначається не тільки тим, що її результатом є надання інтелектуальних послуг конкретному споживачеві (замовнику), але й тим, що наслідки наданих послуг можуть бути пов'язані з інформаційними інтересами досить широкого кола осіб (користувачів фінансової інформації), які фактично не виступають замовниками таких аудиторських послуг. Таким чином, невиявлення суттєвих помилок в процесі аудиторської перевірки потенційно формує ризик матеріальних втрат у третіх осіб

– користувачів фінансової інформації, які не є контрагентами суб'єктів аудиторської діяльності.

Міжнародний досвід професійної відповідальності аудиторів свідчить про те, що разом зі змінами, які відбувались у завданнях аудиторської практики, йде процес розширення сфери професійної відповідальності. Таким чином, сьогодні у світі існує практика юридичної відповідальності аудиторів перед третіми особами. Разом з тим, треба зазначити, що чинне законодавство України не передбачає юридичної відповідальності аудиторів перед третіми особами.

Професор Н.І. Дорош визначає три етапи розвитку доктрини відповідальності аудиторів перед третіми особами [85].

На першому етапі, який розпочався на початку 30-х років ХХ сторіччя, коли зміни завдань аудиту були пов'язані із розвитком ринку цінних паперів, судова практика щодо позовів третіх сторін базувалась на тому, що, як зазначав Р. Адамс «Аудитори не можуть притягатись до відповідальності на невизначені суми перед невизначеним колом осіб протягом невизначеного часу» [3, с.359]. Такі погляди цілком відповідали змісту аудиторської практики в умовах зрілого індустріального суспільства.

Другий етап розпочався на початку 60-х років одночасно із початком становлення постіндустріальної економіки. Як відомо, в цей період відбулася зміна не тільки у методичних підходах до здійснення аудиту фінансової звітності (з системного до ризико-орієнтованого), але у розумінні обов'язків аудиторів щодо забезпечення інформаційної надійності фінансової звітності по відношенню до більш широкого кола осіб, окрім тих, для кого безпосередньо був адресований аудиторський звіт. Це було пов'язано з тим, що аудиторам завчасно було відомо про мету та сферу подальшого використання фінансової звітності, відносно якої необхідно висловити незалежну думку. Але, внаслідок того, що в цей час «...було відомо небагато випадків порушення судових справ проти аудиторів, і вони ігнорували концепцію відповідальності перед третіми особами, навіть у випадках, коли аудитори знали тих конкретних осіб, які, можливо будуть покладатись на їх висновок» [83, с.153].

Третій етап припадає на початок 80-х років й пов'язаний фактично з формуванням нової концепції «користувача фінансової інформації», а отже й споживачів результатів аудиту такої інформації. Такі трансформації відбулись внаслідок змін у розумінні фінансової інформації, яка у постіндустріальному суспільстві виступає головним ресурсом. Отже, за таких обставин абсолютно природною є професійна відповідальність аудитора по відношенню до третіх осіб.

В світовій практиці професійна відповідальність аудиторів перед третіми особами визначається через так званий «обов'язок турботи» [85].

Сучасна концепція професійної відповідальності аудиторів перед третіми особами ґрунтується на таких основних засадах:

- повинна існувати формальні норми, якими визначається «обов'язок турботи» в процесі здійснення аудиторської практики;
- аудитору на початку виконання завдання повинно бути відомо про коло осіб, які відносяться третьої сторони;

- аудитору повинно бути відомо мету використання фінансової звітності третьою стороною.

З урахуванням вище викладеного, абсолютно очевидним визначається подальший напрямок розвитку інституту аудиту в Україні у складовій відповідальності (див. рисунок 2.3).

З позицій міжнародних норм професійна відповідальність аудиторів в системі тристоронніх відносин розглядається через інститут страхування. Так, у преамбулі до Директиви 2006/43ЄС зазначено, що «аудитори та аудиторські фірми відповідають за виконання своєї роботи з належною ретельністю, тому вони несуть відповідальність за фінансові збитки, спричинені браком належної обачливості. Водночас здатність аудиторів та аудиторських фірм отримувати страхове покриття професійної відповідальності може залежати від того, чи несуть вони необмежену фінансову відповідальність» [77].

Концепція необмеженої професійної відповідальності, яка є досить розповсюдженою у світовій практиці, сьогодні зазнає перегляду через негативні наслідки щодо аудиторської практики в цілому. Одним із проявів таких негативних наслідків, як зазначає О.Ю. Редько, є «...так званий синдром «глибокої кишені», коли в разі банкрутства корпорації або фірми або за значної недбалості аудиторів, кредитори – позивачі часто шукають серед консультантів або аудиторів тих, у кого найбільша професійна страховка» [218, с.193].

Відповідно до підходів, які розглядаються Єврокомісією щодо обмеження професійної відповідальності аудиторів, страхування такої відповідальності може здійснюватись шляхом:

- встановлення фіксованого грошового ліміту відповідальності;
- встановлення ліміту відповідальності у відсотках до операційних характеристик суб'єкта, звітність якого підлягає аудиту;
- встановлення ліміту відповідальності у відсотках до вартості аудиторських послуг;
- встановлення пропорційної відповідальності, при якій аудитор та відповідальна сторона несуть відповідальність лише за свою частину збитків [300, с.263].

Як було зазначено вище, інститут страхування професійної відповідальності аудиторів повинен враховувати такі поняття як суттєвість та аудиторський ризик. Отже, у будь-якому випадку методологічні підходи до формування концепції обмеженої відповідальності аудиторів в своїй основі мають використовувати ці фундаментальні принципи.

Натомість практика аудиту в Україні здійснюється без обов'язкового страхування професійної відповідальності. Єдиним нормативним документом, що визначає необхідність страхування професійної відповідальності є «Порядок ведення реєстру аудиторів та аудиторських фірм» [181]. Так, суб'єкти аудиторської діяльності, які можуть бути включені до Перелік аудиторських фірм, які відповідають критеріям для проведення обов'язкового аудиту, повинні застрахувати професійну відповідальність перед третіми особами – замовниками аудиту.

Треба зазначити, що включення аудиторської фірми до вище названого Переліку, не є наслідком виконання спеціальних вимог, що визначають умови допуску на ринок обов'язкового аудиту в Україні. Тобто існуюча норма фактично за своїм характером є диспозитивною. Це пов'язано з тим, що відсутня національна концепція обмеженої професійної відповідальності суб'єктів аудиторської діяльності.

Таким чином, можна говорити про існування об'єктивних передумов для подальшого розвитку інституту аудиту в кластері норм професійного страхування.

Висновки до розділу 2

1. Інститут аудиту та інституційне середовище аудиторської діяльності повинні розглядатись як інтегруючі поняття, що охоплюють всі ключові аспекти професійної аудиторської діяльності. Особливість інституціоналізації аудиторської діяльності обумовлена наслідками державної політики щодо зміни інституту власності в процесі роздержавлення та приватизації. Створення інституту аудиту в Україні спочатку відбувалось шляхом закріплення інституціональних рамок через встановлення формальних норм в тексті Закону України «Про аудиторську діяльність» - експорт готової інституціональної форми.

2. Інститут аудиту має ієрархічну структуру, в якій визначаються такі рівні: міжнародний рівень, національний рівень, рівень професійного регулювання (галузевий), рівень суб'єкта аудиторської діяльності.

Механізм експорту готової інституційної форми передбачає процес гармонізації формальної складової у напрямку «зверху вниз», внаслідок чого структура національного законодавства, що регулює аудиторську діяльність повинна відповідати міжнародним вимогам. Такий підхід дозволяє розширити практику аудиту, коли результати надання послуг суб'єктами аудиторської діяльності, що функціонують в Україні, будуть мати легальний статус в інших країнах і навпаки.

Подальші зміни у формальній складовій обумовлюється впливом неформальних норм в середині інститут аудиту. Такий вплив є максимальним на рівні суб'єкта аудиторської діяльності та повністю відсутній на найвищому рівні – міжнародному. Ці обставини є визначальними в процесі розвитку інституту аудиту тому, що результат ефекту взаємодії формальної та неформальної складової на найнижчому рівні ієрархії стають поштовхом для змін змісту інституту у напрямку «знизу вверх».

3. Зміни, які постійно відбуваються в системі нормативного забезпечення функціонування інституту аудиту, необхідно розглядати як результат інституціональної статичності і динаміки одночасно. Внаслідок цього трансформації, що відбуваються у його змісті та структурі повинні:

- бути гармонізованим відповідно до вимог Європейського Союзу щодо умов здійснення обов'язкового аудиту річної звітності та консолідованої звітності;
- відповідати рівню розвитку соціально-економічних відносин суб'єктів системи тристоронніх відносин;
- формувати передумови для подальшого розвитку інституціонального середовища аудиторської діяльності.

При цьому найвищий рівень гармонізації формальної складової інституту аудиту в Україні визначається напрямком вектору зовнішньої політики, яка передбачає інтеграцію України до Європейського економічного простору.

4. Змістова структура інституту аудиту може бути представлена сукупністю наступних складових: організаційної складової, технологічної складової, незалежності та складовою, яка визначає відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності в системі тристоронніх відносин. Кожна складова в свою чергу розкривається через кластерні (однорідні) групи формальних норм, які також мають внутрішню ієрархію.

5. Результати проведеного аналізу стану розвитку складових інституту аудиту в Україні свідчить, що процеси гармонізації формальних норм на національному та професійному рівнях не в повній мірі відповідають вимогам динамічних змін, що мають місце на міжнародному рівнях. Особливістю функціонування інституту аудиту в Україні є підвищена чутливість формальної складової до впливу неформальних норм як на національному так і професійному рівнях. Такі обставини мають негативні наслідки, що проявляються через проблеми функціонування ринку аудиторських послуг в цілому. Зокрема, це - низька якість послуг в сегменті обов'язкового аудиту, наявність корупційної складової у процедурах допуску на ринок обов'язкового аудиту, повільні темпи оновлення професійного складу практикуючих аудиторів, відсутність належної системи суспільного нагляду.

Розвиток інституту аудиту повинен відбуватись з урахуванням принципів горизонтальної та вертикальної узгодженості.

Принцип горизонтальної узгодженості полягає у тому, що:

- існування норми на міжнародному рівні ієрархії вимагає обов'язкового прийняття відповідних норм на національному рівні, а норми професійного рівня та рівня суб'єкта аудиторської діяльності є такими, що забезпечують практичну реалізацію норм національного рівня;
- формування самостійної норми національного та професійного рівня, що обумовлюється впливом факторів інституціонального середовища, не повинно суперечити, або обмежувати, норми міжнародного рівня в межах відповідного кластеру.

Принцип вертикальної узгодженості полягає у тому, що формування та розвиток інституту аудиту повинен забезпечувати структурно-логічну взаємоузгодженість груп кластерних норм в системі складових відповідного рівня ієрархії.

6. Професійна незалежність стала продуктом формування та розвитку тристоронніх відносин й фактично є невід'ємною стороною аудиторської діяльності. За таких обставин в структурі інституту аудиту незалежність розглядається як самостійна складова.

Професійна незалежність має багаторівневу природу, в якій визначається внутрішня (робоча) незалежність та зовнішня незалежність. В свою чергу внутрішня незалежність реалізується через забезпечення незалежності на рівні суб'єкта аудиторської діяльності та на рівні аудитора (фахівця – практика). Головною відмінною рисою між визначеними суб'єктами незалежності є те, що дотримання етичних вимог чесності та об'єктивності може вимагатись лише до конкретного фахівця, який виступає продуцентом професійного судження в процесі виконання конкретного завдання. Тому, тільки цей фахівець-практик повинен розглядатись як носій первинних обов'язків щодо незалежності від клієнта з надання впевненості.

Проте, внутрішня незалежність аудитора може бути досягнута лише за умови незалежності суб'єкта аудиторської діяльності від замовника послуг, в результаті яких надається впевненість. Але досягнення незалежності на рівні аудиторської фірми необхідно розглядати лише як необхідну, але недостатню умову для забезпечення незалежності на рівні конкретного фахівця (аудитора).

7. Головна функція системи забезпечення внутрішньої незалежності полягає у здійсненні контролю щодо дотримання фахівцями відповідних етичних вимог. Проте ефективність такого контролю обумовлюється не тільки наявністю та якістю внутрішніх політик та процедур, що діють на рівні аудиторської фірми, але в значній мірі залежать від факторів, що визначаються неформальною складовою інституціонального середовища аудиторської діяльності. Внутрішня незалежність в аудиті – це умовний екстремум, який ніколи не може бути досягнутий абсолютно, але її рівень в процесі виконання завдання повинен бути максимально наближеним до оцінок в очікуваннях.

Забезпечення оптимального рівня внутрішньої незалежності відбувається через взаємодію її організаційних складових, які розглядаються на рівні суб'єкта аудиторської діяльності та на рівні фахівця (аудитора). Система внутрішньої незалежності базується на взаємоузгоджених цілях:

- на рівні суб'єкта аудиторської діяльності: досягнення найвищого рівня репутації та створення умов для забезпечення дотримання незалежності фахівцями під час виконання завдання;
- на рівні фахівця (аудитора): дотримання принципів чесності та об'єктивності в процесі виконання завдання та формування судження про достовірність фінансової інформації

8. Зовнішня складова професійної незалежності в аудиті є по суті комплементарною до внутрішньої (робочої) складової. Її зміст визначається наявністю формальних норм інституту аудиту, якими регулюються зовнішні умови здійснення незалежної професійної діяльності в сфері аудиту.

9. Зовнішня складова професійної незалежності в аудиті являє собою систему регулювання аудиторською діяльністю, як ґрунтується на засадах

розподілу функціональних повноважень та компетентності, а також належного фінансового забезпечення. В такому розумінні головне завдання, яке реалізується через формування зовнішньої складової, полягає у створенні передумов для досягнення очікуваного рівня робочої незалежності в процесі виконання завдань суб'єктами аудиторської діяльності.

10. Зовнішня незалежність аудиторської діяльності реалізується через забезпечення певних вимог. Було визначено три групи факторів, що впливають на неї: організаційна складова, фінансова складова, монопольна складова.

Організаційна складова зовнішньої незалежності в аудиті визначається змістом формальних вимог до організаційно-правової форми та порядку створення органів суспільного нагляду.

Фінансова складова проявляється через фінансування суб'єктами аудиторської діяльності будь-якого органу, що входить до системи суспільного нагляду створює загрози для незалежності такого органу.

Існування монопольної складової на рівні зовнішньої незалежності аудиту обумовлюється концентрацією всіх регуляторних функцій та повноважень в межах однієї структури (Аудиторської палати України), що фактично може створювати етичні конфлікти як в середовищі регулятора, так і між регулятором та сторонами, що пов'язані з виконанням та споживанням аудиторських послуг.

11. Поєднання результатів дослідження змісту складових професійної незалежності в аудиті дозволяє визначити її як сукупність зовнішніх та внутрішніх умов функціонування суб'єктів аудиторської діяльності в системі соціально-економічних відносин, що забезпечують реалізацію суспільної місії аудиту через висловлення чесної та об'єктивної думки аудиторами щодо достовірності фінансової інформації.

12. Джерелом відповідальності в аудиті виступає його суспільна місія, яка полягає у забезпеченні надійності економічної інформації, що слугує основою для прийняття управлінських рішень. В загальному розумінні відповідальність як така має дві сторони: етичну та юридичну.

Етична сторона відповідальності обумовлюється змістом деонтологічних аспектів соціальних відносин в суспільстві.

Відповідальність як юридична категорія пов'язується із обов'язком особи зазнати негативних наслідків за вчинки, які не відповідають встановленим соціальними нормами суспільства.

Взаємозв'язок між етичною та юридичною складовою відповідальності проявляється через те, що юридична відповідальність включає в себе перспективну (позитивну) і ретроспективну (негативну).

13. В складі юридичної відповідальності суб'єктів аудиторської діяльності визначається дві сфери: професійна відповідальність, іншу відповідальність, яка виходить за межі професійної відповідальності.

Під професійною відповідальністю в аудиті слід розуміти юридичну відповідальність за неналежне надання аудиторських послуг внаслідок порушення норм Закону України «Про аудиторську діяльність», «Кодексу етики професійних бухгалтерів», «Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого

надання впевненості та супутніх послуг», а також вимог нормативних актів, прийнятих Аудиторською палатою України.

Інша юридична відповідальність – це відповідальність, яка виходить за межі професійної відповідальності.

Такий розподіл сфери відповідальності суб'єктів аудиторської є наслідком того, що перший вид (професійна відповідальність) на відміну від другого виду, передумовлений природою аудиторських послуг, які характеризуються такими поняття як аудиторський ризик та суттєвість.

14. Системне розуміння професійної відповідальності в аудиті можливо лише в контексті суспільної місії аудиту та на підґрунті фундаментальних категорій аудиторської практики таких як суттєвість та аудиторський ризик. Професійна відповідальність містить два взаємообумовлених та взаємопов'язаних компоненти: дисциплінарну та майнову відповідальність. Причому професійна відповідальність повинна розглядатись на двох рівнях:

- на рівні суб'єкта аудиторської діяльності (аудиторської фірми, або аудитора – приватного підприємця);
- на рівні аудитора – фізичної особи, яка безпосередньо виконує завдання у складі суб'єкта аудиторської діяльності.

Майнова та дисциплінарна відповідальності взаємообумовлені та взаємопов'язані.

Головна функція дисциплінарної відповідальності – превентивна, яка полягає у попередженні майнової відповідальності. Поряд з цим майнова відповідальність виконує рефлексивну функцію, що пов'язана з подальшою дисциплінарною відповідальністю. З врахуванням концепції аудиторського ризику рефлексивна функція майнової відповідальності повинна бути обмежена для випадків виникнення збитків, що не пов'язані з причинами порушення професійних стандартів та невідповідної якості аудиторських послуг.

15. Професійна відповідальність аудитора в межах загальної концепції аудиторського ризику повинна розглядатись тільки як позитивна (перспективна) відповідальність.

Умови домовленостей про виконання завдання, а також аудиторський звіт про результати його виконання, повинні містити попередні і відповідно фактично зроблені оцінки суттєвості та ризиків суттєвого викривлення. Зроблені оцінки розглядаються як специфічна франшиза, через яку повинен відбуватись перерозподіл відповідальності між аудитором та стороною, яка готує фінансову інформацію для перевірки аудитором та користувачами цієї інформації. Такий підхід може забезпечити неможливість трансформації перспективної відповідальності аудиторів у ретроспективну (негативну).

Недотримання вимог стандартів аудиту при проведенні процедур оцінки ризиків, або необґрунтовані підходи до визначення рівня суттєвості не може забезпечити відповідний рівень якості аудиторських послуг, і тому повинна виникати ретроспективна (негативна) юридична відповідальність суб'єкта аудиторської діяльності.

16. Розвиток формальної складової інституту аудиту в Україні щодо норм, якими регулюється відповідальність аудиторів та аудиторських фірм, повинен здійснюватись з урахуванням принципу вертикальної узгодженості. Це означає, що подальша розробка нормативної бази аудиторської практики має сформулювати підґрунтя для чіткої регламентації процедур ідентифікації порушень професійних обов'язків, визначення та оцінки їх наслідків.

Актуальним є проведення спеціальних досліджень природи та систематизації порушень професійних обов'язків, які можуть бути в процесі здійснення аудиторської практики. Емпіричною базою таких досліджень, повинна стати аналітична інформація дисциплінарної комісії Аудиторської палати України. Результатом проведених узагальнень мають бути не тільки теоретичні узагальнення, актуальність яких не підлягає сумніву, але й розробка Дисциплінарного Кодексу аудиторів України.

17. Міжнародний досвід професійної відповідальності аудиторів свідчить про те, що разом зі змінами, які відбувались у завданнях аудиторської практики, відбувався процес розширення сфери професійної відповідальності. Таким чином, сьогодні у світі існує практика юридичної відповідальності аудиторів перед третіми особами. Разом з тим, чинне законодавство України не передбачає юридичної відповідальності аудиторів перед третіми особами.

18. Світові тенденції щодо підходів до професійної відповідальності аудиторів свідчать про зміну парадигми необмеженої відповідальності. Міжнародна практика щодо компенсації збитків, які пов'язуються з результатами аудиту, базується на широкому використанні інституту страхування професійної відповідальності аудиторів й фактично базується на принципах обмеженої відповідальності. Натомість практика аудиту в Україні здійснюється без обов'язкового страхування професійної відповідальності.

Розвиток інституту аудиту в цьому сегменті повинен враховувати такі поняття як суттєвість та аудиторський ризик. Таким чином, методологічні підходи до формування концепції обмеженої відповідальності аудиторів в своїй основі мають використовувати ці фундаментальні принципи.

РОЗДІЛ 3 КОНЦЕПЦІЯ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

3.1. Теоретичні аспекти якості аудиту

Уявлення про якість аудиту є результатом наукових пошуків відповідей на питання про природу факторів, які впливають на якість, про критерії оцінки якості аудиту, про зміст категорії якості. Саме тому, «...подальший розвиток теорії аудиту потрібно здійснювати у взаємозв'язку із концепцією якості» [7, с.5]. Це обумовлюється перш за все тим, що науково-обґрунтована концепція якості дозволяє отримати не тільки пояснення існуючих проблем на ринку аудиторських послуг, але й визначити шляхи їх розв'язання, що визначає прикладну цінність такої концепції.

Проведений аналіз змісту опублікованих результатів українських та зарубіжних досліджень проблем, пов'язаних з питаннями якості аудиту, свідчить про те, що з одного боку кризові явища на ринку аудиту ідентифікуються як проблеми якості аудиту, а з іншого боку в теорії аудиту відсутня цілісна модель, яка розкриває зміст категорії якості аудиту та особливості її проявів. Найбільш точно цю проблему описали російські вчені В.В. Панков, Н.В. Акайомова, Л.В. Кожухов, які говорять про те, що «...при всій багатоплановості підходів, які можна зустріти в сучасних дослідженнях природи та сутності аудиту, в своїй більшості їх об'єднує методологічна установка, згідно з якою аудит розглядається виключно як особливий вид професійної діяльності в умовах ринкової економіки. В межах цієї установки в центрі дослідницької уваги переважно знаходяться процедури та методологія аудиторських перевірок, рідше – теоретичні основи аудиторської діяльності. Коло питань, що досліджуються і завдань автоматично визначає й границі можливого поля дослідження» [157].

Проте необхідно зазначити, що в дисертаційній роботі В.В. Скобари, яка була захищена ще в 1999 році, визначено, що якість аудиту знаходиться під впливом факторів, які діють у чотирьох площинах:

- теорія аудиту;
- методологічна та методична база аудиторських перевірок,
- система організації аудиторської діяльності;
- система контролю та механізм оцінки якості аудиторських послуг [269, с.20].

Важливість висновку, зробленого вченим, полягає в тому, що було окреслено структурні компоненти, з урахуванням яких можливо отримати цілісне уявлення про сутність якісних характеристик аудиту як об'єкту наукового дослідження та виду практичної діяльності. При цьому, «система організації аудиторської діяльності» та «система контролю та механізм оцінки якості аудиторських послуг» акумулюють в собі зовнішні фактори, які витікають із суспільної обумовленості потреби в результатах аудиторської діяльності.

Подальший розвиток ідеї системної концепції якості аудиту було здійснено М.А. Азарською, яка зробила спробу сформувавши концепцію якості аудиту, в основу якої була покладена триєдина сутність аудиту:

I - аудит як галузь наукових та спеціальних знань;

II – аудит як галузь практичної діяльності;

III – аудит як інформаційна система, що використовується в управлінні господарюючого суб'єкта та аудиторської організації [7, с.12] .

Фактично вчена провела об'єднання чотирьох груп факторів, що було сформовано В.В. Скобарою, та виділила нову, що витікає із функціональної характеристики аудиту як інформаційної системи. Таким чином, модель концепції аудиту було розширено через зміст факторів, які формуються потребами користувачів.

Безумовно, добутки російських вчених мають теоретичну та практичну цінність, проте стали лише першим кроком до розв'язання питань змісту якості аудиту та процесів, що впливають на неї.

Дослідження якості будь-якого предмета або явища завжди пов'язано з тим, що спочатку необхідно визначитись з філософським змістом цієї категорії. Класичне трактування якості базується на визначенні великого німецького філософа Гегеля про те, що якість є тотожна з буттям (об'єктивно існуюча) визначеність, тобто певна властивість, присутність або відсутність якої, надає нам можливість об'єктивного уявлення про якість об'єкта або явища – «це те, або інше». Тобто, «якість - це внутрішня визначеність предмета, яка відображає його специфіку, що відрізняє даний предмет від усіх інших» [283, с.463].

Сучасне трактування змісту категорії якості найбільш системно подається у Великій радянській енциклопедії: «категорія якості виражає цілісну характеристику функціональної єдності суттєвих властивостей об'єкта, його внутрішньої та зовнішньої визначеності, відносної стійкості, його відмінності від інших об'єктів або подібності з ними... Якісна визначеність об'єкта залежить, передусім, від його структури, характеру зв'язків елементів цілого, а також від складу його елементів» [87, с.551-552].

Таким чином, першочерговим завданням, яке необхідно вирішити в процесі дослідження змісту категорії якості аудиту, полягає у визначенні корінної ознаки, що виступає системоутворюючим підґрунтям для забезпечення внутрішньої та зовнішньої стійкості об'єкта, який є носієм певної сукупності властивостей, що в свою чергу формують зміст аудиту.

Аналіз публікацій, присвячених питанням якості аудиту (аудиторських послуг), результати якого наведено у Додатку 3, дозволив визначити три основних напрямки, по яких здійснюються дослідження змісту цієї категорії:

- перший розглядає якість аудиту як тотожність думки аудитора відповідним критеріям, що в свою чергу забезпечує достатній рівень впевненості користувачів – концепція орієнтації на споживача,

- другий розглядає якість аудиту (аудиторської послуги) як наслідок якості процесу її надання, що пов'язано із дотриманням вимог професійних стандартів – концепція орієнтації на виробництво,

- третій базується на поєднанні першого та другого напрямків.

Безперечно, кожний із застосовуваних підходів має відповідну пізнавальну цінність, але не дозволяє зрозуміти корінний зміст категорії якості аудиту, що повинен стати підґрунтям для системного розкриття її складових. Крім того, слушно зазначити, що трактування змісту категорії «якості» в одних випадках здійснюється для аудиту, а в інших – для аудиторських послуг (практики). Така розбіжність віддзеркалює результати емпіричних досліджень проявів якості на ринку аудиторських послуг та процесів їх надання, які сконцентровані в секторі завдань з надання впевненості щодо фінансової звітності загального призначення. В цілому, це відбиває історичну суспільну місію аудиту, проте не відповідає сучасним тенденціям на ринку аудиторських послуг. Причому, важливим є те, що узагальнююче системне уявлення про зміст категорії якості аудиту відсутнє. В цьому контексті необхідно розглядати якість продукту аудиторської діяльності в цілому.

Загальнонаукові підходи використовують філософію як особливу форму пізнання світу, що вивчає найбільш загальні суттєві характеристики і фундаментальні принципи реальності і пізнання, буття людини, відносин людини і світу. Філософія якості імпліцитно завжди присутня в будь-якій філософській системі поглядів, як певна філософо-теоретична компонента погляду людини на світ крізь призму категорії якості.

Результатом філософського дослідження якості стала теорія синтетичного квалітативізму А.І. Субетто [273]. Квалітативізм за А.І. Субетто об'єднує в собі три основних складових: теорію якості, кваліметрію, теорію управління якістю. Пізнання якості повинно здійснюватись у системно-логічній послідовності розкриття його компонент таких як:

- 1) «якість» як понятійна система, що відбиває взаємодію концептуальних підсистем теорії якості та прикладних понять якості;
- 2) класифікація прикладних понять якості на базі основних «моментів» змісту категорії якості;
- 3) аксіологію якості; система принципів квалітативізму, які конкретизують напрями «формування», «розвитку» або «руху» якості;
- 4) системогенетика якості (квалігенетика);
- 5) цикл якості [273, с. 21].

Отже, перше питання, на яке необхідно отримати відповідь, це питання про те, що виступає ключовою ознакою продукту аудиторської діяльності, яка й буде його головною якісною характеристикою.

З метою визначення головної якісної характеристики одним із підходів, які було використано у проведених дослідженнях, був підхід, що базується на розкритті змістовної характеристики самого аудиту. Принципово такий напрямок є цілком правильним, виходячи з того, що якість – це характеристика відмінності об'єкта від інших подібних.

Узагальненні визначення змісту аудиторської діяльності містять норми спеціальних законів, стандартів та інших нормативних документів, що регулюють аудиторську діяльність. Так, стаття 3 Закону України «Про аудиторську

діяльність» визначає, що «аудиторська діяльність - підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг. ... Аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема, по веденню та відновленню бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання» [189, ст. 3].

Як бачимо, сучасний спектр професійної аудиторської діяльності досить широкий, і включає в себе не тільки аудит, а й супутні аудиту послуги та інші види аудиторських послуг. Отже, ототожнення понятійних характеристик якості аудиту та якості аудиторських послуг є некоректним, внаслідок чого неможливо отримати визначення якості на підґрунті концепції орієнтації на споживача, або концепції орієнтації на виробництво. Подібні трактування можуть вирішувати лише локальні завдання на рівні конкретного виду послуг, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності. Таким чином, мова повинна йти про концепцію якості продукту професійної аудиторської діяльності.

Під продуктом аудиторської діяльності розуміється інтелектуальний результат виконання професійних послуг, які знаходяться в сфері аудиторської діяльності, та такі, що мають ознаки споживчої вартості.

Вище викладене свідчить про те, що повинен бути спільний знаменник, який може об'єднати всі напрямки професійної аудиторської діяльності, а отже й виступити ознакою, яка й буде визначати їх корінну якість.

Перелічені Законом України «Про аудиторську діяльність» складові професійної аудиторської діяльності в принципі можуть проводитись в межах звичайної господарської діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. Кожне підприємство здійснює бухгалтерський облік операцій, може мати власні структурні підрозділи, які займаються поточним консультуванням, бізнес плануванням, а функції перевірки фінансової звітності притаманні системі внутрішнього контролю підприємства. Тобто, за змістом професійна аудиторська послуга принципово не відрізняється від аналогічних робіт, що виконуються за межами ринку аудиторських послуг.

Основним підґрунтям здійснення аудиторської діяльності виступають тристоронні відносини, які виникли внаслідок відокремлення власників від безпосереднього процесу управління, а отже, відповідальна сторона повинна була звітувати перед власником про результати своєї діяльності. Як відомо, розвиток суспільно-економічних відносин значно розширив коло користувачів фінансових звітів, які були зацікавлені в отриманні надійної інформації у фінансових звітах. Як було зазначено вище, функції перевірки та контролю притаманні будь-якій системі управління і процесу, пов'язані з формуванням фінансової звітності також виступають об'єктом процедур внутрішнього контролю у кожного суб'єкта господарювання. Разом з тим, з позицій користувачів фінансових звітів більш надійними вважаються процедури застосування зовнішнього засобу контролю

достовірності інформації, ніж ті, що проводяться безпосередньо відповідальною стороною.

Ці обставини сформували потребу у залученні третьої сторони (незалежної від власників та від відповідальної сторони) для перевірки достовірності інформації про результати діяльності відповідальної сторони.

Визначальним в цьому трикутнику є те, що сторона, яка здійснює зовнішній процедуру перевірки – є незалежною. Дотримання вимог щодо незалежності є першочерговим під час виконання завдань, в результаті яких надається впевненість користувачам фінансової інформації.

Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості встановлює п'ять ознак (елементів), які повинні мати завдання з надання впевненості, серед яких першим виступає незалежність аудитора та наявність тристоронніх відносин [145, с. 9-10].

Це означає, що будь-яка перевірка фінансової звітності, яка здійснюється особою, що не є незалежною у тристоронніх відносинах (користувач-відповідальна сторона – сторона, яка перевіряє), не визначається як аудиторська перевірка або завданням з надання впевненості. Таким чином, ми можемо стверджувати, що незалежність виступає тією самою корінною якісною ознакою, що відрізняє аудиторську перевірку як інструмент контролю, від будь-якого іншого.

Професійними стандартами аудиту, які розроблено Міжнародною федерацією бухгалтерів, встановлено, що в процесі виконання супутніх аудиту послуг, по яких впевненість не надається, дотримання вимог незалежності не є обов'язком, проте якщо аудитор не є незалежним під час виконання такого завдання, про це необхідно зазначати у звіті про результати наданих послуг [145, с. 392, 402]. Роботи, які не пов'язані із наданням користувачам впевненості, виникли як вторинні, саме тому і отримали назву «супутніх послуг», але для замовників цих послуг статус незалежності виконавця є важливою характеристикою такої послуги. Це означає, що з позицій користувачів послуг дотримання суб'єктом аудиторської діяльності вимог незалежності є суттєвим. Саме статус незалежності при виконанні професійних аудиторських послуг виступає головною корінною ознакою, що відрізняє професійні аудиторські послуги від інших.

Подібної думки дотримується О. Ю.Редько, який зазначає, що «якість аудиторських послуг є системне дотримання реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та вимог стандартів аудиту, дотримання кодексу професійної етики» [217, с.182]. Нажаль, зроблене визначення не було надалі системно розвинуто автором, який в подальшому зосереджував своє дослідження в напрямку технологічної якості аудиту.

Російські вчені С.М. Бичкова та О.Ю. Итигілова також проводять взаємозв'язок між незалежністю та якістю, проте на відміну від професора Редька О.Ю. наголос здійснюють на відповідність результатів послуг очікуванням споживачів.

Із досліджених нами трактувань змісту якості аудиту (аудиторських послуг) (див. Додаток 3) більше половини (8 із 14) визначають зміст цієї категорії як відповідність дотримання вимог етики та професійних стандартів, що по суті не може відбутися без дотримання вимог незалежності.

Отже, проведені дослідження в той чи інший спосіб підтверджують наші висновки про те, що умова дотримання незалежності під час виконання професійних аудиторських послуг є ознакою, що визначає їх якість.

Таким чином, перший рівень, на якому визначається корінна якісна ознака, що відрізняє професійну аудиторську діяльність від будь-якої іншої – це незалежність суб'єктів аудиторської діяльності.

На рисунку 3.1 наведено схему прояву корінної якісної ознаки професійної аудиторської діяльності щодо різних напрямків її здійснення.

Розкриття змісту якості пов'язано із визначенням властивостей, тому, що будь-яка якість проявляється через певні атрибути, що їй притаманні. Існує дві концепції, які використовують для розкриття властивостей якості. Це атрибутивна та функціонально-кібернетична [273, с.25].



Рисунок 3.1 Схема прояву корінної якості професійної аудиторської діяльності

Атрибутивна концепція розглядає якість через систему атрибутів, характеристик явища, які притаманні сукупності однотипних об'єктів, як дещо, що відрізняє їх між собою. Якщо з цієї позиції розглядати аудит зокрема та аудиторські послуги в цілому, то можна сказати про те, що головною атрибутивною ознакою для них буде те, що вони підвищують ступінь довіри користувачів до інформації, яка міститься у фінансовій звітності через формування незалежного судження про її достовірність. Саме рівень впевненості,

що надається користувачам виступає властивістю-атрибутом, що дозволяє порівнювати між собою різні види робіт, які формують загальну сукупність професійних аудиторських послуг.

Вимір якісної ознаки-атрибуту може бути проведений через шкалу рівня впевненості, яка надається за результатами виконання завдання:

впевненість відсутня (нульовий рівень) → обмежена впевненість (середній рівень) → достатня впевненість (максимальний рівень).

Надання середнього рівня впевненості (обмеженої) здійснюється у негативній формі аудиторського висновку, коли аудитор висловлює своє судження як таке, що засвідчує відсутність виявлених обставин, які вказують на існування суттєвих помилок, або висловлює негативну думку у випадку їх виявлення. Достатня впевненість (максимальний рівень) вимагає від аудитора проведення своєрідного оцінювання достовірності інформації, що була перевірена, яке формулюється у формі позитивного висновку, умовно-позитивного висновку, негативного висновку, відмови від висловлення думки.

Таким чином, можна стверджувати, що саме рівень впевненості, який надається користувачеві, є носієм варіативної складової, що обумовлює зміни у змісті та результатах робіт, що виконуються аудиторами [234]. Саме ця ознака використовується в «Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості» для цілей порівняння різних видів завдань з надання впевненості [145, с.25-26]. З метою подальшого аналізу змісту категорії якості нами було поглиблено класифікаційну схему професійної аудиторської діяльності, через розкриття взаємозв'язку рівня впевненості та напрямків такої діяльності (рис. 3.2).

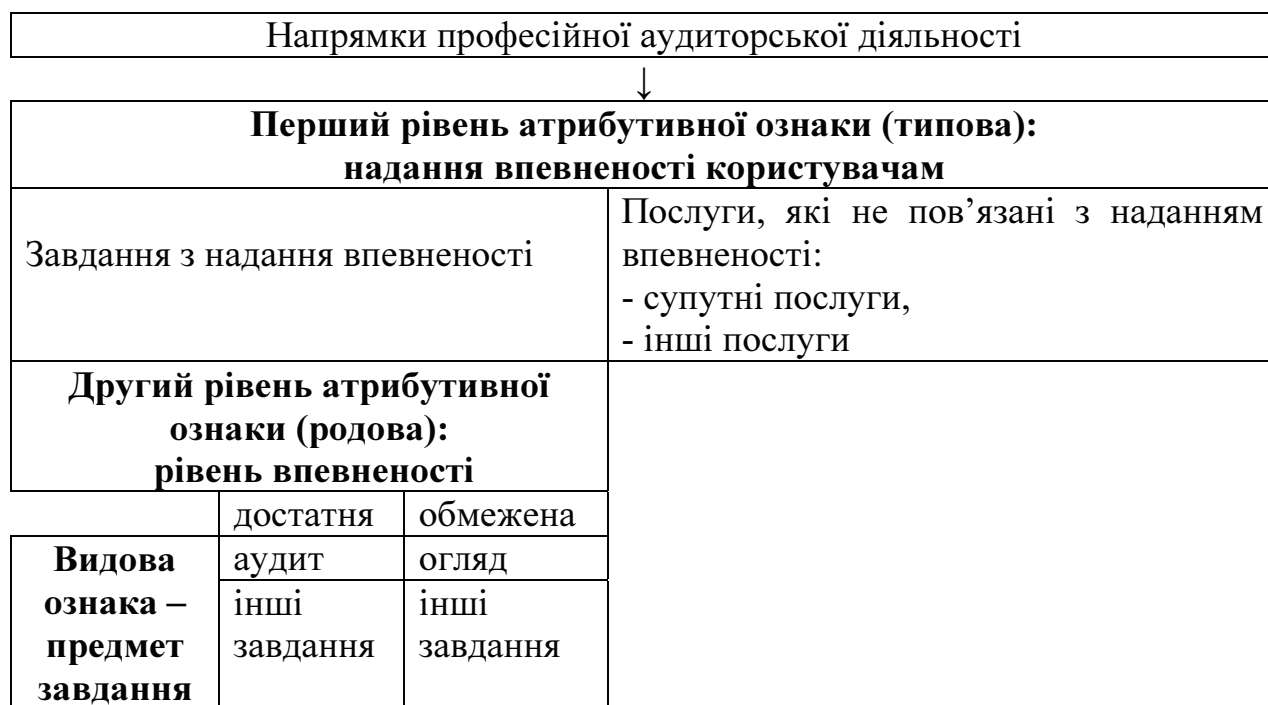


Рисунок 3.2 Класифікація аудиторських послуг за змістом властивості-атрибуту

Функціонально-кібернетична концепція властивостей розглядає їх в системі так званих «об'єкт – об'єктних» відносин. Властивості об'єктів та процесів – це те, що проявляється лише під час їх взаємодії. Функціонально-кібернетичне дослідження властивостей якості виявляє їх онтологічний зміст через розуміння процесів взаємодії об'єкта чи процесу із зовнішнім середовищем.

Внутрішній момент якості виражається в корінній якості, яка в свою чергу є сукупністю властивостей-потенціалів, або потенціальною якістю. Під час взаємодії об'єкта чи процесу із зовнішнім середовищем відбувається трансформація потенційної внутрішньої якості в реальну, актуальну – зовнішню якість. Зовнішня якість проявляється завжди у «властивостях-реакціях» або у «властивостях-поведінці».

Зовнішня якість будь-якого об'єкта споживання завжди виступає функцією цінності, що виражається через такі категорії як: «відповідність» (вимогам, стандартам, нормам), «задоволення» (потребам), «надійність», «придатність» (для використання за призначенням), «корисність» (суспільна, виробнича, особиста), «ефективність» тощо. Тобто, зовнішня якість є суть споживчої вартості об'єкта споживання. Аналіз трансформації філософського змісту категорії якості в категорію споживчої вартості дозволяє поглибити прикладні аспекти дослідження уже в площині економічних відносин.

За визначенням Ю.К. Прохорова «...економічний зміст категорії «якості» базується на тому, що якість продукції формується в процесі її створення (виготовлення). Тому, як економічна категорія якість розглядається як уречевлений результат виробничої діяльності людини. Будь-яка праця направлена на задоволення певних потреб людини та суспільства в цілому. Це призначення речей повністю відноситься до їх якості. Враховуючі це соціальне значення якості продукції, можна характеризувати її як соціально-економічну категорію» [213, с. 8].

Аудиторські послуги як результат продуктивної праці та об'єкт споживання з одного боку мають вартість, а з іншого споживчу вартість через їх здатність задовольняти певні потреби. Здатність споживчої вартості задовольняти певні потреби визначає корисність, або цінність товару – результату аудиторської послуги. Саме цим пояснюється визначення якості продукції в Українській Радянській Енциклопедії: «Якість продукції – сукупність властивостей продукції, які визначають ступінь її придатності для використання за призначенням» [283, с. 464].

Якість продукції формується та розвивається протягом її життєвого циклу, який також має назву цикл якості [273, с. 105]. Професор В.П. Бондар також зазначає, що фундаментальним поняттям, що характеризує систему якості, є процес життєвого циклу [36].

Аналізуючи особливості процесів створення та споживання результатів професійної аудиторської діяльності, можна визначити наступні форми існування її продукту:

- у формі об'єкта, що є предметом договірних відносин між замовником та виконавцем – суб'єктом аудиторської діяльності;
- у формі об'єкта планування процедур виконання замовлення;
- у формі виконання запланованих процедур замовлення;
- у формі кінцевого результату виконаних процедур;
- у формі об'єкта споживання

Існуючі в кожній із визначених п'яти форм, відповідний вид аудиторської діяльності взаємодіє із зовнішнім середовищем, виявляє свої властивості – економічні, процедурні та споживчі. Сукупність проявлених властивостей і буде формувати інтегральний зміст якості продукту професійних аудиторських послуг.

Таким чином, загальний висновок А.І. Субетто щодо якості продукції в цілому буде тотожним для випадку якості продукту професійної аудиторської діяльності: «необхідно пов'язувати поняття «якості продукції» як із фазою її створення, так із фазою її споживання» [273, с. 105]. Саме такий підхід дозволяє пояснити корінну причину явища, яке описує Н.М. Проскуріна «якість аудиторських послуг – категорія, що перманентно змінюється залежно від рівня суспільних відносин та господарської практики країни» [206, с. 55].

Розкриття аксіологічної компоненти якості аудиторських послуг можливе лише через розуміння процесів, пов'язаних з їх споживанням, іншими словами якість виявляється через структуру відносин.

Особливість результатів аудиторської діяльності полягають в тому, що вони споживаються лише одночасно із споживанням інформації, яка міститься у фінансових звітах. Споживча вартість аудиторської думки полягає в тому, що в результаті виконання процедур отримання доказів аудитор повинен виявити суттєві відхилення в інформації про результати діяльності суб'єкта господарювання, на підставі чого формується аудиторська думка щодо достовірності такої інформації. Внаслідок того, що існують об'єктивні обмеження, які притаманні системі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та технологічні обмеження процедур отримання аудиторських доказів (вибірковий характер процедур, властивість аудиторських доказів, які мають не остаточний, а лише переконливий характер), надійність зробленого аудитором висновку завжди пов'язана з аудиторським ризиком.

Таким чином, внутрішня властивість якості результату аудиторської послуги, що пов'язана із наданням впевненості, визначається такими характеристиками як суттєвість та аудиторський ризик.

Такі автори як С.М. Бичкова, С. Пресняков, А.А. Шапошников також говорять про існування взаємозв'язку між якістю аудиторської діяльності та суттєвістю й аудиторським ризиком [45, 186, 301]. Проте, тільки констатація факту цього зв'язку не дозволяє пояснити механізм формування якості продукту аудиторської діяльності.

Міжнародний стандарт аудиту 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» дає таке визначення суттєвості: «викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони окремо

або у сукупності, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, які приймаються на основі фінансової звітності» [144, с.330].

Таким чином, суттєвість виступає характеристикою інформації, що є об'єктом, на який направлені аудиторські процедури [259]. Як зазначає С. Пресняков, «...суттєвість є одним із критеріїв якості інформації. В силу того, що різні отримувачі (суб'єкти) по різному оцінюють суттєвість інформації, оцінка якості інформації взагалі завжди суб'єктивна, тобто залежить від свідомості того, хто цю якість оцінює» [186].

Якщо значення (або зміст) суттєвості виступає ознакою, що характеризує інформацію як достовірну, то це означає, що суттєвість формує межу, яка в свою чергу змінює якісну характеристику результату виконаних аудиторських послуг. Схематично такий взаємозв'язок представлено на рисунку 3.3.

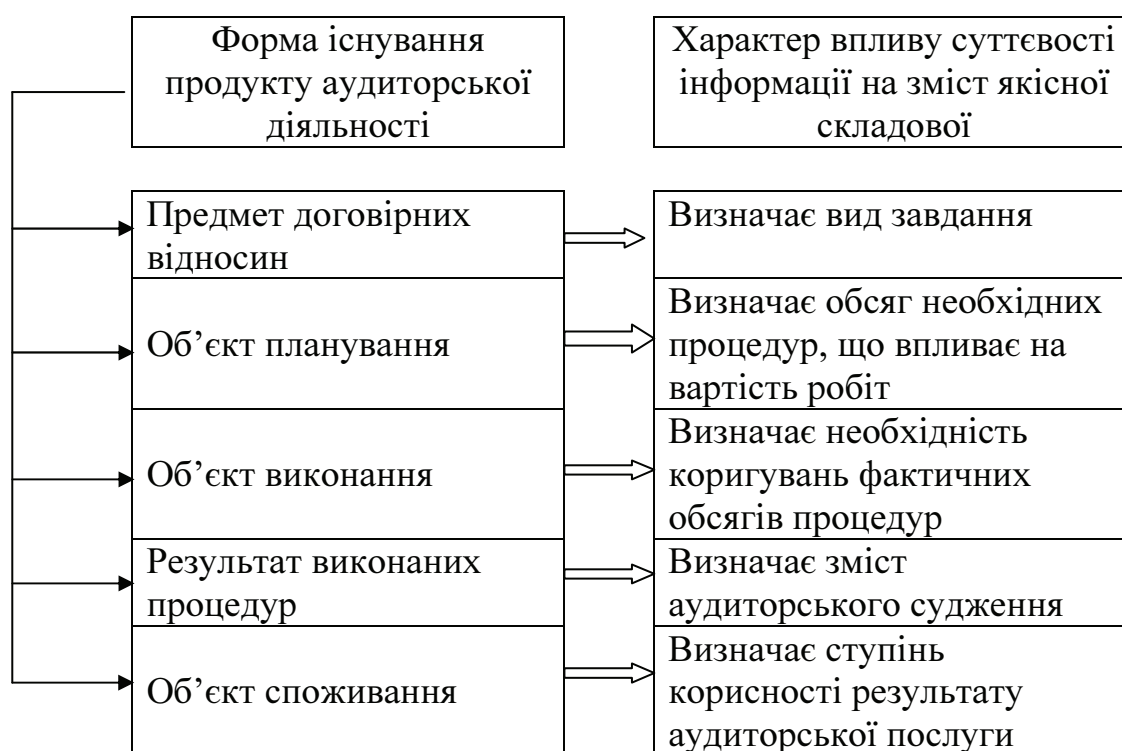


Рисунок 3.3 Зв'язок між суттєвістю та якісною складовою продукту професійної аудиторської діяльності

Ми повністю поділяємо думку Д.С. Шапошникова, про те що сучасні практичні проблеми аудиторської діяльності пов'язані з тим, що «застосування рівня суттєвості для оцінки впливу викривлень на достовірність звітності являє недостатньо досліджений сектор аудиторської діяльності. Розмежування двох станів звітності, які називаються достовірними та недостовірними, знаходиться часом в площині відчуттів, ніж будь-яких свідомих пояснень» [301]. Дослідження питань, пов'язаних із визначенням та оцінкою суттєвості знаходиться за межами розгляду питань змісту та процесів формування якості аудиторської діяльності. Разом з тим, сучасні уявлення про категорію суттєвості фінансової інформації

дозволяють описати зміст взаємозв'язку між якістю продукту аудиторської діяльності та суттєвістю фінансової інформації. Зрозуміло, що такий зв'язкою існує лише для робіт, які відносяться до завдань з надання впевненості.

Розгляд цього питання будемо здійснювати з урахуванням припущення, що суттєвість виступає спільним знаменником між якістю фінансової інформації та якістю продукту аудиторської діяльності.

Модель, яка описує такий взаємозв'язок (рис. 3.4), розглядає три можливих комбінації:

- оцінка суттєвості аудитором співпадає з оцінками користувачів фінансової інформації (варіант А),
- оцінка суттєвості аудитором здійснена на нижчому рівні ніж оцінка користувачів фінансової інформації (варіант Б).
- оцінка суттєвості аудитором здійснена на більш високому рівні ніж оцінка користувачів фінансової інформації (варіант В)

Перший випадок А відповідає ідеальній ситуації, коли очікування користувачів співпадають з припущеннями, що прийняті аудитором для планування обсягу та вартості процедур, а також при формуванні висновку про достовірність фінансової інформації.

Другий випадок може мати наслідком зайві витрати часу у зв'язку із завищенням обсягу запланованих аудиторських процедур та як наслідок, ведуть до зростання витрат на оплату вартості послуг аудитора. Зона втрати якісних характеристик знаходиться в секторі договірних відносин (об'єкт договірних відносин втрачає конкурентні переваги), а якщо договір на виконання завдання був все ж таки укладений, то існує ризик втрати клієнта у майбутньому.

Оцінка суттєвості суб'єктом аудиторської діяльності	Оцінка суттєвості користувачем фінансової інформації		
	Варіант А	Варіант Б	Варіант В
		Зона втрати якості	
			Зона втрати якості

Рисунок 3.4 Модель зв'язку між якістю продукту аудиторської діяльності та результатами оцінки суттєвості фінансової інформації

Третій випадок ілюструє ситуацію реальної втрати якості, так як прийняті аудитором вхідні оцінки для надання послуг початково нижчі (неякісні) ніж ті, що визначено користувачем фінансових звітів для оцінки якості фінансової інформації. Тобто аудитор при формуванні професійного судження буде

використовувати межу суттєвості, що перевищує очікуваний рівень з боку користувача. Така комбінація формує конкурентні переваги в процесі укладання договору, але має наслідком втрату якості на всіх інших етапах процесу надання та споживання продукту аудиторської діяльності.

Існування описаних вище зв'язків між якістю продукту аудиторської діяльності та результатами оцінки фінансової інформації в «чистому» вигляді можливо при виконанні завдань з надання впевненості, якими чітко визначено коло користувачів як перевіреної інформації так і результатів виконаного завдання.

Проте, у випадках здійснення обов'язкового аудиту публічної фінансової звітності коло користувачів досить широке, тому апріорі оцінка суттєвості користувачами може бути представлена як комбінація описаних вище варіантів, або одночасно як всі три варіанти. Це означає, що закладаються потенційні умови, за яких можна завжди говорити про невідповідність якості продукту, що створюється за результатами проведеного обов'язкового аудиту, потребам очікуваного кола користувачів фінансової звітності.

Розв'язання цієї проблеми може бути здійснено через розширення змісту аудиторського звіту, який повинен містити поряд з іншими додатковий обов'язковий елемент (параграф), що описує прийняті аудитором оцінки суттєвості під час виконання процедур перевірки та формування судження про достовірність інформації.

Наступний зовнішній аспект якості продукту аудиторської діяльності витікає із попереднього і пов'язаний з тим, що в реальності користувачем споживається не сам результат аудиторської діяльності, а інформація, достовірність якої було перевірено. Існування прямого взаємозв'язку між якістю продукту аудиторської діяльності та якісними характеристиками фінансової звітності на сьогоднішній день не визиває сумнівів. Форми прояву такого зв'язку описані досить широко [44, 186, 104, 168, 301, 274, 93].

Так, Бичкова С.М. та Ітигілова О.Ю. зазначають, що «...аудитор не може сформулювати якісне судження, якщо йому надана неякісна бухгалтерська звітність». Далі ця теза вченими розвивається так: «Поняття «якість аудиту» і «якість бухгалтерського обліку» взаємопов'язані. Чим вище якість проведеного аудиту, тим вище якість сформованої в системі бухгалтерського обліку інформації і, як наслідок, вище впевненість користувача професійного судження аудитора в правильності прийняття та здійсненні економічних рішень у майбутньому» [44, с. 24, 28].

Це означає, що з позицій користувача первинним ціннісним об'єктом виступає безпосередньо фінансова звітність, а результат аудиторської перевірки – аудиторський звіт є лише додатковим компонентом контролю, який підвищує одну із якісних характеристик такої фінансової звітності – достовірність. Якщо змістовна компонента фінансової звітності не буде мати первинної цінності для користувача, то як наслідок, результат зовнішнього застосування незалежного засобу контролю такої фінансової звітності також втрачає цінність (споживчу вартість), тобто не може відбутися метаморфоз внутрішньої якості у зовнішню.

Нерозривність результату аудиту із фінансовою звітністю була зафіксована в першій редакції Закону України «Про аудиторську діяльність», який мав спеціальну статтю 8 «Публічна фінансова звітність», яка визначала, що «публічна бухгалтерська звітність складається із аудиторського висновку, балансу, звіту про прибутки і збитки, іншої звітності в межах відомостей, які не становлять комерційну таємницю і визначені законодавством для надання користувачам та публікації» [189]. Після внесення 19 січня 2006 року змін до змісту Закону України «Про аудиторську діяльність» ця стаття була виключена, проте й сьогодні законодавство України встановлює обов'язковість оприлюднення разом із річною фінансовою звітністю аудиторський висновок для цілої групи суб'єктів господарювання. Відповідна норма, як відомо, міститься у статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [193].

Залежність аксіологічної складової аудиту від якості фінансової звітності прямо констатується в позиції Комітету по міжнародним стандартам аудиту та надання впевненості (IAASB), який зазначає, що «бурхливі події світової фінансової кризи підкреслили виключну важливість високої якості та довіри до фінансової звітності. Вони також продемонстрували важливість розгляду питання про роль якості аудиту в більш широкому контексті якості фінансової звітності. Досягнення якості фінансової звітності залежить від цілісності кожної складової в ланцюзі процесів, які забезпечують складання, представлення та використання фінансової звітності» [104, с. 2].

Узагальнення описаних проявів взаємозв'язку між якістю фінансової інформації та якістю продукту аудиторської діяльності дозволяє визначити реверсний механізм взаємодії, який можна представити наступним чином (рис. 3.5).

Фінансова інформація, що складається суб'єктами господарської діяльності за своїми змістовними характеристиками може мати як корисну (I) так і «пусту» (I_1) інформацію. Процедури аудиторської перевірки, які направлені на підтвердження достовірності інформації типу «I» підвищують ступінь її надійності, а отже і якісні характеристики.

Процедури аудиторської перевірки, що направлені на формування судження стосовно інформації типу I_1 попадають в зону втрати якості – зв'язок $A_1 \rightarrow I_1$. В практиці сучасного аудиту така ситуація відповідає проблемам якості, що виникають під час обов'язкового аудиту фактично непрацюючих акціонерних товариств, які складають скорочений варіант фінансової звітності.

Якість актуальної корисної фінансової інформації, достовірність якої не перевірено шляхом виконання незалежних аудиторських процедури (тип A_2), може бути підвищена через виконання таких процедур. Тобто, це ситуація, що описує випадки проведення ініціативного аудиту, або виконання інших завдань з надання впевненості – зв'язок $A_2 \rightarrow I_2$. Таким чином, будуть виконуватись «необхідні» та «достатні» умови формування якості аудиту, про які говорить С.М. Бичкова та О.Ю. Ітигілова [44, с. 18].

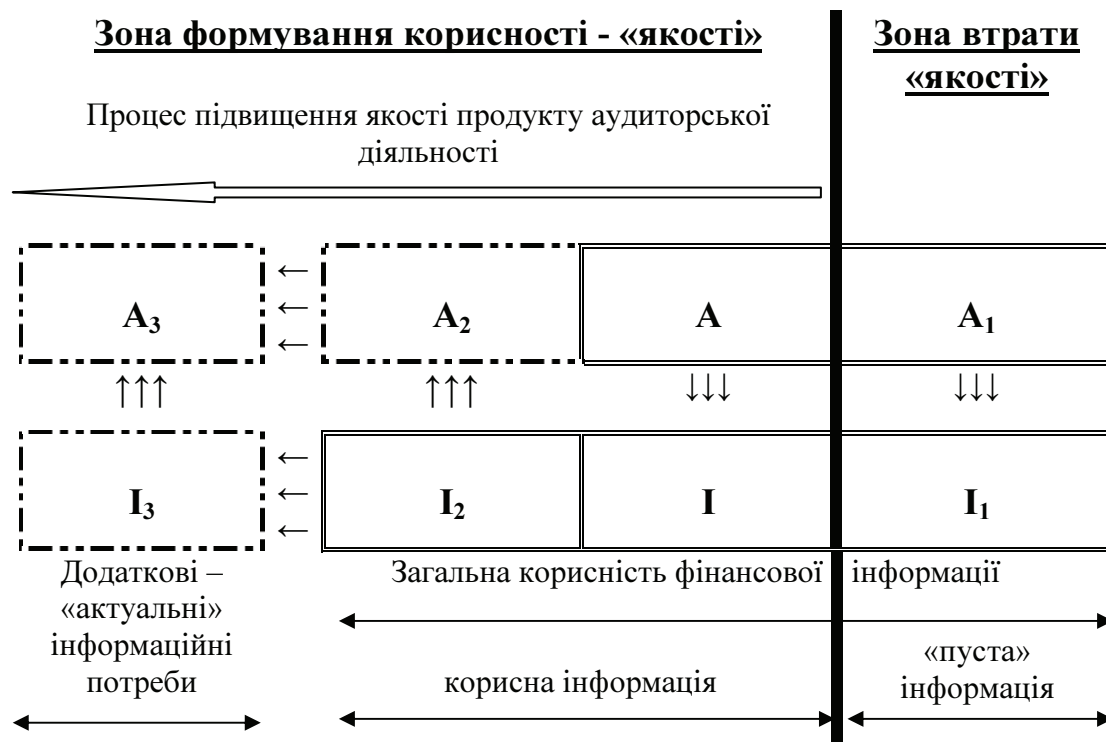


Рисунок 3.5 Схема реверсного механізму формування якості продукту аудиторської діяльності та фінансової інформації

Інформаційні потреби користувачів фінансової звітності знаходяться в постійному розвитку, який направлений на зміну концепцій оцінки вартості, переорієнтацію інформації із ретроспективного напрямку на перспективний та ін. Всебічний аналіз цього процесу був проведений Головим С.Ф. [59]. На рисунку 3.5 це зображено зв'язком $I_2 \rightarrow I_3$.

Зміни, що відбуваються в бізнес-середовищі та інформаційному середовищі впливають на вхідні параметри функціонування професійного аудиту (зв'язок $I_3 \rightarrow A_3$). Таким чином, направленість професійного аудиту на забезпечення якості його продукту необхідно розглядати як динамічний процес (зв'язок $A_2 \rightarrow A_3$).

Розвиток системи тристоронніх відносин пов'язаний з розширенням кола користувачів фінансових звітів та аудиторських послуг. Аналіз споживчих інтересів різних груп користувачів фінансових звітів, які були проведені у дослідженнях Н.С. Шалімової [297], С.М. Бичкової, О.Ю. Ітигілової [44], М.А. Азарської [7], свідчить про те, що інтереси користувачів є неоднорідними, і за умови існування публічної фінансової звітності, коли аудиторська перевірка носить обов'язковий характер, якість аудиту проявляється по різному для «зовнішніх» та «внутрішніх» користувачів [44, с. 17]. Головна їх відмінність полягає в тому, що перші виступають в ролі замовників аудиторських послуг і мають можливість визначати зміст завдання аудитора, другі є по суті «пасивними» користувачами результатів аудиторської послуги, а отже не можуть впливати на вхідні параметри завдання, яке повинен виконувати аудитор.

Таким чином, було визнано існування особливостей функціонування зовнішнього середовища, в якому відбувається трансформація внутрішньої потенційної якості аудиту, як продукту аудиторських послуг, у реальну. Поряд з цим важливим є те, що дослідниками доводиться, що якщо стандарти, які регламентують процес надання аудиторських послуг, не базуються на вимогах зацікавлених користувачів, такий підхід дозволяє лише спростити контроль за наданням послуг, але не дозволяє отримати суспільству в цілому та кожному конкретному клієнту того, що вони бажають. Отже, концептуальна модель визначення якості продукту аудиторської діяльності повинна, передусім, базуватися на визначенні пріоритетних вимог користувачів результатами аудиторської праці, в іншому випадку втрачається сенс існування самого аудиту як такого [297, с.247].

Насправді ми маємо справу з ефектом розриву інтересів різних груп користувачів, механізм дії якого зображено на рисунку 3.6.

Ефект розриву інтересів полягає в тому, що зовнішні користувачі (кредитори, потенційні інвестори, громадськість і т.д.) по-перше, не пов'язані з процесом управління суб'єктом господарювання, а по-друге, з процесом контролю за формуванням його фінансової звітності. Крім того, зовнішні користувачі ніколи не виступають замовниками аудиту, а отже не впливають на міст завдання аудиторської перевірки. Натомість внутрішні користувачі (акціонери, керівництво) пов'язані прямо чи опосередковано як з процесом управління так і з процесом внутрішнього контролю через систему органів корпоративного управління суб'єкта господарювання. Саме внутрішні користувачі можуть виступати безпосередніми ініціаторами або замовниками аудиторських послуг. За певних обставин, наприклад, коли контрольний пакет акцій сконцентрований в обмеженій кількості акціонерів, обов'язковий аудит фінансової звітності розглядається замовниками та «внутрішніми користувачами» як певна формальність, що є невід'ємним атрибутом функціонування акціонерного товариства та публічності інформації про його діяльність. Як наслідок, цінність аудиту, як продукту аудиторської діяльності, з позиції внутрішнього користувача-замовника аудиту виявляється через вартісні оцінки: чим дешевше – тим краще. Проте, для такого користувача на перший план виступає потреба в отриманні інших видів аудиторських послуг, що прямо не пов'язані з наданням достатньої впевненості щодо достовірності фінансової звітності (виявлення помилок у розрахунках податків, отримання різних видів консультацій тощо).

Але, насправді існування розриву інтересів різних груп користувачів не може визнаватись фактором, що впливає на внутрішній зміст якості продукту аудиторської діяльності. Це протиріччя лише визначає напрямки управління процесами забезпечення якості продукту аудиторських послуг, при виконанні завдань з надання впевненості.

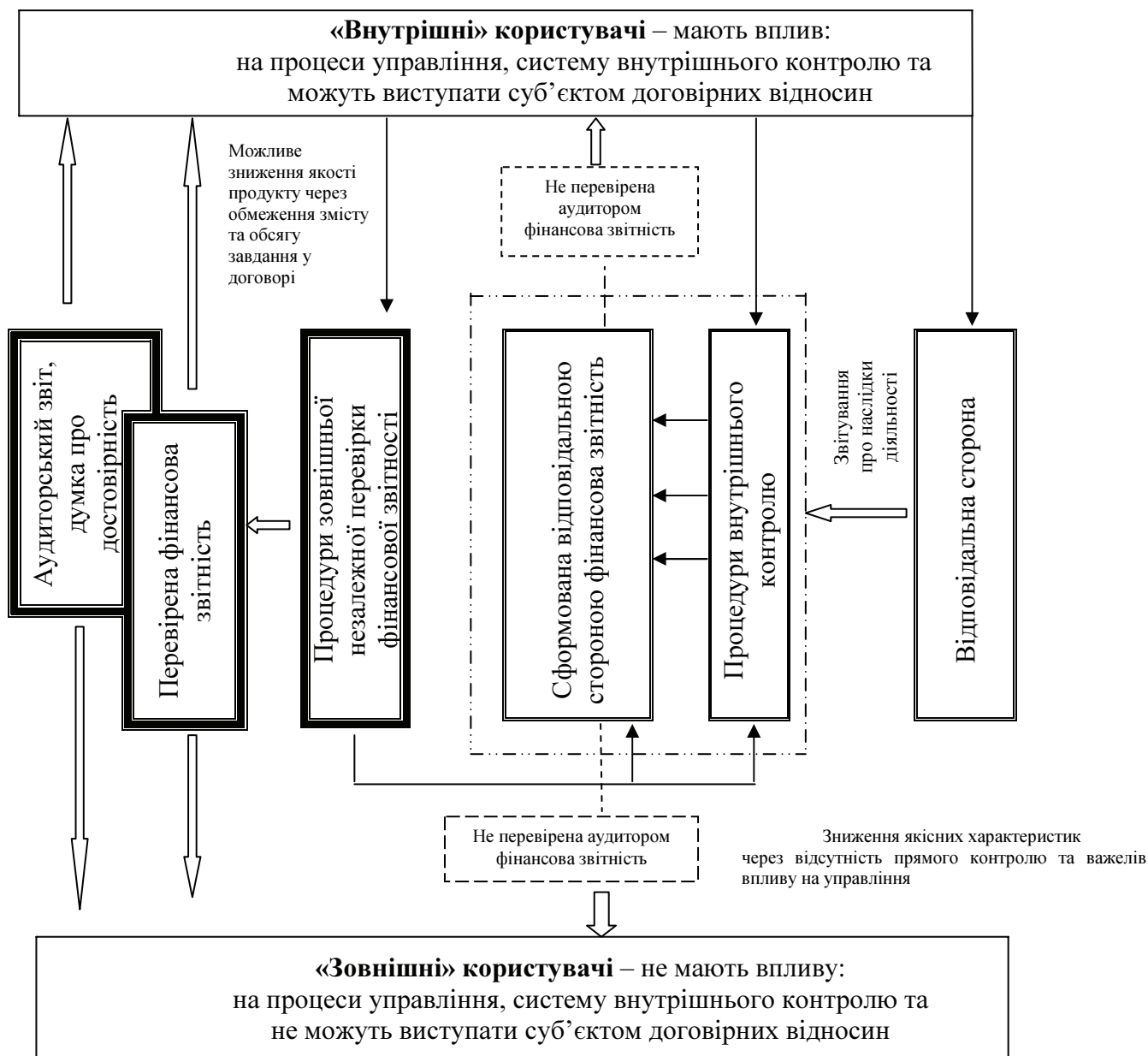


Рис. 3.6 Механізм формування втрати якості продукту аудиторської діяльності внаслідок «розриву інтересів» різних груп користувачів

Досягнення мети, яка пов'язана з орієнтуванням аудитора на кінцевого споживача аудиторських послуг, знаходиться в площині того, що аудитор повинен мати чітке формулювання предмету завдання на етапі його прийняття, а замовник (користувач) відповідно повинен чітко розуміти зміст результату, який буде на виході надання аудиторської послуги.

Захист потреб саме «зовнішніх» користувачів повинен здійснюватись на рівні інституціонального регулювання через встановлення вимог до змісту завдання на проведення обов'язкового аудиту.

Узагальнення результатів вище викладеного дозволяє представити концептуальну модель якості продукту аудиторської діяльності (рис. 3.7), що має три рівні:

I рівень – корінна якість, яка проявляється через незалежність аудиторських послуг, що обумовлено історичною місією цього виду діяльності,

II рівень – потенційна якість, яка розкривається через властивість атрибут – рівень впевненості, що надається споживачам (користувачам) продукту аудиторської діяльності,

III рівень – реальна якість, яка виступає зовнішнім проявом властивостей (потенційної якості) через процеси споживання продукту аудиторської діяльності.

Отже, якість продукту аудиторської діяльності це – багаторівнева категорія, яка проявляється через систематичне дотримання принципів незалежності суб'єктами аудиторської діяльності, та характеризується визначеним рівнем наданої впевненості за результатами наданих послуг у відповідності до очікуваних потреб їх користувачів.

Подальший розгляд питань якості продукту аудиторської діяльності необхідно проводити в площині процесів створення цього продукту. Якість продукту, як об'єкта споживання, формується в процесі його створення. Такий зв'язок має назву «принципу відображення» якості процесів створення у якості результатів, що формуються на «виході» цих процесів.

3.2. Якість результатів аудиту та процесів його формування

Практичний аспект питань якості продукту аудиторської діяльності, як було зазначено вище, знаходиться в площині процесів прояву його якостей як об'єкту споживання, коли продукт є носієм споживчої вартості. У викладеній теорії синтетичного квалітативізму А.І. Субетто це описує так: «Поняттями, що експлікують цінність якості об'єктів та процесів – предметів праці та споживання, слугують такі поняття як «задоволення» (вимогам), «відповідність» (вимогам, цілям, стандартам, нормам), «придатність» (для використання за призначенням), «приспосованість» (до досягнення мети), «корисність», «суспільна корисність», «ефективність» та інші» [273, с. 31] .

Трактування якості через поняття цінність є наслідком прояву відносного характеру якості. Саме тому, теорії, що описують процеси управління якістю, розглядають її одночасно як суб'єктивну та об'єктивну якості [213, 210]. Сприйняття та оцінка характеристик об'єкта споживачем, а також співвідношення між характеристиками об'єкта та задоволеністю споживачем знаходиться на суб'єктивному боці якості. Суб'єктивне сприйняття якості споживачем визначається ступенем відповідності продукту очікуванням споживача. Об'єктивна сторона якості може бути описана за допомогою кількісних та якісних характеристик продукту – показників якості. Таким чином, дослідження природи якості продукту аудиторської діяльності в подальшому буде проводитися з метою визначення параметричних характеристик, що дозволяють описати її структурні

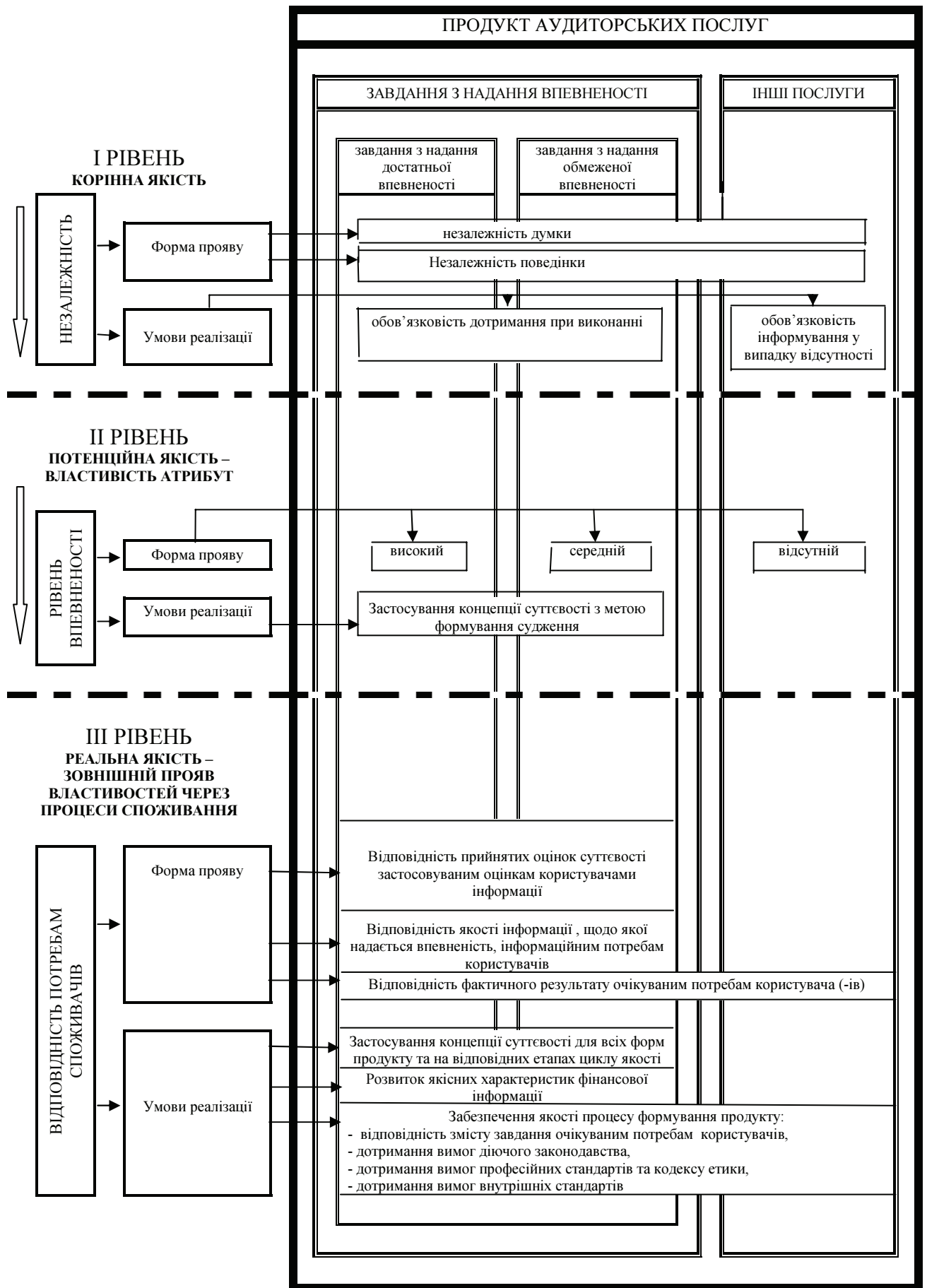


Рисунок 3.7 Концептуальна модель якості продукту аудиторської діяльності

компоненти на рівні формування реальної якості, яка в свою чергу виступає об'єктом контролю та управління.

У звичайному розумінні продукт (продукція) – це матеріалізований або нематеріалізований результат певної діяльності чи процесу. Якщо продукт може задовольняти певні потреби споживачів, то такий продукт виступає товаром. Продукцію-товари прийнято поділяти на матеріальні товари та товари-послуги. За характером кінцевого результату та процесів його створення аудиторська діяльність відноситься до сфери послуг. В міжнародній торгівлі розглядається понад 600 різновидів послуг, в яких аудит, відповідно до класифікатора Світової організації торгівлі, відноситься до ділових професійних послуг [313].

За визначенням, яке подається у Великій радянській енциклопедії «послуга – це ...визначена цілеспрямована діяльність, що існує у формі корисного ефекту праці» [32, с. 339]. Разом з тим, сучасні уявлення про зміст категорії послуги значно ширші, що пов'язано із комплексним проявом її особливостей у виробничих та товарно-грошових відносинах. Виходячи з трактування послуги як економічного явища, російський вчений В. Е. Ніколайчук визначає, що послуга являє собою складну галузь виробничих, фінансових, правових і соціальних відносин, яка відповідно до свого розвитку стимулює та каталізує процеси, що відбуваються в сферах виробництва, соціального (державного та муніципального) управління, розподілу та споживання [149, с. 17] та всі види корисної діяльності, в процесі якої не створюються матеріальні цінності, а деякий споживчий ефект, що має конкретне, але невідчутне виявлення [149, с. 27]. З позицій розгляду питань якості важливим в цьому визначенні є те, що автором робиться акцент на існування «особливого невідчутного» споживчого ефекту від отриманої послуги.

Реальна якість продукту аудиторської діяльності проявляється як властивість особливого виду товару, що виступає у формі результату наданої аудиторської послуги. Таким чином, можна говорити про існування специфічних реакцій внаслідок того, що мова йде по-перше, про послугу як таку, а по-друге, про послугу в сфері аудиторської діяльності.

Таблиця 3.1

Характеристики послуги за Ф. Котлером [46, с. 749-753]

Зміст характеристики	Форма прояву
Невідчутність	Неможливість продемонструвати послугу до моменту її придбання, що значно підвищує ступінь невизначеності придбання
Невіддільність	Неможливість відокремити послугу від її джерела через те, що послуга водночас надається та споживається
Непостійність	Якість послуги може змінюватись залежно від того, хто, коли, де та як її надає
Недовговічність	Неможливість накопичення та зберігання послуги з метою подальшого перепродажу або використання
Відсутність власності	Споживач послуги має до неї доступ протягом обмеженого часу

Функціонування ринку послуг має свою специфіку і відмінності від ринку матеріальних товарів, що є наслідком особливостей послуги, як об'єкта виробництва та споживання. Ф. Котлер виокремлює п'ять характеристик послуги як об'єкта товарно-грошових відносин: невідчутність, невіддільність, непостійність, недовговічність, і відсутність власності.

Загальні уявлення про особливості послуги, як товару на ринку споживання, в цілому можна екстраполювати на аудиторські послуги, хоча останні мають певні специфічні характеристики, що будуть розглянуті в подальшому.

Визначення переліку та змісту показників, що описують об'єктивну сторону якості продукту аудиторських послуг необхідно розглядати в аспектах практичної діяльності. Російські вчені Бичкова С.М. та Ітигілова О.Ю. об'єднують їх у такі сім груп:

- професійна компетентність та досвід аудиторів;
- конкурентна позиція суб'єкта аудиторської діяльності, яка визначається на підставі операційних характеристик;
- використання професійних стандартів та здійснення діяльності на підставі вимог національного законодавства, що регулює аудиторську діяльність;
- порівняння отриманих та очікуваних вигод від отриманої аудиторської послуги;
- співвідношення витрат на виконання послуги та їх фактичної вартості;
- представленням замовника про якість наданих аудиторських послуг;
- наявність прихованих потреб замовників [44, с. 12-14].

Проведена класифікація дозволила авторам зробити висновок про те, що якість аудиту – це комплексне поняття, проте визначення переліку критеріїв та їх виміру розглядалося в подальшому лише у двох площинах:

перша – проведення оцінки відповідності діяльності (процесу) вимогам національного законодавства, професійних стандартів, етичним вимогам та умовам укладених договорів;

друга - проведення оцінки відповідності наданої аудиторської послуги конкретним потребам клієнтів, її реальному призначенню, а також прихованим потребам користувачів.

Критерії, що знаходяться в першій площині визначають необхідний рівень якості аудиторської діяльності, а у другій – достатній [44, с. 17].

В цілому можна визнати прийнятним зроблене узагальнення, проте воно має досить значну ваду: визнання комплексності змісту поняття якості описується параметрами, які проявляються лише у двох напрямках, що не відповідає в повному обсязі попередньо визначеним практичним аспектам аудиторської діяльності.

Проведений нами аналіз застосовуваних підходів щодо визначення переліку критеріїв оцінки якості аудиту (аудиторської діяльності) (Додаток I) свідчить, що такі критерії характеризують якість:

- результату надання аудиторської послуги;

- процесу формування результату аудиторської послуги;
- одночасно результату аудиторської послуги та процесу його формування.

При цьому автори використовують, як правило, якісні показники для здійснення відповідних оцінок, що є наслідком нематеріальності послуг, а загальний перелік критеріїв зводиться до тих, що було включено до понять «необхідного» та «достатнього» рівня якості, визначених С.М. Бичковою та О.Ю. Итигіловою. Треба зазначити як позитивне спробу М.А. Азарської уточнити та розширити зміст якісних параметрів (показників) оцінки якості аудиторської діяльності. За її визначенням якість процесу формування аудиторської діяльності може бути оцінена рівнем надійності послуг, а якість результату її надання оцінюється як максимальна точність та обґрунтованість аудиторських висновків та консультацій [4 с.278].

Головний недолік використання якісних показників полягає в тому, що вони носять описовий характер і не мають чіткого визначення. Ми повністю поділяємо погляд М.А. Азарської, яка зазначає, що «подібна оцінка може здійснюватись експертно, наприклад, в системі трьох градацій: «низька якість», «задовільна якість», «належна якість». По відношенню до формальних вимог така оцінка передбачає формальний підхід: «дотримується», «не дотримується», «дотримується, але із зауваженнями щодо незначних відхилень» [4 с.275-276].

На відміну від якісних показників кількісні дозволяють отримувати абсолютні значення відповідних параметрів, що в свою чергу повинно пов'язуватись із оцінкою відповідної властивості об'єкта. Цим пояснюється спроба дослідників побудувати моделі оцінки якості аудиту (аудиторських послуг) із використанням кількісних параметрів.

З метою побудови «інтегральної» моделі оцінки якості аудиту (аудиторських послуг) Лосева Н.А. виходить із припущення, що якість продукту аудиторської послуги оцінюється споживачем, а отже реальний результат такої оцінки втілюється через економічні показники ефективності використання ресурсів суб'єкту аудиторської діяльності, що в свою чергу вимірюється інтегральним показником якості:

$$K = \varphi \times \frac{\&^U + \&^P}{\&^F + \&^E}, \text{ де}$$

$\&^U, \&^P, \&^F, \&^E$ - показники інтенсифікації виробництва послуг, відповідно – трудомісткість послуг, рентабельність послуг, фондомісткість послуг, коефіцієнт закріплення оборотних активів

φ – питома вага атестованих аудиторів в загальній чисельності співробітників суб'єкта аудиторської діяльності [123].

Якщо розглядати зміст наведеної вище моделі безвідносно питання оцінки якості аудиторських послуг, то цілком очевидно, що розраховане значення коефіцієнта втілює в собі оцінку ефективності функціонування суб'єкта аудиторської діяльності в бізнес середовищі, тобто як інтегральний визначається критерій економічної результативності діяльності. Таким чином, Лосева Н.А. встановлює пряму функціональну залежність між процесом оцінки якості

результату аудиторської діяльності та економічними показниками ефективності використання його ресурсів. Разом з тим, не може визивати сумніву, що якість продукту, який реалізується на ринку, виступає лише одним із багатьох інших чинників, які впливають на економічний результат роботи. Поряд із цим фактором необхідно враховувати вплив факторів бізнес-ризиків. Все це дозволяє в підсумку сказати, що застосований автором прикметник «інтегральна» в назві моделі фактично не відповідає її змісту внаслідок звуженого трактування сфери прояву якісних характеристик продукту аудиторської діяльності.

Крім того, реалії сучасного ринку аудиторських послуг, не тільки в Україні а й на ринках пострадянського простору, свідчать про те, що низький ступінь якості (і навіть її повна відсутність), можуть давати конкурентні переваги в сегменті обов'язкового аудиту, що дозволяє збільшувати обсяги доходів з максимальною рентабельністю за рахунок «заощадження» на використанні ресурсів в наслідок невиконання вимог професійних стандартів аудиту. При цьому, треба зазначити, що самі по собі економічні показники результативності суб'єкта аудиторської діяльності можуть використовуватись як непрямий індикатор, що свідчить про потенційні можливості такого суб'єкта надати очікувані споживачем послуги на певному рівні. Незважаючи на окреслені нами недоліки, запропонований Лосевою Н.А. «інтегральний» показник обов'язково необхідно розглядати в комплексі з іншими операційними характеристиками в аспекті визначення конкурентної позиції суб'єкта аудиторської діяльності.

Модель оцінки якості аудиту, яка була розроблена білоруськими авторами А.А. Гавриленко та Ю.А. Новиковою отримала назву «Оцінка якості аудиту на основі об'єктивних критеріїв» [54, с. 250]. Розроблена модель розглядається авторами лише в сегменті оцінки якості аудиту, як найпоширенішого виду робіт у загальному переліку завдань з надання впевненості. За змістом використаних 16 параметрів вона об'єднує в собі як якісні так і кількісні показники, що згруповано авторами в оцінки ступеня задоволення потреб замовника та ступеня достовірності виданого висновку.

З метою визначення того, наскільки модель є інтегрованою (об'єднуючою) для оцінки реального рівня якості, нами було проведено аналіз відповідності змісту критеріїв моделі Гавриленко А.А. та Новикової Ю. А. аспектам, що характеризують аудиторську діяльність (табл. 3.2).

Модель, яка розроблена А.А. Гавриленко та Ю.А. Новиковою є результатом спроби авторів поєднати кількісні та якісні показники з метою розрахунку узагальнюючої оцінки, яка визначає рівень якості аудиту в цілому у відсотках, що, безперечно підвищує рівень її практичної пристосованості. Також, як позитивне, ми повинні зазначати, що система показників оцінки охоплює всі аспекти, які характеризують практичну діяльність, визначені С.М. Бичковою та О.Ю. Ітигіловою. Таким чином, автори моделі у непрямий спосіб підтверджують, що показники оцінки якості аудиторської діяльності є результатом проявів різних аспектів аудиторської діяльності. Разом з тим, головним недоліком можна вважати надмірне акцентування на застосування показників, які орієнтовані на оцінку ефекту у замовника від наданих аудиторських послуг.

Аналіз відповідності змісту критеріїв моделі оцінки якості аудиту
Гавриленко А.А. та Новикової Ю.А. аспектам, що характеризують аудиторську
діяльність

Аспекти, що характеризують особливості практичної аудиторської діяльності	Зміст показників за критеріями оцінки якості аудиту	
	Ступінь задоволення потреб замовника	Ступінь достовірності виданого висновку
1	2	3
професійна компетентність та досвід аудиторів		П11- використання методів аналізу (аналітичних процедур) П12- складність виявлених під час аудиту помилок
конкурентна позиція суб'єкта аудиторської діяльності, яка визначається на підставі операційних характеристик		П16 рейтингова група
використання професійних стандартів та здійснення діяльності на підставі вимог національного законодавства, що регулює аудиторську діяльність		П13- своєчасність складання аудиторської документації, П15- документальне підтвердження виконаних аудитором процедур
порівняння отриманих та очікуваних вигод від отриманої аудиторської послуги	П1- сума попереджених аудитором штрафних санкцій	
	П2- кількість помилок, виявлених у аудиторів під час обговорення із замовником П3- процедури обговорення результатів із замовником (формально, з наданням рекомендацій, взагалі не проводиться) П4- співвідношення вартості перевірки до суми ефекту від перевірки	
співвідношення витрат на виконання послуги та їх фактичної вартості		П9- обмеження обсягу виконаних аудиторських процедур з боку замовника з метою зниження вартості аудиту П10- рівень попереднього планування аудиту (час на планування повинен займати біля 30% всього

Закінчення табл.3.2

1	2	3
		часу на аудит, чим більше деталізовано план та програми, тим вище значення цього показника)
представленням замовника про якість наданих аудиторських послуг	П6- час співпраці з аудиторською організацією показує рівень довіри	
наявність прихованих потреб замовників	П5- рівень задоволення замовника (коли перевірка супроводжується додатковим консультуванням – усне, письмове дає максимальний бал) П7- надання допомоги аудиторами під час перевірки контролюючими органами після завершення процесу аудиту, що повинно бути попередньо передбачено договором (так званий рівень надійності) П8- наявність в договорі умов застосування контрольних процедур з боку замовника (характеризує рівень контролю замовником процесу аудиту)	
X		П14- ступінь взаємодії фахівців замовника та аудиторської фірми (рівень розкриття замовником інформації)

Так, у випадку порівняння якості аудиторських послуг за показниками П1 (сума попереджених аудитором штрафних санкцій), П4 (співвідношення вартості перевірки до суми ефекту від перевірки), П12 (складність виявлених під час аудиту помилок) при всіх інших рівних умовах, більш якісною буде послуга, за результатами виконання якої буде виявлено помилок на більшу суму, причому такі помилки повинні бути наслідком складних невизначених операцій. При цьому авторами моделі не враховується таке поняття як аудиторський ризик, складові якого (ризик суттєвого викривлення та ризик невиявлення) є змінними і залежать від надійності процедур внутрішнього контролю замовника аудиторських послуг. Це означає, що за результатами виконання одного й того ж самого виду робіт – аудиту, зміст, кількість та складність помилок може суттєвого

відрізнитись, що в принципі не пов'язано з якістю процесу та результату наданої послуги.

Введення до складу моделі вище названих показників, є наслідком поширеного уявлення про цінність аудиту для споживача з позицій оцінки якості продукту споживання через співвідношення витрат (ціни) та результату (ефекту) від здійснених витрат. Як було зазначено вище, особливістю послуг є те, що як об'єкт споживання вони характеризуються невідчутним споживчим ефектом [149, с. 27]. Концептуально такий підхід базується на припущенні, що аудитор здійснює процедури перевірки з метою виявлення помилки на відміну від припущення того, що «фінансова звітність та інша інформація, що підлягає перевірці, не містить обумовлених таємною змовою або інших незвичних перекручень» [3, с. 88]. Це, з одного боку, своєрідний рудиментарний залишок ідеології ревізії, що існувала до часів становлення та розвитку аудиту на пострадянському просторі, а з іншого боку, відбиток первинного сприйняття суспільством аудиту, як інституту захисту власних економічних інтересів у відносинах з державними контролюючими органами.

Іншим неприйнятним моментом, який присутній в моделі А.А. Гавриленко та Ю.А. Новикової, є те, що авторами вводяться показники, що свідчать про існування обмежень щодо незалежності аудитора (П2, П8), та про існування загроз щодо етичних принципів (П5, П7), причому чим вище оцінюється значення відповідних параметрів, тим вище загальний рівень оціненої якості аудиту. Незважаючи на виявлені суттєві недоліки у змісті застосовуваних показників, корисність отриманого білоруськими дослідниками результату полягає в тому, що вони вперше використали підхід, що ґрунтується на врахуванні комплексного впливу різних аспектів аудиторської діяльності на формування якості аудиту.

Як бачимо, пріоритетним напрямком пошуків змісту моделі оцінки якості виступає модель оцінки якості аудиту, а не якості продукту аудиторської діяльності в цілому, що не відповідає сучасному стану та тенденціям розвитку ринку аудиторських послуг.

Просте визначення переліку показників не дозволяє вирішувати прикладні завдання, що формуються на рівні прояву реальної якості. Якщо розгляд реальної якості продукту аудиторської діяльності ми здійснюємо в двох її проявах - як якість продукту так і якість процесу, то для першого випадку якість продукту виступає об'єктом оцінки з позицій споживача, а в другому випадку з позиції суб'єкта аудиторської діяльності. Існуючі сучасні погляди науковців по цьому питанню не мають суттєвих розбіжностей. Проте, якщо зробити підсумок розгляду сучасних підходів до оцінки та виміру якості аудиту (аудиторських послуг), то можна зазначити, що загальна картина сформованих поглядів відносно системи параметрів оцінки якості продукту аудиторської діяльності не містить чітко визначених цілей їх формування.

Розкриття змісту якості через систему параметричних характеристик (показників) є суть прояву взаємозв'язку між якістю та кількістю, що в свою чергу відбувається лише в процесі взаємодії із зовнішнім середовищем. Отже, визначення критеріїв оцінки та параметричних характеристик прояву якості

необхідно проводити з урахуванням особливостей прояву реальної якості з метою розуміння процесів її формування та управління [245].

Як зазначає у своєму дослідженні Н.С. Шалімова «процес оцінки якості – це безпосередня характеристика того, наскільки реалізуються вимоги, визначені тими або іншими критеріями» [297, с. 238], тому необхідно спочатку з'ясувати співвідношення між категоріями «критерій», «показник», «параметр».

Радянський енциклопедичний словник дає таке визначення поняття «критерій». Критерій (від грецької κριτήριον – засіб для судження), ознака, за якою здійснюється оцінка, визначення або класифікація будь-чого, мірило оцінки [270, с. 663]. Також під критерієм можуть розуміти правило прийняття рішення за оцінкою чогось на відповідність пред'явленим вимогам, мірі. Отже, критерій завжди пов'язується з проведенням оцінки, яка попередньо визначена метою.

На відміну від критерію показник - це лише узагальнююча характеристика будь-якого об'єкту, процесу або його результату, поняття або їх властивостей, зазвичай подана у чисельній формі [52], а параметр – це величина, що характеризує властивість об'єкта, процесу, явища, системи [270, с. 978].

Критерій виступає як формалізована узагальнююча вимога, в результаті виконання якої очікується отримати визначений результат. Це означає, що встановлення критерію завжди має бути пов'язано з подальшим його використанням у процесі досягнення певної мети. В свою чергу критерій може бути сформований, як система показників та параметрів, що описують властивості об'єкта, завдяки яким цей об'єкт може відповідати критеріальним вимогам.

Нематеріальність послуги обумовлює її недовговічність, тобто неможливість накопичення та зберігання з метою подальшого перепродажу або використання. Таким чином, до моменту фактичного надання якості послуги існує тільки як потенційна. А невіддільність послуги від її джерела має наслідком те, що її реальна якість є віддзеркаленням якості процесів надання. Отже, необхідно говорити про особливості визначення критеріїв якості послуг як майбутнього об'єкта споживання, та про критерії якості послуги як об'єкта виконання.

Найбільш визначальною характеристикою послуги виступає її невідчутність внаслідок нематеріальності існування товару-послуги. Потенційний споживач завжди буде мати ризик отримати не те, що очікує. Це відбувається в результаті того, що, по-перше, можуть виникати розбіжності («розриви») у представленні про зміст послуги у споживача із замовником, а по-друге, очікувана якість послуги може бути втрачена внаслідок недостатньої професійної кваліфікації виконавця та недотримання ним вимог професійних стандартів. Ці обставини дозволили професору С.М. Бичковій зробити висновок про існування питання довіри споживача до суб'єкта аудиторської діяльності як виробника аудиторських послуг на стадії вибору аудиторської фірми [45, с. 17]. В продовження зробленого висновку можна сказати, що аудиторська послуга повинна мати певний ступінь надійності.

Надійність, як властивість об'єкта зберігати в часі всіх параметрів у встановлених значеннях, що характеризують здатність виконувати певні функції у заданих режимах та умовах, зазвичай характеризує споживчу вартість товарів.

Послуга, що характеризується невіддільністю від її джерела, проявляє свою надійність безпосередню через надійність джерела її виконання – суб'єкта аудиторської діяльності.

З позицій споживача уявлення про якість майбутнього продукту аудиторської діяльності до моменту його фактичного отримання трансформується в оцінку спроможності виконавця надати послуги саме так, як визначається умовами домовленості про зміст послуги та у відповідності до вимог законодавства й професійних стандартів. Таким чином, споживач не здійснює безпосереднього порівняння якості майбутніх послуг, а фактично проводить оцінку професійної надійності суб'єкта аудиторської діяльності, що спроможний їх виконати [252].

Надійність, як критерій оцінки якості потенційної аудиторської послуги, використовується майбутнім замовником в процесі прийняття ним рішення про укладання договору із суб'єктом аудиторської діяльності. При цьому відбувається порівняння не якості послуги, якої об'єктивно ще не може бути, а суб'єктів, що можуть надати таку послугу. Поряд із цим необхідно говорити про те, що оцінка надійності суб'єкта аудиторської діяльності також є важливою і після фактичного надання послуги для зовнішніх користувачів фінансової інформації, які фактично не приймають участі у процесі укладання договору. Цей висновок ми робимо виходячи з того, що сформоване зовнішнім користувачем уявлення про суб'єкта аудиторської діяльності, є додатковим фактором, який здатен підвищити рівень довіри до результатів проведеного аудиту, а отже й до фінансової інформації в цілому. Проте, наголос треба робити на те, що розуміння надійності зовнішнім споживачем не може використовуватись як оцінка якості наданої аудиторської послуги, так як сама по собі довіра до виконавця вже не впливає на результат фактично виконаних процедур.

Розуміння рівня професійної надійності реально втілюється через такі оцінки (показники) як: репутація, термін співпраці, власний досвід від попередньої співпраці з іншими суб'єктами аудиторської діяльності, час роботи на ринку суб'єкта аудиторської діяльності, операційні характеристики суб'єкта аудиторської діяльності. Об'єктивними параметрами в цьому переліку можуть бути лише ті, що характеризують фактичні результати роботи виконавця у попередніх періодах та стан ресурсного забезпечення для виконання завдання. Джерелом отримання такої інформації можуть бути лише суб'єкти аудиторської діяльності. Проблема полягає в тому, що сучасний ринок аудиторських послуг в Україні характеризується високим ступенем закритості інформації, що описує реальний стан виконавців послуг. Так, російський вчений М.М. Заварихин зазначає, що «не має таємниці, що в аудиті, причому не тільки вітчизняному, склалася не зовсім нормальна ситуація, коли він сам є досить закритою сферою діяльності, коли більшість аудиторських організацій у своїй діяльності залишаються непублічними, непрозорими, хоча, як відомо, саме цю місію аудитори виконують стосовно суб'єктів аудиторських перевірок» [94, с. 24]. Фактично, Аудиторська палата України офіційно публікує на своєму сайті лише зведені дані про структуру та обсяг наданих послуг по областях України, що не

дозволяє потенційним замовникам отримувати об'єктивні дані про конкретних суб'єктів аудиторської діяльності.

Одним із інструментів, за допомогою якого можливо здійснити позиціонування, оцінку іміджевого положення та ділової репутації виступає рейтинг. Рейтинг - це числовий або порядковий показник, що відображає думку експерта (групи експертів) про ступінь значущості об'єкта чи явища в загальній сукупності, який сформований за певною методикою і виражений, як правило, в бальній оцінці. Основою формування рейтингу є визначення шкали, що дозволяє порівнювати учасників рейтингу по найбільш значущих параметрам їх діяльності або стану [94, с. 25].

Проведення рейтингу суб'єктів аудиторської діяльності повинно здійснюватись з урахуванням специфіки його інформативної мети. Застосування звичайних економічних показників таких як обсяг виручки, прибуток, рентабельність, чисельність працюючих, що як правило використовується для оцінювання позиції суб'єкта у відповідному ринковому секторі, не може використовуватись в якості об'єктивних характеристик, що дозволяють провести оцінку цього суб'єкта за іншим вектором – як потенційного виконавця аудиторських послуг.

Розуміння рейтингу, як інструменту оцінки надійності аудиторських послуг, підтверджується офіційною позицією Аудиторської палати України, яка у «Методичних рекомендаціях з рейтингування аудиторських фірм України» зазначає, що «рейтинг аудиторської фірми – це незалежна думка про рівень її професійної надійності відносно інших аудиторських фірм, що ґрунтується на прозорих критеріях та методиках оцінки з використанням стандартизованих технологій аналізу» [140].

Під надійністю суб'єкта аудиторської діяльності будемо розуміти здатність такого суб'єкта зберігати в часі належний рівень методичного та організаційного забезпечення аудиторської діяльності, а також високий професійний рівень кадрового потенціалу, що дозволяє такому суб'єкту виконувати завдання в сфері аудиторської діяльності, у відповідності до визначених потреб користувачів (замовників) та з дотриманням вимог професійних стандартів й діючого законодавства, а також забезпечувати певний рівень гарантій користувачам (замовникам) щодо компенсації можливих негативних наслідків, ймовірність яких об'єктивно існує.

Визначена нами позиція щодо змісту категорії «надійність аудиторських послуг» дозволяє сформулювати критерії для її оцінки. Такі критерії повинні характеризувати:

- кадровий потенціал суб'єкта аудиторської діяльності, як інтелектуального джерела, що формує підґрунтя для професійної аудиторської діяльності як такої;
- зміст та результати попередньої діяльності на ринку аудиторських послуг, що дозволяє отримати розуміння про реально сформований практичний досвід, як підґрунтя для проведення екстраполяції фактичних результатів на оцінку майбутніх;

- поточний стан методичного та організаційного забезпечення професійної діяльності, а також економічний стан, як засіб формування здатності суб'єкта аудиторської діяльності забезпечити належний рівень якості майбутніх послуг;

- форми компенсації можливих негативних наслідків, ймовірність яких об'єктивно існує, як засіб гарантування потенційних економічних втрат користувача (замовника).

Зміст кожного критерію розкривається через комплекс показників. Моделі рейтингів повинні містити найбільш формалізовані показники, що унеможлиблюють вплив суб'єктивного фактору, що може бути присутнім як з боку суб'єкта та й об'єкта проведення рейтингу. Нами було проведено аналіз змісту показників, які використовуються в різних моделях рейтингових оцінках [140, 220, 219, 294]. Результати цього аналізу наведено у Додатку К.

Найбільш ґрунтовними та всебічними можна визначити підходи, що було використано у моделях рейтингу суб'єктів аудиторської діяльності Аудиторської палати України [140] та професора В.Т. Чая [294].

Ці моделі здійснюють акцент на якісне параметрування суб'єктів аудиторської діяльності, а також ґрунтуються на комплексному багатомірному підході до оцінки такого складного явища, як аудиторська діяльність. При цьому, треба звернути увагу, що поряд з кількісними показниками використовуються й якісні показники.

Оцінка потенційної якості аудиторської послуги за допомогою інструменту рейтингу в Україні фактично не використовується. Офіційно існуючі методичні рекомендації Аудиторської палати України не мають практичної реалізації. На думку спеціалістів рейтингової агенції «Експерт-Рейтинг» причинами цього «можуть бути острах афішувати результати своєї діяльності через небажання показатись гірше на тлі інших, відсутність прагнення до прозорості через задоволення своїм становищем на ринку, розбіжність між задекларованими послугами і реально здійснюваними» [90]. Таким чином, практична оцінка потенційної якості продукту аудиторських послуг через критерій надійності неможлива через існування внутрішніх перешкод з боку самих суб'єктів аудиторської діяльності.

На думку російських вчених М.М. Заварихина та О.В. Парамонова вирішення цієї проблеми може бути досягнуто через заміну рейтингу та ренкінг [94]. Ренкінг є не що інше, як ранжирування, формування списку учасників за певними показниками (одному або декільком) і, по суті, являє собою базу даних для подальшого їх ранжирування або вибору. Така перевага ренкінгів робить їх більш застосовними з позицій вивчення потенційними споживачами вузьких ринкових ніш, пов'язаних з наданням специфічних і високоінтелектуальних послуг, однією з яких є діяльність у сфері аудиту та управлінського консалтингу [94, с. 28].

Проведення ренкінгу суб'єктів аудиторської діяльності може здійснювати або регулятор – Аудиторська палата України на підставі об'єктивних даних, що містить річна звітність аудиторів (аудиторських фірм), або професійні громадські

організації, до яких входить суб'єкт аудиторської діяльності, на підставі інформації, яка фактично надана її членами.

З урахуванням сформованих вище критеріїв оцінки надійності суб'єктів аудиторської діяльності та результатів проведеного аналізу змісту моделей рейтингу нами було розроблено систему показників ренкінгу (таблиця 3.3). Запропонована система показників ренкінгу базується на використанні джерел об'єктивної інформації про діяльність суб'єктів аудиторської діяльності України, що дозволяє максимально усунути фактор суб'єктивності в процесі формування таких показників з метою оцінки надійності.

Про існування специфічних особливостей аудиторських послуг, як правило, говорять в контексті аудиту публічної фінансової звітності. Так, професор С.М. Бичкова зазначає, що аудит відрізняється від звичайних послуг суперечністю та широкою адресністю користувачів [44, с. 12]. Подібної думки дотримується і Н.С. Шалімова [297, с. 239]. Реально це означає, що результати виконаної послуги направлені не тільки на задоволення споживчих потреб її замовника, але на інших (зовнішніх) споживачів, що прямо не пов'язані із формуванням договірних умов (зміст послуги, вартість послуги, відповідальність виконавця тощо). Разом з тим, для зовнішніх споживачів якість послуги не пов'язується із оцінкою економічного ефекту від отримання її результатів внаслідок того, що зовнішній користувач не здійснює витрат на оплату аудиторської послуги.

На рисунку 3.8 наведено схему формування напрямків використання результатів робіт в сфері аудиторської діяльності. За сферою можливого використання результатів аудиторських послуг їх можна поділити на такі групи:

- 1) послуги, результати яких використовуються безпосередньо їх замовником (це послуги, які не пов'язані із наданням впевненості);
- 2) послуги, результати яких використовуються зовнішніми користувачами (це послуги, які пов'язані із наданням впевненості та окремі послуги з виконання погоджених процедур);
- 3) послуги, результати яких використовуються внутрішніми користувачами (це послуги, які пов'язані із наданням впевненості та окремі послуги з виконання погоджених процедур);
- 4) послуги, результати яких використовуються одночасно внутрішніми та зовнішніми користувачами (це послуги, які пов'язані із наданням впевненості).

З позицій проведення оцінки реальної якості, що визначається ступенем задоволення потреб споживачів (користувачів), необхідно також говорити про економічно-оптимальну якість, під якою розуміється співвідношення якості та витрат [100, с. 572]. Як зазначають С.М. Бичкова та О.Ю. Ітигілова «для замовника високоякісна послуга за розумною ціною представляється більш якісною, ніж така сама послуга по більш високій ціні, що склалася завдяки відмінностям у витратах. При цьому придбання аудиторської послуги нижче ринкової вартості означає її придбання по ціні нижче рівня довіри, отже, існує ймовірність отримання аудиторської послуги, якість якої буде обумовлена заниженням рівня довіри» [44, с. 14].

Таблиця 3.3

Структура та зміст показників ренкінгу суб'єктів аудиторської діяльності за критеріями оцінки їх професійної надійності

Критерій оцінки	код	Назва показника	Джерело отримання інформації		
			Форма №1-аудит (річна)	Фінансова звітність	Інше джерело
1	2	3	4	5	6
<u>I. Кадровий потенціал</u>	1.1	Загальна чисельність працівників	Ряд.520		
	1.2	Чисельність сертифікованих аудиторів	Сума ряд. 511÷513 та 521÷523		
	1.3	Продуктивність праці сертифікованих аудиторів			Розрахунок за даними Форми №1-аудит Ряд.100 гр.4/П1.2
<u>II. Види та обсяг раніше наданих послуг</u>	2.1	Загальна кількість укладених контрактів на аудит	Ряд.100 гр.3		
	2.2	Середня вартість одного договору	Ряд.100 гр.4/ Ряд.100 гр.3		
	2.3	Зміна середньої вартості одного контракту			Розрахунок П2.2 / П2.2 за попередній рік
<u>III. Якість раніше наданих послуг</u>	2.4	Кількість видів завдань з надання впевненості, що виконуються	Кількість заповнених рядків з 111÷114		
	2.5	Кількість видів інших послуг	Кількість заповнених рядків з 121÷122		
	3.1	Відсутність зауважень за результатами контрольної перевірки якості наданих аудиторських послуг АПУ			Рішення АПУ

Закінчення табл. 3.3

1	2	3	4	5	6	
	3.2	Відсутність зауважень (порушень тощо) з боку АПУ			Рішення АПУ	
<i>IV. <u>Форми забезпечення якості майбутніх послуг</u></i>	4.1	Страховання аудиторського (професійного) ризику			Додаткова інформація – копія страхового полісу	
	4.2	Наявність у структурі та штаті аудиторської фірми допоміжних служб або спеціалістів (консультантів)			Додаткова інформація, може бути відсутня	
<i>V. <u>Стабільність розвитку, як господарюючого суб'єкта</u></i>	5.1	Термін діяльності на ринку аудиторських послуг			Дата первісного включення до реєстру суб'єктів аудиторської діяльності АПУ	
	5.2	Сукупна виручка від усіх видів аудиторських послуг за рік	Ряд.100 гр.4			
	5.3	Динаміка сукупної виручки за рік (останні два роки)				Розрахунок Ряд.100 гр.4/ П5.2 за попередній рік
	5.4	Сума отриманого прибутку (збитку)			Звіт про фінансові результати, ряд. 2465	
	5.5	Розмір власного капіталу			Баланс, ряд. 1495 гр.4	
	5.6	Вартість основних засобів			Баланс, ряд. 1010 гр.4	
	5.7	Вартість нематеріальних активів			Баланс, ряд. 1000 гр.4	
	5.6	Участь у конкурсах (тендерах). Міжнародних проектах			Додаткова інформація, може бути відсутня	
	5.7	Членство у професійних об'єднаннях			Додаткова інформація, може бути відсутня	

ПОСЛУГИ В СФЕРІ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

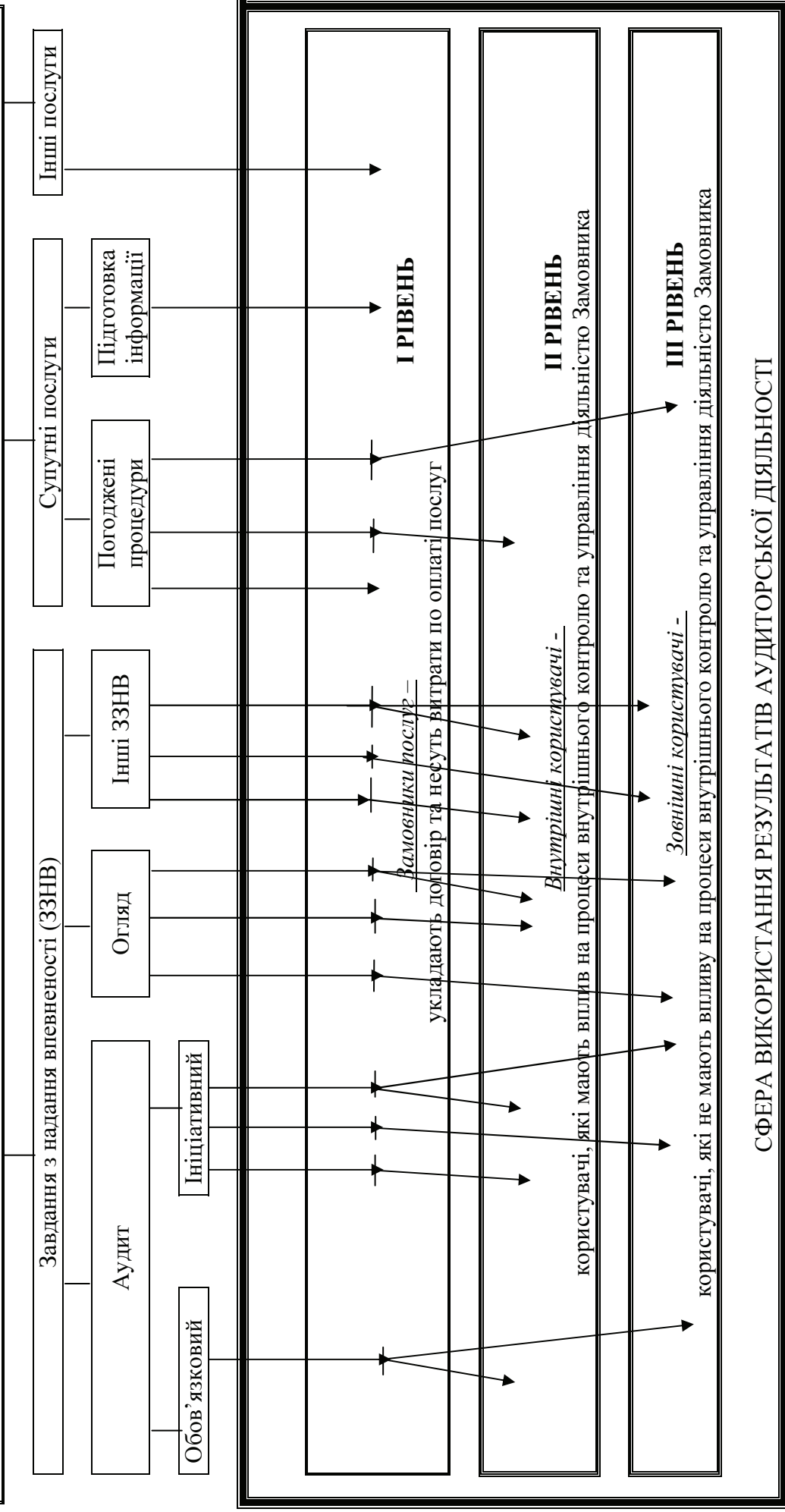


Рисунок 3.8 Схема формування напрямків використання результатів аудиторської діяльності

Формування вартості аудиторської послуги знаходиться в площині договірних відносин, що виникають між замовником послуги (відповідальною стороною для випадків виконання завдань з надання впевненості) та виконавцем послуг (незалежною стороною). Досягнення рівноваги між інтересами обох сторін відбувається під впливом зустрічно направлених факторів таких як:

- з боку замовника, який зацікавлений у зниженні вартості послуг: сформовані уявлення про ціни на аналогічні послуги на ринку аудиторських послуг, наявні ресурси, мета використання результатів послуги;
- з боку виконавця, який зацікавлений у компенсації витрат на належне виконання послуг та отриманні прибутку: вид та зміст завдання, результати оцінки складових аудиторського ризику, рівень прийнятої суттєвості (для завдань з надання впевненості).

Процедури ціноутворення для завдань, результати яких використовуються на I та II рівнях (рис. 3.8) мають певні компенсаторні важелі, що обумовлюються метою їх фактичного використання. Наприклад, для випадків проведення ініціативного аудиту використання результатів наданих послуг може пов'язуватись із зміною власників, керівного складу тощо, а отже існує пряма зацікавленість з боку замовника у повному дотриманні аудитором професійних стандартів під час виконання завдання. Отже в даному випадку об'єктивне обмеження з боку замовника визначається лише наявними фінансовими ресурсами.

Натомість, коли мова йде про формування ціни на завдання, результати яких використовуються на III рівні (рис. 3.8) фактор мети фактичного використання має вирішальне значення. Якщо виконання процедур перевірки інформації, що використовується зовнішнім користувачем, пов'язано у замовника (відповідальної сторони) із залученням ресурсів, отриманням можливості подальшого розвитку (як правило, це завдання з ініціативного аудиту), то процес ціноутворення знаходиться у збалансованому стані: виконавець визначає обсяги та перелік необхідних процедур, які замовник готовий оплатити. В іншому випадку, коли результати надання аудиторських послуг виходять за межі власного утилітарного їх розуміння замовником, то посилюється дія факторів, що направлені на пониження ціни послуги.

Ця ситуація спостерігається під час проведення аналізу середньої ціни на аудит по регіонах України. Завдання на ініціативний та обов'язковий аудит з точки зору процесів споживання продукту аудиторської діяльності відрізняються між собою лише сферою використання результатів наданої послуги. За проведеними нами аналізом (Додаток Л) динаміки співвідношення середньої вартості ініціативного та обов'язкового аудиту в Україні за 2010-2012 роки простежується значний вартісний розрив між однаковими за змістом роботами. Так у 2010 році середня вартість ініціативного аудиту перевищувала середню вартість обов'язкового аудиту у 12,8 рази, а у 2012 році цей розрив дещо скоротився, проте становив 8,9 рази. Звичайно, на рівень цих показників мають вплив характеристики об'єкту перевірки. Але, навіть якщо відкинути показники по м. Києву та Київській області, які концентрують 56,1% обсягів обов'язкового

аудиту та майже 89% обсягів ініціативного аудиту у 2012 році [319], то все одно реальна розбіжність між середньою вартістю цих двох видів завдань по більшості регіонах України відрізняється між собою приблизно у 2 рази. Якщо за змістом виконані завдання є однаковими, то виникає питання: чи може показник вартості виконаної аудиторської послуги виступати в якості параметру її оцінки?

За визначенням класиків економічної теорії природа вартості будь-якого виду товару визначається тим, що конкретна праця людини створює споживчу вартість, а абстрактна праця створює особливу властивість - вартість. "Якщо відволіктися від споживчої вартості товарних тіл, то у них залишається лише одна властивість, а саме те, що вони - продукти праці", - пише К. Маркс. І далі він зазначає: «Разом з корисним характером продукту праці зникає і корисний характер представлених в ньому видів праці; останні не розрізняються між собою, а зводяться всі до однакової людської праці, до абстрактної людської праці» [107, с. 42]. Величина вартості визначається суспільно необхідним робочим часом, витраченим на виробництві даної споживчої вартості. І в цьому плані вона виступає умовою можливості створення споживчої вартості, формування якості споживчої вартості. Вартість, як "поріг" споживчої вартості, є своєрідним регулятором між виробництвом і споживанням через обмін і розподіл.

Поняття суспільно необхідного часу для створення споживчої вартості продукту аудиторської діяльності втілює в собі вимогу дотримання виконавцем професійних стандартів та норм діючого законодавства, що регулюють професійну аудиторську діяльність. Проте, процеси споживання продукту аудиторської діяльності відрізняються від звичайних товарів, внаслідок того, що аудиторська діяльність як така, знаходиться в системі тристоронніх відносин. Широка адресність використання продукту аудиторської діяльності, про яку ми говорили вище, має наслідком існування специфічних проявів закону вартості.

Збалансування процесів обміну та розподілу є наслідком дії закону вартості, основним важелем в якому стає ціна, її відхилення від вартості. Ціна функціонує як зворотній інформаційний зв'язок між виробництвом і споживачами, між вартістю і споживною вартістю. Ціна - це негативний зворотний зв'язок, який, з одного боку, повинен приводити у відповідність вироблені споживчі вартості з платоспроможним попитом, а з іншого відповідати рівню витрат, пов'язаних зі її створенням. Але, на відміну від звичайного процесу, цей зворотній зв'язок між вартістю та споживною вартістю продукту аудиторської діяльності може бути відсутній, коли мова йде про виконання завдань з надання впевненості: для реального споживача послуг (користувача фінансової інформації) вартість послуги як така відсутня.

Поряд із цим, для замовника (відповідальної сторони) споживча вартість може втрачати свою балансуєчу функцію в процесі ціноутворення. Придбавши аудиторську послугу за найнижчою ціною, у замовника, як правило, не буде виникати претензій до її якості.

Саме цими обставинами пояснюється існуючий розрив між середньою ціною на ініціативний та обов'язковий аудит (Таблиця 3.4). Цікаво, що на цьому фоні середня ціна на огляд історичної фінансової інформації, який майже завжди

є ініціативним, знаходиться в приблизно одному діапазоні із середньою вартістю ініціативного аудиту.

Натомість, середня ціна на виконання завдань, що не пов'язані із наданням впевненості, коли тристоронні відносини можуть бути відсутніми, середня ціна для завдань з виконання погоджених процедур знаходить на одному рівні із середньою ціною на виконання завдань з підготовки фінансової інформації.

Таблиця 3.4

Динаміка середньої ціни на різні види аудиторських послуг в Україні (складено за даними з офіційного сайту Аудиторської палати України [319]), тис. грн.

Вид завдання	Рік		
	2010	2011	2012
Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі	39,31	50,46	48,21
обов'язковий аудит фінансової звітності	9,01	15,58	16,51
ініціативний аудит фінансової звітності	115,64	130,82	146,85
огляд історичної фінансової інформації	99,81	101,25	120,63
Супутні послуги, всього, в тому числі	23,90	24,59	26,08
завдання з виконання погоджених процедур	23,91	24,23	27,66
завдання з підготовки фінансової інформації	23,84	28,89	14,55

Тобто, закон вартості в сфері виконання завдань з надання впевненості не діє у повному обсязі, що в свою чергу визначає специфіку процесів формування та оцінки якості продукту аудиторської діяльності.

На рисунку 3.9 наведено схему впливу ціни на аудиторські послуги на формування та оцінку їх якості в системі тристоронніх відносин. Ціноутворення є складовою загального процесу виконання будь-якого завдання суб'єктом аудиторської діяльності. Саме на цьому етапі повинні бути реалізовані вимоги, що встановлені Законом України «Про аудиторську діяльність», яким передбачається заборона на проведення аудиту, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора [189, стаття 20]. Ця норма виступає компенсаторним важелем, що спонукає суб'єкта аудиторської діяльності приймати на себе відповідальність за рішення про можливість укладання договору із замовником, коли результати наданих послуг не будуть відповідати очікуванням зовнішнього користувача щодо рівня споживчої вартості наданих послуг.

Таким чином, треба говорити про те, що ціна на аудиторську послугу виступає показником, що може характеризувати якість процесу виконання завдання, а отже й якість продукту в цілому. Для користувача фінансової інформації та сформованого аудиторського судження щодо її достовірності, ціна є

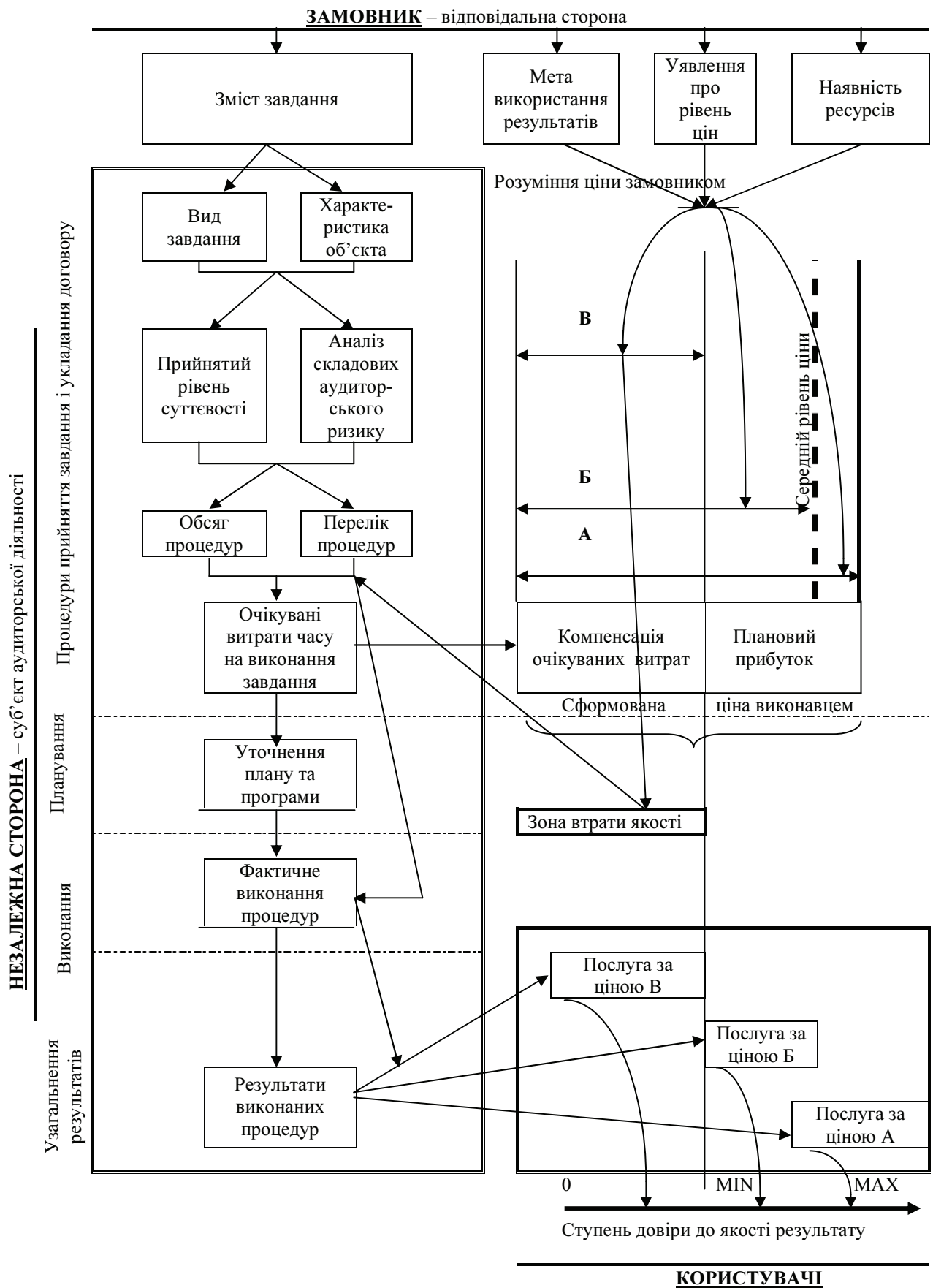


Рисунок 3.9 Схема впливу ціни на аудиторські послуги на формування та оцінку їх якості в системі тристоронніх відносин

показником, що може підвищувати, або знижувати ступінь довіри до аудиторського судження й як наслідок до фінансової інформації в цілому.

На цьому фоні досить важливим повстає розуміння питання демпінгу не тільки на ринку аудиторських послуг в Україні, але й на ринках інших країн пострадянського простору [265]. Демпінг (від англ. Dumping - скидання) - продаж товарів за штучно заниженими цінами. Демпінгові ціни істотно нижче ринкових цін, а іноді навіть нижче, ніж собівартість товару або послуги. Демпінг проводиться з різними цілями: проникнення або зміцнення на новому ринку, витіснення конкурентів [52]. Разом з тим, практика показує, що існуючий на ринку аудита демпінг не компенсується розширенням ринкового сегменту, або ростом позитивного сальдо грошового потоку аудиторських фірм.

Контрактна вартість аудиторських послуг визначається як добуток трудомісткості та тарифу - вартості однієї людино-години. Якщо тариф є результатом розрахунку планових витрат та рівня рентабельності й залежить від операційних характеристик суб'єкта аудиторської діяльності, то друга складова – трудомісткість є функцією якості процесу, який повинен відповідати вимогам професійних стандартів.

За визначенням білоруських дослідників А.А. Гавриленко та Д.А. Гавриленко демпінг на ринку аудиторських послуг існує у двох формах. Перший вид демпінгу – ціновий: тариф нижче собівартості, або занижена рентабельність послуги. Другий вид демпінгу – скритий демпінг: передбачає невідповідність контрактної трудомісткості, тій, що необхідна для реалізації плану аудиту та видачі аудиторського висновку [54, с. 220].

На рисунку 3.9 перша ситуація відповідає ціні Б, а друга – ціні В. Проте, якщо порівняти процеси ціноутворення, та подальшого виконання завдання, то необхідно визнати той факт, що продукт по ціні В втрачає якість як таку, а значить не можна в принципі порівнювати між собою продукти по цін В з продуктами по цінах Б та А, тим більше, що надання послуги за ціною В протизаконно само по собі. Таким чином, поняття демпінгу в аудиті повинно обмежуватись лише зниженням ціни до рівня компенсації очікуваних прямих витрат на виконання послуги за встановленими тарифами.

Сам по собі факт низького рівня ціни на аудиторську послугу не може виступати остаточною об'єктивною оцінкою її низької якості, так як невідповідний (низький) рівень може бути наслідком заниженого тарифу. В такій ситуації об'єктивним параметром, що характеризує якість процесу виконання аудиторської послуги виступає трудомісткість. Саме така позиція є ключовою в існуючих практичних методиках з планування вартості послуг на аудит [138, 139].

Отже, в підсумку можна зробити наступний висновок: ціна на аудиторську послугу є лише індикатором, який дозволяє користувачеві оцінювати не саму якість послуги, а лише рівень довіри до неї, об'єктивним параметром якості процесу надання послуги є її трудомісткість. Таким чином, з метою оцінки якості продукту аудиторської діяльності доречно використовувати такі показники як: трудомісткість окремого завдання, загальна трудомісткість виконаних однорідних

завдань, середня трудомісткість завдання по групі, середня трудомісткість послуги в цілому.

Реальна якість послуги в цілому, та аудиторської зокрема, формується внаслідок того, що для неї характерна невіддільність та непостійність. Якщо перша характеристика трансформує реальне сприйняття якості послуги із якістю процесу її виконання, то друга (непостійність) свідчить про те, що якість послуги може змінюватись залежно від того, хто, коли, де та як її надає. В цьому сенсі реальна якість аудиторської послуги завжди буде визначатись споживачем як порівняння очікуваної якості послуги із фактичним сприйняттям результатів її виконання. Такий базовий принцип був закладений у модель якості послуг, що була розроблена А. Парасураманом, В. Зейтхамлом та Л. Беррі [315]. Ця модель відображає основні вимоги до очікуваної якості послуги. Модель описує п'ять розривів, які формують причини незадоволення у замовників наданими послугами:

- розрив між очікуваннями споживачів стосовно якості послуги та їх розумінням виконавцем послуги;
- розрив між розумінням виконавцем потреб споживачів послуги та трансформацією цього сприйняття у здатність її надати;
- розрив між здатністю надати послугу та фактичним її наданням;
- розрив між послугами, що надаються та їх попереднім зовнішнім представленням майбутнім споживачам;
- розрив між очікуваннями споживачів стосовно якості послуги та сприйняттям споживачами фактично наданої послуги – цей розрив формується як сума попередніх чотирьох розривів і фактично оцінюється споживачем як якість наданої послуги [315].

На відміну від будь-якої іншої послуги, послуги, що надаються в процесі аудиторської діяльності мають специфіку внаслідок існування широкої адресності, що в свою чергу може відділяти виконавця (суб'єкта аудиторської діяльності) від безпосереднього споживача її результатів (користувача фінансової інформації). З урахуванням цих обставин нами було адаптовано модель Парасурамана-Зейтхамл-Беррі для якості аудиторських послуг, яка в результаті отримала дещо інший вигляд (рис. 3.10).

В представленій на рис. 3.10 моделі якості аудиторських послуг, перший розрив формується в наслідок того, що мета використання результатів наданої аудиторської послуги у відповідальній сторони – замовника та користувача можуть не співпадати. Про природу цього розриву ми говорили вище у 3.1 та назвали такий розрив «розривом інтересів».

Зрозуміло, що цей розрив буде відсутній у тому випадку, коли виконуються завдання, для яких відсутні тристоронні відносини.

Другий розрив виникає як результат відсутності необхідного рівня розуміння суб'єктом аудиторської діяльності під час прийняття завдання реальних очікувань як користувачів фінансової звітності стосовно змісту та результатів виконаного завдання, так і очікувань безпосередньо замовника

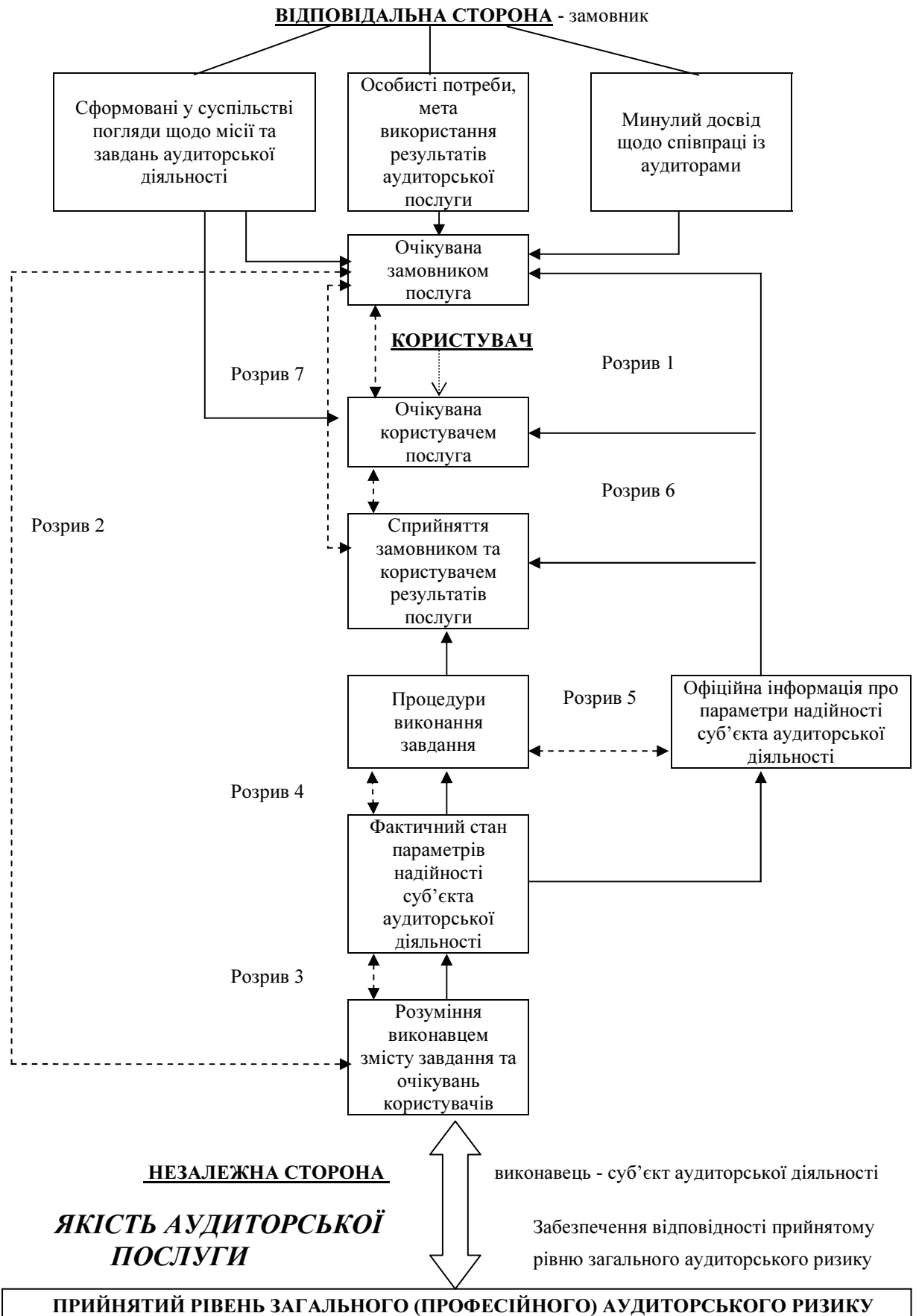


Рисунок 3.10 Адаптована модель Парасурамана-Зейтхамл-Беррі для якості аудиторських послуг

послуги, що в свою чергу може впливати як на вид завдання так і на оцінку рівня суттєвості для завдань з надання впевненості.

Для того, щоб послуга була виконана у відповідності до сприйнятого її розуміння, виконавець повинен мати відповідний кадровий потенціал, методичне забезпечення та достатні ресурси часу на безпосереднє проведення процедур, що характеризує рівень спроможності виконавця надати очікувану послугу, або іншими словами – рівень надійності. В тому випадку, коли реальні параметри надійності не відповідають параметрам змісту завдання виникає розрив третього виду.

Розрив четвертого виду характеризує невідповідність між потенціальними можливостями виконавця та фактичним рівнем виконання процедур перевірки чи іншого завдання. Не зважаючи на те, що суб'єкти аудиторської діяльності прагнуть якомога більше формалізувати процедури виконання завдання, завжди існує ймовірність втрати якості виконання внаслідок значного впливу об'єктивно існуючих факторів, що ідентифікуються з конкретним виконавцем, таких як: «професійний рівень», «професійне судження», «ретельність виконання».

Оцінка якості майбутньої послуги як замовником так і користувачем здійснюється через процеси зовнішньої комунікації та визначається рівнем надійності суб'єкта аудиторської діяльності. Така оцінка здійснюється за ретроспективними параметрами. В тому випадку, коли поточний стан параметрів надійності буде нижчим за фактично досягнутий рівень у минулому, може виникати розрив п'ятого виду.

Розрив шостого виду являє собою результат оцінки реальної якості послуги її користувачем і акумулює в собі дію факторів розривів 2-5 видів. І, нарешті, розрив сьомого виду, це результат оцінки реальної якості аудиторської послуги замовником, що фактично є підсумком фактичного існування всіх розривів нижчого рівня.

Оцінка реальної якості послуги здійснюється не тільки її користувачем або замовником. Оцінка якості послуги з боку її виконавця (суб'єкту аудиторської діяльності) проводиться в площині загального (професійного) аудиторського ризику.

Міжнародними стандартами аудиту аудиторський ризик визначається як ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення [144, с.12] .

Загальний аудиторський ризик характеризує рівень якості послуг суб'єкта аудиторської діяльності. Таким чином, загальна оцінка аудиторського ризику формує основу для забезпечення якості роботи аудитора (аудиторської фірми). Кожний практикуючий аудитор повинен прагнути в своїй роботі досягнення такої якості, яка б могла забезпечити мінімальний рівень аудиторського ризику. Той факт, що аудитор не може надавати абсолютний рівень впевненості, свідчить, що аудиторський ризик ніколи не може дорівнювати нулю.

В ідеальному випадку загальний аудиторський ризик повинен залишатись незмінним, тобто виступати константою, яка підтримується через проведення

адекватної оцінки ризику невиявлення. В протилежному випадку, наприклад, коли занижено оцінки суттєвості, або неналежно проведено процедури оцінки ризику суттєвого викривлення, ризик невиявлення для конкретної аудиторської перевірки може бути заниженим, що автоматично підвищує загальний аудиторський ризик. Таким чином, проявляється зворотній зв'язок між якістю виконання конкретного завдання (відповідністю оцінки ризику невиявлення) та якістю надання аудиторських послуг в цілому (забезпечення встановленого рівня загального аудиторського ризику).

Це означає, що в представленій моделі якості аудиторських послуг якість послуги буде визначатись як досягнення стану виконання послуги, при якому відсутній розрив в очікуваннях як користувача так і замовника послуги, при прийнятому рівні аудиторського ризику.

За результатами проведеного дослідження нами було сформовано матрицю показників по критеріях оцінки якості продукту аудиторської діяльності, яка наведена у Додатку М.

Відповідний рівень реальної якості аудиторських послуг може бути забезпечений шляхом створення та функціонування системи контролю якості виконання таких послуг, тому цілком логічним є подальше дослідження питання якості продукту аудиторської діяльності в напрямку питань контролю якості.

3.3 Контроль якості аудиторських послуг та модель його організації

Результати проведеного дослідження змісту якості продукту аудиторської діяльності та процесів його формування дозволяють сформулювати підґрунтя для системного розуміння існуючого механізму контролю якості та напрямків його розвитку. Питання вдосконалення системи контролю якості на ринку аудиторських послуг є одним із ключових не тільки для Українського аудиту, але й для світового ринку в цілому. Так, представник російської економічної школи професор Чая В. Т. зазначає, що «найбільш проблематичним і в розвитку аудиторської діяльності ..., і в розвитку власне систем контролю якості аудиту є відсутність будь-яких концептуальних основ цього розвитку» [293].

Аналіз змісту публікацій з питань контролю якості на ринку аудиторських послуг свідчить про те, що сьогодні відбувається лише процес формування наукових поглядів щодо цих питань. Індикаторами цього стану є те, що, по-перше, існує проблема невизначеності в понятійному апараті щодо питань контролю якості. При цьому, як зазначає професор Гутцайт Є.М. «традиційно мова йде про зовнішній контроль якості аудиту, хоча фактично необхідно говорити про зовнішній контроль якості аудиторських послуг» [67, с.27]. По-друге, поряд із розповсюдженим терміном «система контролю якості аудиторських послуг» з'явився новий – «система забезпечення якості аудиторських послуг» [113, 21].

Отже, можна зазначити те, що сьогодні сфера дії процесів, що регулюють вирішення проблем, пов'язаних з якістю аудиторських послуг, розширюється за рахунок включення до неї не тільки питань контролю але напрямків, по яких

відбувається формування передумов для підвищення довіри з боку суспільства до результатів діяльності суб'єктів аудиторської діяльності. Саме ці обставини стали вирішальними в тому, що Аудиторська палата України поряд із «Концептуальною основою контролю аудиторської діяльності в Україні» [111] розробила і затвердила «Концепцію системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні» [113].

В цьому контексті ключовими питаннями, що підлягають ретельному дослідженню, на наш погляд є наступні:

- 1) визначення рівнів реалізації процесів, пов'язаних із забезпеченням якості аудиторських послуг;
- 2) визначення змісту та функцій важелів, що використовуються в процесі забезпечення та контролю якості аудиторських послуг;
- 3) визначення складових системи контролю якості аудиторських послуг.

Сформоване й розповсюджене уявлення про процеси контролю якості на ринку аудиторських послуг є наслідком реалізації вимог законодавства та професійних стандартів, які регулюють діяльність на цьому ринку. Так, Законом України «Про аудиторську діяльність» встановлено вимогу щодо обов'язкового дотримання суб'єктами аудиторської діяльності стандартів аудиту [189, ст.6]. В свою чергу стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів містять у своєму складі Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» (надалі – МСКЯ1) [144, с.41-75] та Міжнародний стандарт аудиту 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» (надалі – МСА220) [144, с.129-145]. Ці стандарти встановлюють обов'язкові вимоги, які повинні виконуватись суб'єктами аудиторської діяльності щодо створення та функціонування систем контролю якості на рівні самих суб'єктів.

Статтею 12 Закону «Про аудиторську діяльність» визначено повноваження Аудиторської палати України щодо здійснення заходів із організації контролю за якістю аудиторських послуг [189, ст.12]. Ця норма закону була реалізована шляхом розробки та затвердження «Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» (надалі – ПНПКЯ1) [174] та «Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг» [174]. Таким чином, можна говорити про вищий рівень контролю якості аудиторських послуг, що виконує зовнішній суб'єкт по відношенню до безпосереднього продуцента об'єкту контролю. Такий зовнішній контроль здійснюють спеціальні структури регулятора – комітет з контролю за якістю аудиторських послуг [176] та Комісія Аудиторської палати України з контролю якості та професійної етики [175].

Відповідно до вище викладеного, система контролю якості аудиторських послуг розглядається в двох площинах її реалізації як: зовнішній і внутрішній контроль [217, 35, 66, 74, 205]. Таке представлення системи контролю якості здійснюється з позицій поділу суб'єктів контролю, що дозволяє визначити цю систему як ієрархічну. Українськими вченими Давидовим Г.М. та Шалімовою

Н.С. зазначається, що «подолати непостійність якості можна двома шляхами, важливість яких, є рівноцінною: постійно відслідковувати ступінь задоволеності клієнтів якістю послуг та побудувати систему контролю якості послуг. Одним із засобів дотримання постійно високої якості аудиторських перевірок є зовнішній контроль, який сприяє в певній мірі підвищенню довіри до оприлюднених фінансових звітів з боку її користувачів. Не менш важливим фактором підвищення якості аудиту є створення внутрішньої системи контролю якості» [74, с.75].

Натомість автори підручника «Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту)» називають п'ять рівнів, на яких забезпечується якість аудиторських послуг: на рівні окремої аудиторської перевірки, на рівні окремої аудиторської фірми, на рівні професійної організації, на рівні професії, на рівні держави [21, с.193]. В даному випадку мова йде про визначення рівнів на основі класифікації об'єктів, щодо яких здійснюються заходи із забезпечення якості, причому такі рівні упорядковуються також в ієрархічну структуру.

Якщо поєднати ці два уявлення, то можна зазначити, що якість продукту аудиторської діяльності є результатом дій, що направлені на формування умов та вимог, які дозволяють забезпечити відповідний рівень якості, а також дій, що безпосередньо контролюють процеси формування якості та перевіряють надійність такого контролю. Саме таким чином можна представити дефініцію «система забезпечення якості аудиторських послуг». В цьому визначенні ми враховували існуючі положення «Концепції системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні» про те, що система контролю якості аудиторських послуг як на рівні суб'єкта аудиторської діяльності так і на рівні Аудиторської палати України, є складовою системи вищого рівня – системи забезпечення якості аудиторських послуг [113]. Зроблене узагальнення буде використовуватись далі в процесі дослідження питань, пов'язаних з системою контролю якості аудиторських послуг.

Первинним носієм якості є послуга, яка надається суб'єктом аудиторської діяльності її замовнику та/або користувачеві. Саме тому, слушним, на наш погляд, почати дослідження питань функціонування систем контролю якості, яка формується на цьому рівні.

Як було зазначено вище, аудиторська практика в Україні повинна враховувати вимоги міжнародних стандартів МСКЯ1 та МСА220 [144, с.41-75, с.129-145] та спеціальних вимог, які встановлюються «Положенням з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» [174] щодо створення та функціонування систем контролю якості.

Порівняльний аналіз змісту трьох основних документів, що визначають склад та обов'язкові вимоги до системи контролю якості аудиторських послуг, свідчить, що між ними існує структурно-логічний взаємозв'язок, який схематично представлений на рис. 3.11.

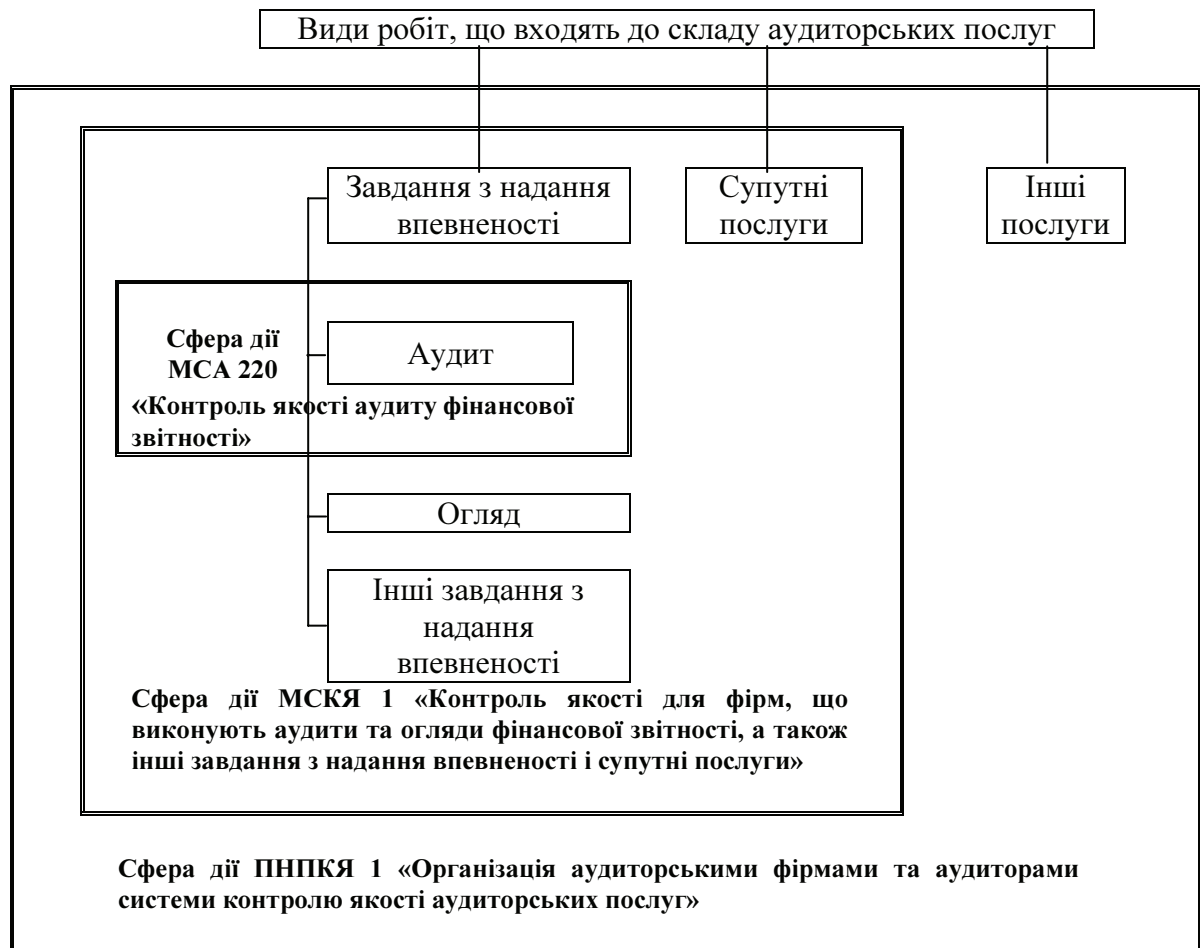


Рисунок 3.11 Структура контрольного поля, яке регулюється Стандартами міжнародної федерації бухгалтерів та національним стандартом контролю якості аудиторських послуг в Україні

«Положення з національної практики контролю якості 1» вимагає від суб'єктів аудиторської діяльності створити систему, яка б забезпечувала здійснення контролю якості для всіх без виключення робіт, що може виконувати такий суб'єкт. Таким чином, ПНПКЯ1 розширює сферу дії системи контролю якості, до якої включено поряд із завданнями, виконання яких регулюється МСА, ще й інші послуги. Вступ ПНПКЯ1 містить тезу, яка говорить про те, що це положення містить вимоги, які ґрунтуються на положеннях МСКЯ1 та не суперечать останньому [174, п.1].

Опрацювання питань теорії контролю якості аудиторських послуг які були опубліковані в розробках російських [45] та українських авторів [124], дозволило Проскуриній Н.М. сформулювати концептуальні положення щодо формування ефективної системи контролю управління якістю аудиторських послуг, а саме:

- 1) контроль якості не самоціль, а невід'ємний процес управління якістю аудиторських послуг;
- 2) процес контролю якості пов'язаний з оцінками, очікуваннями й рішеннями суб'єкта й не існує безвідносно до них;

3) процес контролю якості аудиторських послуг забезпечує реалізацію рішень за допомогою яких скорочується час на виконання завдання;

4) вільної від контролю якості аудиторських послуг поведінки не існує. [205, с.117].

Зроблені узагальнення дають можливість використовувати їх як платформу для подальшого розвитку системного розуміння взаємодії складових системи контролю якості аудиторських послуг. Разом з тим, на наш погляд, підлягає сумніву положення щодо прямого взаємозв'язку між часом на виконання завдання та процесом контролю якості. Якщо розглядати питання якості в площині категорії корисності послуги, то для звичайної послуги критерій мінімізації часу на її виконання буде ключовим. Проте, як було доведено у 3.2, аудиторська послуга внаслідок своєї специфічності повинна виконуватись протягом часу достатнього для дотримання вимог законодавства та професійних стандартів, і дотримання саме цих вимог виступає складовою метою функціонування системи контролю якості [144, с.44], [174, п.4]. Отже треба говорити не про «скорочення часу на виконання завдання», а про те, що процес контролю якості аудиторських послуг забезпечує реалізацію рішень, за допомогою яких забезпечується достатній проміжок часу на виконання завдання у відповідності до вимог професійних стандартів.

Дослідження системи контролю якості аудиторських послуг, яка діє на рівні суб'єкта аудиторської діяльності, як правило, проводиться в напрямках визначених стандартами її складових, до яких відносять:

- мету функціонування системи,
- складові системи,
- елементи системи [44, 217, 293, 143].

Метою функціонування системи контролю якості є «забезпечення обґрунтованої впевненості у тому, що сама Фірма та її персонал діють відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що надаються Фірмою, відповідають умовам завдання» [174, п.4]. Визначення мети ПНПКЯ1 системи контролю якості в повній мірі відповідає МСКЯ1, проте, останній оперує поняттям «достатня впевненість» замість «обґрунтована впевненість» [144, с.44]. З урахуванням того, що поняття «достатня впевненість» прийшло на зміну поняття «обґрунтована впевненість» разом із прийняттям нової редакції стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів у 2010 році, цією відмінністю можна знехтувати. Проте, досить важливим, на наш погляд, є питання того, що в даному випадку означає категорія «достатня впевненість».

Глосарій «Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг» визначає достатню впевненість як високу, але не абсолютну [144, с.16]. Неможливість досягнення абсолютної впевненості, пов'язується з обмеженнями системи контролю, яка в даному випадку направлена на забезпечення відповідного рівня якості надання послуг суб'єктом аудиторської діяльності.

Проскуріна Н.М. визначає такі обмеження ефективності системи контролю якості аудиторських послуг, які вона називає «неминучими»:

- витрати на здійснення контрольних заходів повинні бути менше тих економічних вигод, які дає застосування таких заходів;

- властивість людини робити помилки через недбалість, через неухважність, невірних суджень чи нерозуміння інструктивних матеріалів;

- умисне порушення системи контролю в результаті змови співробітників об'єкта контролю, як з іншими співробітниками даного об'єкта, так і з третіми особами;

- порушення системи контролю внаслідок зловживань з боку представників керівництва, відповідальних за функціонування даних аспектів контролю;

- наявність практики істотної зміни умов діяльності, в результаті чого прийняті контрольні процедури можуть перестати виконувати свої функції [207].

Всі вище названі фактори мають негативний вплив на якість продукту, який виробляється на рівні суб'єкта аудиторської діяльності, а отже прямо формують рівень загального (професійного) аудиторського ризику. Реалізація взаємодії складових системи контролю якості повинна бути направлена на попередження, виявлення та зниження негативної дії цих факторів до прийнятно низького рівня. В цьому контексті формування достатньої впевненості відносно того, що «сама фірма та її персонал діють відповідно до професійних стандартів, законодавчих і регуляторних вимог та звіти, які надаються фірмою або партнерами із завдання, відповідають обставинам» [144, с.44] на пряму пов'язується з категорією ризику, а отже, можна стверджувати, що стратегічна мета створення та функціонування системи контролю якості аудиторських послуг є забезпечення та підтримання умов, за яких суб'єкт аудиторської діяльності може працювати на прийнятному рівні аудиторського ризику, що відповідає загальним очікуванням користувачів результатів наданих послуг.

Таким чином, оцінка функціонування внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг виступає складовою процесу управління загальним аудиторським ризиком суб'єкта аудиторської діяльності. Звідси витікає визначення суб'єкта такої оцінки – керівництво аудиторської фірми [236].

Сучасна теорія систем використовує два основних підходи для представлення тієї чи іншої системи. На основі першого підходу дається дескриптивне (описове) визначення системи, на основі другого - конструктивне, іноді вони можуть поєднуватись [114]. В роботі «Еволюція поняття системи» Агошкова О.Б. та Ахлибининський Б.В. визначають, що дескриптивний підхід є за своєю суттю є онтологічним, тобто таким, що дозволяє лише провести «...якусь первинну розчленованість цілого, складеного в свою чергу з цілісностей, розділених (просторово) вже самою природою і які знаходяться у взаємодії» [2, с.173]. Натомість конструктивний підхід має гносеологічну та методологічну спрямованість [2].

ПНПКЯ1 та МСКЯ1 представляють систему контролю якості аудиторських послуг у вигляді, який носить більше описовий (дескриптивний)

характер ніж структурно організовану систему. Це пояснюється призначенням відповідних документів, яке полягає у встановленні формалізованих вимог, яких повинні дотримуватись суб'єкти аудиторської діяльності у своїй практичній роботі.

ПНПКЯ1 та МСКЯ1 встановлюють, що система контролю якості складається із:

- політик для досягнення мети,
- процедур реалізації політик,
- процедур моніторингу дотримання вимог політик [144, с.43], [174, п.5].

Під політикою контролю якості розуміється формалізована сукупність принципів, методів і правил, які застосовуються при здійсненні контролю якості аудиторських послуг. Процедури контролю якості – це заходи та дії, які здійснюються для впровадження політики контролю якості та моніторингу відповідності системи контролю якості [174, п.8].

В якості елементів визначаються наступні: відповідальність керівництва за якість на фірмі, відповідні етичні вимоги, прийняття та продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань, людські ресурси, виконання завдання, моніторинг [144, с.47], [174, п.11].

Аналіз змісту вимог, що містять професійні стандарти з контролю якості, дозволяє виділити два рівні контролю, які повинні мати місце в процесі здійснення аудиторської діяльності:

- перший рівень – рівень виконання завдання [174, п.63, п.64],
- другий рівень – рівень суб'єкта аудиторської діяльності в цілому [174, п.106].

В таблиці 3.5 наведено порівняльну характеристику рівнів реалізації внутрішнього контролю якості аудиторських послуг.

Формування першого рівня контролю якості аудиторських послуг визначається вимогою того, що «політика й процедури контролю якості виконання завдання мають охоплювати всі етапи планування й виконання завдання. Відповідно до вимог Професійних стандартів ці політика й процедури мають у відповідному обсязі покривати питання планування, виконання, нагляду, перевірки, документування й інформування про результати кожного завдання» [174, п.63, п.64]. При цьому під «Наглядом протягом виконанням завдання» розуміються процедури, які здійснюються для отримання впевненості, що завдання виконуються відповідно до професійних стандартів, а перевірка пов'язується з виконанням процедур, які розроблені для отримання до того, як буде надано висновок (звіт), об'єктивної оцінки важливих суджень, які були висловлені групою із завдання, та висновків, яких вона досягла при складанні висновку (звіту) за наслідками виконання завдання [174, п.7]. Процедури нагляду та перевірки контролю якості виконання завдання за процесом виконання роботи менш досвідченими членами групи здійснюють «більш досвідчені члени групи із завдання включно з керівником групи із завдання» [174, п.68]. Отже процедури контролю, які виконуються на першому рівні є складовою загального

Таблиця 3.5

Порівняльна характеристика рівнів реалізації внутрішнього контролю якості аудиторських послуг

Рівні впровадження внутрішнього контролю якості аудиторських послуг		Контроль на рівні суб'єкта аудиторської діяльності	
Контроль на рівні виконання завдання		Форма контролю	
Контроль на рівні виконання завдання		Форма контролю	
Нагляд	Перевірка	Огляд контролю якості виконаних завдань	Перевірка завершених завдань на періодичній основі
Форма контролю		Форма контролю	
Моніторинг відповідності, адекватності та ефективності функціонування системи контролю якості		Моніторинг відповідності, адекватності та ефективності функціонування системи контролю якості	
Місце у процесах, пов'язаних зі здійсненням аудиторської діяльності	Є невід'ємною складовою технологічного процесу надання аудиторської послуги	Є складовою частиною процесу формування умов, що направлені на забезпечення якості технологічного процесу надання аудиторської послуги	Є складовою частиною процесу формування умов, що направлені на забезпечення якості технологічного процесу надання аудиторської послуги
Вид контролю	поточний	наступний, попередній	наступний, попередній
Вплив на процеси формування якості	Безпосередньо впливає на якість процесу та попереджає відхилення від встановлених параметрів (програми та методику) виконання завдання, що в свою чергу впливає на якість технологічного процесу та його результату, виявляє необхідність проведення коригувань у плані та програмі виконання завдання	Виявляє відхилення від попередньо встановлених параметрів (програми та методику) виконання завдання, а також попереджає формування невідповідного (до фактично отриманих результатів) результату аудиторської послуги	Виявляє відхилення у процесах реалізації процедур забезпечення якості надання аудиторських послуг від встановлених вимог законодавством, професійними стандартами та внутрішньофірмовою політикою, попереджає можливість відхилень процесів контролю якості на рівні виконання завдань

технологічного процесу надання аудиторської послуги і направлені на попередження відхилень такого процесу, що безпосередньо впливає на рівень його якості.

В процесі здійснення нагляду: проводиться відстеження ходу виконання завдання; розглядається відповідність рівня знань і компетентності окремих членів групи із завдання; оцінюється, чи мають члени групи із завдання достатньо часу для виконання своєї роботи, чи розуміють вони свої інструкції, і чи виконується робота відповідно до плану завдання; розглядаються важливі питання, що виникли під час виконання завдання; проводиться оцінка їх важливості та відповідного коригування плану завдання; здійснюється ідентифікації питань, щодо яких необхідні консультації, або їх розгляд більш досвідченими членами групи із завдання під час його виконання [174, п.67]. Таким чином, нагляд можна розглядати як поточну форму контролю процесу виконання завдання.

Контроль процесу виконання завдання здійснюється задля того, щоб: визначити те, що такий процес відбувався відповідно до професійних стандартів та законодавчих і нормативних вимог; під час виконання завдання виносилися на додатковий розгляд важливі питання; проводилися відповідні консультації, документувалися та застосовувалися отримані в результаті таких консультацій висновки; необхідність перегляду характеру, часу та обсягу процедур, що виконуються; виконані та задокументовані процедури підтримують зроблені висновки; отримано достатні й відповідні докази для складання висновку (звіту); досягнуто цілей виконуваних процедур [174, п.68]. Отже зміст процедур контролю процесу виконання завдання свідчить про те, що такий контроль здійснюється як наступний.

Поряд зі здійсненням нагляду та перевірки за ходом виконання завдання, технологічний процес надання аудиторських послуг обов'язково повинен включати контроль у формі «огляду контролю якості завдань» . Таке формулювання використовується у МСКЯ1 [144, с.51]. Натомість ПНПКЯ1 оперує поняттям «перевірка завершених завдань», під якою розуміється контроль, який використовує процедури, розроблені для отримання доказів дотримання групами із завдання політики та процедур контролю якості фірми [174, п.7]. Порівняння змісту процедур, які передбачає ця форма проведення контролю якості на рівні виконання завдання за МСКЯ1 та ПНПКЯ1 свідчить про їх збіг, проте, з урахування того, що такі процедури за своєю суттю є такими, що фактично дублюють процедури нагляду та контролю процесу виконання завдання і здійснюються у більш скороченому форматі, то термін «огляд» є, на наш погляд, більш точним для його використання у назві цієї форми контролю.

Огляд (перевірка) контролю якості виконання завдання повинна здійснюватися до моменту надання висновку (звіту) [174, п.82], таким чином, поряд зі здійсненням наступного контролю процедури огляду мають спрямованість на попередження невідповідних та необґрунтованих висновків, що визначає такі процедури як форму попереднього контролю.

Важливим моментом, який пов'язаний із реалізацією огляду (перевірки)

контролю якості виконання завдання є питання того, відносно виконання яких робіт здійснюється така форма контролю якості та хто може виконувати такий контроль, враховуючи його зміст та завдання.

На відміну від МСКЯ1, яким визначається обов'язковість застосування процедур огляду (перевірки) контролю якості виконання завдання тільки для завдань з аудиту фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання, а також завдань з аудитів та оглядів, які відповідають критеріям, що самостійно встановлені суб'єктом аудиторської діяльності [144, с.52], ПНПКЯ1 встановлює обов'язковість застосування цієї форми контролю під час виконання всіх завдань, які підпадають під дію стандартів Міжнародної федерації бухгалтерів. А саме: завдання з обов'язкового аудиту, інші завдання з аудиту та огляду фінансової звітності, завдання з надання впевненості, завдання з супутніх послуг. Для інших завдань процедури огляду проводяться лише у випадку відповідності завдання встановленим критеріям. Причому, на відміну від МСКЯ1 перелік таких критеріїв встановлює Аудиторська палата України.

Наступним ключовим питанням здійснення огляду (перевірки) контролю якості виконання завдання є питання визначення критеріїв та процедур вибору особи, що здійснює такий огляд. Основним критерієм є об'єктивність особи, яка забезпечується шляхом виконання наступних вимог:

- це може бути лише особа, яка має сертифікат аудитора України,
- така особа не призначається керівником групи із завдання;
- така особа не бере іншої участі у виконанні завдання, щодо якого здійснюється перевірка контролю якості;
- така особа не приймає рішень щодо групи із завдання;
- така особа не підпадає під інші дії, які б загрожували її об'єктивності [174, п.89, п.90].

Проведення процедур огляду (контролю) якості виконання завдання можуть здійснювати не тільки співробітники, які знаходяться у штаті аудиторської фірми, але й відповідні кваліфіковані зовнішні особи, або інші аудиторські фірми, за умови, що вони відповідають критеріям об'єктивності [174, п.92].

Другий рівень, на якому здійснюється внутрішній контроль якості аудиторських послуг – це рівень суб'єкта аудиторської діяльності в цілому. Такий контроль проводиться у формі моніторингу. Фірма зобов'язана здійснювати моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості з метою отримання обґрунтованої впевненості, що її політика і процедури щодо системи контролю якості відповідні, адекватні, працюють ефективно й дотримуються на практиці. Моніторинг має включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості Фірми, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань.

Метою моніторингу відповідності політики та процедур контролю якості є забезпечення оцінки: дотримання професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог; відповідності розробки та ефективності впровадження системи контролю якості; відповідності застосування політики та процедур

контролю якості персоналом. Таким чином, можна стверджувати, що моніторинг здійснюється поза процесом фактичного надання аудиторських послуг й не може безпосередньо впливати на його якість. Головне завдання моніторингу полягає в формуванні умов, що направлені на забезпечення якості технологічного процесу надання аудиторської послуги. В цьому контексті реалізація завдань моніторингу має ретроспективну та перспективну спрямованість, що дозволяє визначити його як вид наступного та попереднього контролю. Ретроспективна спрямованість моніторингу проявляється у формі періодичних перевірок окремих фактично завершених завдань. При цьому, така перевірка не може мати впливу на якість виконаного завдання, проте її результати використовуються як засіб підвищення якості процесу виконання аудиторської послуги у майбутньому.

Перспективна спрямованість моніторингу визначається процедурами, які пов'язані із перевіркою відповідності, адекватності та ефективності функціонування системи контролю якості на рівні суб'єкта аудиторської діяльності. Поряд із тим, що такі процедури фактично відповідають поточному контролю (проводиться співставлення параметрів функціонуючої системи внутрішнього контролю із вимогами професійних стандартів та діючого законодавства), в кінцевому результаті повинна бути сформована достатня впевненість, що «політика і процедури щодо системи контролю якості відповідні, адекватні, працюють ефективно й дотримуються на практиці», а отже суб'єкт аудиторської діяльності спроможний забезпечити якісний процес надання послуг [174, п.106].

Цілком очевидним є те, що з урахуванням завдань моніторингу, його процедури може здійснювати відповідно кваліфікована особа, що фактично не приймає участі у виконанні завдань та не здійснює процедур огляду (перевірки) якості контролю виконання завдань. ПНПКЯ1 передбачає можливість для невеликих аудиторських фірм та індивідуальних аудиторів залучення зовнішньої особи, або іншої аудиторської фірми для виконання функцій моніторингу [174, п.112].

Нормативні документи, що регламентують вимоги до порядку організації та функціонування внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг містять спеціальні положення, які визначають особливості реалізації вимог для невеликих аудиторських фірм та індивідуальних аудиторів фізичних осіб - підприємців.

За офіційними даними, що розміщені на сайті Аудиторської палати України середньостатистичний суб'єкт аудиторської діяльності, який працює на ринку аудиторських послуг України протягом 2008-2010 років має у своєму штаті 4 працівники, з яких лише один – сертифікований аудитор [319]. Причому треба зазначити, що в середньому забезпеченість сертифікованими аудиторами по всієї регіонах України однакова – 1 особа. Цілком очевидно, що виконання завдань із дотриманням вимог, що забезпечують їх якість, можлива для такого середньостатистичного суб'єкта лише із залученням зовнішніх осіб, що будуть надавати послуги з огляду контролю якості виконання завдання та послуг із моніторингу.

Надання послуг з огляду виконаних завдань та моніторингу передбачається у складі робіт, які можуть виконувати суб'єкти аудиторської діяльності в Україні [159]. Таким чином, ці види послуг не пов'язані із наданням впевненості зовнішнім користувачам, або наданням супутніх послуг замовникам. Натомість замовниками виступають інші суб'єкти аудиторської діяльності. Отже мова повинна йти про також і про якість послуг, пов'язаних з оглядом контролю якості виконання завдань та моніторингу інших суб'єктів аудиторської діяльності. В цьому сенсі критерій об'єктивності, який прямо визначається МСКЯ1 та ПНПКЯ1 повинен бути доповнений критерієм надійності суб'єкта, що надає такі послуги. На наш погляд головним параметром, який може бути використаним є зовнішнє підтвердження відповідності системи контролю якості за результатами зовнішньої перевірки Аудиторської палати України.

Крім того, виконання завдання з огляду якості виконання завдання іншим суб'єктом аудиторської діяльності та моніторингу повинно виступати обов'язковим об'єктом контролю під час проведення наступних зовнішніх перевірок Аудиторською палатою України. При цьому необхідно розглядати такі питання як: підтвердження фактичних витрат часу на проведення процедур огляду, відповідний рівень грошової компенсації за надану послугу, співвідношення отриманої компенсації за огляд та загальної вартості завдання у замовника (суб'єкта аудиторської діяльності, робота якого перевіряється шляхом огляду).

Реалізацію такої форми контролю виконання завдання фактично важко досягнути. Внаслідок специфіки ринку аудиторських послуг в Україні, коли основна маса виконаних завдань припадає на I півріччя, суб'єкти аудиторської діяльності, які навіть пройшли успішно зовнішній контроль якості, будуть залучати професійні ресурси на виконання власних завдань, що фактично унеможлиблює надання зовнішніх послуг по проведенню процедур огляду та моніторингу для інших суб'єктів аудиторської діяльності на належному професійному рівні. Тобто, можна передбачати, що залучення зовнішніх осіб для здійснення процедур огляду виконаних завдань та моніторингу є в більшості випадків неефективним і таким, що не відповідає вимогам ПНПКЯ1.

Якщо проаналізувати дані, які наведено у таблиці 3.6 з урахуванням середньостатистичних характеристик щодо чисельності працівників у одного суб'єкта аудиторської діяльності, то стає цілком очевидним, що здійснення процедур огляду (перевірки) контролю якості виконання завдання та моніторингу, які надаються зовнішніми особами іншим суб'єктам аудиторської діяльності є не співставним із кількістю наданих послуг, які вимагають обов'язкового здійснення відповідних контрольних заходів. Навіть, якщо припустити, що частина аудиторських фірм має у своєму розпорядженні достатню кількість власних ресурсів для самостійного забезпечення процедур внутрішнього контролю якості, то все одно розрив повинен бути більш згладженим. Існує також ймовірність не включення у звіти інформацію про надані послуги в цьому сегменті внаслідок того, що по-перше, такі послуги не є предметом зовнішніх перевірок контролю якості, а по-друге, фактично такі послуги не надаються й реально не оплачуються.

В будь-якому випадку, наведені нижче дані, свідчать про реальні проблеми, пов'язані з імплементацією систем внутрішнього контролю якості на ринку аудиторських послуг України, який проходить лише перший етап - розробки внутрішньофірмових стандартів та їх практичну апробацію.

Таблиця 3.6

Співвідношення обсягів виконаних завдань із завданнями, що пов'язані із наданням зовнішніх послуг зі здійснення заходів контролю за якістю аудиторних послуг на ринку аудиторських послуг України – складено за даними сайту Аудиторської палати України [59]

Показник	2010 рік	2011 рік	2012 рік
Кількість виконаних завдань зі здійснення заходів контролю за якістю аудиторських послуг	229	106	111
Середня вартість одного виконаного завдання, тис. грн.	3,05	4,36	2,32
Загальна кількість виконаних завдань, на яких розповсюджуються обов'язкові вимоги проведення огляду (перевірки) їх виконання	21880	17882	18891
Кількість виконаних завдань із обов'язкового аудиту	10458	8003	9520
Середня вартість одного завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, тис. грн.	9,01	15,58	16,51
Кількість виконаних завдань з ініціативного аудиту	3918	3448	2935
Середня вартість одного завдання з ініціативного аудиту фінансової звітності, тис. грн.	115,64	130,82	146,85
Кількість виконаних завдань з огляду	624	662	568
Середня вартість одного завдання з огляду фінансової звітності, тис. грн.	99,81	101,25	120,63
Кількість виконаних завдань, що відносяться до супутніх послуг	5321	4601	4904
Середня вартість одного завдання з надання супутніх послуг, тис. грн.	23,90	24,59	26,08

Як альтернативний варіант подолання діагностованих проблем можна розглядати досвід Росії, де зовнішні перевірки контролю якості здійснюють саморегулюючі організації аудиторів. Проекція такого досвіду на професійні громадські організації аудиторів України дозволяє припустити, що в рамках відповідної організації можуть бути створені спеціальні регіональні осередки, в

яких будуть працювати досвідчені аудитори, що будуть займатись виключно наданням послуг з огляду, моніторингу, зовнішнього консультування. Такий підхід дозволить в повній мірі дотримуватись принципу об'єктивності під час виконання огляду та моніторингу.

Функціонування будь-якої системи взагалі та системи контролю зокрема передбачає, те що така система має внутрішнє середовище. Внутрішнє середовище системи контролю зазвичай розглядається для систем внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, яке професійними стандартами аудиту називається «середовищем контролю» [144, с.280]. Функціональний зміст середовища контролю за визначенням Волчек А.В. полягає в тому, що таке середовище виступає своєрідною «атмосферою», під впливом якої формується і працює система внутрішнього контролю на підприємстві [53, с.35]. В свою чергу Дорош Н.І зазначає, що середовище контролю виступає «надбудовою» над іншими елементами, що входять до складу системи внутрішнього контролю [83, с.225]. Такі характеристики є цілком справедливими і для середовища внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг.

Об'єктивність існування середовища системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг не визиває жодного сумніву, виходячи з того, що середовище контролю виступає системоутворюючим елементом, яке формує підґрунтя для формування, функціонування та розвитку системи контролю якості в цілому. Проте, положення МСКЯ1 не оперує таким поняттям взагалі, хоча встановлені стандартом вимоги неявно описують зміст середовища контролю та визначають обов'язкові вимоги щодо його формування. Натомість ПНПКЯ1 встановлює обов'язок керівництва суб'єкта аудиторської діяльності щодо створення відповідного середовища контролю [174, п.16] і напряду пов'язує його зміст із таким елементом як «Відповідальність керівництва за організацію контролю якості на Фірмі».

Середовище контролю за ПНПКЯ 1 складається із:

- підходу керівництва до питань контролю якості на фірмі,
- політики й методів керівництва на фірмі,
- формалізованої організаційної структури фірми,
- внутрішньої системи комунікацій між персоналом,
- внутрішньої культури на фірмі,
- внутрішньофірмових стандартів,
- положень про структурні підрозділи,
- посадові інструкції,
- кадрової політики,
- компетентності персоналу, який здійснює контроль,
- системи заохочень підвищення якості.

Таким чином, середовище внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг представляє собою комплекс практичних дій керівництва суб'єкта аудиторської діяльності, що обумовлюються особистим ставленням та усвідомленням важливості таких дій, а також гарантується через встановлення та

дотримання керівництвом відповідних внутрішніх регламентів, які направлені на забезпечення якості процесів надання аудиторських послуг персоналом.

Проведене нами дослідження системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг базувалось на дескриптивному (онтологічному) її представленні. Проте, як зазначають О.Б. Агошкова та Б.В. Ахлибининський «Онтологічне розуміння системи як об'єкта не розгортає пізнавальної процедури, не дає методологічної програми. Тому пошук єдиного розуміння системи виключно на цьому напрямку - шлях тупиковий. ...Визначення системи повинно включати не тільки сукупність, композицію з елементів і відносин, але і цілісну властивість самого об'єкта, щодо якого і будується система» [2].

При цьому, важливим аспектом розуміння процесів контролю якості виступає визначення складових відповідної системи контролю якості, в якій вони реалізуються, з позицій функціонування контрольної системи як такої. Це завдання може бути вирішено шляхом формування конструктивної (гносеологічної) моделі системи контролю якості аудиторських послуг.

Питання теорії контролю як системи та складової процесу управління досить докладно досліджено в чисельних наукових та навчальних виданнях, серед яких зокрема роботи М.В. Мельника, Н.Д. Бурцева, Н.Д. Бровкіної, Г.Я. Гольдштейна та ін. [39, 135, 131, 38, 61, 137].

В загальному випадку процес контролю має наступні послідовні стадії:

- 1) встановлення стандартів діяльності, які підлягають контролю;
- 2) вимірювання і аналіз результатів діяльності;
- 3) коригування господарських та/або технологічних процесів у відповідності зі зробленими висновками та прийнятими рішеннями [137].

При визначенні складових системи контролю різні джерела мають окремі відмінності, що пояснюється поглядом авторів на значущість того чи іншого елемента, внаслідок чого, вони можуть поєднуватись, або навпаки виділяться, як функціонально самостійні [135, с.13-16], [131, с.9-26], [38, с.5-10]. Узагальнення застосовуваних підходів дозволяє визначити наступні елементи, що притаманні будь-якій системі контролю: суб'єкт контролю, об'єкт контролю, предмет контролю, стандарти контролю, процедура контролю, методи контролю, засоби контролю.

Визначені вище складові системи контролю дозволили визначити їх зміст в конструктивній моделі організації системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг, яка представлена в таблиці 3.7.

Під суб'єктом контролю розуміється фахівець або група спеціалістів, які здійснюють контрольні функції за наявності відповідних повноважень. При проведенні різних форм контролю на відповідних рівнях його реалізації МСКЯ1 визначає спеціальні вимоги щодо суб'єктів контролю. Вище нами було розглянуто ключові проблеми питання вибору суб'єкта контролю для реалізації його на рівні виконання завдання та рівні суб'єкта аудиторської діяльності в цілому.

Таблиця 3.7

Конструктивна модель організації системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг

Елементи системи контролю якості	Рівні впровадження внутрішнього контролю якості аудиторських послуг			Форма контролю			
	Контроль на рівні виконання завдання	Контроль на рівні суб'єкта аудиторської діяльності - моніторинг	Контроль на рівні суб'єкта аудиторської діяльності - моніторинг				
	Форма контролю						
1	Нагляд	Перевірка	Огляд (перевірка) контролю якості виконання завдання	Перевірка завершених завдань на періодичній основі	Моніторинг відповідності, адекватності та ефективності функціонування системи контролю якості	5	6
Суб'єкт контролю	Керівник групи із завдання та більш досвідчені члени групи у відповідності до покладених обов'язків		Особа, що не приймає участі у виконанні завдання та відповідає критерію об'єктивності	Особа, що не приймає участі у виконанні завдання та огляді контролю якості виконаних завдань та відповідає критерію об'єктивності			
Об'єкт контролю	Процес виконання процедур завдання	Задokumentовані результати виконаних процедур	Задokumentовані результати виконаних процедур та їх контролю	Задokumentовані результати виконання завдання та здійсненого огляду контролю якості виконаного завдання	Формалізовані та задokumentовані політики та процедури, що складають зміст системи контролю якості		

Продовження таблиці 3.7

1	2	3	4	5	6
<p>Предмет контролю</p>	<p>Відповідність фактичного виконання процедури змісту програми та методики виконання завдання</p>	<p>Повнота та відповідність задокументованих результатів фактично отриманим та змісту програми й методики перевірки Необхідність внесення коригувань до плану та програми виконання завдання, Необхідність проведення консультацій та застосування процедур вирішення спірних питань</p>	<p>Відповідність всіх етапів процесу виконання завдання встановленим політикам та процедурам, відповідність задокументованих процедур програмі та методиці їх виконання, відповідність зроблених узагальнень фактичним обставинам та результатам виконаних процедур</p>	<p>Відповідність всіх етапів процесу виконання завдання встановленим політикам та процедурам, відповідність задокументованих процедур програмі та методиці їх виконання, відповідність зроблених узагальнень фактичним обставинам та результатам виконаних процедур, відповідність задокументованих процедур огляду контролю якості виконаного завдання встановленим політикам та процедурам щодо такого огляду</p>	<p>Відповідність задокументованих політик та процедур, що складають зміст системи контролю якості обов'язковим вимогам визначених ПНПКЯІ, а також вимогам діючих стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів та Закону України «Про аудиторську діяльність»</p>
<p>Стандарти контролю</p>	<p>Програма перевірки, Методика перевірки</p>	<p>Програма перевірки, Методика перевірки, Встановлені політики та процедури щодо процесу документування</p>	<p>Формалізовані процедури і політики щодо: Дотримання етичних принципів та незалежності,</p>	<p>Формалізовані процедури і політики щодо: Проведення процедур огляду контролю якості виконаного завдання,</p>	<p>Формалізовані процедури і політики щодо: Відповідальності керівництва за якість на фірмі,</p>

Продовження таблиці 3.7

1	2	3	4	5	6
			<p>Прийняття та продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань, Призначення групи із завдання, Виконання та документування завдання. Програма перевірки, Методика перевірки</p>	<p>Дотримання етичних принципів та незалежності, Прийняття та продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань, Призначення групи із завдання, Виконання та документування завдання. Програма перевірки, Методика перевірки</p>	<p>Людських ресурсів, Дотримання етичних принципів та незалежності, Прийняття та продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань, Призначення групи із завдання, Виконання та документування завдання, Проведення процедур огляду контролю якості виконаного завдання</p>
<p>Процедура контролю</p>	<p>Встановлена посадовою інструкцією, або іншим документом послідовність дій з проведення контролю</p>		<p>Встановлена програмою огляду контролю якості виконаного завдання послідовність дій з проведення такого огляду</p>	<p>Встановлена програмою моніторингу завершених завдань послідовність дій з проведення такого моніторингу</p>	<p>Встановлена програмою моніторингу відповідності, адекватності та ефективності функціонування системи контролю</p>

Продовження таблиці 3.7

1	2	3	4	5	6
<p>Методи контролю</p>	<p>Спостереження за процесом виконання процедур, порівняння фактично виконаної процедури з програмою та методикою її виконання, оцінка компетентності виконавця та оцінка достатності часу на виконання процедури та ін.</p>	<p>Порівняння змісту задокументованої процедури та її результату з фактично виконаною, опитування виконавців, порівняння задокументованих процедур із запланованими, зіставлення перехресних результатів задокументованих процедур та ін.</p>	<p>Порівняння фактично задокументованих процедур виконання завдання з вимогами, що визначені відповідними політиками та процедурами</p> <p>Порівняння задокументованих процедур із запланованими, зіставлення перехресних результатів задокументованих процедур, Опитування виконавців щодо обставин виконання завдання. Зіставлення зроблених узагальнень із фактично задокументованими результатами</p>	<p>Порівняння фактично задокументованих процедур виконання завдання з вимогами, що визначені відповідними політиками та процедурами</p> <p>Порівняння задокументованих процедур із запланованими, зіставлення перехресних результатів задокументованих процедур, Опитування виконавців щодо обставин виконання завдання. Зіставлення зроблених узагальнень із фактично задокументованими результатами</p>	<p>якості послідовність дій з проведення такого моніторингу</p> <p>Порівняння змісту прийнятих суб'єктом аудиторської діяльності політик та процедур, що складають зміст системи контролю якості зі змістом обов'язкових вимог визначених ПНПКА, а також вимогами діючих стандартів аудиту та етики</p> <p>Міжнародної федерації бухгалтерів та Закону України «Про аудиторську діяльність», Опитування керівництва суб'єкта аудиторської</p>

Продовження таблиці 3.7

1	2	3	4	5	6
			<p>результатами виконання процедур та ін.</p>	<p>виконання процедур та ін. Порівняння змісту програми огляду контролю якості виконаних завдань з вимогами прийнятих політик та процедур такого огляду Зіставлення задокументованих процедур огляду контролю якості виконаних завдань із програмою проведення такого огляду та ін.</p>	<p>діяльності щодо розуміння ним важливості впровадження та підтримки політики контролю якості, Співставлення фактичного стану кадрового забезпечення та політики щодо його формування із задекларованими політиками та процедурами, Обстеження наявності та фактичного стану методичного та інструктивного забезпечення процесу виконання завдань та ін.</p>
Засоби контролю	План виконання завдання, виконання програма виконання завдання, методика	Робоча документація, що містить опис та результати виконаних процедур, документи	Документація що містить результати виконаних процедур прийняття та	Документація що містить результати виконаних процедур прийняття та	Накази які впроваджують систему контролю якості, розроблені

Продовження таблиці 3.7

1	2	3	4	5	6
	виконання процедур та ін.	отримані в якості доказів та ін.	<p>планування завдання, Робоча документація, що містить опис та результати виконаних процедур, документи отримані в якості доказів, Робоча документація що містить результати проведених консультацій та вирішення спірних питань, Робоча документація що містить результати проведеного узагальнення виконаного завдання та ін.</p>	<p>планування завдання, Робоча документація, що містить опис та результати виконаних процедур, документи отримані в якості доказів, Робоча документація що містить результати проведених консультацій та вирішення спірних питань, Робоча документація що містить результати проведеного узагальнення виконаного завдання, Документація що містить результати проведених процедур огляду контролю якості виконаних завдань та ін.</p>	<p>внутрішньофірмо ві положення щодо контролю якості, посадові інструкції, методичні посібники з планування та виконання завдань, методики проведення перевірки, типові форми робочої документації та інструкції щодо її складання тощо та ін.</p>

Наступний елемент, який розглядається нами в форматі конструктивної системи – об'єкт контролю. Під об'єктом контролю розуміється складова організаційної системи, щодо якої проводиться контроль.

З позицій ПНПКЯ1 зміст об'єкту контролю формується через опис обов'язкових вимог, яких повин дотримуватись кожний суб'єкт аудиторської діяльності щодо фундаментальних принципів професійної етики та незалежності, прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом і виконання конкретних завдань, людських ресурсів й виконання завдання. Виходячи із дескриптивної концепції представлення стандарту, об'єкт контролю в ньому прямо не визначається. При цьому загальний зміст технологічного процесу надання аудиторської послуги передбачає присутність кожного із вище названих елементів на всіх його етапах. Таким чином, представляється можливим провести ідентифікацію об'єкта контролю для відповідних його форм на різних рівнях реалізації системи контролю якості аудиторських послуг. Отже, в якості об'єктів контролю можуть виступати: процеси виконання процедур завдання; прийняті рішення щодо прийняття виконання та результатів виконання завдання; трудові, технічні та інформаційні ресурси, що формують умови, направлені на забезпечення якості технологічного процесу надання аудиторської послуги (див. табл.3.7).

Кожний предмет контролю являє собою комплекс характеристик (дії, строки, результати, кількість і т.д.), на які безпосередньо направлений контроль. В свою чергу кожна із таких характеристик виступає предметом контролю. Вище нами вже було встановлено, що існуючі форми контролю на різних рівнях реалізації системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг мають різну часу спрямованість, що визначає вид відповідного контролю як поточний, наступний та попередній (див. табл. 3.5). Цей факт впливає на зміст відповідних об'єктів контролю, що в свою чергу підпорядковується їх функціональному завданню. Так, контроль на рівні виконання завдання у формі нагляду в якості об'єкта контролю має відповідність фактичного виконання змісту програми та методики виконання завдання (поточний контроль, що направлений на попередження відхилень у процесах виконання завдання попередньо встановленим технологічним параметрам). Предметом контролю виконання завдання, який здійснюється у формі перевірки виступають фактичні результати виконаних процедур, що можуть бути в свою чергу класифіковані за різними ознаками, які відповідають визначенням ПНПКЯ1. Наприклад, це можуть бути: результати виконання процедур щодо прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, дотримання вимог професійної етики та незалежності, призначення групи із завдання, планування завдання, виконання завдання, ідентифікацій складних питань та процедур вирішення спірних питань тощо.

Для процедур контролю у формі огляду (перевірки) контролю якості виконання завдання предмет перевірки формує відправну точку для траєкторії процедур такого контролю, яка має ретроспективну (наступну) так і перспективу (попередню) направленість. Фактично предмет перевірки в даному випадку співпадає із попередньою формою контролю на рівні виконання завдання. При

цьому можна зазначити його розширення за рахунок результатів виконання процедур коригувань у плані та програмі, а також обґрунтувань та змісту прийнятих рішень щодо виконаного завдання.

Наступна форма контролю, для якої визначається її предмет – перевірка завершених завдань, яка виконується на періодичній основі у складі процедур моніторингу. За своєю суттю моніторинг являє контроль над раніше проведеним контролем, що пояснює зміст його предмету – фактично це предметна область контролю у формі огляду, до якої додаються результати виконання процедур виконання самого огляду (перевірки) контролю якості виконання завдання. І, нарешті, предметом моніторингу відповідності, адекватності та ефективності функціонування системи контролю якості виступає загальна сукупність всіх політик та процедур, що використовуються в процесі здійснення контролю нижчого рівня.

Таким чином, загальна предметна область системи внутрішнього контролю якості може бути представлена у вигляді багаторівневої адитивної моделі, що розгортається відносно відповідних форм контролю в середині такої системи.

Реалізація контрольної функції відбувається шляхом виконання послідовних етапів, першим з яких є встановлення відповідних стандартів щодо результатів, стану або дії, що виражені в конкретних значеннях показників, регламентах, ступінь відхилення від яких визначається (вимірюється) в процесі контролю. МСКЯ1 та відповідно ПНПКЯ1 містять обов'язкові вимоги, щодо складу та змісту політик та процедур, що повинна містити система внутрішнього контролю якості аудиторських послуг. Такі політики та процедури охоплюють визначені ПНПКЯ1 взаємозалежні елементи. Характер і зміст політик і процедур залежить від таких факторів як: розміру та операційних характеристик суб'єкта аудиторської діяльності, кількості офісів, розміру та специфіки клієнтської бази, видів аудиторських послуг, що надаються [174, п.10].

Формалізація розроблених політик та процедур може мати вигляд положення з контролю якості, посібника з контролю якості, збірки внутрішніх стандартів та /або окремих положень. Відповідний документ має бути затверджений наказом (розпорядженням) керівника суб'єкта аудиторської діяльності [174, п.12]. В такому вигляді політики та процедури внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг виступають стандартами, що регламентують процес забезпечення та контролю якості на рівні суб'єкта аудиторської діяльності в цілому, а отже можуть розглядатись як стандарти контролю для здійснення процедур моніторингу.

Реалізація вимог внутрішніх стандартів в процесі надання аудиторських послуг пов'язана із необхідністю їх деталізації та конкретизації на рівні виконання завдання, що втілюється шляхом складання таких документів як стратегія та план виконання завдання, програма виконання процедур, методика виконання процедур, програма здійснення огляду (контролю) якості виконання завдання. Проте, загальні політики та процедури внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг, які регламентують безпосередньо процеси прийняття, планування, виконання завдання та документування їх результатів, є

своєрідною фундаментальною основою, яка повинна мати місце для всіх робіт, що виконуються суб'єктом аудиторської діяльності.

Отже система стандартів контролю також має ієрархічний принцип побудови, що має зворотну направленість від вищого рівня до нижчого. Особливістю такої системи є те, що вищий рівень стандартів контролю (формалізовані політики та процедури) мають умовно незмінний характер, що визначає їх в якості основи для формування варіативної складової (планів, програми), яка виступає базою порівняння для найнижчого рівня контролю.

Безпосередня реалізація функції контролю здійснюється через виконання послідовних дій з його проведення. Сукупність цих дій визначає зміст процедури контролю. Конкретизація процедур контролю для кожної форми на відповідному рівні може бути досягнута шляхом розробки програми перевірки, або зафіксована в інших регламентуючих документах.

Наступний елемент, який розглядається нами в конструктивній моделі системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг – методи контролю. Під методами контролю зазвичай розуміють способи його проведення. При підборі методів контролю необхідно відповісти на питання: як повинен здійснюватися контроль? В якості методів контролю використовуються метод порівняння, зіставлення факторів, методи обстеження процесів, опитування, спостереження та ін.

В процесі здійснення контролю необхідно проводити фіксацію предмету контролю, на який безпосередньо направлені контрольні процедури. Така фіксація відбувається за допомогою засобів контролю. При виборі засобів контролю слід відповісти на питання: за допомогою чого буде здійснюватися контроль? В системі контролю якості аудиторських послуг до засобів контролю можна віднести робочу документацію, яка фіксує та накопичує результати процедур, що були здійснені на всіх етапах процесу виконання завдання (від прийняття до формування підсумкової документації). На рівні проведення процедур моніторингу в якості засобів контролю можна розглядати внутрішню документацію, пов'язану із практичною реалізацією кадрової політики (результати проведених внутрішніх тренінгів, семінарів тощо, посадові інструкції тощо).

Ключовим принципом, що дозволяє системі контролю якості аудиторських послуг досягати поставлених цілей, є безперервність взаємозалежного функціонування її складових елементів (систем) [205, с.117]. Спрямування процедур всіх форм такого контролю проводиться в напрямку подолання розривів в якості, які нами було описано в адаптованій моделі Парасурамана-Зейтхамл-Беррі для якості аудиторських послуг (див. рис.3.10), що в кінцевому результаті й повинно забезпечувати суб'єкту аудиторської діяльності достатній рівень впевненості, що процеси надання аудиторських послуг відповідають вимогам стандартів Міжнародної федерації бухгалтерів, законодавчих та нормативних вимог, які регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), які надають в результаті виконання завдань, відповідають умовам такого завдання.

Реалізація мети досягнення якості продукту аудиторської діяльності повинна розглядатись в системі тристоронніх відносин, особливостями якої виступає відокремлення користувачів інформації та результатів надання послуг від відповідальної сторони (замовників таких послуг) та незалежної позиції суб'єкта аудиторської діяльності. Тристоронні взаємовідносини стають об'єктивним чинником, що обумовлює необхідність здійснення спеціального контролю на вищому (відносно суб'єкта аудиторської діяльності) рівні, який визначається як зовнішній контроль якості аудиторських послуг.

Головна ознака зовнішнього контролю якості аудиторських послуг полягає в тому, що він здійснюється над суб'єктом аудиторської діяльності й відокремлений від безпосереднього процесу надання послуги. Це означає, що реалізація контрольної функції на цьому рівні об'єктивно не може бути направлена на якість процесу, а отже зовнішній контроль прямо не впливає на якість виконання конкретного завдання. В цьому контексті виникає питання визначення змісту завдань зовнішнього контролю якості аудиторських послуг.

В 3.2 нами було розглянуто особливості процесу оцінки якості продукту аудиторської діяльності користувачем. Було доведено, що така оцінка відбувається через оцінку надійності суб'єкта аудиторської діяльності та параметрів, що характеризують процеси надання послуг. Відповідні характеристики повинні бути отримані як результат об'єктивної та незалежної зовнішньої перевірки того, що суб'єкти аудиторської діяльності працюють із дотриманням вимог діючого законодавства та професійних стандартів й спроможні в майбутньому забезпечити їх виконання.

Функція захисту інтересів користувачів визначається як пріоритетна у зовнішній системі контролю якості в дослідженні Шалімової Н.С., яка зазначає, що «представлення державним та суспільним органам повноважень з контролю якості аудиторської діяльності зумовлено необхідністю підтримання авторитету аудиторської професії, оскільки звичайні замовники аудиторських послуг з об'єктивних причин не мають належних знань, досвіду для оцінки діяльності аудиторів, а також відповідних важелів впливу» [296, с.176].

Розуміння зовнішнього контролю якості як інструменту оцінки якості з позицій користувачів аудиторських послуг дозволило Є.М. Гутцайту прийти до висновку, що в кінцевому результаті така оцінка повинна визначати те «з якою ймовірністю аудиторська організація дає позитивний висновок на недостовірну бухгалтерську звітність» [66, с.6]. Таким чином, вчений визнає в якості загального критерію оцінки якості продукту аудиторської діяльності загальний аудиторський ризик. При цьому, він ототожнює поняття загального аудиторського (професійного) ризику із ризиком невиявлення, який характеризує параметри виконання окремого завдання.

Отже, можна говорити про те, що в підсумку зовнішній контроль якості аудиторських послуг має надати користувачеві певний рівень впевненості, про те, що при виконанні завдань суб'єкт аудиторської діяльності дотримується вимог якості процесу виконання, що дозволяє такому суб'єкту працювати в межах

прийнятого професійного ризику, а отже забезпечувати якість результату надання послуги [263].

Питання організації зовнішніх систем контролю якості аудиторських послуг містяться у цілій низці документів, що були розроблені як на рівні європейського співтовариства [309], [221], [77] так і на національному рівні Аудиторською палатою України [113], [111], [174].

Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [77] встановлює критерії, яким повинна відповідати національна система забезпечення якості аудиторських послуг, до яких віднесено:

- система забезпечення якості організовується так, щоб забезпечити її незалежність від аудиторів і аудиторських фірм, що контролюються, з урахуванням суспільного нагляд;

- фінансування системи забезпечення якості має бути гарантованим і вільним від будь-якого можливого неналежного впливу з боку аудиторів чи аудиторських фірм;

- система забезпечення якості повинна мати достатні ресурси;

- особи, що проводять перевірки з метою забезпечення якості, повинні мати належну професійну освіту та відповідний досвід у царині обов'язкового аудиту та фінансової звітності, поєднаний із тематичним навчанням з питань проведення перевірок для забезпечення якості;

- підбір контролерів для виконання перевірок з метою забезпечення якості має проводитися за об'єктивною процедурою, спрямованою на забезпечення відсутності конфлікту інтересів між контролерами й аудитором чи аудиторською фірмою, що перевіряється;

- в обов'язку перевірки для забезпечення якості, що спирається на адекватну перевірку відібраних аудиторських справ, має передбачатися оцінка дотримання чинних стандартів аудиту та вимог щодо незалежності, кількості та якості витрачених ресурсів, очікуваної винагороди за аудит та внутрішньої системи контролю якості аудиторської фірми;

- за результатами перевірки з метою забезпечення якості складається звіт, що має містити основні висновки перевірки для забезпечення якості;

- перевірки з метою забезпечення якості проводяться принаймні один раз на шість років;

- загальні результати системи забезпечення якості оприлюднюються раз на рік;

- зауваження за результатами перевірок для забезпечення якості враховуються аудитором або аудиторською фірмою в розумний строк [77, ст.29].

Розроблена Аудиторською палатою України «Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні» [113] відповідає критеріям, що містить Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту [77]. Практична реалізація положень концепції здійснюється через реалізацію заходів впровадження та функціонування такої системи, зміст яких викладено у третьому розділі концепції.

Важливим аспектом дослідження механізмів контролю якості є визначення так званих вузлових точок, які професор Є.М. Гутцайт об'єднує у чотири групи: методологічного, організаційного, кадрового та етичного плану [67, с.28]. Змістовне наповнення кожної із названих чотирьох груп було проведено з врахуванням російської практики організації зовнішньої системи контролю якості.

До методологічних проблем було віднесено питання, що описують: цілі та завдання системи зовнішнього контролю; принципи побудови; об'єкти контролю; права та обов'язки контролерів та тих, кого перевіряють; порядок відбору завдань, що підлягають перевірці; перевірка змісту внутрішньофірмових стандартів [67, с.29-30].

Проблеми організаційного забезпечення функціонування зовнішньої системи контролю якості аудиторських послуг включають наступні аспекти: порядок проведення відбору суб'єктів аудиторської діяльності, що підлягають зовнішній перевірці; програму зовнішньої перевірки; тривалість перевірки; особи, що документують результати контролю; процедури обговорення результатів зовнішнього контролю [67, с.30-31].

Кадрові та етичні питання, які враховуються при організації системи зовнішнього контролю якості, повинні описувати: вимоги до осіб, що можуть здійснювати такий зовнішній контроль; порядок затвердження результатів зовнішнього контролю; види відповідальності за недотримання етичних принципів контролерами під час здійснення ними зовнішнього контролю якості; перевірка відповідності змісту реклами та іншої зовнішньої інформації про суб'єкт аудиторської діяльності фактичним обставинам його функціонування [67, с.32-34].

В цілому підходи професора Є.М. Гутцайта до систематизації проблем функціонування механізму зовнішнього контролю якості є цілком прийнятними і можуть бути екстрапольовані з метою дослідження практики такого контролю в Україні.

Наукову та практичну цінність досліджень російського вченого становлять результати, в яких викладено зміст цілей та завдань функціонування зовнішньої системи контролю якості аудиторських послуг, які було представлено у вигляді пріоритетного ряду [67, с.28]. В якості другої цілі в такому ряду називається «вигнання з ринку аудиторських послуг недобросовісних або явно некваліфікованих їх виробників», що є наслідком реалізації першої – «ідентифікації якості роботи аудиторських організацій (індивідуальних аудиторів) в цілому і стану внутрішнього контролю у них зокрема». Визначена Є.М. Гутцайтом ціль принципово не відповідає положенням Рекомендацій Комісії Європейського співтовариства щодо забезпечення якості аудиту в країнах Євросоюзу, якими визначено, що «контроль якості не ставить за мету обов'язкове виявлення порушень, які передбачають застосування санкцій» [221, п.7].

На відміну від Є.М. Гутцайта професор В.Т. Чая визначає три головних цілі функціонування зовнішньої системи контролю якості аудиторських послуг:

- створення умов для функціонування системи управління якістю;

- забезпечення виконання завдань відповідно до застосовних професійних стандартів;

- виявлення недоліків в результаті процесу перевірки контролю якості в аудиторських організаціях, узагальнення їх причин і вжиття заходів для їх своєчасного усунення шляхом створення необхідних умов [293].

В цілому позиція В.Т. Чаї співпадає із поглядами Є.М. Гутцайта, проте він розширює зміст цілей зовнішнього контролю через формулювання узагальнень результатів здійснених зовнішніх перевірок, що не суперечить сучасним концептуальним положенням щодо створення та функціонування систем зовнішнього контролю якості. «Застосування систем контролю якості повинно бути основою для узагальнення практики функціонування аудиторських організацій та вироблення пропозицій щодо подальшого вдосконалення аудиторської діяльності ..., включаючи рекомендації щодо подальшого законотворчості аудиторської діяльності» [293].

Для практики аудиту України це є досить важливим аспектом з огляду на те, що через проведення відповідних узагальнень виявлених недоліків, може відбуватись регулювання процесів, що впливають на якість виконання завдань на підставі зовнішньої інформації, коли аудиторська спільнота може отримувати узагальнені звіти про виявлені типові прогалини в практиці виконання завдань та систем внутрішнього контролю якості. Через такий механізм реалізується зовнішнє управління якістю аудиторських послуг.

Треба зазначити, що «Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні» [113] не містить у складі заходів, направлених на реалізацію її положень, проведення щорічних узагальнень та аналізу виявлених недоліків за результатами зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських послуг.

Сучасні дослідження питань функціонування зовнішніх систем контролю якості аудиторських послуг мають досить широкий спектр аналітичного матеріалу, в якому проведено узагальнення практичного досвіду різних країн [217], [21], [110], [128]. В цілому сьогодні можна говорити про існування таких форм організації системи зовнішнього контролю якості аудиторських послуг:

- «моніторинг», коли професійний або контролюючий орган з постійним персоналом співробітників керує системою забезпечення якості і здійснює перевірки забезпечення якості;

- «пієр», що передбачає діяльність практикуючих аудиторів «пієрів», залучених до виконання перевірки на місцях [217, с.204].

Рекомендацій Комісії Європейського співтовариства щодо забезпечення якості аудиту в країнах Євросоюзу розглядають обидві форми як рівнозначні, проте роблять акцент на те, що «належний контроль з боку громадських професійних організацій за управлінням та функціонуванням системи забезпечення контролю якості гарантує більшу об'єктивність перевіряючих. Це особливо характерно для перевірки «пієр» [221, п.2].

Незалежно від форми організації функціонування зовнішньої системи контролю якості аудиторських послуг повинно відповідати певним принципам, до

яких Н.М. Проскуріна відносить: компетентність, відповідальність, конфіденційність та суспільну корисність, які визначаються незалежністю такої системи [207]. Професор Є.М. Гутцайт доповнює їх ще такими принципами: обов'язковості, забезпеченості ресурсами, компетентності контролера, належної ретельності його роботи, прозорості процедури його призначення, неупередженості та об'єктивності, достатності, доброзичливості, звітності про стан і результати контролю, публічності цих результатів, забезпечення усунення виявлених недоліків [67, с.29].

Концепція організації системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні визначає, що зовнішня перевірка системи контролю якості направлена на оцінку системи внутрішнього контролю якості аудиторської фірми із застосуванням відповідних системних тестів і перевірку аудиторських справ на професійну адекватність «з метою оцінки дотримання професійних стандартів та вимог щодо незалежності, кількості та якості витрачених ресурсів, розміру винагороди за надання аудиторських послуг та внутрішньої системи контролю якості аудиторської фірми та аудитора» [113, п.2.3.7]. Така перевірка повинна здійснюватись на періодичній (циклічній) основі, що передбачає для аудиторських фірм та аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит її проведення один раз на три роки, інших аудиторських фірм та аудиторів - один раз на шість років [113, п.2.3.10]

Протягом періоду, який буде підлягати зовнішньому контролю, суб'єкт аудиторської діяльності фактично виконає досить широкий спектр завдань, що будуть відрізнятись своєю складністю та оціненими ризиками, а отже завжди буде існувати вірогідність того, що у складі завершених завдань будуть такі, що не будуть відповідати вимогам якості щодо їх виконання та результатів. В свою чергу системі внутрішнього контролю якості аудиторських послуг притаманні обмеження як і будь-якій іншій системі контролю, а це означає, що завжди буде існувати вірогідність того, що система внутрішнього контролю якості аудиторських послуг не попередить та не виявить завчасно відхилень у порушеннях вимог щодо якості процесу виконання відповідного завдання.

Процедури виконання зовнішньої перевірки системи контролю якості аудиторських послуг передбачають застосування професійного судження контролера в процесі відбору завершених завдань, що будуть перевірятись. Тобто, методи такого відбору не відносяться до статистичних. При відборі завдань перевага насамперед віддається завданням з обов'язкового аудиту. Професійне судження контролера повинно враховувати спеціальні критерії, які свідчать про наявність ознак підвищеного ризику виконання завдання, до яких відносять:

- виконання завдання в галузях, пов'язаних з необхідністю залучення відповідних фахівців у цій галузі;
- виконання великих та складних завдань, а також завдань, пов'язаних з високим ризиком;
- виконання завдання, що викликають великий суспільний інтерес;
- виконання завдання, що вперше виконуються;

- виконання завдання в галузях, які раніше не перевірялися й не аналізувалися;
- виконання завдання, після закінчення яких видано модифікований аудиторський висновок;
- виконання завдання, після закінчення яких висловлено негативну думку або відмову від висловлення думки [174, п.6.10].

При проведенні перевірки завдань з обов'язкового та ініціативного аудиту контролери здійснюють об'єктивну оцінку ступеня:

- відповідності розробленої системи контролю якості вимогам Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг та стандартів аудиту;
- дотримання суб'єктом аудиторської діяльності стандартів аудиту, законодавчих і нормативних вимог при наданні аудиторських послуг;
- повноти і обґрунтованості документування політики та процедур контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності;
- відповідності кількості та якості витрачених ресурсів очікуваній винагороді;
- фактичного виконання політики та процедур контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності [174, п.3.3].

Результат проведеної зовнішньої перевірки може мати два варіанти:

- перший, суб'єкт аудиторської діяльності пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг;
- другий, суб'єкт аудиторської діяльності не пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг [174, п.7.2].

Вище викладені підходи національної практики здійснення зовнішніх перевірок контролю якості аудиторських послуг свідчать про існування проблемних питань, які потребують свого подальшого вивчення та розв'язання. По-перше, «об'єктивна» оцінка ступеня відповідності виконання відібраного для перевірки завдання фактично буде проводитись контролером на суб'єктивній основі, бо «Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг» не містить спеціальних критеріїв проведення такої оцінки, а отже відсутня база для порівняння встановлених відхилень (невідповідностей), що унеможливує обґрунтування зроблених узагальнень і пояснити, в яких випадках суб'єкт аудиторської діяльності є таким, що пройшов перевірку, а в яких її не пройшов.

По-друге, з позицій користувача та майбутнього (потенційного) замовника аудиторських послуг більш важливим є отримання впевненості у надійності суб'єкта аудиторської діяльності. В цьому контексті представляється найбільш доцільним визначення результату зовнішньої перевірки контролю якості аудиторських послуг у формі обмеженої впевненості, як результату того, що в процесі здійснених контрольних процедур не було виявлено свідчень, що вказують на існування документально підтверджених порушень норм законодавства та вимог професійних стандартів, що регулюють аудиторську діяльність.

Висновки до розділу 3

1. За змістом професійна аудиторська послуга принципово не відрізняється від аналогічних робіт, що виконуються за межами ринку аудиторських послуг. З позицій користувачів статус незалежності при виконанні професійних аудиторських послуг виступає головною корінною ознакою, що відрізняє професійні аудиторські послуги від інших. Таким чином, перший рівень, на якому визначається корінна якісна ознака, що відрізняє професійну аудиторську діяльність від будь-якої іншої – це незалежність суб'єктів аудиторської діяльності.

2. Головною атрибутивною ознакою для аудиторських послуг в цілому є те, що вони підвищують ступінь довіри користувачів до інформації, яка міститься у фінансовій звітності через формування незалежного судження про її достовірність. Рівень впевненості, який надається користувачеві, є носієм варіативної складової, що обумовлює зміни у змісті та результатах робіт, що виконуються аудиторами.

3. Внутрішня властивість якості результату аудиторської послуги, визначається такими характеристиками як суттєвість та аудиторський ризик. Особливість результатів аудиторської діяльності полягає в тому, що вони споживаються лише одночасно із споживанням інформації, яка міститься у фінансових звітах. Спільним знаменником між якістю фінансової інформації та якістю продукту аудиторської діяльності виступає суттєвість. Якщо змістовна компонента фінансової звітності не буде мати первинної цінності для користувача, то як наслідок, результат зовнішнього незалежного аудиторського контролю такої фінансової звітності також втрачає цінність (споживчу вартість), тобто не може відбутися метаморфоз внутрішньої якості у зовнішню.

4. Розділ споживачів інформації фінансової звітності на «зовнішніх» та «внутрішніх» виявляє причини виникнення ефекту розриву інтересів між ними який полягає в тому, що цінність аудиту, як продукту аудиторської діяльності, з позиції внутрішнього користувача-замовника аудиту виявляється через вартісні оцінки: чим дешевше – тим краще. Але, існування розриву інтересів різних груп користувачів не може визнаватись фактором, що впливає на внутрішній зміст якості продукту аудиторської діяльності. Це протиріччя лише визначає напрямки управління процесами забезпечення якості продукту аудиторських послуг, при виконанні завдань з надання впевненості.

5. Якість продукту аудиторської діяльності це – багаторівнева категорія, яка проявляється через систематичне дотримання принципів незалежності суб'єктами аудиторської діяльності, та характеризується визначеним рівнем наданої впевненості за результатами наданих послуг у відповідності до очікуваних потреб їх користувачів.

6. Реальна якість продукту аудиторської діяльності має дві складові: якість продукту так і якість процесу. Для першого випадку якість продукту виступає об'єктом оцінки з позицій споживача, а в другому випадку з позиції

суб'єкта аудиторської діяльності. Нематеріальність послуги обумовлює її недовговічність. Таким чином, до моменту фактичного надання якості послуги існує тільки як потенційна. А невіддільність послуги від її джерела має наслідком те, що її реальна якість є віддзеркаленням якості процесів надання.

7. Послуга, що характеризується невіддільністю від її джерела, проявляє свою надійність безпосередню через надійність джерела її виконання – суб'єкта аудиторської діяльності. Споживач не здійснює безпосереднього порівняння якості майбутніх послуг, а фактично проводить оцінку професійної надійності суб'єкта аудиторської діяльності. Під надійністю суб'єкта аудиторської діяльності розуміється здатність такого суб'єкта зберігати в часі належний рівень методичного та організаційного забезпечення аудиторської діяльності, а також високий професійний рівень кадрового потенціалу, що дозволяє такому суб'єкту виконувати завдання в сфері аудиторської діяльності, у відповідності до визначених потреб користувачів (замовників) та з дотриманням вимог професійних стандартів й діючого законодавства, а також забезпечувати певний рівень гарантій користувачам (замовникам) щодо компенсації можливих негативних наслідків, ймовірність яких об'єктивно існує.

8. Процеси споживання продукту аудиторської діяльності відрізняються від звичайних товарів, внаслідок того, що аудиторська діяльність як така, знаходиться в системі тристоронніх відносин. Широка адресність використання продукту аудиторської діяльності має наслідком існування специфічних проявів закону вартості.

Ціна виступає в якості негативного зворотного зв'язку, який, з одного боку, повинен приводити у відповідність вироблені споживчі вартості з платоспроможним попитом, а з іншого відповідати рівню витрат, пов'язаних зі її створенням. Але, на відміну від звичайного процесу, цей зворотній зв'язок між вартістю та споживчою вартістю продукту аудиторської діяльності може бути відсутній, коли мова йде про виконання завдань з надання впевненості: для реального споживача послуг (користувача фінансової інформації) вартість послуги як така відсутня. Поряд із цим, для замовника (відповідальної сторони) споживча вартість може втрачати свою балансуєчу функцію в процесі ціноутворення. Поряд із цим, для замовника (відповідальної сторони) споживча вартість може втрачати свою балансуєчу функцію в процесі ціноутворення. Таким чином, закон вартості в сфері виконання завдань з надання впевненості не діє у повному обсязі, що в свою чергу визначає специфіку процесів формування та оцінки якості продукту аудиторської діяльності.

Ціна на аудиторську послугу є лише індикатором, який дозволяє користувачеві оцінювати не саму якість послуги, а лише рівень довіри до неї, об'єктивним параметром якості процесу надання послуги є її трудомісткість. З метою оцінки якості продукту аудиторської діяльності доречно використовувати такі показники як: трудомісткість окремого завдання, загальна трудомісткість виконаних однорідних завдань, середня трудомісткість завдання по групі, середня трудомісткість послуги в цілому.

9. Реальна якість аудиторської послуги формується внаслідок того, що для неї характерна невіддільність та непостійність. Якщо перша характеристика трансформує реальне сприйняття якості послуги із якістю процесу її виконання, то друга (непостійність) свідчить про те, що якість послуги може змінюватись залежно від того, хто, коли, де та як її надає. В цьому сенсі реальна якість аудиторської послуги завжди буде визначатись споживачем як порівняння очікуваної якості послуги із фактичним сприйняттям результатів її виконання. На відміну від будь-якої іншої послуги, послуги, що надаються в процесі аудиторської діяльності мають специфіку внаслідок існування широкої адресності, що в свою чергу може відділяти виконавця (суб'єкта аудиторської діяльності) від безпосереднього споживача її результатів (користувача фінансової інформації). Оцінка якості послуги з боку її виконавця (суб'єкту аудиторської діяльності) проводиться в площині загального (професійного) аудиторського ризику.

Отже, якість аудиторської послуги буде визначатись як досягнення стану її виконання, при якому відсутній розрив в очікуваннях як користувача так і замовника послуги, при прийнятому рівні аудиторського ризику.

10. Система контролю якості аудиторських послуг розглядається в двох площинах її реалізації як зовнішній і внутрішній контроль, що дозволяє визначити цю систему як ієрархічну. Стратегічна мета створення та функціонування системи контролю якості аудиторських послуг на рівні суб'єкта аудиторської діяльності є забезпечення та підтримання умов, за яких такий суб'єкт може працювати на прийнятому рівні аудиторського ризику, що відповідає загальним очікуванням користувачів результатів наданих послуг.

11. ПНПКЯ1 та МСКЯ1 представляють систему контролю якості аудиторських послуг у вигляді, описової (дескриптивної) моделі. Визначається два рівні контролю, які повинні мати місце в процесі здійснення аудиторської діяльності: перший рівень – рівень виконання завдання, другий рівень – рівень суб'єкта аудиторської діяльності в цілому.

Процедури контролю, які виконуються на першому рівні є складовою загального технологічного процесу надання аудиторської послуги і направлені на попередження відхилень такого процесу, що безпосередньо впливає на рівень його якості.

Другий рівень, на якому здійснюється внутрішній контроль якості аудиторських послуг – це рівень суб'єкта аудиторської діяльності в цілому. Такий контроль проводиться у формі моніторингу. Моніторинг здійснюється поза процесом фактичного надання аудиторських послуг й не може безпосередньо впливати на його якість. Головне завдання моніторингу полягає в формуванні умов, що направлені на забезпечення якості технологічного процесу надання аудиторської послуги.

14. Конструктивна (гносеологічна) модель системи контролю якості аудиторських послуг може бути представлена як взаємодія наступних елементів: суб'єкт контролю, об'єкт контролю, предмет контролю, стандарти контролю, процедура контролю, методи контролю, засоби контролю.

Під суб'єктом контролю розуміється фахівець або група спеціалістів, які здійснюють контрольні функції за наявності відповідних повноважень. В якості об'єктів контролю можуть виступати: процеси виконання процедур завдання; прийняті рішення щодо прийняття виконання та результатів виконання завдання; трудові, технічні та інформаційні ресурси, що формують умови, направлені на забезпечення якості технологічного процесу надання аудиторської послуги. Загальна предметна область системи внутрішнього контролю якості може бути представлена у вигляді багаторівневої адитивної моделі, що розгортається відносно відповідних форм контролю в середині такої системи. Система стандартів контролю має ієрархічний принцип побудови, що має зворотну направленість від вищого рівня до нижчого. В системі контролю якості аудиторських послуг до засобів контролю можна віднести робочу документацію. На рівні проведення процедур моніторингу в якості засобів контролю можна розглядати внутрішню документацію, пов'язану із регламентацією процесу надання аудиторських послуг в цілому.

Спрямування процедур всіх форм контролю проводиться в напрямку подолання розривів в якості, що в кінцевому результаті й повинно забезпечувати суб'єкту аудиторської діяльності достатній рівень впевненості, що процеси надання аудиторських послуг відповідають вимогам стандартів, законодавчих та нормативних вимог, які регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), які надають в результаті виконання завдань, відповідають умовам такого завдання.

15. Тресторонні взаємовідносини є об'єктивним чинником, що обумовлюють необхідність здійснення зовнішнього контролю якості аудиторських послуг. Головна його ознака полягає в тому, що він здійснюється над суб'єктом аудиторської діяльності й відокремлений від безпосереднього процесу надання послуги. Реалізація контрольної функції на цьому рівні об'єктивно не може бути направлена на якість процесу, а отже зовнішній контроль прямо не впливає на якість виконання конкретного завдання. Функція захисту інтересів користувачів визначається як пріоритетна у зовнішній системі контролю якості.

Зовнішній контроль якості аудиторських послуг має надати користувачеві певний рівень впевненості, про те, що при виконанні завдань суб'єкт аудиторської діяльності дотримується вимог якості процесу виконання, що дозволяє такому суб'єкту працювати в межах прийнятого професійного ризику, а отже забезпечувати якість результату надання послуги. Найбільш доцільним визначення результату зовнішньої перевірки контролю якості аудиторських послуг є його представлення у формі обмеженої впевненості, як результату того, що в процесі здійснених контрольних процедур не було виявлено свідчень, що вказують на існування документально підтверджених порушень норм законодавства та вимог професійних стандартів, що регулюють аудиторську діяльність.

РОЗДІЛ 4

РОЗВИТОК МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ПРАКТИКИ

4.1. Користувачі аудиторських послуг та їх інформаційні очікування

Сучасний зміст економічних процесів та взаємовідносин між різними групами їх суб'єктів обумовлюється, перш за все, трансформаціями, що пов'язані із формуванням та розвитком постіндустріальної економіки. Головними ознаками постіндустріальної економіки, як результат науково-технічної революції, стало перенесення пріоритетів від переважного виробництва товарів до виробництва послуг, а також те, що інформація та знання отримали статус домінуючого виробничого ресурсу. За висловленням Д. Белла «знання та інформація та стають стратегічними ресурсами та агентом трансформації постіндустріального суспільства» [47, с.335].

У самому загальному розумінні інформація являє собою міру неоднорідності розподілу матерії та енергії у просторі та у часі тією мірою змін, якою супроводжуються, процеси, що відбуваються у світі. З економічної точки зору інформація - це товар, що має вартість, призначений для зменшення невизначеностей у економічному суб'єкта .

Товарна природа інформації проявляється через споживання інформаційних ресурсів в процесі інноваційного розвитку. Таке споживання здійснюється шляхом:

- комерційного використання інформації (для отримання прибутку) в товарах роботах, послугах, технологіях (створення наукомісткої продукції, інтелектуальних товарів, інформаційних послуг);
- впливу на суб'єктивне сприйняття та очікування суб'єктів економічної діяльності (створення інформаційного образу продукту, компанії, формування потреби, або впливу на неї) [10, с.31].

Разом з тим, інформація виступала ключовим елементом у розвитку економічних систем задовго до того, як набула ознак виробничого ресурсу та товарної форми. В даному випадку мова йде про інформацію як ресурс в системі управління економічними процесами. Економічне управління розглядає інформаційні ресурси як необхідну умову, що дозволяє прийняти адекватні рішення, за допомогою яких відбуваються певні перетворення в об'єкті управління й досягається бажаний (очікуваний) результат.

Інформація, як ресурс управління, виконує наступні функції [99, с.7]:

- інтеграційну, що направлена на об'єднання суб'єктів соціально-економічних відносин в єдине ціле;
- комунікативну, яка формує засоби взаємодії та взаєморозуміння між суб'єктами соціально-економічних відносин;
- інструментальну, що визначає місце інформації в організації виробництва та управлінні;
- пізнавальну, яка розглядає інформацію як засіб відображення об'єктивної реальності про стан об'єктів економічного управління

Розвиток економічних систем мав наслідком зміни у змісті та джерелах інформаційного ресурсу економічного управління. З одного боку традиційна історична фінансова інформація про стан суб'єкта господарювання не дозволяє формувати достатнє підґрунтя для стратегічних управлінських рішень, тому виникає об'єктивна потреба у розширенні її змісту за рахунок так званої нефінансової інформації (про стан корпоративного управління, системи внутрішнього контролю, системи якості та технології виробництва тощо). З іншого боку, джерелом управлінської інформації стають не тільки фактичні дані про результати діяльності суб'єкта господарювання, але й так звана «зовнішня» інформація, що пов'язана з функціонуванням інших суб'єктів. Ці обставини свідчать, що інформація, як ресурс управління, повинна мати властивості, що дозволяють їй виконувати вище названі функції. Можна назвати такі головні властивості інформації: достовірність, повнота, зрозумілість, своєчасність та корисність.

Достовірність інформації означає, що вона відповідає реальності. Поняття достовірності пов'язується із тим, що за умови відсутності помилок та перекручень, інформація може бути правильно сприйнятою її користувачем. Теорія питання розглядає категорію достовірності у поєднанні з категорією істини. Якщо достовірність суб'єктивна, то істина завжди – об'єктивна. Це означає, що достовірність, як властивість інформації завжди залежить від суб'єкта та цілей її використання. З позицій окремого суб'єкта (споживача інформації) кожна інформація є результатом реалізації абсолютно конкретної моделі її формування [258].

Повнота інформації означає, що її достатньо для розуміння конкретної ситуації та прийняття рішення у відповідності до поставленої мети управління. Поняття повноти фінансової інформації також пов'язується з тим, що її зміст повинен бути сформований з урахуванням всього масиву вихідних даних, які систематизовані в обсязі, що відповідає певній концептуальній основі.

Зрозумілість інформації означає, що вона є доступною для цілком ясного й однозначного її усвідомлення тими, для кого призначається. Тільки зрозуміла інформація має реальну цінність. Разом з тим, зрозумілість інформації розглядається в контексті того, що користувач є обізнаним щодо змісту та принципів подання інформації у відповідності до певної концептуальної основи.

Своєчасність, інформації означає, що вона є саме тією, яка потрібна на даний момент, тобто є актуальною. Саме тому, своєчасність інформації може бути забезпечена тільки завдяки застосування відповідних інформаційних технологій її отримання та обробки. Такі технології пов'язуються також із зменшенням ризиків викривлень, що забезпечує достовірність та повноту інформаційних ресурсів процесів управління. Тільки своєчасна інформація може мати властивість корисності.

В загальному розумінні поняття корисності виражає ступінь задоволення, яке одержує суб'єкт від споживання товару чи виконання будь-якої дії. Корисність економічної інформації розглядається як її значущість для прийняття управлінських рішень щодо функціонування суб'єкту господарювання.

Корисність інформації залежить від наявних потреб конкретного суб'єкта прийняття управлінських рішень. Саме властивість корисності й формує фундаментальне поняття для оцінки фінансової інформації та аудиторської практики – поняття суттєвості.

Таким чином, формування властивостей будь-якої фінансової інформації, як інформаційного ресурсу в системі економічного управління, є результатом дії двох основних факторів (рисунок 4.1):

- технологічного, який пов'язаний із змістом концептуальної основи складання фінансової інформації,
- інформаційних потреб користувача, які визначаються метою та напрямками прийняття управлінських рішень.

Отримане розуміння джерел формування властивостей інформації дозволяє визначити взаємозв'язок між процесом формування інформації та процесом формування інформаційних потреб - інтересів.

У філософії та соціології під інтересом розуміють об'єктивне ставлення соціальних суб'єктів (індивіда, групи, суспільства) до явищ та предметів навколишнього середовища, обумовлених становищем цих суб'єктів, і таке, що включає їх об'єктивно існуючі соціальні потреби та шляхи їх задоволення [160, с.113]. Наукові підходи, що використовуються з метою дослідження змісту категорії «інтерес», базуються на трьох основних теоріях: 1) теорія зовнішніх обставин; 2) теорія внутрішнього фактора; 3) теорія взаємодії [278].

Згідно теорії зовнішніх обставин інтерес формується внаслідок існування такої сукупності умов 1) існує визначений предмет, на який спрямовується інтерес; 2) існує усвідомлена значущість та зацікавленість щодо предмета, на який направлено інтерес; 3) існує прояв інтересу через увагу; 4) інтерес обумовлюється потребою, але не збігається з нею [278, с.19-20].

Теорія внутрішнього фактора розглядає зміст інтересу через єдність об'єктивної та суб'єктивної його сторін. Інтерес - це «мотив або мотиваційне становище, що підштовхує до пізнавальної діяльності» [160, с.113].

Суть теорії взаємодії полягає в тому, що інтерес, за визначенням професора В.О. Бернацького, «... являє собою особливий прояв потреби у суспільних відносинах, який спрямовує діяльність кожного так, щоб зробити можливим реальне використання предмета» [28, с.21]. Таким чином, інтерес може виявитися тільки у разі якщо суб'єкт бере участь у різних суспільних відносинах і взаємодіє з іншими особами. З позицій цієї теорії інформаційний інтерес в системі економічного управління обумовлений змістом соціально-економічних відносин у суспільстві, який у свою чергу визначається станом розвитку таких відносин. В загальному контексті цього дослідження, саме теорія взаємодії пояснює один із видів обставини виникнення та розвитку аудиту як наслідок змін інтересів економічних суб'єктів щодо інформаційних ресурсів управління.

Існуючі теорії, що описують зміст та процеси формування інтересу, у своїй сукупності досліджують різні етапи його розвитку. Одним із проявів розвитку інтересу, як такого, є трансформація інтересу із приватного у публічний. За визначенням М. Перепелиці «публічність інтересу означає, що його суб'єктом



Рисунок 4.1 Властивості фінансової інформації та джерела їх формування

(носієм) є суспільство як органічне ціле. Найбільшою мірою спільності володіють інтереси всього суспільства (суспільні інтереси). Вони відображають базові потреби людей і у багатьох обумовлюються необхідністю соціального розвитку».

[160, с.114]. Економічна інформація про результати діяльності суб'єктів господарювання становить предмет, на який направляється інтерес різних категорій користувачів такої інформації.

Економічна інформація стає предметом як приватного так і публічного інтересу в силу того, що існує об'єктивна потреба в ній. Як зазначає німецький соціолог Ніклас Луман «...інформацію неможливо отримати пасивно із сигналів, які сприймаються з навколишнього світу, навпаки, вона завжди містить деяку вільну компоненту очікування того, що з нею потім можна робити, тобто ще до початку виникнення інформації відносно неї має сформуватися інтерес» [125, с.114]. Отже, інтерес користувачів інформації формує такі її властивості як «корисність» та «своєчасність» (див. рис. 4.1). Причому конкретне наповнення змісту цих властивостей треба розглядати як функцію мети використання інформації, що в свою чергу визначається кожним окремим користувачем, або однорідною групою користувачів.

Взаємозв'язок між інформаційними вимогами користувачів та джерелом такої інформації здійснюється через спеціальні регламенти, якими визначається зміст та принципи формування інформації. Для випадку фінансової інформації таким регламентом виступає концептуальна основа, що дозволяє інформації мати таку властивість як «зрозумілість».

Предмет інтересу користувачів фінансової інформації виникає як результат діяльності господарюючих суб'єктів в системі економічних відносин суспільства. Саме від господарюючого суб'єкта залежить конкретне наповнення таких властивостей інформації як «достовірність» та «повнота» [251]. Але, внаслідок існування обставин, що породжують асиметричність інформації, захист інформаційних інтересів користувачів повинен здійснюватись за допомогою спеціальних компенсаторних механізмів, яким сьогодні виступає аудит.

Результатом аудиторської перевірки фінансової інформації є аудиторська думка щодо достовірності та повноти такої інформації. Якщо розглядати аудиторський звіт як специфічний вид інформації, то, безсумнівно, така інформація може бути предметом інтересу з боку користувачів. Так, поряд з користувачами фінансових звітів Н.С. Шалімова розглядає окрему категорію «користувачі результатів аудиту» [299].

Під користувачами результатами аудиту вчена розуміє «...особу, осіб або категорію осіб, для яких аудитор складає аудиторський звіт та у випадках, передбачених Міжнародними стандартами аудиту та вітчизняними законодавчими і нормативними актами, повідомляє іншу додаткову інформацію з питань аудиту» [299, с.268]. Відповідно здійснюється ідентифікація користувачів результатів аудиту, які поділяються на головних (ключових) користувачів та середніх користувачів.

Позиція вченої ґрунтується на тому, що користувачі результатів аудиту потребують інформації не тільки про оцінку рівня повноти та достовірності безпосередньо фінансової звітності, але й специфічної інформації для «...кращого розуміння змісту і принципів складання фінансової звітності, етапів, процедур та принципів аудиту» [299, с.268].

Отже, результат аудиторської перевірки формує інформацію двох видів:

- перший – це так званий «кінцевий результат аудиту», який фактично і є аудиторською думкою про достовірність та повноту фінансової звітності. Цей вид інформації є предметом інтересу як ключових так і середніх користувачів;
- другий – «проміжний результат аудиту», який охоплює інформацію, яка повідомляється різним групам користувачів у процесі проведення аудиту. Цей вид інформації може бути інтересом тільки для ключових користувачів.

На перший погляд може здаватись, що аудиторський звіт, який містить незалежну думку про повноту та достовірність фінансової інформації, є самостійним предметом інформаційного інтересу користувачів фінансової звітності. Натомість, процедури аудиторської перевірки направлені на забезпечення відповідного рівня двох основних властивостей фінансової інформації таких як «достовірність» та «повнота» і не формують будь-якої додаткової інформації про наслідки діяльності суб'єктів господарювання.

Дійсно, практика виконання завдань з надання впевненості ґрунтується на положеннях «Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості» [145, с.3-26], якими вимагається ідентифікація «визначених користувачів», як обов'язкового елементу будь-якого завдання з надання впевненості. При цьому визначені користувачі – це особа, особи або категорія осіб, для яких аудитор складає звіт з надання впевненості з метою висловлення думки про достовірність та повноту інформації, що складає предмет аудиторської перевірки. Ідентифікація визначених користувачів може здійснюватись у різні способи: визначатись змістом договору на проведення аудиторської перевірки, або нормами відповідних законів. Але, у будь-якому випадку, визначені користувачі – це завжди особи, які спочатку повинні мати інформаційний інтерес до предмету аудиторської перевірки. Головна мета процедури ідентифікації визначених користувачів полягає в тому, щоб «...завдання з надання впевненості виконувалось для конкретної мети» [145, с.13], тому, що саме мета використання інформації, що містить предмет аудиторської перевірки, формує критерії оцінки достовірності та повноти.

Як було розглянуто у попередніх розділах цього дослідження (1.2 та 3.2), аудиторська думка дозволяє лише підвищити якість фінансової інформації, що виступає предметом прямого інформаційного інтересу її користувачів. Абсолютно очевидним є те, що будь-яка фінансова інформація може бути предметом інформаційного інтересу і у випадку відсутності незалежної аудиторської думки щодо її достовірності та повноти. Також необхідно зауважити, що інформація про технологічні особливості здійснення аудиторської перевірки не може розглядатись як доречна, тобто така, яка дозволяє користувачеві, який необізнаний в специфіці виконання завдань з надання впевненості, належним чином сприйняти цю інформацію. На думку Н.С. Шалімової головна мета, яка повинна бути досягнута у випадку інформування користувачів фінансової інформації про «етапи, процедури та принципи аудиту», є забезпечення якості результатів аудиту. В даному випадку якість результатів аудиторської послуги

визначається через специфічні процеси її оцінки й сублімується в оцінку надійності суб'єкта аудиторської діяльності.

Важливість проведеного Н.С. Шалімовою дослідження, полягає в тому, що вчена прямо пов'язує інформаційні потреби користувачів фінансової інформації зі змістом результатів аудиторської перевірки. Але головний зміст такого взаємозв'язку повинен визначатись через категорії достовірності та повноти фінансової інформації, які в свою чергу є функцією інформаційної потреби кожного користувача.

Сучасні дослідження, що здійснюються в площині теорії аудиту, в багатьох випадках розглядають питання взаємозалежності аудиторської практики та інтересів користувачів фінансової звітності. Головним методичним підходом у проведенні таких досліджень є класифікація користувачів фінансової інформації.

Класифікація будь-яких об'єктів проводиться згідно з правилами розподілу заданої множини таких об'єктів на підмножини (класифікаційні угруповання) відповідно до встановлених ознаками їх відмінності або подібності. В залежності від мети проведення дослідження одна й та ж сукупність може бути класифікована за різними класифікаційними ознаками.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» під користувачами фінансової звітності розуміються «фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень» [193, ст.1].

Однорідність сукупності користувачів фінансової інформації визначається тим, що такі суб'єкти «...проявляють інтерес до подій і процесів, що відбуваються на підприємстві, та хочуть мати інформацію про стан майна, результати діяльності, партнерську надійність, впевненість у тому, що підприємство буде успішно функціонувати й надалі» [119, с.132]. Найбільш поширеною класифікаційною ознакою користувачів фінансової інформації є можливість їх впливу на результати діяльності суб'єкта господарювання – джерело інформації. За цією ознакою користувачів поділяють на зовнішніх та внутрішніх. Такий поділ здійснюється виходячи з того, що різні користувачі мають різний доступ до інформації про суб'єкт господарювання [193, с.9].

До внутрішніх користувачів відносять осіб, що мають вільний доступ до всієї необхідної та корисної інформації (дані управлінського та фінансового обліку) та несуть відповідальність за прийняття управлінських рішень. Зовнішні користувачі функціонують поза межами суб'єкта господарювання й свою чергу можуть відрізнитись за такими ознаками: мають прямий фінансовий інтерес, непрямий фінансовий інтерес та не мають фінансового інтересу щодо суб'єкта господарювання [307, с.69].

Розглядаючи користувачів фінансової інформації, Н.В. Ким вважає за доцільне робити їх поділ (як зовнішніх так і внутрішніх) на основних та неосновних. Під основними користувачами вчена розуміє осіб, що зацікавлені в успіхах підприємства, тому що добробут таких користувачів знаходиться у прямій залежності від результатів діяльності останніх. До неосновних користувачів

відносяться ті, що безпосередньо не зацікавлені в успіхах аналізованого підприємства [106, с.166-169].

Існуючі сучасні підходи до класифікації користувачів фінансової інформації мають за мету визначення змісту інформаційних інтересів. Інформаційний інтерес представляється через опис змісту різних видів звітності підприємства, що може бути використана. Проте, треба зазначити, що можна лише окреслити можливий напрямок використання інформації про суб'єкт господарювання і при цьому неможливо виявити вичерпний перелік комбінацій обставин, завдань та кінцевих цілей користувачів.

Якщо звернутись до принципів класифікації звітності підприємств, то можна отримати їх конгруентність до класифікації користувачів такої звітності. Так, В.С. Ленъ поділяє звітність підприємств на внутрішню та зовнішню. А зовнішня звітність у свою чергу включає: фінансову, податкову, статистичну та адміністративну [122, с.7].

Отже, традиційна класифікація користувачів фінансової інформації дозволяє отримати розуміння про їх сукупність лише як цільової групи, в середині якої відбувається обіг інформації, що представлена у відповідних видах звітності суб'єктів господарювання.

З позиції аудиту, як незалежного інструменту контролю щодо достовірності та повноти інформаційного ресурсу, головною класифікаційною ознакою повинні бути не здатність користувачів впливати на діяльність суб'єкта господарювання, а зміст та мета використання такого інформаційного ресурсу.

Взаємозв'язок між інформаційними інтересами користувачів та завданнями аудиторської перевірки схематично представлено на рисунку 4.2.

Аналіз публікацій з теорії аудиту, в яких розглядаються питання інформаційних потреб користувачів, розглядають їх лише в контексті фінансової інформації. В цілому такі погляди є наслідком представлення аудиторської практики лише сегментом аудиту фінансової звітності. Натомість сучасний спектр робіт на ринку аудиту набагато більше, що визначається реальними потребами користувачів щодо інформаційних ресурсів.

Так предметом аудиторської перевірки при виконанні завдань з надання впевненості можуть бути [145, с.13]:

- фінансові результати діяльності або умови (наприклад, історичний або прогнозний фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки), для яких інформацією з предмета перевірки може бути визнання, оцінка, подання й розкриття інформації, які наведені у фінансовій звітності;

- нефінансові результати діяльності або умови (наприклад, результати діяльності суб'єкта господарювання), для яких інформацією з предмета перевірки можуть бути основні показники продуктивності й ефективності;

- фізичні характеристики (наприклад, потужність обладнання), для яких інформацією з предмета перевірки може бути документ із специфікацією;

- системи та процеси (наприклад, система внутрішнього контролю або інформаційних технологій суб'єкта господарювання), для яких інформацією з предмета перевірки може бути твердження про ефективність;

- поведінка (наприклад, корпоративне управління, дотримання вимог нормативних актів, практики управління людськими ресурсами), для якої інформацією з предмета перевірки може бути звіт про дотримання вимог або звіт про ефективність.



Рисунок 4.2 Формування зв'язку між інформаційними інтересами користувачів та завданнями аудиторської перевірки

Можлива сукупність предметів аудиторської перевірки може мати різні характеристики (якісні, кількісні, об'єктивні, суб'єктивні), містити як історичну так і прогностну інформацію, відповідати певному періоду часу або охоплювати період. Саме предмет перевірки є визначальним для ідентифікації виду завдання з надання впевненості, а отже, й особливостей процедур його виконання.

Таким чином, з позицій розуміння завдань аудиторської практики необхідно проводити дослідження користувачів в контексті видів предметів, що формують зміст їх інформаційного інтересу.

Предмет інформаційного інтересу користувачів, який може існувати в площині виконання завдань з надання впевненості, не може бути обмежений лише тільки фінансовою інформацією (звітністю) [228].

В загальному розумінні фінансова звітність – це структуроване подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні примітки, яке призначене повідомляти про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта

господарювання на певний момент часу або про зміни у них за період часу відповідно до концептуальної основи фінансової звітності. Відповідні примітки складаються, як правило, зі стислого викладу суттєвих облікових політик та іншої пояснювальної інформації. Термін «фінансова звітність» означає, як правило, повний комплект фінансової звітності, визначений за вимогами застосовної концептуальної основи фінансової звітності, проте може також означати окремий фінансовий звіт [144, с.37] .

Одночасно, предметом завдання аудиторської перевірки може бути не тільки фінансова інформація. Тому, цілком логічним є використання поняття «користувач економічної інформації» замість традиційного «користувач фінансової звітності». Економічна інформація об'єднує в себе не тільки фінансову інформацію, але й містить систему натуральних, трудових і вартісних показників, які за своїм характером відображають планові й фактичні дані про виробничо-господарську діяльність та причинний взаємозв'язок між керуючим і керованим об'єктами. В такому контексті дефініція «користувач економічної інформації» цілком пов'язується із класифікаційними ознаками предмету завдання з надання впевненості.

Поняття достовірності інформації завжди розглядається через співставлення очікувань користувачів до змісту предмету інформаційного інтересу. Якщо предмет інформаційного інтересу користувачів є одночасно й предметом з виконання завдання з надання впевненості, то принципового значення набуває те, які вимоги існують до змісту такого предмету.

Будь-який предмет аудиторської перевірки повинен відповідати наступним вимогам:

- існує можливість його ідентифікувати та послідовно оцінити чи визначити за визначеними критеріями;
- існує можливість здійснити процедури отримання достатніх й належних доказів щодо інформації, яку охоплює предмет, для формування висновку про достатню впевненість або обмежену впевненість [145, с.14].

Отже, вимоги, які існують до порядку формування та подання інформації, розглядаються як підґрунтя не тільки для визначення предмету із завдання аудиторської перевірки, але й для отримання розуміння критеріїв оцінки достовірності інформація, яка охоплюється змістом відповідного предмету (див. рис.4.2).

Для випадку фінансової інформації в якості таких вимог виступає концептуальна основа фінансової звітності. Як зазначено в МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту», фінансова звітність складається відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, яка призначена задовольняти:

- загальні потреби широкого кола користувачів у фінансовій інформації (тобто «фінансова звітність загального призначення»), або
- потреби конкретних користувачів у фінансовій інформації (тобто «фінансова звітність спеціального призначення») [16, с.87] .

Метою виконання завдання з аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Її досягають через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності [16, с.77] . Іншими словами, аудитор повинен отримати відповідь на головне питання: чи подана фінансова звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або чи надає вона правдиву та достовірну інформацію відповідно до концептуальної основи, яка була використана для її складання. При цьому кінцевий результат процесу виконання завдання завжди буде підпорядкований тому, яка концептуальна основа була використана для фінансової звітності, що підлягала аудиту. Таким чином, забезпечується така властивість інформації як достовірність.

Застосовувана основа фінансових звітів є підґрунтям, що формує вихідні параметри якісних характеристик та змісту інформації. Ці обставини обумовлюють необхідність дослідження концептуальної основи в процесі виконання завдання з аудиту фінансових звітів.

Таке дослідження повинно включати процедури, що забезпечують аудитору отримати розуміння змісту складу фінансових звітів, їх призначення, якісні характеристики, а також сегменти, які є чутливими до викривлень внаслідок застосування професійного судження [244].

Виконання процедур вивчення та аналізу застосовуваних концептуальних основ фінансових звітів в процесі аудиту здійснюється за такими напрямками:

1) дослідження застосовуваної концептуальної основи з метою визначення її якісних характеристик (концептуальна основа достовірного подання, або концептуальна основа дотримання вимог);

2) ідентифікація цільової направленості фінансових звітів, що визначається концептуальною основою (концептуальна основа загального призначення, або концептуальна основа спеціального призначення);

3) аналіз змісту нормативної бази, що встановлює принципи формування фінансових звітів та описує порядок їх застосування, з метою: встановлення базових (пріоритетних) норм та виявлення протиріч між базовими та вторинними нормами;

4) виявлення положень, що передбачають застосування професійного судження, як інваріантної компоненти в процесі складання фінансових звітів.

Концептуальна основа представляє собою систему узгоджених цілей і принципів, на основі яких формуються несуперечливі між собою стандарти формування інформації про фінансовий стан на відповідну звітну дату та фінансові результати за відповідний звітний період.

Як зазначається у дослідженні Голова С.Ф. «існуюча система бухгалтерського обліку спирається на загальноприйняті принципи (GAAP), які формувались в епоху індустріальної економіки і не пристосовані для адекватного відображення сучасних факторів вартості бізнесу» [59, с.386] . В цьому контексті Д. Адріссен і П. Тіссен говорять про те, що «традиційна фінансова звітність основну увагу приділяє минулому, тому що можна вимірювати, що статично і матеріально. Вона практично не проливає світла на активи, які нині, в епоху

економіки знань, мають ключове значення для того, щоб компанія досягла успіху (а також зуміла його утримати)» [9, с.22-23]. Трансформації, які відбуваються у змісті концептуальних основ, є свідченням еволюції інформаційної парадигми щодо економічної інформації. Головним в цьому процесі є забезпечення перспективних очікувань користувачів.

Саме зазначені обставини спонукають до пошуку нових підходів до формування сучасної інформаційної бази прийняття управлінських рішень, що забезпечували б її надійність. Так, на підставі узагальнень, проведених С.Ф. Головим, визначається 12 концепцій, якими описано перспективи трансформаційних змін фінансової звітності [17, с.381- 454]. Діючі концептуальні основи фінансових звітів та їх перспективні моделі мають різні характеристики, що дозволяють порівнювати їх цілі, склад інформації (фінансова, нефінансова), направленість інформації (перспективна, ретроспективна, оперативна), періодичність подання звітності, форми представлення звітності і т.д. Разом з тим, для цілей проведення аудиту фінансових звітів, дослідження застосовуваних концептуальних основ вимагає їх аналізу з інших позицій, якими визначається кінцева мета виконання аудиторських процедур.

МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» визначає те, що результат аудиту (зміст аудиторського висновку) має пряму залежність від виду концептуальної основи, що була використана під час складання фінансових звітів.

За якісним характером інформації, яка подається у фінансових звітах, концептуальні основи можуть бути: концептуальна основа достовірного подання, та концептуальна основа дотримання вимог.

Концептуальна основа достовірного подання обов'язково містить вимоги, якими передбачається:

1) прямо чи опосередковано, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібним розкриття інформації, крім тієї, яку конкретно вимагає концептуальна основа, або

2) прямо підтверджує, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно відхилитися від вимоги концептуальної основи. Очікується, що такі відхилення необхідні лише за надзвичайно рідкісних обставин.

Концептуальна основа дотримання вимог не містить будь-яких положень, які б відповідали вимогам 1 та 2 пунктів, що наведені вище.

Можна виділити дві ключові характеристики – атрибути, які повинні бути досліджені для будь-якої концептуальної основи в процесі здійснення процедур аудиту (рисунок 4.3). Це:

- цільова направленість фінансових звітів на задоволення інформаційних потреб користувачів певного сегменту: концептуальна основа фінансових звітів загального призначення та концептуальна основа фінансових звітів спеціального призначення;

- якісні характеристики фінансових звітів, що складаються відповідно до концептуальної основи: концептуальні основи достовірного подання та концептуальні основи дотримання вимог.



Рисунок 4.3 Схема формування предметної області завдань з аудиту

Під час виконання завдання з аудиту фінансових звітів, аудитор перш за все повинен спочатку з'ясувати:

- яка використовується концептуальна основа фінансової звітності,
- що включає в себе повний комплект фінансової звітності загального призначення.

Ці обставини повинні бути враховані під час розробки загальної стратегії аудиту і в підсумку впливають на формулювання висновку в тексті аудиторського звіту [248]. Справа в тому, що форма аудиторської думки залежатиме від застосовної концептуальної основи фінансової звітності та будь-якого застосовного законодавчого або нормативного акта. Якщо концептуальна основа фінансової звітності є концептуальною основою достовірного подання, думка аудитора буде полягати в тому, чи подана достовірно фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах або чи надає вона правдиву та достовірну інформацію. Якщо концептуальна основа фінансової є концептуальною основою дотримання вимог, потрібна думка стосовно того, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до концептуальної такої основи.

Концептуальна основа фінансової звітності може визначатись на підставі:

- законодавчих чи нормативних вимог,
- прийнятих стандартів фінансової звітності,
- статутів, нормативних актів, судових рішень та професійних етичних зобов'язань стосовно питань бухгалтерського обліку,
- опублікованих тлумачень з бухгалтерського обліку різної правомочності, що видані організаціями, які встановлюють стандарти, професійними або регуляторними організаціями (наприклад, інструкції, методичні рекомендації);
- опублікованих думок різної правомочності з проблем бухгалтерського обліку, що виникають, видані організаціями, які встановлюють стандарти, професійними або регуляторними організаціями (наприклад: накази, роз'яснення);
- загальних та галузевих інструкцій, які є загальновизнаними та поширеними;
- літератури з бухгалтерського обліку.

Якщо існують суперечності між концептуальною основою фінансової звітності та джерелами, з яких можна отримати інструкції з її застосування, або між джерелами, які охоплюють концептуальну основу фінансової звітності, переважну силу має джерело вищого статусу.

Таким чином, можна визначити третю характеристику-атрибут концептуальної основи це – склад нормативної бази, що визначає зміст концептуальної основи та описує порядок її застосування.

Головним документом, яким визначаються засади здійснення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [193]. Стаття 6 цього Закону встановлює, що регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (надалі – П(С)БО), інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування [193, ст.6].

Поряд із П(С)БО фінансова звітність в Україні може складатись на підставі вимог концептуальної основи, яка міститься у міжнародних стандартах фінансової звітності (надалі – МСФЗ). Відповідна норма прописана в статті 12-1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [193, ст.12-1].

Вимоги застосовної концептуальної основи фінансової звітності визначають форму та зміст фінансової звітності. Саме тому, наступним атрибутом, який досліджуються в процесі виконання завдання з аудиту, повинен бути зміст та склад фінансової звітності, яка підлягає перевірці.

Концептуальна основа, яка встановлена Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Н(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [148]. Принципи складання фінансової звітності, а також якісні характеристики, які необхідно забезпечити, формують технологію процесу складання показників фінансової звітності. При цьому загально прийняті принципи складання фінансових звітів широко використовують професійне судження у прийнятті рішення про доцільність застосування облікового підходу, у випадках, коли концептуальна основа передбачає багатоваріантність для оцінки певних груп операцій чи статей звітності. Таке «творче» застосування правил складання фінансових звітів в окремих випадках дозволяє маніпулювати прибутком шляхом завищення резерву сумнівних боргів та забезпечень, завищення доходів, капіталізацію витрат, методів оцінки запасів тощо [292]. Таким чином, наступною характеристика – атрибут, яку повинна бути досліджена в процесі виконання завдання, це напрямки застосування професійного судження та складові фінансової звітності, які формуються із врахуванням професійного судження відповідальної сторони.

Головна кінцева мета аудиту фінансової звітності направлено на оцінку того, чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Така оцінка включає розгляд якісних аспектів практик обліку, що існують у суб'єкта господарювання, в тому числі ознаки можливої упередженості суджень управлінського персоналу. Для цього необхідно вирішити наступні завдання в процесі виконання процедур аудиту:

- оцінити, чи забезпечує фінансова звітність адекватні розкриття суттєвих облікових політик, які були обрані та застосовані;
- пересвідчитись, що обрані та застосовані облікові політики відповідають застосовній концептуальній основі фінансової звітності та є належними;
- проаналізувати обґрунтованість облікових оцінок, які були здійснені управлінським персоналом;
- дослідити чи є інформація, яка подана у фінансовій звітності, доречною, достовірною, порівнюваною і зрозумілою;
- з'ясувати, чи забезпечує фінансова звітність адекватне розкриття даних у такий спосіб, щоб визначені користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, подану у фінансовій звітності;
- визначити, чи є належною термінологія, що використовується у фінансовій звітності, включаючи назву кожного фінансового звіту.

Якщо предметна область аудиту визначена як фінансова звітність загального призначення, що складена відповідно до концептуальної основи достовірного подання, то додатково до складу завдань необхідно включити оцінку того, чи забезпечено достовірне подання такої фінансової звітності. Аудиторська оцінка щодо достовірного подання фінансової звітності включає розгляд таких аспектів:

- загального подання, структури і змісту фінансової звітності;

- чи подає фінансова звітність, включаючи пов'язані примітки, основні операції та події так, щоб забезпечити достовірне подання.

Аудиторська практика в Україні має два головних сегменти: це завдання, предметом виконання яких є фінансова інформація, та завдання, що пов'язані із перевіркою інформації, яка міститься у податковій звітності.

Перший напрямок є цілком очевидним з урахуванням традиційного позиціонування аудиту в системі соціально-економічних відносин. Розвиток таких відносин має наслідком все більшу орієнтацію суб'єктів господарювання до розширення обсягів розкриття інформації, яка подається як відбувається шляхом подання поряд із фінансовою звітністю іншої інформації. Саме тому, виконання завдань аудиту фінансової звітності передбачає розширення предметної області завдання. Таке розширення відбувається через встановлення додаткових законодавчих вимог до завдання з аудиту.

Другий напрямок обумовлений особливостями інституційного середовища підприємницької діяльності в Україні. Ризики, що виникають у суб'єктів господарювання внаслідок формування невідповідностей у податковій звітності, формують загрози не тільки для реалізації завдань фінансово-господарської діяльності, але й можуть виступати ключовим фактором у перспективах безперервної діяльності.

Саме тому, подальші питання, що пов'язані із розвитком методичного забезпечення аудиторської практики, будуть присвячені розгляду методик аудиту в цих сегментах.

4.2. Аудиторська перевірка стану корпоративного управління як інструмент зниження інформаційних ризиків

Розвиток аудиту пов'язаний із змінами, що відбуваються у правових взаємовідносинах між власниками суб'єктів господарювання та між власниками та менеджментом такого суб'єкта господарювання. Внаслідок цього, виникли чинники, які стали причиною того, що «...обов'язковий аудит еволюціонував від перевірки доходів, витрат, активів і зобов'язань до аналізу та оцінки ризиків діяльності» [311, с.4].

Сьогодні найпоширенішою організаційно-правовою формою функціонування підприємств стала акціонерна. Така форма власності має свої переваги над іншими колективними формами, які пов'язані з тим, що в акціонерному товаристві існує можливість передавати права власності та разом з тим, здійснювати контроль над підприємством, збільшувати капітал шляхом додаткової емісії акцій, зберігаючи фінансову стійкість товариства. За результатами проведених аналітичних досліджень на сьогоднішній день власниками іменних цінних паперів є 17,2 млн. фізичних осіб, що складає понад третину населення України; приблизно три четверті промислового потенціалу України функціонує у вигляді акціонерної форми власності. Дві третини загальної

чисельності промислово-виробничого персоналу України працюють на підприємствах акціонерної форми власності [304].

Реалізація майнових прав власників акціонерного товариства здійснюється через систему корпоративного управління. Наукові дослідження з питань корпоративного управління мають досить широкий спектр трактовок цього поняття, які характеризують його з різних точок зору [295,64,306]. Узагальнення існуючих трактовок дозволяє визначити, що корпоративне управління є наслідком відокремлення прав власності від прав управління (контролю) і виступає системою, за допомогою якої спрямовують та контролюють діяльність акціонерного товариства. У рамках корпоративного управління визначається, яким чином акціонери (власники) здійснюють контроль за діяльністю менеджерів, а також яку відповідальність несуть менеджери перед власниками за результати діяльності товариства.

Корпоративне управління розглядається як ключова складова інституціональної інфраструктури національної економіки у забезпеченні сталого розвитку бізнесу та є визначальним фактором в процесі прийняття інвестиційних рішень. Це обумовлено перш за все тим, що ефективне корпоративне управління розглядається інвесторами як джерело підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства, що в свою чергу підтверджується безліччю незалежних прикладних досліджень.

Різноманіття національних форм корпоративного управління можна умовно розбити на групи, що тяжіють до двох протилежних моделей [116, с.41-43]: американська, або аутсайдерська, модель та німецька, або інсайдерська, модель.

Аутсайдерська модель - це модель управління акціонерними товариствами, яка є наслідком ринкових механізмів, або високого рівня використання інших (зовнішніх по відношенню до акціонерного товариства), механізмів корпоративного контролю, чи контролю над менеджментом акціонерного товариства. Така модель характерна для США, Великобританії, Австралії, Канади, Нової Зеландії. В цих країнах, як відомо, інтереси акціонерів представлені великою кількістю відокремлених один від одного дрібних інвесторів, які мають залежність від ефективної роботи менеджменту корпорації. Саме тому, існування аутсайдерської моделі пов'язано зі зростанням ролі фондового ринку, через який здійснюється контроль над менеджментом корпорації .

Інсайдерська модель - це модель управління акціонерними товариствами, яка пов'язана із переважним використанням внутрішніх методів корпоративного контролю, або методів самоконтролю. Цей тип моделі корпоративного управління найбільш поширено й у країнах Центральної Європи, Скандинавських країн, проте, менш характерна для Бельгії та Франції. В її основі знаходиться принцип соціальної взаємодії, який полягає у тому, що всі сторони, які зацікавлені в діяльності корпорації, мають право брати участь у процесі прийняття рішень (акціонери, менеджери, персонал, банки, громадські організації). Німецька, або інсайдерська, модель має слабку орієнтацією на фондові ринки і акціонерну

власність в процесі прийняття управлінських рішень, внаслідок того, що компанія самостійно контролює свою конкурентоспроможність та результати діяльності.

Американська і німецька моделі корпоративного управління являють собою дві протилежні системи, між якими знаходиться безліч варіантів з переважним домінуванням тієї чи іншої системи і відображають національні особливості конкретної країни

На сьогоднішній день в Україні формування та функціонування системи корпоративного управління визначено нормами Закону України «Про акціонерні товариства» [188].

Загальна структура системи корпоративного управління представлена на рисунку 4.4.



Рисунок 4.4 Загальна структура корпоративного управління акціонерного товариства

Розвиток корпоративного управління безпосередньо пов'язаний із процесами, які відбуваються у відносинах власності акціонерного товариства. Структура акціонерного капіталу виступає середовищем функціонування системи корпоративного управління і формує спочатку його складові, а потім впливає на ефективність функціонування.

Дослідження процесів, які відбуваються в середині акціонерного капіталу мала наслідком виокремлення нового напрямку аналізу - корпоративного аналізу. Корпоративний аналіз є системою спеціальних економічних знань про статутний

капітал корпорації, що виступає основою її фінансово-господарської діяльності та розвитку, а також про фактори, вплив котрих зумовлює змінність величини статутного капіталу [14].

Модель корпоративного управління, яка використовується акціонерними товариствами України є віддзеркаленням загального стану підприємств корпоративного сектору економіки. Як зазначається у дослідженні Ю. Уманцева [284] для вітчизняних акціонерних товариств характерна розпорошена власність, як наслідок процесів приватизації державних підприємств, а отже єдиним ефективним механізмом реалізації прав власності може бути лише відповідна система корпоративного управління. З іншого боку, функціонування акціонерних товариств України здійснюється в умовах нерозвиненої фондової інфраструктури та низьколіквідного ринку цінних паперів, що виступає струмуючим чинником у формуванні ефективної системи корпоративного управління.

Разом з тим, перерозподіл прав власності має наслідком зростання концентрації капіталу і встановлення контролю з боку декількох акціонерів, які впроваджують схеми перехресного володіння акціями та формування складних корпоративних структур. Такі процеси в підсумку можуть різні прояви, як позитивні, так і негативні, внаслідок того, що «...емпіричні дослідження найчастіше виявляють позитивну кореляцію між ефективністю функціонування корпорації та концентрацією акціонерної капіталу» [303, с.299]. Я.В. Шкодін визначає такий взаємозв'язок між розвитком економіки та рівнем концентрації акціонерного капіталу: «...чим нижчим є рівень економічного розвитку країни та недосконаліша існуюча в ній інституціональна система, тим вищим є рівень концентрації акціонерного капіталу. В Україні концентрація акціонерного капіталу є найвищою серед усіх країн Центральної та Східної Європи» [303, с.299].

В такій ситуації значно підвищується ризик виникнення конфлікту інтересів між учасниками корпоративних відносин (міноритарними акціонерами та органами управління), які зазвичай будуть мати протилежні інтереси. Так, перші зацікавлені в отриманні максимального прибутку й отриманні дивідендів, бо доходи від реалізації акцій отримати малоімовірно, а другі, як правило, реалізують інтереси акціонерів, які мають контроль, через прийняття на користь останніх неефективних для акціонерного товариства в цілому економічних рішень.

Збалансування інтересів великих та дрібних акціонерів в умовах перехідного етапу становлення Української моделі корпоративного управління може бути досягнуто шляхом реалізації цілого комплексу заходів, серед яких є створення дієвих механізмів зовнішнього контролю за діяльністю менеджменту та власників акціонерного товариства [26, с. 23 – 24].

Разом з тим, система контролю за діяльністю органів корпоративного управління має багаторівневу структуру, що в свою чергу означає те, що її ефективність буде визначатись збалансованістю реалізації функції кожного структурного елементу.

З урахуванням практики організації діяльності акціонерних товариств України та її інституціонального регулювання можна визначити внутрішню та зовнішню підсистеми контролю за діяльністю органів корпоративного управління.

Складовими елементами внутрішньої підсистеми виступають, перш за все, ревізійна комісія (ревізор) товариства та служба внутрішнього аудиту. До складових елементів зовнішньої підсистеми можна віднести державного регулятора в особі Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР) та зовнішній незалежний аудиторський контроль.

Як зазначалось вище, в умовах глобальної концентрації частки акціонерного капіталу у обмеженій кількості акціонерів виникають ризики, що знижують ступінь довіри до ефективності контрольних дій з боку органів внутрішнього корпоративного контролю. Завдання зовнішньої підсистеми полягає в компенсації таких ризиків.

В цьому контексті найбільш активна роль належить зовнішньому незалежному аудиту.

Головне завдання аудиту як незалежного інструменту економічного контролю полягає у зменшенні інформаційних ризиків користувачів фінансової звітності. Саме цей постулат знаходиться у підґрунті основної маси наукових досліджень з питань теорії аудиту.

Більшість теоретичних досліджень знаходиться, як правило, в площині обґрунтування методології практичної реалізації суспільної місії аудиту і забезпечення відповідного рівня якості професійних аудиторських послуг. Предметом аудиторської перевірки традиційно виступає комплекс тверджень керівництва суб'єкта господарювання, які містять в собі показники фінансової інформації (в більшості випадків - річної фінансової звітності). Саме отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів стосовно кожного із тверджень дозволяє аудитору зробити висновок про достовірність фінансової інформації. Тобто класичне трактування сфери, на яку розповсюджується дія результатів аудиторської перевірки (аудиторська думка) – це повний комплект фінансових звітів загального призначення [254].

Разом з тим, аналіз причин протиріч, які склалися між суб'єктами аудиторської діяльності та користувачами фінансових, свідчить про те, що:

- по-перше, історична фінансова звітність сама по собі не може бути надійним джерелом для прийняття перспективних управлінських рішень користувачами внаслідок недосконалості застосовуваних стандартів щодо її складання,

- а по-друге, в умовах відокремлення користувачів від управління підприємством та відсутності прозорості інформації про систему управління та процеси, які в ній відбуваються, недостатньо мати висновок аудитора щодо достовірності історичної фінансової звітності, тому що в такій ситуації існують значні ризики перспективних оцінок.

Таким чином, можна визначити проблему, яка свідчить про наявність причинно-наслідкових зв'язків між достовірністю історичної фінансової

інформації та станом системи корпоративного управління акціонерного товариства.

Сучасна практика аудиту, яка базується на міжнародних стандартах аудиту [145], передбачає необхідність дослідження структури власності та корпоративного управління акціонерного товариства на різних етапах перевірки. Спочатку в межах виконання процедур отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль у відповідності до вимог МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»; потім в процесі оцінки ризиків викривлень в наслідок шахрайства у відповідності до вимог МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»; і, нарешті, під час дослідження обставин, пов'язаних із використанням управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності при складанні фінансової звітності у відповідності до вимог МСА 570 «Безперервність».

Це пояснюється тим, що з корпоративним управлінням пов'язані такі ризики як: виведення активів, трансфертне ціноутворення, неповне розкриття інформації, злиття і поглинання акціонерного товариства, фіктивне банкрутство, прийняття рішень не на користь акціонерного товариства тощо. Результати виконаних процедур дослідження системи управління суб'єкта господарювання (акціонерного товариства) виступають складовою частиною доказів, на яких базується аудиторська думка стосовно фінансової звітності в цілому. Але, при цьому форма аудиторського звіту, в якому формулюється думка щодо фінансової звітності, не передбачає окремого параграфу, в якому розкриваються наслідки виконання процедур перевірки системи корпоративного управління.

Актуальність цієї проблеми була підкреслена в Зеленій Книзі ЄС (2010) «Політика аудиту: уроки кризи», в якій зазначається, що «важливо чітко визначити, інформація якого характеру повинна бути надана зацікавленим сторонам у складі аудиторської думки і результатів аудиту. Це не тільки означає перегляд змісту аудиторського звіту, а і необхідність додаткових комунікацій стосовно методології аудиту з роз'ясненням обсягу роботи, яка виконується під час аудиту» [311, с. 5].

Треба зазначити, що в існуючих наукових працях з теорії та практики аудиту не розглядаються питання необхідності дослідження система корпоративного управління як окремого предмета зовнішньої аудиторської перевірки. Традиційно, системи корпоративного управління є предметом внутрішнього аудиту. Саме цим пояснюється незначна кількість досліджень цієї сфери. Так, в досліджених [27, 25] зазначається, що головне завдання внутрішнього аудиту у системі корпоративного управління полягає в тому, щоб «бути складовою частиною контролю з боку наглядової ради за реалізацією корпоративної стратегії виконавчим органом товариства (правлінням)» [25, с.125]. Виконання цього завдання дозволить власникам (акціонерам) привести систему управління акціонерного товариства у відповідність з вимогами чинного законодавства, врахувати інтереси акціонерів, інститутів фінансової

інфраструктури, наприклад, фондових бірж, а також врахувати прагнення потенційних інвесторів.

Отже, реалізація функцій внутрішнього аудиту відбувається в сформованому контрольному середовищі конкретного акціонерного товариства, яке може мати негативний вплив на ефективність заходів внутрішнього контролю.

Таким чином, головною функцією зовнішнього незалежного аудиту системи корпоративного управління є компенсація внутрішніх ризиків, які можуть виникати внаслідок існування конфлікту інтересів між суб'єктами корпоративних відносин.

Виконання завдання з аудиторської перевірки системи корпоративного управління може бути ідентифіковано як завдання з надання впевненості, для якого визначаються всі п'ять обов'язкових компоненти у відповідності до «Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості». А саме:

- визначені тристоронні відносини – незалежний аудитор, відповідальна сторона (органи управління та нагляду акціонерного товариства), зовнішні користувачі (акціонери, НКЦПФР),
- предмет перевірки – сформована система корпоративного управління,
- критерії перевірки – вимоги Закону України «Про акціонерні товариства» та вимоги, визначені Статутом акціонерного товариства,
- достатні й прийнятні докази – внутрішні документи, що регламентують функціонування органів корпоративного управління, протоколи загальних зборів акціонерів, засідань наглядової ради, ревізійної комісії тощо,
- письмовий звіт з надання впевненості у формі прийнятній для завдання з надання достатньої впевненості або завдання з надання обмеженої впевненості.

Одним із напрямків підвищення надійності історичної фінансової звітності може бути додаткове розкриття думки аудитора про відповідність прийнятої системи корпоративного управління в аудиторському звіті щодо достовірності фінансової звітності [262]. В цьому випадку аудиторська перевірка системи корпоративного управління виконується в межах аудиту фінансової звітності і буде додатковою по відношенню до визначеною МСА відповідальністю аудитора за надання звіту щодо фінансової звітності.

Формування програми і процедур аудиторської перевірки системи корпоративного управління акціонерного товариства визначається перш за все особливостями існуючої системи органів корпоративного управління, яка в свою чергу залежить від:

- кількісного складу акціонерів,
- визначеної статутом та загальними зборами структури корпоративного управління.

Отже, першим етапом здійснення процедур аудиторської перевірки стану корпоративного управління акціонерного товариства – є отримання розуміння сформованої системи корпоративного управління та середовища її функціонування.

Загальний комплекс здійснюваних аудитором процедур можна умовно поділити на шість напрямків:

1) отримання розуміння акціонерного товариства як середовища функціонування системи корпоративного управління: обов'язковість формування наглядової ради, можливість застосування одноосібного виконавчого органу, особливості функціонування органу контролю (ревізору або ревізійної комісії);

2) дослідження прийнятих внутрішніх документів, які регламентують функціонування органів корпоративного управління;

3) дослідження змісту функцій та повноважень загальних зборів товариства;

4) дослідження повноважень та форми функціонування наглядової ради: склад, наявність постійних або тимчасових комітетів, наявність служби внутрішнього аудиту, наявність корпоративного секретаря;

5) дослідження форми функціонування органу перевірки фінансово-господарської діяльності товариства: наявність ревізійної комісії, або окремої посади ревізора;

6) дослідження повноважень та форми функціонування виконавчого органу акціонерного товариства: наявність колегіального або одноосібного виконавчого органу товариства.

Зміст необхідної інформації для отримання розуміння системи корпоративного управління аудитор формує у спеціальному запиті, який направляється керівництву підприємства. З урахуванням напрямків проведення процедур щодо розуміння системи корпоративного управління акціонерного товариства, а також виконання подальших процедур отримання доказів можна навести такий орієнтовний перелік необхідної інформації:

I розділ. Середовище функціонування системи корпоративного управління:

- копія статуту,
- список акціонерів.

II розділ. Дослідження прийнятих внутрішніх документів, які регламентують функціонування органів корпоративного управління:

- положення про загальні збори,
- положення про наглядову раду,
- положення про виконавчий орган,
- положення про ревізійну комісію (ревізора) товариства,
- принципи (кодекс) корпоративного управління,
- інші внутрішні документи, які визначено статутом товариства.

III розділ. Дослідження змісту функцій та повноважень загальних зборів товариства:

- протоколи загальних чергових зборів акціонерів за останні три роки,
- протоколи позачергових зборів акціонерів за останні три роки,
- договори з особами, які надавали послуги щодо організації та проведення загальних зборів акціонерів,
- інші документи, що визначаються необхідними з позицій професійного судження аудитора та обставин функціонування товариства.

IV розділ. Дослідження повноважень та форми функціонування наглядової ради:

- протокол загальних зборів товариства, якими було сформовано наглядову раду,
- протокол(-и) загальних зборів товариства, якими було затверджено кількісний склад наглядової ради, трудові договори та розмір винагороди членам наглядової ради,
- протокол засідання наглядової ради, на якому було обрано діючого голову наглядової ради,
- протокол загальних зборів, якими було припинено повноваження членів наглядової ради протягом останніх трьох років,
- протокол засідання наглядової ради, на якому було обрано діючого корпоративного секретаря,
- протоколи засідання наглядової ради, на якому було сформовано постійні та (або) тимчасові комітети для вивчення і підготовки питань, що належать до компетенції наглядової ради,
- протокол засідання наглядової ради, на якому затверджено посаду внутрішнього аудитора (службу внутрішнього аудиту),
- звіти за останній рік про роботу постійних та (або) тимчасових комітетів наглядової ради,
- звіти за останній рік про роботу внутрішнього аудитора (служби внутрішнього аудиту),
- звіт наглядової ради за останній рік та попередні два роки,
- протоколи загальних зборів, якими було затверджено звіти наглядової ради за два роки, що передують звітному та останній рік, якщо загальні збори акціонерів відбулися до дати надання аудиторського звіту,
- інші документи, що визначаються необхідними з позицій професійного судження аудитора та обставин функціонування товариства.

V розділ. Дослідження форми функціонування органу перевірки фінансово-господарської діяльності товариства:

- протокол загальних зборів товариства, якими було сформовано ревізійну комісію (обрано ревізора),
- протокол засідання ревізійної комісії, на якому було обрано діючого голову ревізійної комісії,
- протокол загальних зборів, якими було припинено повноваження членів ревізійної комісії протягом останніх трьох років,
- протокол загальних зборів товариства, на яких було прийнято рішення про проведення спеціальної перевірки протягом звітного року,
- протокол засідання ревізійної комісії, на якому було прийнято рішення про проведення спеціальної перевірки протягом звітного року,
- протокол засідання наглядової ради, на якому було прийнято рішення про проведення спеціальної перевірки протягом звітного року,
- протокол засідання виконавчого органу, на якому було прийнято рішення про проведення спеціальної перевірки протягом звітного року,

- вимога акціонера (акціонерів), які на момент подання вимоги сукупно є власниками (власником) більше 10 відсотків простих акцій товариства, щодо проведення спеціальної перевірки протягом звітного року,
- звіт ревізійної комісії (ревізора) за останній рік та попередні два роки,
- протоколи загальних зборів, якими було затверджено звіти ревізійної комісії (ревізора) за два роки, що передують звітному та останній рік, якщо загальні збори акціонерів відбулися до дати надання аудиторського звіту,
- звіт ревізійної комісії (ревізора) про результати проведення спеціальної перевірки протягом звітного року,
- інші документи, що визначаються необхідними з позицій професійного судження аудитора та обставин функціонування товариства.

VI розділ. Дослідження повноважень та форми функціонування виконавчого органу акціонерного товариства:

- протоколи загальних зборів, або наглядової ради, якими було затверджено діючий виконавчий орган товариства,
- протокол засідання наглядової ради, яким було визначено уповноважену особу на укладання трудових договорів з членами виконавчого органу, а також встановлено розмір їх винагороди.
- укладені договори з членами виконавчого органу товариства,
- протоколи загальних зборів та (або) наглядової ради, якими було затверджено звіти виконавчого органу за два роки, що передують звітному та останній рік, якщо загальні збори акціонерів (засідання наглядової ради) відбулися до дати надання аудиторського звіту,
- інші документи, що визначаються необхідними з позицій професійного судження аудитора та обставин функціонування товариства.

Виконання процедур перевірки системи корпоративного управління в межах аудиту фінансової звітності повинно бути підпорядковано головній меті – зниженню інформаційних ризиків користувачів такої фінансової звітності. Важливу роль в цьому відіграє відповідна ідентифікація наявних та потенційних ризиків викривлень у фінансових звітах в наслідок застосування в акціонерному товаристві різних моделей корпоративного управління. М. Свередан визначає, що в акціонерних товариствах України співіснує п'ять моделей корпоративного управління [115, с. 108 – 109] таких як:

1 модель - «приватного підприємства», за якої відбувається суміщення функцій власників і менеджерів. Директор є основним власником, а решта управлінського складу, працівники підприємства – дрібними акціонерами. Така модель є характерною для невеликих підприємств у секторах, орієнтованих переважно на споживчий ринок;

2 модель - «колективної власності менеджерів», за якої теж має місце суміщення функцій власників та менеджерів. У цій моделі у вищих менеджерів (чотирьох – шести осіб) зосереджено контрольний пакет акцій, а решту акцій розпорошено, що характерно для невеликих і середніх підприємств. Водночас висока ймовірність виникнення конфліктної ситуації та вторинного перерозподілу власності;

3 модель - «концентрованого зовнішнього володіння», коли зовнішній інвестор є власником не менше ніж контрольного пакета акцій (51 %). Ця модель притаманна великим підприємствам секторів економіки, що динамічно розвиваються;

4 модель - «розпорошеного володіння», коли контроль належить менеджерам, що володіють пакетом акцій у 5 – 10 %. Така модель характерна для великих підприємств секторів, що обтяжені фінансовими проблемами. За цієї моделі підприємства потребують істотної реорганізації. У подібній ситуації можливий або перерозподіл власності через механізм банкрутства, або реорганізація у процесі санації;

5 модель - «переважаючого державного контролю», що притаманна підприємствам, які ще не завершили приватизацію. Навіть у разі прийняття з ініціативи державних органів рішення щодо виплати дивідендів, держава відстоює своє пріоритетне право на одержання таких виплат, а право решти акціонерів залишається незахищеним.

Ризики викривлень у фінансових звітах внаслідок функціонування моделі «приватного підприємства» полягають в тому, що власник-директор, як правило, може не розділяти поняття приватної та колективної (акціонерної) власності, внаслідок чого значна частина доходів покриває приватні витрати керівника та членів його родини, а фінансові інтереси меншості на отримання дивідендів повністю ігноруються.

Друга модель корпоративного управління, саме внаслідок можливості перерозподілу власності, формує найбільш сприятливе середовище для функціонування як органів корпоративного управління так і органів внутрішнього контролю.

Ризики викривлень у фінансових звітах акціонерних товариств, для яких притаманна третя модель корпоративного управління пов'язані з формою концентрації: горизонтальною, вертикальною, латентною. При горизонтальній концентрації (контрольний пакет належить інвестору, що працює в тій же галузі) можуть виникати ризики згортання діяльності, коли викуп контрольного пакету акцій здійснено з метою усунення конкурента на ринку. При вертикальній концентрації (контрольний пакет належить інвестору, який працює в галузі, що знаходиться в одному технологічному ланцюгу з підприємством-об'єктом інвестування) як правило, ризики пов'язані з перерозподілом прибутків через трансфертні ціни та концентрацією таких прибутків у підприємстві-холдингу. Ідентифікація моделі «концентрованого зовнішнього володіння» може бути досить складним внаслідок побудови латентних холдингів, коли формування контрольного пакету акцій здійснюється через довгі ланцюги за участю фізичних та юридичних осіб, які прямо не володіють контрольним пакетом акцій. В такому випадку головний інформаційний ризик полягає в тому, що спочатку аудитор, а потім і зовнішній користувач не може спрогнозувати майбутні мотивації органів управління та нагляду акціонерного товариства.

З точки зору інформаційних ризиків користувачів фінансової звітності акціонерних товариств, в яких використовується четверта та п'ята модель

корпоративного управління, фінансова звітність таких акціонерних товариств буде мати найменшу вірогідність викривлень внаслідок існування потенційних конфліктів між суб'єктами корпоративних відносин. Ідентифікація моделі організації корпоративного управління, а також її відповідність вимогам діючого законодавства здійснюється шляхом виконання комплексу послідовних та взаємоузгоджених процедур, які представлено нижче (таблиця 4.1).

Практика обов'язкового аудиту фінансової звітності в Україні здійснюється з урахуванням спеціальних вимог, які визначаються регулятором ринку цінних паперів – Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку. Так, рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку 29.09.2011 №1360 було затверджено «Вимоги до аудиторського висновку при розкритті інформації емітентами цінних паперів (крім емітентів облігацій місцевої позики)» [50].

Ці вимоги визначають додаткові обов'язки аудитора під час виконання завдання з аудиту фінансових звітів. Аудитор повинен висловити думку щодо стану корпоративного управління, у тому числі стану внутрішнього аудиту відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства» [50, п.2.7.4]. Така вимога представляється цілком обґрунтованою з огляду на існування обставин, що визначають зв'язок корпоративного управління не тільки з існуванням ризиків викривлень у фінансових звітах, але й з розширенням інформативного змісту аудиторського звіту.

Додаткова аудиторська думка щодо відповідності стану корпоративного управління вимогам діючого в Україні законодавства дозволяє визначеним користувачам фінансових звітів отримати більш повне розуміння ризиків функціонування суб'єкта господарювання, та підвищити надійність перспективних рішень, які приймаються з урахуванням інформації, що містить фінансова звітність.

Відповідно до МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» результати виконання процедур, пов'язаних з додатковою по відношенню до визначеної МСА відповідальністю аудитора за надання звіту щодо фінансової звітності, подаються в окремому розділі аудиторського звіту, що може мати підзаголовок «Звіт щодо результатів виконання додаткових вимог, визначених «Вимогами до аудиторського висновку при розкритті інформації емітентами цінних паперів (крім емітентів облігацій місцевої позики)», затверджених рішенням ДКЦПФР 29.09.2011 року №1360». В цьому розділі аудиторського звіту окремим підпунктом висловлюється думка аудитора про стан корпоративного управління та внутрішнього аудиту. У Додатку наведено приклади формування аудиторського судження щодо відповідності стану корпоративного управління вимогам Закону України «Про акціонерні товариства».

Таблиця 4.1

Орієнтовна програма процедур аудиторської перевірки стану корпоративного управління

№ п/п	Напрямок процедур отримання доказів	Зміст аудиторської процедури	Джерело інформації
1	2	3	4
І розділ. Перевірка складових системи корпоративного управління товариства			
1.1.	Перевірити наявні складові системи корпоративного управління	Скласти схему існуючої системи корпоративного управління товариства відповідно до статуту	Статут товариства
1.2.	Перевірити відповідність складових системи корпоративного управління, які визначено статутном, вимогам Закону України «Про акціонерні товариства»		
1.2.1.		Перевірити кількісний склад акціонерів	Список акціонерів
1.2.2.		Визначити обов'язковість формування наглядової ради, ревізійної комісії та колегіального виконавчого органу в акціонерному товаристві	
1.3.	Перевірити процедури, які регламентують функціонування складових корпоративного управління товариства		
1.3.1		Перевірити наявність внутрішніх документів, які регламентують функціонування складових корпоративного управління товариством	Статут, положення про наглядову раду, ревізійну комісію (ревізора),

Продовження Таблиці 4.1

1	2	3	4
1.3.2		Перевірити процедури затвердження внутрішніх документів, які регламентують функціонування складових корпоративного управління товариством, у відповідності до вимог Статуту товариства та Закону України «Про акціонерні товариства»	кодекс корпоративного управління, інші Статут, протоколи загальних зборів товариства
1.3.3		Проаналізувати відповідність положень внутрішніх документів, які регламентують функціонування складових корпоративного управління товариством вимогам Закону України «Про акціонерні товариства»	положення (про: загальні збори, наглядову раду, виконавчий орган, ревізійну комісію (ревізора)), кодекс корпоративного управління, інші
1.3.4		Перевірити дотримання вимог щодо подання інформації у складі річного звіту про наявність затверджених внутрішніх документів, які регламентують функціонування складових корпоративного управління товариством	«Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту
II. Перевірка змісту функцій та повноважень загальних зборів товариства			
2.1	Перевірити фактичну реалізацію функцій загальних зборів акціонерного товариства протягом звітного року		

Продовження Таблиці 4.1

1	2	3	4
2.1.1		Перевірити факт та своєчасність проведення загальних річних зборів акціонерів протягом звітного року	Протокол річних загальних зборів товариства
2.1.2		Перевірити факт та мету проведення позачергових зборів акціонерів протягом звітного року	Протокол позачергових зборів товариства
2.1.3		Перевірити форму проведення (голосування) загальних зборів акціонерів протягом звітного року (у формі заочного голосування чи прямого голосування на зборах)	Протокол загальних зборів акціонерів
2.2.	<i>Перевірити дотримання вимог щодо подання інформації у складі річного звіту про загальні збори акціонерного товариства та процедури їх організації і проведення</i>		
2.2.1		Порівняти фактичні дані про загальні збори акціонерів товариства, які було проведено протягом останніх трьох років з інформацією, яка наведена у річному звіті	Протоколи загальних зборів товариства, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту
2.2.2		Дослідити зміст договорів з особами, які надавали послуги щодо організації та проведення загальних зборів акціонерів	Договори про отримання послуг з організації та проведення загальних зборів акціонерів

Продовження Таблиці 4.1

1	2	3	4
2.2.3		Дослідити зміст внутрішніх розпорядчих документів товариства, пов'язаних з організацією та проведенням загальних зборів акціонерів	Протоколи засідання наглядової ради, виконавчого органу товариства
2.2.4		Порівняти фактичні дані про процедури реєстрації акціонерів, та їх контроль з інформацією, яка наведена у річному звіті	Договори про отримання послуг з організації та проведення загальних зборів акціонерів, протокол загальних зборів акціонерів, протоколи засідання наглядової ради, виконавчого органу товариства «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту
2.2.5		Порівняти фактичні дані про процедури голосування на загальних зборах останнього разу з інформацією, яка наведена у річному звіті	Протокол загальних зборів акціонерів, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту
2.2.6		Порівняти фактичні дані про мету скликання останніх позачергових зборів акціонерів з інформацією, яка наведена у річному звіті	Протокол останніх позачергових зборів акціонерів, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту

Продовження Таблиці 4.1

1	2	3	4
2.2.7		Порівняти фактичні дані про форму проведення загальних зборів (голосування) з інформацією, яка наведена у річному звіті	Протокол загальних зборів акціонерів, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту
2.2.8.		Порівняти фактичну інформацію про особу, яка є відповідальною за зберігання протоколів загальних зборів акціонерів з інформацією, яка наведена у річному звіті	Статут, протокол загальних зборів акціонерів, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту
2.2.9		Порівняти фактичну інформацію про компетенцію загальних зборів акціонерів з інформацією, яка наведена у річному звіті	Статут, протокол загальних зборів акціонерів, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту
		Дослідити необхідність додаткового розкриття інформації про компетенцію загальних зборів акціонерів у примітках (текстовій частині) Наприклад: - додаткові повноваження, які встановлені у Статуті, окрім тих, що визначені Законом України «Про акціонерні товариства», - інша інформація, яка може вважатись суттєвою з огляду на обставини	Статут, результати виконання процедур, пов'язаних з отриманням розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль у відповідності до вимог МСА 315

Продовження Таблиці 4.1

1	2	3	4
		функціонування акціонерного товариства	
		III. Перевірка змісту функцій та повноважень наглядової ради	
3.1.	Перевірити процедури формування та порядок організації роботи наглядової ради		
3.1.1		Перевірити процедури обрання діючого складу наглядової ради	Протокол загальних зборів акціонерів, на яких було обрано діючий склад наглядової ради
3.1.2		Перевірити застосовуваний в товаристві порядок укладання договорів та порядок встановлення розміру винагороди членам наглядової ради	Статут, протокол загальних зборів акціонерів, Положення про наглядову раду, договори з членами наглядової ради
3.1.3		Перевірити порядок обрання діючого голови наглядової ради	Статут, протокол засідання наглядової ради та (або) протокол загальних зборів акціонерів
3.1.4		Дослідити склад та процедури формування комітетів наглядової ради (постійних та (або) тимчасових)	Протокол засідання наглядової ради
3.1.5		Перевірити необхідність та порядок створення комітету з питань аудиту	Статут, протокол засідання наглядової ради та (або) протокол загальних зборів акціонерів

Продовження Таблиці 4.1

1	2	3	4
3.1.6		У разі наявності комітету з аудиту посади внутрішнього аудитора дослідити регламент його функціонування та останній затверджений звіт	Статут, протокол засідання наглядової ради, Положення про службу внутрішнього аудиту, звіт про роботу служби внутрішнього аудиту
3.1.7		Перевірити необхідність та порядок створення комітету з питань інформаційної політики	Статут, протокол засідання наглядової ради та (або) протокол загальних зборів акціонерів
3.1.8		Перевірити необхідність обрання та регламент функціонування корпоративного секретаря	Статут, протокол засідання наглядової ради
3.1.9		Дослідити зміни у складі наглядової ради протягом звітного року	Протокол засідання наглядової ради та (або) протокол загальних зборів акціонерів
3.2.	<i>Перевірити фактичну реалізацію функцій наглядової ради</i>		
3.2.1		Визначити загальну кількість засідань наглядової ради протягом останніх трьох років роботи	Протоколи засідання наглядової ради
3.2.2		Перевірити відповідність періодичності засідань наглядової ради статутним вимогам	Статут, протоколи засідання наглядової ради
3.2.3		Перевірити реалізацію завдань наглядової ради, які визначено Статутом та загальними зборами акціонерів протягом звітного року	Статут, протоколи засідання наглядової ради та протокол загальних зборів акціонерів

Продовження Таблиці 4.1

1	2	3	4
3.3.	<i>Перевірити дотримання вимог щодо подання інформації у складі річного звіту про наглядову раду акціонерного товариства</i>		зборів акціонерів
3.1		Порівняти фактичні дані про склад наглядової ради з інформацією, яка наведена у річному звіті	Протокол загальних зборів акціонерів, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту
3.3.2		Дослідити необхідність додаткового розкриття інформації про склад наглядової ради у примітках (текстовій частині)	Результати виконання процедур по розділу 3.1 та 3.2
3.3.3		Порівняти фактичні дані про середню кількість засідань наглядової ради за останні три роки з інформацією, яка наведена у річному звіті	Протоколи засідання наглядової ради, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту
3.3.4		Дослідити необхідність додаткового розкриття інформації про засідання наглядової ради протягом останніх трьох років у примітках (текстовій частині) Наприклад: - вимоги щодо періодичності засідань наглядової ради відповідно до Статуту або рішення загальних зборів акціонерів,	Результати виконання процедур, пов'язаних з отриманням розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль у відповідності

Продовження Таблиці 4.1

1	2	3	4
		<ul style="list-style-type: none"> - фактична кількість засідань за кожний з останніх трьох років, якщо засідання відбувались нерегулярно, - причини відсутності засідань або неможливість їх проведення - інша інформація, яка може вважатись суттєвою з огляду на обставини функціонування акціонерного товариства 	<p>до вимог МСА 315</p> <p>Результати виконання процедур по розділу 3.1 та 3.2</p>
3.3.5		<p>Порівняти фактичні дані про сформовані наглядовою радою комітети з інформацією, яка наведена у річному звіті</p>	<p>Протоколи засідання наглядової ради, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту</p>
3.3.6		<p>Дослідити необхідність додаткового розкриття інформації про роботу комітетів наглядової ради у примітках (текстовій частині) Наприклад:</p> <ul style="list-style-type: none"> - причини створення, завдання та результати роботи тимчасових комітетів наглядової ради, - інша інформація, яка може вважатись суттєвою з огляду на обставини функціонування акціонерного товариства 	<p>Результати виконання процедур, пов'язаних з отриманням розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль у відповідності до вимог МСА 315</p> <p>Результати виконання процедур по розділу 3.1 та 3.2</p>
3.3.7		<p>Порівняти фактичні дані про спеціальну посаду</p>	<p>Протоколи засідання</p>

Продовження Таблиці 4.1

1	2	3	4
		або відділ, що відповідає за роботу з акціонерами з інформацією, яка наведена у річному звіті, а також дослідити необхідність додаткового розкриття інформації про його роботу	наглядової ради, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту
3.3.8		Порівняти фактичні дані про розмір та порядок винагороди, які встановлено членам наглядової ради з інформацією, яка наведена у річному звіті, а також дослідити необхідність додаткового розкриття інформації	Результати виконання процедур по розділу 3.1 та 3.2, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту
3.3.9		Порівняти фактичні дані про вимоги до членів наглядової ради, які встановлено у внутрішніх документах акціонерного товариства з інформацією, яка наведена у річному звіті, а також дослідити необхідність додаткового розкриття інформації	Результати виконання процедур по розділу 3.1 та 3.2, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту
3.3.10		Порівняти фактичні дані про порядок ознайомлення новообраного члена наглядової ради із своїми правами та обов'язками з інформацією, яка наведена у річному звіті	Результати виконання процедур по розділу 3.1 та 3.2, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту
3.3.11		Дослідити необхідність додаткового розкриття інформації про обрання нового члена наглядової ради у примітках (текстовій частині) Наприклад: - причини обрання нового члена наглядової	Результати виконання процедур, пов'язаних з отриманням розуміння суб'єкта господарювання

Продовження Таблиці 4.1

1	2	3	4
		<p>ради протягом звітного року,</p> <ul style="list-style-type: none"> - посилення на протокол загальних зборів акціонерів, якими було обрано нових членів наглядової ради, - кількість новообраних членів наглядової ради, - інша інформація, яка може вважатись суттєвою з огляду на обставини функціонування акціонерного товариства 	<p>та його середовища, включаючи внутрішній контроль у відповідності до вимог МСА 315</p> <p>Результати виконання процедур по розділу 3.1 та 3.2</p>
3.3.1 2		<p>Порівняти фактичну інформацію про особу, яка є відповідальною за зберігання протоколів наглядової ради з інформацією, яка наведена у річному звіті</p>	<p>Статут, протокол загальних зборів акціонерів, протокол наглядової ради, Положення про наглядову раду, інші внутрішні Положення про наглядову раду, інші внутрішні документи акціонерного товариства, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту</p>
3.3.1 3		<p>Порівняти фактичну інформацію про компетенцію наглядової ради з інформацією, яка наведена у річному звіті</p>	<p>Статут, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту</p>
3.3.1 4		<p>Дослідити необхідність додаткового розкриття інформації про компетенцію наглядової ради у примітках (текстовій частині) Наприклад:</p>	<p>Статут, Положення про наглядову раду, протокол загальних зборів</p>

Продовження Таблиці 4.1

1	2	3	4
		<ul style="list-style-type: none"> - додаткові повноваження, які встановлені у Статуті, або рішенням загальних зборів акціонерів окрім тих, що визначені Законом України «Про акціонерні товариства, - інша інформація, яка може вважатись суттєвою з огляду на обставини функціонування акціонерного товариства 	акціонерів, результати виконання процедур, пов'язаних з отриманням розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль у відповідності до вимог МСА 315
<i>IV Перевірка змісту функцій та повноважень виконавчого органу</i>			
4.1.	<i>Перевірити процедури формування та порядок організації роботи виконавчого органу</i>		
4.1.1		Перевірити процедури обрання діючого складу виконавчого органу	Статут, протокол загальних зборів акціонерів та (або) протокол засідання наглядової ради, на якому було сформовано діючий виконавчий орган
4.1.2		Перевірити застосовуваний в товаристві порядок укладання договорів та порядок встановлення розміру винагороди членам виконавчого органу	Статут, протокол загальних зборів акціонерів, Положення про виконавчий орган, договори з членами виконавчого органу
4.1.3		Перевірити порядок обрання голови діючого	Статут, протокол засідання

Продовження Таблиці 4.1

1	2	3	4
		колегіального виконавчого органу, або одноосібного виконавчого органу	наглядової ради та (або) протокол загальних зборів акціонерів
4.1.4		Дослідити регламент функціонування виконавчого органу	Статут, Положення про виконавчий орган акціонерного товариства
4.2.	<i>Перевірити фактичну реалізацію функцій виконавчого органу</i>		
4.2.1		Визначити загальну кількість засідань колегіального виконавчого органу протягом звітного року	Протоколи засідання виконавчого органу
4.2.2		Перевірити відповідність періодичності засідань виконавчого органу статутним вимогам	Статут, протоколи засідання виконавчого органу
4.2.3		Перевірити реалізацію завдань виконавчого органу, які визначено Статутом, загальними зборами акціонерів та наглядовою радою протягом звітного року	Статут, протоколи засідання наглядової ради та протокол загальних зборів акціонерів
4.2.4		Визначити перелік обмежень, які встановлено Статутом, щодо повноважень виконавчого органу акціонерного товариства	Статут
4.3.	<i>Перевірити дотримання вимог щодо подання інформації у складі річного звіту про виконавчий орган</i>		

Продовження Таблиці 4.1

1	2	3	4
4.3.1	акціонерного товариства	Порівняти фактичну інформацію про особу, яка є відповідальною за зберігання протоколів засідань виконавчого органу з інформацією, яка наведена у річному звіті	Статут, протокол загальних зборів акціонерів, Положення про виконавчий орган, інші внутрішні документи акціонерного товариства, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту
4.3.2		Порівняти фактичну інформацію про компетенцію виконавчого органу з інформацією, яка наведена у річному звіті	Статут, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту
4.3.3		Дослідити необхідність додаткового розкриття інформації про компетенцію виконавчого органу, а також її обмеження у примітках (текстовій частині) Наприклад: - додаткові повноваження, які встановлені у Статуті, або рішенням загальних зборів акціонерів окрім тих, що визначені Законом України «Про акціонерні товариства», - зміст положень Статуту, або спеціальних рішень загальних зборів акціонерів, які встановлюють обмеження повноважень виконавчого органу приймати рішення про	Статут, Положення про виконавчий орган, протокол загальних зборів акціонерів, результати виконання процедур, пов'язаних з отриманням розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль у відповідності до вимог МСА 315

Продовження Таблиці 4.1

1	2	3	4
		<p>укладання договорів, враховуючи їх суму, а також інших обмежень, що можуть бути визначеними як суттєві з огляду на обставини функціонування акціонерного товариства</p> <ul style="list-style-type: none"> - інша інформація, яка може вважатись суттєвою з огляду на обставини функціонування акціонерного товариства 	
4.3.4		<p>Порівняти фактично сформовану інформацію, яка наведена у річному звіті, про положення, якими регулюється конфлікт інтересів між інтересами посадової особи або пов'язаних з нею осіб та обов'язком діяти в інтересах акціонерного товариства зі змістом внутрішніх документів акціонерного товариства, а також дослідити необхідність додаткового розкриття інформації</p>	<p>Результати виконання процедур по розділу 4.1 та 4.2, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту</p>
<i>V Перевірка змісту функцій та повноважень органів контролю фінансово-господарської діяльності</i>			
5.1.	<i>Перевірити процедури формування та порядок організації роботи органів контролю фінансово-господарської діяльності</i>		
5.1.1		<p>Перевірити процедури обрання діючого складу ревізійної комісії</p>	<p>Статут, протокол загальних зборів акціонерів, на яких було обрано діючий склад</p>

Продовження Таблиці 4.1

1	2	3	4
5.1.2		Дослідити регламент функціонування ревізійної комісії (ревізора)	ревізійної комісії Статут, Положення про ревізійну комісію
5.1.3		Дослідити причини зміни внутрішнього аудитора акціонерним товариством у звітному році	Результати виконання процедур на етапі прийняття завдання у відповідності до вимог МСА
5.1.4		Визначити суб'єктів, які здійснювали перевірку фінансово - господарської діяльності протягом минулого звітного періоду	Договори на проведення зовнішнього аудиту, рішення наглядової ради, протоколи засідання ревізійної комісії, інші внутрішні документи
5.1.5		Визначити ініціатора останньої перевірки фінансово-господарської діяльності, яка була проведена ревізійною комісією	Рішення загальних зборів акціонерів, рішення наглядової ради, протоколи засідання ревізійної комісії, інші внутрішні документи
5.2.	<i>Перевірити фактичну реалізацію функцій органів контролю фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства</i>		
5.2.1		Визначити загальну кількість засідань ревізійної комісії протягом звітного року	Протоколи засідання ревізійної комісії

Продовження Таблиці 4.1

1	2	3	4
5.2.2		Перевірити реалізацію завдань ревізійної комісії, які визначено Статутом, загальними зборами акціонерів, наглядовою радою, виконавчим органом, або окремими акціонерами протягом звітного року	Статут, протоколи засідання наглядової ради, протокол загальних зборів акціонерів інші внутрішні документи
5.2.3		Дослідити останній затверджений звіт та звіт ревізійної комісії про результати перевірки фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства за останній звітний період	Статут, Положення про ревізійну комісію, протоколи засідання ревізійної комісії, протокол загальних зборів акціонерного товариства
5.2.4		Дослідити процедури та причини ініціювання спеціальних перевірок, які було проведено ревізійною комісією протягом звітного року	Протоколи загальних зборів акціонерів, засідань наглядової ради, виконавчого органу, інші внутрішні документи
5.3.	<i>Перевірити дотримання вимог щодо подання інформації у складі річного звіту про органи контролю фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства</i>		
5.3.1		Порівняти фактичні дані про склад ревізійної комісії з інформацією, яка наведена у річному звіті	Протокол загальних зборів акціонерів, «Інформація про стан корпоративного

Продовження Таблиці 4.1

1	2	3	4
			управління» у складі річного звіту
5.3.2		Дослідити необхідність додаткового розкриття інформації про склад ревізійної комісії у примітках (текстовій частині)	Результати виконання процедур по розділу 5.1 та 5.2
5.3.3		Порівняти фактичні дані про середню кількість засідань ревізійної комісії за останні три роки з інформацією, яка наведена у річному звіті	Протоколи засідання ревізійної комісії, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту
5.3.4		<p>Дослідити необхідність додаткового розкриття інформації про засідання ревізійної комісії протягом останніх трьох років у примітках (текстовій частині) Наприклад:</p> <ul style="list-style-type: none"> - вимоги щодо періодичності засідань ревізійної комісії відповідно до Статуту або рішення загальних зборів акціонерів, - фактична кількість засідань за кожний з останніх трьох років, якщо засідання відбувались нерегулярно, - причини відсутності засідань або неможливості їх проведення - інша інформація, яка може вважатись суттєвою з огляду на обставини функціонування акціонерного товариства 	Результати виконання процедур, пов'язаних з отриманням розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль у відповідності до вимог МСА 315 Результати виконання процедур по розділу 5.1 та 5.2
5.3.5		Порівняти фактичні дані про середню кількість	Договори на проведення

Продовження Таблиці 4.1

1	2	3	4
		<p>аудиторських перевірок за останні три роки з інформацією, яка наведена у річному звіті</p>	<p>аудиторських перевірок, звіти аудиторів, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту</p>
5.3.6		<p>Порівняти фактичні дані про процедури затвердження зовнішнього аудитора, яка наведена у річному звіті, а також дослідити необхідність додаткового розкриття інформації про їх виконання або відсутність</p>	<p>Протокол загальних зборів акціонерів, протоколи засідання наглядової ради, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту</p>
5.3.7		<p>Порівняти фактичні дані про причини заміни зовнішнього аудитора з інформацією, яка наведена у річному звіті, а також дослідити необхідність її додаткового розкриття</p>	<p>Протокол загальних зборів акціонерного товариства, протоколи засідання наглядової ради, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту</p>
5.3.8		<p>Порівняти фактичні дані про орган, який здійснював перевірки фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства протягом останніх трьох років з інформацією, яка наведена у річному звіті, а також дослідити необхідність її</p>	<p>Результати виконання процедур по розділу 5.1 та 5.2, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі</p>

Продовження Таблиці 4.1

1	2	3	4
5.3.9		<p>додаткового розкриття інформації</p> <p>Порівняти фактичні дані про ініціатора останньої перевірки, що була проведена ревізійною комісією з інформацією, яка наведена у річному звіті, а також дослідити необхідність її додаткового розкриття інформації</p>	<p>річного звіту</p> <p>Результати виконання процедур по розділу 5.1 та 5.2, «Інформація про стан корпоративного управління» у складі річного звіту</p>
		...	
		<p>Інші процедури в залежності від обставин функціонування акціонерного товариства та змісту інформації, яка підлягає додатковому розкриттю з річному звіті</p>	

4.3. Методичні питання організації аудиту податкової звітності у складі завдань з надання впевненості

Історичні особливості імплементації та розвитку національного ринку аудиторських послуг характеризуються тісним зв'язком практики аудиту (особливо в перше десятиріччя її становлення) з державою через реалізацію функцій податкового контролю, в якому суб'єкти аудиторської діяльності фактично виконували запит платників податків щодо захисту їх інтересів у взаємовідносинах з фіскальними органами. Об'єктивним підґрунтям таких обставин стали чинники, які й сьогодні є визначальними для бізнес-середовища України. Насамперед – це складність системи оподаткування, існування високих податкових ризиків. За результатами дослідження, яке щороку проводиться Світовим банком, Україна посідає 137 місце із 185 країн за рівнем розвитку податкової системи. Кількість часу, що витрачається в для здійснення податкового обліку становило у 2012 році 491 годину (у середньому на рік). Для порівняння найбільша кількість годин була визначена для Бразилії – 2600 годин на рік, а найменша для Об'єднаних Арабських Еміратів – 12 годин на рік [317].

За таких обставин податкові фактори розглядаються як ключові, що впливають на процеси економічного розвитку країни. Так, А.В. Гречко зазначає, що найбільш негативні наслідки мають такі чинники, що пов'язані із податковою політикою держави: значні витрати часу й коштів на ведення податкового обліку й сплату податків; неефективна й витратна система адміністрування податків і зборів, яка не забезпечує зниження частки тіньової економіки; існування значного податкового тиску; високий рівень ухиляння від сплати податків поряд із нерівномірним податковим навантаженням; непередбачуваність податкової системи, що призводить до високих податкових ризиків [63].

Регламенти формування різних об'єктів оподаткування та сплати податків передбачають необхідність організації специфічного виду обліку – податкового, існування якого фактично визначається нормами Податкового кодексу України. Всі ці обставини стали об'єктивним підґрунтям виникнення окремого напрямку аудиторських послуг, які пов'язані з процесом та результатами сплати податків суб'єктами господарювання.

Практика аудиту не тільки в Україні, але й інших країнах пострадянського простору, сьогодні досить широко оперує такими категоріями як: «податковий аудит», «аудит податків», «аудит оподаткування», «податковий консалтинг». Такий спектр професійної термінології свідчить про те, що, з одного боку, сформувався специфічний напрямок аудиторської діяльності, як результат відгуку на попит ринку аудиторських послуг, а, з іншого боку, існує проблема невизначеності щодо професійної термінології, як результат випередження практики існуючого її нормативного забезпечення.

Дослідження теорії цього питання розглядається в публікаціях як українських так і зарубіжних авторів. Результати аналізу поглядів вчених щодо змісту дефініцій, пов'язаних із виконанням аудиторами робіт у сфері сплати

податків суб'єктами господарювання, свідчать про існування двох основних позицій.

Перша позиція полягає в тому, що робиться принциповий поділ понять «податковий аудит» та «аудит оподаткування» [96, 130, 134]. Податковий аудит розглядається як специфічний вид фіскального контролю, що здійснюється в межах функцій та повноважень державної податкової служби. Натомість «аудит оподаткування» чи «аудит податків» - це напрямок аудиторських послуг, які пов'язані із перевірками результатів податкового обліку. Причому такі послуги можуть виконуватись як незалежними суб'єктами аудиторської діяльності так і службами внутрішнього аудиту.

Є.В. Дмитренко визначає податковий аудит як «...перевірку фінансово-господарської діяльності клієнта, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених ПК України податків, яка проводиться за місцем знаходження клієнта, на підставі податкових декларацій, фінансової звітності, реєстрів податкового, бухгалтерського обліку первинних та інших документів» [79, с.41]. Виокремлення такого виду перевірки в межах діяльності державних фіскальних органів, а отже й самого поняття, існує у багатьох країнах й означає проведення перевірки, як правило, документальної, за місцем знаходження платника податків.

Робота підрозділів податкового аудиту Державної податкової служби направлена на забезпечення законності діяльності податкових органів, формування нових підходів до результатів контрольної роботи, реалізацію сучасних стандартів обслуговування платників податків, що в кінцевому результаті повинно позначатись на ефективності функціонування податкових органів в цілому [96, с.368] .

Виходячи із змісту податкової перевірки, Є.В. Дмитренко називає її чотири функції:

- профілактичну, яка пов'язана з таким напрямком діяльності податкових органів, як проведенням роз'яснювальної роботи, консультування платників податків;
- нормативну, яка полягає у розробці методичного забезпечення проведення податкових перевірок платників податків;
- координаційну, яка направлена на забезпечення єдності дій податкових органів усіх рівнів з іншими державними контролюючими органами;
- управлінську, яка полягає у формуванні ефективної системи управління кадровим персоналом податкової служби.

Актуальність аудиторської перевірки податкового обліку пов'язана з тим, що податки являють собою частину відносин суб'єкта господарювання з державними та контролюючими органами і порушення в даній області можуть спричинити негативні наслідки для платників податків. Відповідно до думки Л.В. Попової і Л.М. Нікуліної, проведення аудиту оподаткування сприяє вирішенню наступних завдань [180, с.10]:

- перевірка повноти та своєчасності сплати податків до бюджету відповідно до вимог податкового законодавства;

- здійснення превентивного захисту замовника аудиторських послуг (платника податків), що полягає у попередженні можливих претензій та штрафних санкцій, пов'язаних з невідповідним обчисленням податків і зборів;
- розробка системи заходів, які спрямовані на мінімізацію податкового навантаження.

Таке розуміння завдань аудиту оподаткування відбиває фактичний зміст робіт, які виконуються аудиторами у зв'язку з дослідженням операцій суб'єктів господарювання, що мають податкові наслідки. Не можна не помітити, що з позицій вимог професійних стандартів аудиту такі задачі не можуть реалізовуватись одночасно. Наприклад, консалтинг не може поєднуватись із аудиторською перевіркою достовірності показників податкової декларації, яке фактично може бути завданням з надання впевненості. Натомість, це також свідчить й про змістовну багатомірність завдань, які охоплюються розумінням аудиту оподаткування.

Сучасні публікації містять різні визначення дефініції «аудит оподаткування». Так, О.С. Іванова розуміє під «аудитом оподаткування» незалежну перевірку «...стану бухгалтерського і податкового обліку, а також всіх розрахунків організації по податках і зборах, що сплачуються до бюджетів різних рівнів і позабюджетні фонди з метою виявлення податкових ризиків і вироблення рекомендацій щодо їх усунення» [96, с.366]. Таке визначення цілком відповідає розумінню багатовекторності завдань податкового аудиту, що характерно для російської наукової школи.

Головним недоліком таких поглядів є те, що вони не можуть стати підґрунтям для подальшого дослідження змісту всієї можливої сукупності робіт, які виконуються аудиторами в межах інформації, що є результатом податкового обліку.

Натомість О.І. Малишкін обґрунтовує необхідність застосування замість «аудита оподаткування» більш вузького поняття – «аудит податків», під яким розуміє незалежну перевірку «...даних податкового обліку і показників податкової звітності платника податків з метою висловлення думки аудитора про її повноту і достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України про оподаткування, нормативним документам центрального податкового органу щодо правил оподаткування» [130, с.260]. Таким чином, було здійснено виокремлення специфічного виду завдання аудиторської практики, зміст якого цілком відповідає вимогам професійних стандартів аудиту.

Дослідниками зазначається існування певних особливостей аудиту оподаткування, що відрізняють його від інших видів аудиторських послуг, а також від суміжних понять у сфері оподаткування (податкового аудиту та податкового консалтингу). Такі особливості пов'язані із специфікою визначення змісту завдання, об'єкта завдання, суб'єктивного змісту та результатів виконання завдання [96, с.366].

Розвиток теорії питання дозволив О.І. Малишкіну виявити більш високу деталізацію ознак, за якими відбувається ідентифікація аудиту податків. Зокрема вчений називає такі ідентифікаційні ознаки: замовник, об'єкти, правове

регулювання, наявність сертифікату аудитора, контроль якості, мета, витрати на проведення, рівень відповідальності за порушення, виправлення зауважень [130, с.259].

Окрім розуміння доцільності поділу понять «податковий аудит» та «аудит податків», існує інша принципова позиція вчених, яка взагалі не відрізняє між собою ці дефініції [167, 105, 146].

Так, професор О.А. Петрик розуміє під аудитом оподаткування або податковим аудитом незалежну аудиторську перевірку «...правильності та повноти нарахування і своєчасності сплати податків, стану їх бухгалтерського та податкового обліку, підтвердження достовірності податкової звітності та податкових аспектів фінансової бухгалтерської звітності, контроль дотримання податкової політики та дисципліни, а також експертиза податкових ризиків і виявлення резервів зниження податкового тиску на бізнес» [167, с.191].

В такому контексті завдання аудиту оподаткування охоплюють різні аудиторські послуги, виконання яких регламентується вимогами Міжнародних стандартів аудиту, а також послуги, які виконуються поза межами таких стандартів.

Так, до першої групи завдань можна віднести, наприклад: підтвердження правильності віднесення податкових розрахунків до відповідного податкового періоду; перевірка строків і порядку подання звітності про обчислення і сплату податків, підтвердження її достовірності та відповідності даним первинного та зведеного обліку; контроль дотримання строків та порядку сплати податку; оцінка правильності визначення об'єкта оподаткування; перевірка якості ведення податкового обліку та податкових аспектів фінансового обліку, а також зіставність і відповідність їх даних, підтвердження облікових записів належними первинними документами; складання звітності, податкової декларації [18, с.11-12].

До другої групи завдань можна віднести, наприклад: контроль правильності взяття на облік юридичних осіб і їх відокремлених підрозділів в органах податкової служби; податковий супровід, консультування клієнта з питань оподаткування в процесі перевірки; участь у вирішенні спірних питань з податковими органами; оптимізація та планування оподаткування існуючих видів діяльності; діагностика проблем оподаткування при здійсненні господарської діяльності [36, с.11-12].

Треба зазначити, що фактичні обставини аудиторської практики вимагають чіткого розмежування функцій державних контролюючих органів та незалежних суб'єктів аудиторської діяльності. Така диференціація повинна здійснюватись на рівні понятійного апарату. Саме тому, абсолютно обґрунтованим можна вважати позицію вчених, якими робиться поділ категорій «аудит податків» («аудит оподаткування») та «податковий аудит». Проте, змістовне наповнення категорії «аудит податків» («аудит оподаткування») не може бути вкрай обмеженим лише роботами, що мають наслідок висловлення незалежної аудиторської думки про повноту та достовірність податкової звітності.

Мова повинна йти про загальну сукупність аудиторських послуг, що пов'язані з операціями суб'єктів господарювання в сфері оподаткування. Лише в такому контексті повинно застосовуватись в професійній аудиторській практиці стале словосполучення «аудит оподаткування».

Важливість питання полягає в тому, що правильність ідентифікації будь-якого завдання, що виконується суб'єктом аудиторської діяльності, дозволяє:

- клієнту (замовнику аудиторських послуг) отримати чітке розуміння змісту кінцевого результату виконання такого завдання;
- виконавцю (суб'єкту аудиторської діяльності) спланувати та виконати завдання з належним рівнем якості у відповідності до вимог професійних стандартів.

На рисунку 4.5 наведено структуру аудиторських послуг, що пов'язані з операціями в сфері оподаткування.



Рисунок 4.5 Складові аудиторських послуг, що пов'язані з операціями суб'єктів господарювання в сфері оподаткування.

Послуги, які виконуються суб'єктами аудиторської діяльності в сфері оподаткування формують головний сектор консалтингу. Так, за даними Аудиторської палати України, у 2012 році консультації з питань оподаткування становили більше 50% від загальної суми наданих консультаційних послуг, а середня вартість однієї послуги складала 11,2 тис. грн. [319].

В даний час податкове консультування здійснюється за двома основними напрямками [105]:

1) надання послуг платнику податків по визначенню оптимального балансу між витратами підприємства на виплату податків і податковими ризиками, головною метою якого є зниження сум податкових платежів, що спрямовуються до бюджету (оптимізація податкових платежів);

2) консультування щодо порядку застосування норм податкового законодавства, які досить жорстко регламентують процедуру обчислення і сплату податків. Метою такого консультування є надання допомоги в правильному і законному нарахування та сплату податків, виконання своїх податкових зобов'язань у відповідності з податковим законодавством, надання кваліфікованої професійної допомоги та представництво у судах та податкових органах

Загальна сукупність робіт, виконання яких регламентуються вимогами Міжнародних стандартів аудиту, поділяється на дві категорії: завдання з надання впевненості, та завдання, при виконанні яких впевненість не надається. Саме тому, в окрему групу віднесено аудиторські послуги, за якими замовник (платник податків) не отримує впевненість.

Такі послуги виконуються з урахуванням вимог Міжнародних стандартів супутніх послуг (МССП):

- МССП 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації» [145, с. 390-399] регламентує порядок здійснення аудиторської перевірки обчислення об'єктів оподаткування та сум податків за попередньо визначеними процедурами. При виконанні таких завдань аудитор фіксує фактичні результати виконаних процедур обчислення об'єктів оподаткування та сум податків та не формує судження;

- МССП 4410 «Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності» [145, с. 400-409] регламентує порядок виконання завдання з підготовки як фінансової так і нефінансової (податкової) інформації. В цьому випадку аудитор використовує свій «...бухгалтерський, а не аудиторський досвід для збору, класифікації та узагальнення» інформації, що подається у податковій звітності [145, с.401].

З позицій норм, які містять Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, категорія «аудит» визначається як завдання з надання впевненості, предметом виконання якого виступає повний комплект фінансової звітності загального призначення. Таким чином, будь-яке завдання з надання впевненості, яке має предмет інший ніж повний комплект фінансової звітності загального призначення, визначається як «завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної

фінансової інформації». Разом з тим, аудиторська перевірка господарських операцій, наслідком яких є зобов'язання зі сплати податків може бути частиною виконання завдання аудиту фінансових звітів загального призначення. Так автори навчального посібника «Організація та методика аудиту підприємницької діяльності» в якості мети аудиту зобов'язань та дебіторської заборгованості наводять: установлення достовірності первинних даних щодо їх формування, повноти і своєчасності відображення у зведених документах та облікових регістрах, достовірності відображення у звітності підприємства [163, с. 198].

Такий підхід є цілком слушним з урахуванням того, що окремі статті та інформація фінансової звітності розглядаються як її елементи (компоненти). Компонент означає «...елемент, рахунок або статтю фінансової звітності» [16, с. 800]. Суми, що відповідають стану розрахунків підприємства з бюджетом по податках та зборах формують статті активу та пасиву балансу на звітну дату, а суми фактично нарахованих податків є складовими статей звіту про фінансові результати за відповідний звітний період. Крім того, інформація про нарахування та сплату податків відображається на рахунках бухгалтерського обліку, яка в свою чергу систематизується у показниках річної фінансової звітності. Отже, податки та податків розрахунки є компонентами (елементами) фінансової звітності.

Аудит компонента фінансової звітності виконується у відповідності до вимог МСА 805 «Особливі міркування – аудит окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту» [16, с. 798 - 816].

Інформація про об'єкт оподаткування та суму нарахованих податків систематизується у спеціальній звітності підприємства – платника податків, податковій звітності. Виконання завдань з надання впевненості для нефінансової інформації, до якої відноситься податкова звітність, повинно здійснюватись відповідно до вимог МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації» [145, с. 309-329].

Вимоги стандарту мають узагальнюючий характер внаслідок того, що неможливо назвати й описати всі можливі випадки його застосування. Натомість, особливість практики аудиторської діяльності в Україні вимагає проведення спеціального дослідження вимог МСЗНВ 3000 для випадку аудиту податкової звітності.

Вимоги МСЗНВ 3000 повинні розглядатись в контексті Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості (Концептуальної основи), яка визначає та описує елементи і цілі завдання з надання впевненості, а також ідентифікує ті завдання, до яких застосовуються МСЗНВ.

Отже, відправною точкою при розгляді завдання, яке приймає аудитор до виконання, є вирішення питання ідентифікації такого завдання.

Кожне завдання з надання впевненості повинно мати такі обов'язкові елементи:

а) тристоронні відносини між аудитором, відповідальною стороною та користувачами;

б) прийнятний предмет перевірки;

- в) належні критерії;
- г) достатні й прийнятні докази;

д) письмовий звіт з надання впевненості, форма якого відповідає завданню з надання достатньої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості.

Аудиторська практика в Україні має досвід виконання робіт, предметом яких виступає податкова звітність. Як було вже зазначено вище, такі роботи можуть виконуватись як завдання з надання впевненості, або як супутні послуги – завдання з виконання погоджених процедур. Користувачами результатів виконання першого виду завдання виступають керівні органи платників податків, а для завдань другого виду - безпосередньо відповідальні особи, що складають та підписують податкову звітність та/або органи, що здійснюють внутрішній контроль за діяльністю відповідальних осіб.

Розвиток ринку аудиту пов'язаний з розширенням кола користувачів інформації, в тому складі й інформації, що містить податкова звітність, а отже й результатів виконання завдань, предметом яких виступає така звітність. Саме тому, сьогодні мова може йти про виконання завдань з перевірки податкової звітності, результати яких будуть розглядатись державними контролюючими органами. Виконання таких завдань передбачається здійснювати в межах дії «Генеральної угоди про співробітництво між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України», яка була підписана 31.08.2011 року [319]. Угода стала першим документом, яким було формалізовано статус завдання з аудиту податкової звітності, як завдання з надання впевненості: «Аудит податкової звітності – завдання з надання впевненості щодо достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству цієї звітності» (п.2.1. Угоди).

Для аудиту податкової звітності, як виду завдання з надання впевненості зміст обов'язкових елементів наведено в таблиці 4.2

Завдання з незалежної перевірки податкової звітності - завдання з перевірки показників податкової звітності суб'єкта господарювання (платника податків) з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність вимогам податкового законодавства України в усіх суттєвих аспектах. Завдання з аудиту податкової звітності виконується як завдання з підтвердження відповідності вимогам податкового законодавства податкової звітності.

Метою завдання з аудиту податкової звітності є підвищення довіри контролюючих органів, а також інших визначених користувачів щодо відповідності податковому законодавству України податкової звітності. Її досягають через висловлення незалежним аудитором думки про те, чи складена податкова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до податкового законодавства України.

Важливою складовою частиною процесу ідентифікації завдання є отримання розуміння предмету перевірки. Чітке визначення предмету слугує підґрунтям для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення інформації про предмет перевірки та для розробки й виконання подальших процедур збору доказів [247]. Предмет перевірки повинен відповідати наступним вимогам:

а) може бути ідентифікований та його можна послідовно оцінити чи визначити за ідентифікованими критеріями;

б) є таким, що інформацію про нього можна піддати процедурам, щоб зібрати достатні й належні докази для підтвердження висновку про достатню впевненість або обмежену впевненість за потреби.

Таблиця 4.2

Аналіз змістовних характеристик завдання аудиту податкової звітності на їх відповідність елементам завдання з надання впевненості

Елементи завдання з надання впевненості	Зміст елемента для завдання з податкового аудиту
1	2
тристоронні відносини	Відповідальна сторона – платник податку, Суб'єкт аудиторської діяльності, Користувач – керівні органи відповідальної сторони (платника податку), державні контролюючі органи
предмет перевірки	податкові декларації та розрахунки, які віднесені до податкової звітності
належні критерії	Кількісні або сформульовані у тексті контрольні показники, які використовують аудитори для оцінки відповідності вимогам податкового законодавства податкової звітності
достатні й прийнятні докази	Отримана аудитором інформація про господарську діяльність відповідальної сторони (платника податку) та первинні документи, що фіксують факт та оцінку господарських операцій, які формують об'єкт оподаткування
письмовий звіт з надання впевненості	Звіт повинен містити висловлену незалежну аудиторську думку про те, чи складена податкова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до податкового законодавства України

Критерії, які застосовуються для визначення предмету перевірки вважаються прийнятними, якщо вони відповідають потребам визначених користувачів.

В загальному випадку предметом завдання з аудиту податкової звітності є податкові декларації та розрахунки, які віднесені до податкової звітності у значенні глави 2 розділу II Податкового кодексу України [169] та складаються і подаються платником податків до органів Державної податкової служби України за період, визначений договором між платником податків та аудиторською фірмою, щодо всіх податків та зборів, обов'язковість нарахування та сплати яких покладено на цього платника податків.

Відповідно до статті 46 ПКУ податкова декларація - документ, що подається платником податків контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання [169, ст.46]. Форма податкової декларації встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики. Таким чином, інформаційне наповнення предмету перевірки, щодо якого й потрібно висловити незалежну аудиторську думку, визначається вимогами податкового законодавства та уповноваженими державними органами. Сукупність діючих вимог й визначає загальний зміст предмету перевірки.

Практична реалізація завдань з аудиту податкової звітності може мати випадки, коли предмет перевірки визначається за додатковою (спеціальною) системою критеріїв. Наприклад, Податковий кодекс України містить норму, яка регламентує дії платника податку (відповідальної сторони) у випадку коли платник податків вважає, що форма податкової декларації, визначена центральним органом виконавчої влади збільшує або зменшує його податкові зобов'язання, всупереч нормам ПКУ з такого податку чи збору, платник податку має право зазначити цей факт у спеціально відведеному місці в податковій декларації, та разі необхідності він може подати разом з такою податковою декларацією доповнення до такої декларації, які складені за довільною формою, що вважатиметься невід'ємною частиною податкової декларації.

Зміст предмету перевірки є визначальним при здійсненні планування завдання й формуванні комплексу процедур отримання доказів кожного конкретного завдання. Господарська діяльність платників податку має особливості, які визначаються галузевими, операційними параметрами та змістом господарських операцій. Це означає, що характеристики предмету завдання для кожного випадку проведення податкового аудиту дозволяють:

- ідентифікувати випадки, які потребують особливої уваги, наприклад чинники, що можуть свідчити про шахрайство, та спеціальних навичок або роботи експерта;
- встановити й оцінити відповідність кількісних рівнів суттєвості (якщо це доречно) та визначити якісні чинники, що впливають на суттєвість;
- проводити розрахунок математичної ймовірності при виконанні аналітичних процедур;
- проводити розробку та виконувати подальші процедури збору доказів для зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятного рівня;
- проводити оцінку доказів, у тому числі обґрунтованості усних та письмових запевнень відповідальної сторони.

Дотримання вимог професійних стандартів аудиту можливо лише в контексті фундаментальних етичних принципів, які викладено в «Кодексі Етики Професійних бухгалтерів». Практична реалізація фундаментальних етичних принципів для випадків виконання завдань з аудиту податкової звітності має певні особливості, що є наслідком специфіки цього виду завдання.

В загальному випадку принцип чесності (доброчесності) полягає в тому, що аудитор та будь-який інший член групи із завдання, повинен бути прямим та

чесним у всіх професійних та ділових стосунках. Цей принцип накладає обов'язок бути відвертими, передбачає справедливе ведення справ та правдивість.

Виконання завдання з аудиту податкової звітності не повинно мати свідомого відношення з боку членів групи із завдання до декларацій чи іншої інформації, якщо вони:

- містять суттєво неправдиві або невірні дані, що ведуть до перекручень показників, на підставі яких розраховується об'єкт оподаткування;
- базуються на необміркованих твердженнях чи інформації, що впливають на оцінку об'єкта оподаткування;
- пропускають чи викривляють інформацію, пов'язану з обчисленням об'єкта оподаткування.

Сплата податків є конституційним обов'язком всіх членів суспільства, що пов'язано з необхідністю формування бюджетів різних рівнів для виконання державою її функцій. Разом з тим, податки сприймаються їх платниками лише з позицій здійснення обов'язкових витрат. Причому такі податкові витрати мають односторонній характер встановлення. Оскільки податок сплачується з метою покриття суспільних потреб, які в основному відокремлені від індивідуальних потреб конкретного платника, то він є індивідуально безповоротним. Сплата податку не породжує зустрічного зобов'язання держави вчиняти будь-які дії на користь конкретного платника. Цей принцип побудови податкової системи має наслідком те, що завжди існує підґрунтя для виникнення бажання у платників податків скоротити «непродуктивні» податкові витрати.

Податкова політика держави може використовувати цю ситуацію з метою регулювання економічних пропорцій через зменшення обсягів об'єкту оподаткування та/або встановлення пільгових умов оподаткування. Таким чином, оптимізація податкових витрат, що базується на застосуванні легітимних податкових норм, наприклад, впровадження пільгової діяльності, не може розглядатись як ухилення від сплати податків.

Ухилення від сплати податків здійснюється платником податків, як правило, шляхом скорочення доходу чи іншого предмету оподаткування, неподання чи не повного подання документів, необхідних для обчислення податку чи подання недостовірних документів, незаконного отримання податкових пільг та інших преференцій, здійснення інших дій, що суперечать закону. Незаконне зменшення суми податків може бути наслідком заниження податкової бази з того чи іншого податку (податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств, податку з доходів фізичних осіб тощо). В даному випадку сума нарахованого податку буде нижчою ніж повинна бути насправді. В кінцевому результаті платник податків подає до контролюючих органів декларацію з завідомо неправдивими даними. За такі дії передбачена податкова, адміністративна, кримінальна відповідальність.

Таким чином, реалізація принципу «чесність» не дозволяє особам, що приймають участь у виконанні завдань з аудиту податкової звітності, приймати завдання, якщо до початку його виконання відомо про факти ухилення відповідальної сторони від сплати податків.

Принцип об'єктивності пов'язаний з тим, що особи, які виконують завдання з аудиту податкової звітності, не повинні допускати упередженості, конфлікту інтересів або неналежного впливу з боку інших осіб на їх професійні або ділові судження. Цей принцип накладає обов'язок не давати підстав ставити під сумнів їхнє професійне чи ділове судження внаслідок упередження, конфлікту інтересів або впливу з боку інших осіб.

Під час виконання завдання можуть виникати ситуації, які можуть впливати на об'єктивність судження. Наприклад, якщо особа, що виконує завдання з перевірки декларації з податку на прибуток надавала консультації щодо порядку оподаткування доходів, які потім було включено в таку декларацію, то, очевидно, можна говорити про можливе упередження щодо оцінки інформації предмету із завдання. Визначити всі подібні ситуації та вихід з них неможливо. Проте, в процесі прийняття та виконання завдання необхідно уникати стосунків, що викликають упередження або неналежним чином впливають на професійне судження.

Формування інформації, яка міститься у податковій звітності, досить часто пов'язана з необхідністю застосування спеціальних знань, які дозволяють ідентифікувати податкові наслідки. Наприклад, підприємства будівельної галузі, сільського господарства, книговидавництва, страховики можуть застосовувати спеціальні правила оподаткування. Тому, для надання якісних послуг вимагається дотримання принципу професійної компетентності та належної ретельності. Дотримання принципу професійної компетенції досягається через постійне підтримування професійних знань та навичок з питань оподаткування.

Етичний принцип ретельності стосується обов'язку членів групи із завдання діяти ретельно, обережно, своєчасно та відповідно до вимог завдання.

Виконання професійних послуг суб'єктами аудиторської діяльності передбачає використання конфіденційної інформації. Тому, принцип дотримання конфіденційності є ключовим у формуванні взаємовідносин між замовником послуг та їх виконавцем.

Принцип конфіденційності вимагає від осіб, що входять до групи із завдання, поважати конфіденційність інформації, отриманої в результаті перевірки податкової звітності, і не розголошувати таку інформацію третім сторонам без належних та визначених повноважень, якщо немає юридичного чи професійного права для розголошення цієї інформації. В загальному випадку члени групи із завдання не повинні використовувати конфіденційну інформацію, отриману в результаті перевірки податкової звітності, в особистих цілях чи в інтересах третіх сторін.

Дотримання принципу конфіденційності для завдань з аудиту податкової звітності пов'язано перш за все з вирішенням питання розмежування інформації, яка підлягає розкриттю у звіті про результати виконання послуг, та інформації, яка має статус конфіденційної.

Кодекс Етики зобов'язує утримуватись від розкриття конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, без отримання відповідного та конкретного дозволу, за межами фірми або організації

- замовника послуг крім випадків, коли розкриття інформації є юридичним або професійним правом чи обов'язком та її використання на власну користь чи на користь третіх сторін. Тому, з метою уникнення майбутніх можливих конфліктів це питання повинно вирішуватись на етапі прийняття завдання, коли суб'єкт аудиторської діяльності узгоджує з замовником зміст та перелік конфіденційної інформації, а також процедури її розкриття у випадках, передбачених чинним законодавством, наприклад, під час проведення розслідувань в межах кримінальної справи про ухилення від сплати податків. Разом з тим, не можна вважати конфіденційною інформацію про зміст виявлених відхилень, що стали причиною модифікації аудиторської думки у звіті про результати виконаного завдання з аудиту податкової звітності.

Принцип конфіденційності повинен дотримуватись навіть у соціальному середовищі. Це означає, що необхідно завжди пам'ятати про можливість ненавмисного розкриття, особливо в обставинах тривалих стосунків з колегами або близькими або найближчими родичами.

Необхідність дотримання принципу конфіденційності зберігається навіть після закінчення стосунків між суб'єктом аудиторської діяльності та клієнтом. У випадках, коли фірма, що раніше виконувала завдання з аудиту податкової звітності, отримує нового клієнта, працівники такої фірми можуть користуватись своїм попереднім досвідом, але при цьому вони не можуть прямо користуватись або розкривати будь-яку конфіденційну інформацію, отриману в результаті професійних стосунків. Наприклад, прямо посилатись на зміст та характеристики операцій (найменування контрагентів, умови договірних відносин, рівні застосовуваних цін тощо), або виявлених порушень у конкретних попередніх замовників послуг.

Принцип професійної поведінки зобов'язує дотримуватись відповідних законів та нормативних актів та утримуватись від будь-яких дій, які можуть дискредитувати професію. До таких дій належать, наприклад, надання негативних характеристик колегам, що попередньо здійснювали консультування з питань оподаткування.

Реальні обставини, в яких здійснюється професійна аудиторська практика можуть створювати ситуації, що визнаються як загрози для фундаментальних етичних принципів. Саме тому виконання будь-якого завдання суб'єктом аудиторської діяльності повинно починатись й подальшому супроводжуватись процедурами, мета яких полягає в забезпеченні дотримання вимог Кодексу Етики.

На етапі прийняття завдання поряд з іншими, проводиться ідентифікація та аналіз всіх суттєвих обставини, що можуть становити загрози для фундаментальних етичних принципів, на підставі чого аудитор повинен оцінити, чи зможе він вжити застережні заходи, необхідні для їх усунення або зменшення до прийняттого рівня. В протилежному випадку він повинен відмовитись від пропозиції на укладання договору.

Кодексом Етики Професійних бухгалтерів обставин, які можуть поставити під загрозу дотримання фундаментальних принципів, умовно об'єднано у п'ять

груп: загроза власного інтересу, загроза власної оцінки, загроза захисту, загроза особистих стосунків, загроза тиску [108, с. 19-20].

Процес ідентифікації загроз фундаментальних принципів починається одночасно з отриманням пропозиції на виконання завдання з аудиту податкової звітності. Перше, що потрібно з'ясувати, це обставини, за яким майбутній клієнт обирає в якості виконавця суб'єкта аудиторської діяльності. В цьому контексті можливо наступне:

- клієнт вперше звертається до послуг аудиторів (суб'єктів аудиторської діяльності);
- клієнт раніше користувався послугами іншого аудитора (суб'єктів аудиторської діяльності);
- клієнт продовжує співпрацю з аудитором (суб'єктів аудиторської діяльності).

У другому випадку особливого значення приймає встановлення причин зміни аудитора (суб'єкта аудиторської діяльності). Такі причини самі по собі можуть становити суттєві загрози для фундаментальних принципів. Наприклад, попередньому аудитору не була надана інформація, що може свідчити про суттєві перекручення інформації у податковій звітності; попередній аудитор висловив негативну думку про достовірність інформації податкової звітності; майбутній клієнт (замовник) не оплатив послуги попереднього аудитора.

Дотримання етичних принципів також виступає одним із ключових моментів, якщо враховувати той факт, що будь-який суб'єкт аудиторської діяльності також є й суб'єктом підприємницької діяльності, який може мати широке коло клієнтів, що конкурують між собою, або знаходяться у конфлікті. Саме ці обставини завжди повинні аналізуватись в процесі прийняття будь-якого завдання, в тому складі й завдання з аудиту податкової звітності.

Конфлікт інтересів формує підґрунтя для виникнення загрози принципу об'єктивності. Тому, до прийняття клієнта або продовження стосунків з клієнтом, або до прийняття конкретного завдання, аудитор (суб'єкт аудиторської діяльності) оцінює значущість будь-яких загроз, які виникають унаслідок ділових інтересів або стосунків з клієнтом або з третьою стороною.

Особливості виконання завдання з аудиту податкової звітності визначається перш за все тим, що формування об'єкта оподаткування є наслідком дотримання вимог норм податкового законодавства відповідальною стороною під час складання податкової звітності. Проте, відомо, що можуть виникати суперечливі неоднозначні тлумачення податкових норм, або формування невідповідного судження стосовно інформації у податкових деклараціях внаслідок неповного отримання аудитором інформації. За таких обставин, цілком ймовірно, що замовник послуг з аудиту податкової звітності може звернутись до іншого суб'єкта аудиторської діяльності на проведення повторного аудиту податкової звітності. Само по собі повторне звернення повинно одразу тестуватись на значущість для фундаментальних принципів.

Наприклад, може виникати загроза професійній компетентності та належній ретельності за обставин, коли повторний висновок не буде базуватись

на тих самих фактах, що були доступні теперішньому аудитору, або базуватись на неналежних доказах: Існування та значущість загрози залежатиме від обставин такого прохання та всіх інших доступних фактів і припущень, що стосуються висловлювання професійного судження.

При виконання завдання з аудиту податкової звітності аудиторська фірма та члени групи із завдання повинні також відповідати вимогам незалежності, що є однією з головних умов виконання будь-якого завдання з надання впевненості.

Питання професійної незалежності суб'єктів аудиторської діяльності та фахівців аудиторів розглядались у розділі 2.2 цього дослідження. Особливість процедур оцінки загроз незалежності для завдань з аудиту податкової звітності визначається специфікою обставин виконання такого завдання а також змістом предмету завдання. Незалежність від клієнта з аудиту податкової звітності вимагається як протягом періоду виконання такого завдання, так і протягом періоду, що його охоплює інформація з предмета завдання (весь період, який перевіряється).

Період виконання завдання починається, коли група із завдання з аудиту податкової звітності починає виконувати послуги, і закінчується, коли надається звіт, який містить висновок про перевірену податкову звітність.

Клієнт може стати замовником завдання з аудиту податкової звітності протягом чи після періоду, що його охоплює інформація, яка міститься у податкових деклараціях, стосовно якої аудиторська фірма надаватиме висновок. Тому, суб'єкт аудиторської діяльності повинен визначити, чи створюються загрози для незалежності внаслідок фінансових чи ділових стосунків з клієнтом протягом періоду, що його охоплює інформація з предмета завдання або пізніше, але до прийняття завдання з аудиту податкової звітності, або попередніх послуг, наданих клієнтові з такого аудиту. Як правило, такі послуги можуть бути пов'язані із складанням податкових декларацій, наданням консультацій з податкового планування, застосування норм податкового законодавства для визначеного кола операцій, представлення інтересів клієнта у судових розглядах з питань оподаткування.

Якщо такі послуги були надані клієнтові протягом періоду, що його охоплює податкова звітність, що буде перевірятись, але до того, як група з аудиту податкової звітності розпочала виконання послуги, фірма оцінює загрозу для незалежності, створену такою послугою.

Якщо рівень загрози не є прийнятним, то завдання з аудиту податкової звітності слід приймати лише якщо застосовуються застережні заходи для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня.

Кодекс Етики Професійних бухгалтерів надає концептуальну основу, на якій ґрунтуються принципи, які члени групи із завдання з аудиту податкової звітності мають застосовувати для того, щоб визначити загрози незалежності, оцінити значущість цих загроз та якщо загрози не є явно незначними, визначити й вжити застережних заходів для усунення загроз чи зменшення їх до прийнятного рівня, який не створює загрозу для незалежності думки і незалежності поведінки.

Іноді загрози дотримання фундаментальних етичних принципів та вимоги незалежності можуть бути настільки суттєвими, що лише відмова від прийняття чи виконання завдання з аудиту податкової звітності буде прийнятною за таких обставин.

Всі ділові відносини так або інакше пов'язані з ризиком, і відносини між аудиторською фірмою та підприємством-клієнтом не складають виключення. Рішенню про прийняття завдання завжди передують так звані переддоговірний (підготовчий) етап, мета якого зводиться до отримання відповіді на одне-єдине, але, можливо, найголовніше питання: прийняти чи відмовитись від виконання завдання, запропонованого даним клієнтом.

Незаперечним є факт того, що до моменту укладання договору на проведення аудиту податкової звітності чи виконання інших послуг, між замовником і аудитором відбуваються певні переговори. Однак такі стосунки між сторонами в процесі укладання договору на аудиторські послуги дещо відрізняються від загальної господарської практики двома умовами:

1) самостійністю замовника і виконавця аудиту. Взаємовідносини між аудитором та замовником повинні відповідати всім аспектам того, що аудит – це, перш за все, незалежна перевірка.

2) відсутністю загальноприйнятих маркетингових дій із залучення клієнта. В даному випадку замовник повинен першим виявити свою волю та бажання отримати аудиторські послуги у конкретній аудиторській фірмі, оскільки нормами Кодексу Етики Професійних бухгалтерів аудиторам не дозволяється здійснювати саморекламу або рекламу у формі, що свідчить про прагнення розширити коло замовників.

Процес вибору замовником майбутньої аудиторської фірми є дуже важливим для того, щоб створити передумови саме для дотримання етичних принципів та незалежності податкового аудиту. Практика вибору замовником аудиторської фірми в Україні має наступні форми:

керівництво підприємства, як правило головний бухгалтер чи фінансовий директор, звертаються до аудитора (аудиторської фірми) з проханням про проведення аудиту;

власник (чи його представник), або наглядова рада звертаються до аудитора (аудиторської фірми) з проханням про проведення аудиту,

підприємство оголошує тендер (конкурс) на укладання договору на проведення аудиту, після чого аудитор (аудиторська фірма) затверджується на зборах засновників, чи на наглядовій раді.

Зрозуміло, що порядок вибору аудиторської фірми замовником визначається внутрішніми процедурами підприємства. Такі процедури можуть прямо встановлюватись окремими положеннями статуту. В окремих випадках порядок вибору аудитора визначається спеціальними нормативними документами, наприклад, у випадках проведення аудиту податкової звітності, результати якого використовуються державними контролюючими органами, уповноважена аудиторська фірма обирається у відповідності до спеціальних вимог.

Результатом вибору майбутнього клієнта аудиторської фірми на проведення аудиту податкової звітності є переддоговірний лист, який є офіційним зверненням замовника до аудитора. Необхідність складання такого листа не встановлюється жодним МСА та не міститься у нормах закону України «Про аудиторську діяльність». Проте, отримання аудитором переддоговірного листа є дуже доречним, тому що він виступає доказом самостійного волевиявлення замовника аудиторської фірми, а також відбиває розуміння керівництвом підприємства завдань майбутньої аудиторської перевірки податкової звітності.

Переддоговірний лист повинен містити інформацію про предмет завдання (вид податкової звітності), обсяг завдання (термін часу, за який складена податкова звітність, що повинна бути перевірена), мету виконання завдання (визначення користувачів результатів податкового аудиту), бажані терміни початку та завершення перевірки.

Після отримання переддоговірного листа аудиторська фірма розглядає можливість укладання договору з замовником. Важливим моментом цього процесу є оцінка значущості загроз дотримання етичних принципів у зв'язку з прийняттям завдання з податкового аудиту та розгляд (у разі потреби) можливих застережних заходів та їх належного застосування для усунення або зменшення загроз до прийнятого рівня. Прикладами таких застережних заходів згідно розділу 210 Кодексу Етики є:

- отримання знання та розуміння клієнта, його власників, менеджерів і осіб, які відповідають за управління та підготовку податкової звітності клієнта, або

- забезпечення зобов'язання з боку клієнта вдосконалити практику корпоративного управління та/або заходи внутрішнього контролю стосовно дотримання податкового законодавства.

Другий комплекс дій під час прийняття рішення про можливість укладання договору з клієнтом пов'язаний з отриманням попередніх знань про господарську діяльність майбутнього клієнта як платника податків.

Основні вимоги, щодо інформації, якою повинен володіти аудитор з метою розуміння підприємства та його середовища, викладено в МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». Формування комплексу такої інформації здійснюється постійно на всіх етапах процесу аудиту податкової звітності, й є основою для формування постійних файлів клієнта.

Розуміння аудитором господарської діяльності підприємства та його середовища складається з розуміння наступних аспектів:

- а) галузь, нормативна база та інші зовнішні фактори, в тому числі вимоги податкового законодавства, які використовувались при формуванні відповідної податкової звітності (з конкретного виду податку);

- б) характер господарської діяльності підприємства, що впливає на особливості застосування пільг, ставок податку тощо;

- в) цілі, стратегія та відповідні ризики бізнесу, які можуть призвести до суттєвих викривлень у податкових деклараціях;

г) оцінка та огляд результатів попередніх податкових перевірок та податкової звітності;

г) внутрішній контроль.

До джерел інформації, з яких можна отримати знання щодо галузі бізнесу клієнта та специфіки його діяльності можна віднести:

- попередній досвід роботи з цим, або іншими підприємствами у відповідній галузі;

- спілкування з працівниками підприємства (наприклад, директорами і провідними спеціалістами);

- спілкування з внутрішніми аудиторами й огляд звітів внутрішніх аудиторів щодо податкової звітності;

- спілкування з іншими аудиторами, юристами та іншими консультантами, які надавали послуги цьому або іншому підприємству в цій галузі;

- спілкування з компетентними особами, які не працюють на цьому підприємстві (наприклад, спеціалістами з оподаткування в окремих галузях, представниками податкових органів, контрагентами);

- публікації, що стосуються галузі (наприклад, офіційна статистика; оглядові матеріали, статті, професійні журнали);

- податкове законодавство та нормативні акти, якими регулюється справляння податку, декларація з якого буде перевірятись;

- відвідування адміністративних будівель і виробничих приміщень суб'єкта господарювання підприємства;

- документи, підготовлені підприємством (наприклад, протоколи засідань; матеріали, що подавалися контролюючим органам: акти звірок, пояснення, листи; рекламні матеріали; фінансова та податкова звітність за попередні роки; бюджети; внутрішні звіти управлінського персоналу; інструкції з політики управління; інструкції щодо систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю; план рахунків; посадові інструкції; плани маркетингу та продажів).

Аудитор повинен мати знання специфіки функціонування відповідної галузі, умови, які їй притаманні, зокрема особливості договірних відносин між постачальниками та споживачами і стан технологічного розвитку; регуляторне середовище, в тому числі: особливості формування показників податкової звітності, положення податкових роз'яснень, судову практику, які регулюють питання оподаткування тощо.

Важливою інформацією для аудитора є знання характеру діяльності підприємства. Характер діяльності підприємства визначається формою власності та управління, видами здійснених або запланованих ним інвестицій, організаційної структури і способу фінансування цього підприємства. Розуміння характеру діяльності підприємства дозволяє аудитору зрозуміти зміст господарських операцій, їх податкові наслідки та порядок формування показників податкових декларацій.

Підприємство може мати складну організаційну структуру з

відокремленими структурними підрозділами з різним їх місцем розташування (філіями). В таких випадках, окрім труднощів, пов'язаних з технологією складання податкових декларацій, можуть виникати інші питання, наприклад, розрахунок консолідованого податку на прибуток, або податку на додану вартість.

Розуміння форми власності та стосунків між власниками та іншими особами або суб'єктами господарювання також є важливим для виявлення операцій зі зв'язаними сторонами та перевірки належності їх відображення в податковій звітності. Факт існування операцій з пов'язаними сторонами може значно збільшувати обсяг та вартість аудиту податкової звітності.

Кожне підприємство здійснює свою господарську діяльність в умовах, які формують його зовнішнє і внутрішнє середовище. Для врахування впливу цих умов управлінський персонал підприємства визначає стратегію функціонування підприємства. Розуміння аудитором стратегії та цілей функціонування підприємства на етапі прийняття рішення про укладання договору дозволяє отримати інформацію, за допомогою якої можна зробити перші висновки про надійність майбутнього клієнта, його ділову репутацію.

Жодне прийняття завдання на проведення аудиту податкової звітності не здійснюється без попередньої оцінки та огляду результатів фінансової діяльності підприємства та попереднього вивчення внутрішнього контролю підприємства.

Отже, комплекс отриманих попередніх знань про особливості функціонування підприємства формує інформаційну основу для:

- визначення того, чи є достатній рівень компетентності фахівців аудиторської фірми для надання якісних послуг,
- проведення попередньої оцінки ризиків суттєвих викривлень у податковій звітності майбутнього клієнта,
- оцінки платоспроможності майбутнього клієнта.

В будь-якому випадку аудитор повинен приймати рішення про можливість укладання договору лише тоді, коли він зможе забезпечити виконання принципу компетентності.

Загроза власного інтересу та належній ретельності виникає тоді, коли аудиторська фірма, не має (або не може отримати) достатньої компетентності для проведення аудиту податкової звітності відповідного клієнта.

Особливості здійснюваних платником податку господарських операцій та його операційні характеристики є визначальними для процедур попереднього планування, визначення обсягів та вартості робіт, а також оцінки достатності наявних ресурсів у суб'єкта аудиторської діяльності для виконання завдання. Це пов'язано з тим, що операційні характеристики та організаційна структура клієнта визначають його статус як платника податку з позицій його значення на бюджетоутворення, можливість застосування ним пільгових режимів оподаткування.

Здатність досягти цілей виконання завдання з аудиту податкової звітності залежать від компетентності тих осіб, які беруть участь у плануванні та його проведенні, як керівника та і членів групи із завдання. Компетентність у

перекладі з латинської *competentia* означає коло питань, у яких людина добре обізнана, має знання та досвід.

Компетентність слід оцінювати за результатами розгляду поведінки особи та її здатності застосувати знання та навички, які були набуті під час навчання, накопичення практичного досвіду з питань оподаткування та бухгалтерського обліку, підготовки в якості аудитора та діяльності в якості аудитора при виконанні завдання з аудиту податкової звітності.

При оцінюванні компетентності членів групи із завдання слід враховувати особливості програми аудиту податкової звітності а також фактичні обставини виконання завдання такі, наприклад, як терміни виконання, рівень оціненого ризику суттєвих викривлень у податковій звітності, галузева специфіка клієнта, вид податку, що перевіряється тощо. Разом з тим, не обов'язково, щоб кожен член групи із завдання мав однакову компетентність, але загальна компетентність групи з податкового аудиту повинна бути достатньою для досягнення цілей виконання завдання.

Професійна компетентність персоналу аудиторської фірми забезпечується такими складовими:

- а) високим рівнем загальної і спеціальної освіти та наявністю необхідного стажу роботи за фахом;
- б) знанням норм діючого податкового законодавства;
- в) знанням методик виконання завдання.

Оцінку рівня компетентності персоналу аудиторської фірми слід планувати, проводити і документувати відповідно до програми аудиту податкової звітності, включаючи процедури програми, для забезпечення того, щоб результати оцінювання були об'єктивними, послідовними, наочними і яким можна довіряти.

Процесу оцінювання включає в себе наступні чотири основних етапи:

- встановлення вимог до компетентності персоналу, який буде брати участь у виконанні завдання з аудиту податкової звітності, що дозволить виконати заплановані процедури програми аудиту;
- розробка критеріїв оцінювання рівня компетентності;
- вибір відповідного методу оцінювання;
- проведення оцінювання.

Результати оцінювання формують основу для відбору членів групи із виконання завдання з аудиту податкової звітності, визначення потреби в підвищенні рівня компетентності (наприклад проведення додаткової підготовки), оцінювання поточної діяльності персоналу аудиторської фірми.

Аудиторська фірма повинна постійно підвищувати рівень компетентності персоналу, який залучається до виконання завдань, в тому складі і завдань з аудиту податкової звітності. Підтримка рівня компетентності здійснюється через регулярну участь у виконанні завдань та постійний професійний розвиток. Тому, дуже важливо, щоб аудиторська фірма мала процедури реєстрації та систематизації інформації про залучення працівників до виконання певних видів завдань, а також характер обов'язків, які були закріплені за відповідним

виконавцем. Така систематизована інформація дозволяє отримувати об'єктивні дані про накопичений досвід та фактичний рівень компетентності працівника аудиторської фірми.

Постійний професійний розвиток включає в себе підтримку і підвищення рівня компетентності. Це може бути досягнуто такими способами, як отримання додаткового досвіду роботи, проходження спеціальної підготовки, участь у нарадах, семінарах і конференціях або інших відповідних заходах.

Оцінка рівня професійної компетентності персоналу аудиторської фірми, що може бути залученим до виконання завдання з аудиту податкової звітності, повинна здійснюватись ще до моменту прийняття рішення про можливість укладання договору на проведення такого аудиту. В таблиці 4.3 представлена модель проведення оцінки рівня професійної компетентності персоналу аудиторської фірми.

В процесі прийняття завдання з аудиту податкової звітності вирішується питання щодо наявності компетенції, часу та ресурсів для прийняття нового завдання від нового чи існуючого клієнта. Вирішення цього питання залежить від:

- результатів оцінки фактичного рівня знань персоналу фірми галузі, в якій працює клієнт, та предмету завдання;
- фактичного досвіду персоналу фірми у застосуванні відповідних вимог податкового законодавства та здатності ефективно набувати необхідний досвід і знання;
- наявності у фірми достатньої кількості співробітників з потрібними можливостями та компетенцією;
- можливості, у разі потреби, залучити експертів;
- наявності осіб, що відповідають критеріям і вимогам виконання огляду контролю якості завдань;
- можливості фірми виконати завдання у встановлені терміни.

Наявність компетентного персоналу є необхідною, але не достатньою умовою для прийняття позитивного рішення про можливість укладання договору на проведення аудиту податкової звітності. Важливою складовою виступає також оцінка достатності часу та кількості персоналу, який потрібен для виконання завдання у відповідності до фактичних обставин. Оцінка цього параметру здійснюється з врахуванням того, що виконання конкретного завдання завжди має часові обмеження, які визначаються певними обставинами такими, наприклад, як: кінцевою датою подання аудиторського звіту користувачам, завантаженням працівників замовника (відпустки, підготовка податкової або фінансової звітності тощо). Крім того, в кожному конкретному випадку обсяг процедур аудиторської перевірки буде залежати від результатів оцінки ризиків суттєвих викривлень податкової звітності, що в свою чергу прямо впливає на обсяг часу, який необхідно для виконання завдання. Як правило, попередньо оцінений обсяг часу для виконання завдання з аудиту податкової звітності вимірюється у людино-годинах (людино-днях), який в свою чергу розподіляється між етапами виконання завдання (наприклад: планування, виконання процедур отримання доказів,

виконання заключних процедур, контроль якості виконання завдання, формування файлу із завдання).

Таблиця 4.3

Модель проведення оцінки рівня професійної компетентності персоналу аудиторської фірми

Метод оцінювання	Мета оцінки	Приклади
1.	2.	3.
Аналіз записів	Верифікація біографічних даних і відомостей про професійну підготовку	Аналіз записів про освіту, сертифікатів та свідоцтв про проходження курсів з підвищення кваліфікації, інформації про практичний досвід у виконанні завдань з аудиту (в тому складі аудиту податкової звітності)
Зворотній зв'язок	Отримання інформації про те, як практична діяльність працівника у складі групи із завдання сприймається іншими членами групи	Опитування думок, заповнення анкет, отримання персональних відгуків, отримання рекомендацій від третіх осіб або попередніх роботодавців, наявність скарг, оцінювання діяльності, відгуки колег
Інтерв'ю (співбесіда)	Оцінювання особистих якостей і навичок комунікації, верифікація інформації та перевірка знань, отримання додаткової інформації	Персональне інтерв'ю
Спостереження	Оцінювання особистих якостей і здатності застосовувати знання та навички	Рольові ігри, присутність під час виконання завдання і спостереження за його проведенням, спостереження за діяльністю на робочому місці
Тестування	Оцінювання особистих якостей, знанні і навичок та їх застосування	Усні та письмові іспити, проведення психометричних тестів
Аналіз, який проводиться після виконання завдання	Отримання інформації про роботу члену групи із завдання під час виконання завдання з метою виявлення його сильних та слабких сторін	Аналіз звітів із завдання, інтерв'ю з керівником групи та членами групи і, якщо це можливо, отримання зворотного зв'язку від клієнта (замовника)

Таким чином, результатом проведеної попередньої оцінки обсягу часу на виконання завдання з аудиту податкової звітності є складання планового графіку виконання такого завдання, який повинен враховувати фактичне завантаження персоналу аудиторської фірми на інших замовленнях, а також вимоги щодо забезпечення необхідного рівня компетентності членів групи із завдання, яке приймається до виконання.

Розгляд чесності клієнта та оцінка ділової репутації його власників і керівництва займає одне із ключових місць в процесі прийняття завдання з аудиту податкової звітності.

Щодо чесності клієнта аудиторська фірма може розглядати, як приклад, такі питання:

- ділову репутацію власників та керівництва клієнта;
- інформацію про керівництво клієнта та найвище керівництво клієнта, про пов'язані сторони;
- характер діяльності клієнта та його ділова практика;
- інформацію щодо ставлення головних власників клієнта, ключового та найвищого керівництва до таких питань, як добросовісне виконання обов'язків платника податків та дотримання вимог податкового законодавства;
- наявність позитивної податкової історії у клієнта;
- інформацію про наявність податкової застави, адміністративний арешт майна клієнта, тривалий судовий розгляд податкових проблем клієнта;
- ознаки, що обсяг роботи уповноваженої аудиторської фірми керівництвом клієнта не виправдано обмежується;
- підстави запропонованого призначення уповноваженої аудиторської фірми та відмову від повторного призначення попередньої фірми.

Цей перелік питань не є вичерпним і за конкретних обставин окремого завдання з аудиту податкової звітності може бути доповнений та розширений.

Інформацію із наведених вище питань аудиторська фірма може отримати з таких джерел, як:

- спілкування з власниками, керівництвом та найвищим керівництвом клієнта;
- опитування персоналу інших фірм або третіх сторін, наприклад, банкірів, юристів, представників галузі, державних органів, в тому числі контролюючих органів;
- пошук інформації щодо діяльності клієнта у відповідних загальнодоступних базах даних, зокрема, в тих, що знаходяться в інтернеті, в засобах масової інформації;
- спілкування з діючою або попередньою аудиторськими фірмами, що надають чи надавали аудиторські та інші професійні послуги клієнтові.

Під час розгляду питання щодо прийняття нового завдання від нового чи існуючого клієнта аудиторська фірма повинна здійснити документування результатів оцінки прийнятності предмета завдання і належності критеріїв та

висновку щодо можливості прийняття завдання, який ґрунтуватиметься на цих оцінках.

Метою документування є формування доказів того, що аудитор дотримується вимог МСА під час прийняття завдання [260].

Процес прийняття завдання пов'язаний із вирішенням питань, які можуть ґрунтуватись на використанні професійного судження. Наприклад, коли поряд із визначеним прийнятним предметом з аудиту податкової звітності (податкової декларації), використовуються специфічні, що є наслідком особливостей застосування норм податкового законодавства (замовник самостійно формує особливу «нестандартну» форму податкової декларації). В такому випадку необхідно документувати обґрунтування прийнятності такого предмету.

Окрім вище названих питань, документуванню підлягають результати виконаних процедур щодо чесності керівництва майбутнього замовника, а також наявності достатніх ресурсів аудиторської фірми для виконання завдання.

Практична реалізація цих вимог здійснюється у відповідності до внутрішньофірмових стандартів, що діють в межах системи контролю якості у кожного суб'єкта аудиторської діяльності. Зазвичай практика прийняття завдання передбачає складання документів, що містять результати виконаних процедур та зроблених висновків на цьому етапі (як приклад, але не виключно):

- переддоговірний лист замовника,
- протокол співбесіди з керівництвом замовника,
- розписки співробітників аудиторської фірми про відсутність обставин, що формують загрози для фундаментальних принципів та незалежності;
- анкета оцінки чесності клієнта;
- аналітична інформація про операційні характеристики замовника та специфіку галузі, в якій він працює;
- огляд нормативних документів з оподаткування, що визначають порядок справляння податку та його особливості з урахуванням специфіки діяльності майбутнього замовника;
- результати попередньої оцінки ризиків суттєвих викривлень у податковій звітності;
- результати попереднього планування обсягу виконання завдання, оцінки необхідного часу на виконання та складу групи із завдання;
- результати розгляду питання про необхідність залучення зовнішнього експерта;
- календарний план-графік виконання завдання з урахуванням завантаженості членів групи із завдання.

Згідно МСЗНВ 3000 аудиторська фірма до укладення договору може надати клієнту лист-зобов'язання, який за національним законодавством можна розглядати як пропозицію укласти договір (оферта) на відповідних умовах.

Договір з аудиту податкової звітності може бути укладений сторонами такого договору за наявності наступних передумов:

а) відповідність аудиторської фірми, що є стороною договору, критеріям уповноваженої аудиторської фірми для випадків виконання завдання з

податкового аудиту, користувачами якого виступають державні контролюючі органи;

б) виконання аудиторською фірмою відповідних процедур прийняття нового завдання від нового чи існуючого клієнта, зокрема, щодо прийнятності предмету завдання та наявності належних критеріїв;

в) отримання від управлінського персоналу клієнта згоди, що він визнає та розуміє відповідальність за:

- складання податкової звітності відповідно до належних критеріїв;
- такий внутрішній контроль, який, за визначенням управлінського персоналу, необхідний для надання можливості скласти податкову звітність, що не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилок;

г) забезпечення членів групи із завдання:

- доступом до всієї інформації, яка є необхідною та доречною для складання податкової звітності;
- додатковою інформацією, про яку члени групи із завдання можуть зробити запити управлінському персоналу з метою виконання завдання з аудиту податкової звітності;
- необмеженим доступом до працівників клієнта, від яких, як очікується, можна буде одержати докази із завдання.

Згідно МСЗНВ лист-зобов'язання та/або договір з податкового аудиту повинен містити:

а) мету завдання з аудиту податкової звітності;

б) обсяг завдання з аудиту податкової звітності, включаючи посилання на податкове законодавство, нормативні акти, професійні стандарти та інші регламентуючі документи, яких повинні дотримуватися члени групи із завдання;

в) відповідальність аудитора;

г) відповідальність управлінського персоналу (керівництва клієнта);

г) визначення встановлених належних критеріїв, відповідно до яких складається податкова звітність;

д) посилання на очікувану форму та зміст будь-яких звітів, що їх надасть аудиторська фірма, та констатація того, що можуть існувати обставини, за яких звіт може відрізнятись від очікуваної форми та змісту;

е) форму будь-якої іншого повідомлення результатів завдання з податкового аудиту;

ж) той факт, що через обмеження, властиві завданням з надання впевненості, існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення в податковій звітності можна не виявити навіть у тому разі, якщо аудит податкової звітності належно спланований і виконується відповідно до професійних стандартів;

з) домовленість стосовно планування та виконання завдання з аудиту податкової звітності, включаючи склад групи із завдання;

и) вимогу до управлінського персоналу надати письмові запевнення;

к) згоду управлінського персоналу вчасно надавати групі із завдання проекти податкової звітності та будь-яку іншу інформацію, що стосується

податкової звітності в термін, передбачений графіком виконання завдання;

- і) згоду управлінського персоналу інформувати групу із завдання про будь-які факти, що можуть вплинути на результати перевірки податкової звітності;
- ї) основу обчислення винагороди та будь-які домовленості про порядок рахунків;
- й) прохання до управлінського персоналу підтвердити отримання листа-зобов'язання та надати згоду на умови завдання, наведені в ньому;
- л) домовленості стосовно залучення експертів до виконання завдання з аудиту податкової звітності;
- м) домовленості щодо залучення внутрішніх аудиторів та/чи інших працівників клієнта;
- н) посилення на будь-які додаткові угоди між аудиторською фірмою та клієнтом;
- о) будь-які обмеження зобов'язань аудиторської фірми, якщо такі існують;
- п) будь-які зобов'язання надати робочі документи фірми іншим сторонам.

В окремих випадках, умови виконання завдання можуть передбачати необхідність інформування користувачів про факт та зміст укладеного договору на проведення аудиту податкової звітності. Наприклад, у випадку проведення аудиту податкової звітності, користувачем якого виступають державні контролюючі органи, клієнт у разі укладення договору з аудиту податкової звітності може мати обов'язок подати до органів ДПСУ разом з податковою звітністю засвідчену відбитком печатки платника податку копію договору, укладеного з уповноваженою аудиторською фірмою.

Організація будь-якого виду діяльності пов'язана з такою обов'язковою процедурою як планування. В широкому розумінні план – це заздалегідь визначена послідовність виконання певної програми, роботи, здійснення заходів.

На відміну від планування діяльності планування аудиторської перевірки здійснюється з метою ефективного проведення аудиторської перевірки. Саме тому, міжнародні стандарти аудиту мають у своєму складі спеціальний стандарт – Міжнародний стандарт аудиту 300 «Планування аудиту фінансової звітності» [16, с.263-275] (надалі – МСА 300), який встановлює обов'язкові процедури і надає рекомендації з питань планування аудиторської перевірки.

Планування завдання з аудиту податкової звітності означає розробку загальної стратегії виконання завдання та плану аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Адекватне планування аудиторської перевірки дозволяє забезпечити належну увагу важливим питанням аудиторської перевірки, своєчасно визначати та вирішувати потенційні проблеми, а також організувати та виконати завдання з аудиту ефективно і якісно. Планування також дозволяє точно розподілити роботу між працівниками аудиторської фірми, які приймають участь у перевірці, що в свою чергу полегшує нагляд, керування та перевірку роботи кожного виконавця, та допомагає

координувати роботу, яку виконують аудитори підрозділів та експерти, якщо такі є. Природа та обсяг планування залежить від видів діяльності та складності організаційної структури підприємства, досвіду попередньої роботи аудитора з підприємством та змін обставин, що трапляються під час виконання завдання з аудиту.

Процес планування аудиту розпочинається ще на етапі укладання договору, коли проводиться попереднє планування аудиту, під час якого проводиться попередня оцінка обсягів і вартості робіт [239].

Планування завдання з аудиту податкової звітності не є відокремленим етапом виконання завдання, а є безперервним та повторюваним процесом, що триває протягом усього завдання. Метою аудиторської фірми є планування завдання так, щоб його можна було виконати ефективно.

Документація з планування повинна включати такі документи:

- документація із загальної стратегії завдання;
- документація із плану завдання;
- реєстрація будь-яких важливих змін, внесених під час виконання

завдання з податкового аудиту в загальну стратегію та план завдання, а також причини внесення цих змін. Опис кінцевої загальної стратегії і плану завдання.

Процес планування розпочинається на етапі укладання договору. Таке планування отримало назву «попереднього». На цьому етапі головна мета всього комплексу процедур полягає в тому, щоб отримати, або оновити знання про майбутнього клієнта, з яким укладається договір, і на підставі цих знань визначити очікуваний обсяг та вартість робіт. На даному етапі планування аудитор використовує наступні методи та прийоми: перевірка документів, спостереження, аналітичні процедури, усне опитування керівництва і персоналу підприємства.

Вибір та обсяг процедур залежать від знання аудитором галузі клієнта, наявності попереднього досвіду роботи з ним, від ефективності внутрішнього контролю.

На етапі попереднього планування головною метою дослідження отриманої інформації є насамперед огляд її відповідності прийнятому порядку ведення складання, а саме: дотримання заданої періодичності складання податкової звітності та затверджених форм. Також звертається увага на інформацію, яка свідчить про здійснення процедур внутрішнього контролю щодо формування бухгалтерської та іншої документації, яка слугує підставою для проведення податкових розрахунків.

Результати попереднього планування необхідно задокументувати по формі, яка встановлюється самостійно кожною аудиторською фірмою.

Традиційно використовується форма тексту для викладення підсумків попереднього планування. Такий документ може мати назву «Меморандум попереднього планування». До цього текстового опису може додаватись будь-яка інша доречна інформація, наприклад, блок-схеми для відбивання організаційно-управлінської структури підприємства, документообігу і т. д. Незважаючи на той факт, що обов'язковість формування меморандуму попереднього планування не

встановлюється процедурами МСА, цей документ має велике значення для забезпечення успішного проведення переговорів з клієнтом щодо питань обґрунтування обсягів та ціни виконання завдання з аудиту податкової звітності. В якості прикладу можна навести наступну структуру меморандуму попереднього планування аудиту:

- 1) назва клієнта та предмет та критерії виконання завдання;
- 2) цілі та завдання попереднього планування аудиту;
- 3) інформація, на основі якої проведені попереднє планування та оцінка достатності та переконливості наведеної клієнтом інформації;
- 4) результати попереднього планування, включно із загальними відомостями про об'єкт та бізнес клієнта (специфіка галузевої належності, види діяльності, специфіка виробництва, практика ініціювання угод, схема організаційно-управлінської структури, схема документообігу, особливості інформаційних потоків, наявність відокремлених підрозділів, які зареєстровані в різних податкових органах, застосування пільгових режимів в оподаткуванні, результати попередніх податкових перевірок з боку контролюючих, попередня оцінка надійності системи внутрішнього контролю);
- 5) види та обсяг фактично виконаної роботи, види та обсяг запланованих робіт;
- 6) розрахунок запланованої вартості робіт;
- 7) висновок (важливі моменти минулого аудиту та аудиту, який планується провести, оцінка можливості проведення аудиту).

Після укладання договору на початку виконання завдання з аудиту податкової звітності аудиторська фірма повинна розробити загальну стратегію завдання та здійснити оцінку ризиків суттєвих викривлень податкової звітності.

Розробці загальної стратегії передуює робота аудиторської фірми з обстеження платника податків з метою:

- отримання розуміння видів діяльності платника податків, характеристик його бізнесу;
- ідентифікації податків, платником яких є суб'єкт господарювання;
- ідентифікації податкової звітності, яка підлягає перевірці;
- визначення загального обсягу аудиту податкової звітності;
- планування часу виконання завдання;
- визначення необхідних для виконання завдання ресурсів та спроможності аудиторської фірми виконати конкретне завдання.

Загальна стратегія завдання з аудиту податкової звітності складається в довільній формі та має включати наступну інформацію:

- 1) характер завдання, зміст якого визначається через опис: видів діяльності платника податків, характеристики його бізнесу, галузеві особливості, особливості нормативних актів, що регулюють діяльність платника податків; організаційно-управлінська структура платника податків; технологічні особливості здійснення діяльності; наявність філій, відокремлених підрозділів; перелік відомих пов'язаних осіб; системи обліку та оподаткування платника податку, наявність пільг та інших особливостей; перелік форм податкової

звітності, що підлягають перевірці; використання платником податків послуг сторонніх організацій з ведення бухгалтерського обліку та підготовки податкової звітності; індивідуальна податкова поведінка платника податків (своєчасність подання податкової звітності та сплати платежів до бюджету, відхилення від середніх значень по галузі); показники податкової звітності (обсяг доходу, податкове навантаження) тощо. Також характер завдання може визначатись наступними обставинами, що визначаються через: інформацію про останні перевірки податкової звітності контролюючими органами та виявлені порушення податкового законодавства; наявність системи внутрішнього контролю платника податків в процесі підготовки податкової звітності та ступінь довіри аудиторської фірми до нього (результати попередніх податкових аудитів або попереднього тестування системи внутрішнього контролю, докази обов'язків управлінського персоналу з розробки, впровадження та підтримання дієвого внутрішнього контролю, значення, яке надається в межах всього платника податків контролю як засобу забезпечення відповідності податкової звітності податковому законодавству); автоматизацію облікового процесу та процесу підготовки податкової звітності платника податків, а також вплив інформаційних технологій на аудиторські процедури; очікуване використання аудиторських доказів, отриманих під час передніх завдань, що виконувалися аудиторською фірмою для платника податків, в тому числі використання доказів щодо оцінки ризиків і тестів внутрішнього контролю; наявність персоналу, облікових реєстрів та документів платника податків; результати оцінки аудиторського ризику (попередня ідентифікація сфер з підвищеним ризиком суттєвого викривлення, необхідність застосування принципу професійного скептицизму); плановий рівень суттєвості; основні процедури завдання, рівень вибірки; взаємодія з третіми сторонами.

2) характер повідомлення інформації: тип інформації, яка повинна надаватися аудиторською фірмою управлінському персоналу та найвищому управлінському персоналу платника податків протягом виконання завдання; порядок повідомлення інформації аудиторською фірмою управлінському персоналу та найвищому управлінському персоналу платника податків; порядок повідомлення інформації між членами групи з завдання, а також між аудиторами відокремлених підрозділів (за наявності), включаючи характер та час проведення зустрічей та огляду виконаної роботи; визначення порядку надання аудиторською фірмою звітних документів платнику податків, та порядку надання аудиторського звіту органам ДПС.

3) Характер, час та обсяг необхідних ресурсів: склад групи із завдання, розподіл роботи між її членами; зазначення того, чи існує необхідність володіння членами групи із завдання спеціальними знаннями; бюджет часу на виконання завдання.

План аудиту це документ, який за своїм змістом є більш деталізованим, ніж загальна стратегія аудиту. Зокрема, він розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які повинні виконуватись працівниками аудиторської

фірми для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

План завдання з аудиту податкової звітності повинен містити характер (опис) аудиторських процедур, які будуть виконуватися групою із завдання, термін їх виконання та обсяг. Характер та обсяг аудиторських процедур залежать від результатів виконаних процедур оцінки ризиків.

План завдання доцільно складати у вигляді тестів внутрішнього контролю (для збору інформації щодо функціонування системи внутрішнього контролю та обліку) та процедур по суті (для детальної перевірки відповідності податкової звітності вимогам податкового законодавства). План завдання може бути складений у формі стандартної аудиторської програми за детальним переліком аудиторських процедур, необхідних для здійснення аудиту податкової звітності, та контрольних листів на завершення виконання завдання, належно пристосованих для відображення обставин конкретного завдання.

В плані завдання доцільно наводити таку інформацію: назва платника податків; назва податкової звітності; період податкової звітності; склад групи із завдання; запланований аудиторський ризик невиявлення; запланований рівень суттєвості; перелік процедур по суті; термін виконання; конкретний виконавець за кожною з процедур; посилання на робочі документи; контроль виконання; дата контролю виконання.

Під час розробки плану аудиту МСА 300 обов'язково вимагає закладати в план аудиту процедури, час їх проведення та обсяг, які пов'язані з керуванням та наглядом за роботою працівників аудиторської фірми.

Якщо оцінений ризик суттєвих викривлень зростає, старший аудитор, або керівник аудиторської фірми зазвичай збільшує обсяг та час на керування та нагляд за членами групи із завдання, а також більш детально перевіряє їх роботу. Аналогічно цьому необхідно планувати характер, час та обсяг перевірки роботи групи в залежності від знань та компетентності окремих її членів, які безпосередньо здійснюють процедури збору аудиторських доказів.

Складений план аудиту підлягає обов'язковому документуванню. Формат та обсяг документування залежать від таких аспектів, як розмір та складність підприємства, що перевіряється, суттєвість, обсяг іншого документування та обставини конкретного завдання з податкового аудиту.

Документування плану аудиту податкової звітності повинно бути достатнім для відображення запланованого характеру, часу та обсягу процедур оцінки ризиків і подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики.

МСА 300 визначає, що аудитор повинен також документувати будь-які значні зміни до початково запланованої загальної стратегії аудиту і детального плану аудиту, включаючи причини цих значних змін та дії аудитора у відповідь на події, умови або результати аудиторських процедур, що призвели до цих змін. Так, наприклад, керівник аудиторської фірми чи групи, що виконує завдання з аудиту податкової звітності, може значно змінити заплановану генеральну стратегію та план виконання завдання в результаті ідентифікації суттєвого викривлення в податкових деклараціях. Документування значних змін до

початково запланованої загальної стратегії і детального плану виконання завдання та відповідних змін запланованої природи, часу та обсягу аудиторських процедур пояснює кінцеву загальну стратегію та план аудиту та показує відповідні дії аудитора у відповідь на значні зміни, що сталися під час проведення перевірки.

Задokumentований план аудиту податкової звітності є підтвердженням відповідності планування та виконання аудиторських процедур. План аудиту затверджується до початку виконання процедур отримання аудиторських доказів, проте він може переглядатись в залежності від зміни обставин, що виникають в процесі виконання завдання. Тобто, план аудиту не має раз і назавжди сформованого змісту, його зміст знаходиться в процесі постійного розвитку.

В яких же випадках може відбуватись зміни або корективи у плані аудиту? Як було зазначено вище, планування аудиту є безперервним ітеративним процесом, що продовжується на протязі всього виконання задавання з аудиту податкової звітності. В результаті проведення аудиторської перевірки можуть виникнути неочікувані обставин, змінитись умови отримання аудиторських доказів. В результаті, у аудитора може виникнути необхідність внесення змін як в загальну стратегію аудиту, так і в план аудиту. Отже, попередньо заплановані характер, час та обсяг аудиторських процедур необхідно змінити. Так, наприклад, в результаті проведення звірки взаєморозрахунків з постачальником (виконання процедур по суті) може бути отримано інформацію, що протягом четвертого кварталу звітного року не відбувалось жодних поставок сировини. Проте, в обліку підприємства є інформація про відповідні надходження. Поряд з цим було встановлено, що цей факт відбувся внаслідок помилки в аналітичному обліку розрахунків з кредиторами (постачальниками): працівник бухгалтерії неправильно відобразив надходження аналогічної сировини й надлишково сформував кредиторську заборгованість по одному постачальнику і занижив відповідно кредиторську заборгованість по іншому постачальнику. Отримані аудиторські докази, як видно, суперечать аудиторським доказам, отриманим в результаті тестування операційної ефективності процедур внутрішнього контролю по розрахунках з постачальниками. В подібних обставинах аудитор робить переоцінку запланованих аудиторських процедур на основі перегляду оцінених ризиків. А саме, доречно збільшити обсяг запитів до кредиторів, а також необхідно провести додаткові аналітичні процедури, які направлені на аналіз залишків та руху кредиторської заборгованості.

В процесі складання програми аудиту може формуватись спеціальний документ, який має назву «Бюджет витрат часу». Це похідний документ, в якому проводиться розподіл робіт між працівниками аудиторської фірми, які будуть брати безпосередню участь в аудиторській перевірці податкової звітності підприємства, з яким було укладено договір.

На підставі затвердженого бюджету витрат часу проводиться розрахунок заробітної плати працівників аудиторської фірми, а також здійснюється контроль за фактичними витратами часу працівниками на проведення процедур отримання аудиторських доказів.

Таким чином, було розглянуто зміст та особливості основних етапів

прийняття та організації процесу виконання завдання з податкового аудиту. Подальший розвиток методичного забезпечення цього напрямку аудиторської практики повинен здійснюватись шляхом дослідження особливостей виконання процедур оцінки ризиків суттєвих викривлень у податковій звітності, розробки підходів до розрахунків суттєвості, а також складання типових (стандартних) програм виконання процедур по суті щодо окремих видів податків та зборів.

Висновки до розділу 4

1. Головними ознаками постіндустріальної економіки, як результат науково-технічної революції, стало перенесення пріоритетів від переважного виробництва товарів до виробництва послуг, а також те, що інформація та знання отримали статус домінуючого виробничого ресурсу. Інформація як ресурс в системі управління економічними процесами виступала ключовим елементом у розвитку економічних систем задовго до того, як набула ознак виробничого ресурсу та товарної форми. Економічне управління розглядає інформаційні ресурси як необхідну умову, що дозволяє прийняти адекватні рішення, за допомогою яких відбуваються певні перетворення в об'єкті управління й досягається бажаний (очікуваний) результат.

2. Розвиток економічних систем мав наслідком зміни у змісті та джерелах інформаційного ресурсу економічного управління. З одного боку традиційна історична фінансова інформація про стан суб'єкта господарювання не дозволяє формувати достатє підґрунтя для стратегічних управлінських рішень, тому виникає об'єктивна потреба у розширенні її змісту за рахунок так званої нефінансової інформації. З іншого боку, джерелом управлінської інформації стають не тільки фактичні дані про результати діяльності суб'єкта господарювання, але й так звана «зовнішня» інформація, що пов'язана з функціонуванням інших суб'єктів.

Визначаються такі головні властивості інформації: достовірність, повнота, зрозумілість, своєчасність та корисність.

Формування властивостей економічної інформації, як інформаційного ресурсу в системі управління, є результатом дії двох основних факторів:

- технологічного, який пов'язаний із змістом концептуальної основи складання фінансової інформації,
- інформаційних потреб користувача, які визначаються метою та напрямками прийняття управлінських рішень.

3. Економічна інформація стає предметом як приватного так і публічного інтересу в силу того, що існує об'єктивна потреба в ній. Інтерес користувачів інформації формує такі її властивості як «корисність» та «своєчасність».

Корисність економічної інформації розглядається як її значущість для прийняття управлінських рішень щодо функціонування суб'єкту господарювання. Корисність інформації залежить від наявних потреб конкретного суб'єкта

прийняття управлінських рішень. Корисність формує фундаментальне поняття для оцінки фінансової інформації та аудиторської практики – поняття суттєвості.

Конкретне наповнення змісту «корисності» та «своєчасності» розглядається як функція мети використання інформації, що в свою чергу визначається кожним окремим користувачем, або однорідною групою користувачів.

Взаємозв'язок між інформаційними вимогами користувачів та джерелом такої інформації здійснюється через спеціальні регламенти, якими визначається зміст та принципи формування інформації. Для випадку фінансової інформації таким регламентом виступає концептуальна основа, що дозволяє інформації мати таку властивість як «зрозумілість».

Предмет інтересу користувачів фінансової інформації виникає як результат діяльності господарюючих суб'єктів в системі економічних відносин суспільства. Саме від господарюючого суб'єкта залежить конкретне наповнення таких властивостей інформації як «достовірність» та «повнота».

4. Існуючі підходи до класифікації користувачів фінансової інформації мають за мету визначення змісту інформаційних інтересів. Інформаційний інтерес представляється через опис змісту різних видів звітності підприємства, що може бути використана. При цьому можна лише окреслити можливий напрямок використання інформації про суб'єкт господарювання і неможливо виявити вичерпний перелік комбінацій обставин, завдань та кінцевих цілей користувачів.

Для аудиту, як незалежного засобу контролю достовірності та повноти інформаційного ресурсу, головною класифікаційною ознакою повинні бути не здатність користувачів впливати на діяльність суб'єкта господарювання, а зміст та мета використання такого інформаційного ресурсу. Можлива сукупність предметів аудиторської перевірки може мати різні характеристики (якісні, кількісні, об'єктивні, суб'єктивні), містити як історичну такою і прогностичну інформацію, відповідати певному періоду часу або охоплювати період. Саме предмет перевірки є визначальним для ідентифікації виду завдання з надання впевненості, а отже, й особливостей процедур його виконання.

Таким чином, з позицій розуміння завдань аудиторської практики необхідно проводити класифікацію користувачів в контексті видів предметів, що формують зміст їх інформаційного інтересу. Предмет інформаційного інтересу користувачів, який може існувати в площині виконання завдань з надання впевненості, не може бути обмежений лише тільки фінансовою інформацією (звітністю).

5. Застосовувана основа фінансових звітів є підґрунтям, що формує вихідні параметри якісних характеристик та змісту інформації. Ці обставини обумовлюють необхідність дослідження концептуальної основи в процесі виконання завдання з аудиту фінансових звітів. Таке дослідження повинно включати процедури, що забезпечують аудитору отримати розуміння змісту складу фінансових звітів, їх призначення, якісні характеристики, а також сегменти, які є чутливими до викривлень внаслідок застосування професійного судження.

Трансформації, які відбуваються у змісті концептуальних основ, є свідченням еволюції інформаційної парадигми щодо економічної інформації. Головним в цьому процесі є забезпечення перспективних очікувань користувачів.

6. Можна виділити дві ключові характеристики – атрибути, які повинні бути досліджені для будь-якої концептуальної основи в процесі здійснення процедур аудиту. Це:

- цільова направленість фінансових звітів на задоволення інформаційних потреб користувачів певного сегменту: концептуальна основа фінансових звітів загального призначення та концептуальна основа фінансових звітів спеціального призначення;

- якісні характеристики фінансових звітів, що складаються відповідно до концептуальної основи: концептуальні основи достовірного подання та концептуальні основи дотримання вимог.

7. Аудиторська практика в Україні має два головних сегменти: це завдання, предметом виконання яких є фінансова інформація, та завдання, що пов'язані із перевіркою інформації, яка міститься у податковій звітності.

Перший напрямок є цілком очевидним з урахуванням традиційного позиціонування аудиту в системі соціально-економічних відносин. Розвиток таких відносин має наслідком все більшу орієнтацію суб'єктів господарювання до розширення обсягів розкриття інформації, яка подається яке відбувається шляхом подання поряд із фінансовою звітністю іншої інформації. Саме тому, виконання завдань аудиту фінансової звітності передбачає розширення предметної області завдання. Таке розширення відбувається через встановлення додаткових законодавчих вимог до завдання з аудиту.

Другий напрямок обумовлений особливостями інституційного середовища підприємницької діяльності в Україні. Ризики, що виникають у суб'єктів господарювання внаслідок формування невідповідностей у податковій звітності, формують загрози не тільки для реалізації завдань фінансово-господарської діяльності, але й можуть виступати ключовим фактором у перспективах безперервної діяльності.

8. Модель корпоративного управління, яка використовується акціонерними товариствами України є віддзеркаленням загального стану підприємств корпоративного сектору економіки. Разом з тим, перерозподіл прав власності має наслідком зростання концентрації капіталу і встановлення контролю з боку декількох акціонерів, які впроваджують схеми перехресного володіння акціями та формування складних корпоративних структур. В такій ситуації значно підвищується ризик виникнення конфлікту інтересів між учасниками корпоративних відносин (міноритарними акціонерами та органами управління), які зазвичай будуть мати протилежні інтереси. Збалансування інтересів великих та дрібних акціонерів в умовах перехідного етапу становлення Української моделі корпоративного управління може бути досягнуто шляхом реалізації цілого комплексу заходів, серед яких є створення дієвих механізмів зовнішнього контролю за діяльністю менеджменту та власників акціонерного товариства.

В умовах глобальної концентрації частки акціонерного капіталу у обмеженої кількості акціонерів виникають ризики, що знижують ступінь довіри до ефективності контрольних дій з боку органів внутрішньо корпоративного контролю. Завдання зовнішньої підсистеми полягає в компенсації таких ризиків. В цьому контексті найбільш активна роль належить зовнішньому незалежному аудиту.

9. Аналіз причин протиріч, які склалися між суб'єктами аудиторської діяльності та користувачами фінансових, свідчить про те, що:

- по-перше, історична фінансова звітність сама по собі не може бути надійним джерелом для прийняття перспективних управлінських рішень користувачами внаслідок недосконалості застосовуваних стандартів щодо її складання,

- а по-друге, в умовах відокремлення користувачів від управління підприємством та відсутності прозорості інформації про систему управління та процеси, які в ній відбуваються, недостатньо мати висновок аудитора щодо достовірності історичної фінансової звітності, тому що в такій ситуації існують значні ризики перспективних оцінок.

Таким чином, можна визначити проблему, яка свідчить про наявність причинно-наслідкових зв'язків між достовірністю історичної фінансової інформації та станом системи корпоративного управління акціонерного товариства.

10. З корпоративним управлінням пов'язані такі ризики як: виведення активів, трансфертне ціноутворення, неповне розкриття інформації, злиття і поглинання акціонерного товариства, фіктивне банкрутство, прийняття рішень не на користь акціонерного товариства тощо. Результати виконаних процедур дослідження системи управління суб'єкта господарювання (акціонерного товариства) виступають складовою частиною доказів, на яких базується аудиторська думка стосовно фінансової звітності в цілому.

11. Одним із напрямків підвищення надійності історичної фінансової звітності може бути додаткове розкриття думки аудитора про відповідність прийнятої системи корпоративного управління в аудиторському звіті щодо достовірності фінансової звітності. В цьому випадку аудиторська перевірка системи корпоративного управління виконується в межах аудиту фінансової звітності і буде додатковою по відношенню до визначеною МСА відповідальністю аудитора за надання звіту щодо фінансової звітності. Головною функцією зовнішнього незалежного аудиту системи корпоративного управління є компенсація внутрішніх ризиків, які можуть виникати внаслідок існування конфлікту інтересів між суб'єктами корпоративних відносин.

12. Виконання процедур перевірки системи корпоративного управління в межах аудиту фінансової звітності повинно бути підпорядковано головній меті – зниженню інформаційних ризиків користувачів такої фінансової звітності. Важливу роль в цьому відіграє відповідна ідентифікація наявних та потенційних ризиків викривлень у фінансових звітах в наслідок застосування в акціонерному товаристві різних моделей корпоративного управління.

В акціонерних товариствах України співіснує п'ять моделей корпоративного управління

Ризики викривлень у фінансових звітах внаслідок функціонування моделі «приватного підприємства» полягають в тому, що власник-директор, як правило, може не розділяти поняття приватної та колективної (акціонерної) власності, внаслідок чого значна частина доходів покриває приватні витрати керівника та членів його родини, а фінансові інтереси меншості на отримання дивідендів повністю ігноруються.

Друга модель корпоративного управління, саме внаслідок можливості перерозподілу власності, формує найбільш сприятливе середовище для функціонування як органів корпоративного управління так і органів внутрішнього контролю.

Ризики викривлень у фінансових звітах акціонерних товариств, для яких притаманна третя модель корпоративного управління пов'язані з формою концентрації: горизонтальною, вертикальною, латентною.

З точки зору інформаційних ризиків користувачів фінансової звітності акціонерних товариств, в яких використовується четверта та п'ята модель корпоративного управління, фінансова звітність таких акціонерних товариств буде мати найменшу вірогідність викривлень внаслідок існування потенційних конфліктів між суб'єктами корпоративних відносин.

13. Податкові фактори розглядаються як ключові, що впливають на процеси економічного розвитку країни. Регламенти формування різних об'єктів оподаткування та сплати податків передбачають необхідність організації специфічного виду обліку – податкового, існування якого фактично визначається нормами Податкового кодексу України. Всі ці обставини стали об'єктивним підґрунтям виникнення окремого напрямку аудиторських послуг, які пов'язані з процесом та результатами сплати податків суб'єктами господарювання.

Практика аудиту не тільки в Україні, але й інших країнах пострадянського простору, сьогодні досить широко оперує категоріями такими як: «податковий аудит», «аудит податків», «аудит оподаткування», «податковий консалтинг». Такий спектр професійної термінології свідчить про те, що, з одного боку, сформувався специфічний напрямок аудиторської діяльності, як результат відгуку на попит ринку аудиторських послуг, а, з іншого боку, існує проблема невизначеності щодо професійної термінології, як результат випередження практики існуючого її нормативного забезпечення.

14. Фактичні обставини аудиторської практики вимагають чіткого розмежування функцій державних контролюючих органів та незалежних суб'єктів аудиторської діяльності. Така диференціація повинна здійснюватись на рівні понятійного апарату. Саме тому, абсолютно обґрунтованим можна вважати позицію вчених, якими робиться поділ категорій «аудит податків» («аудит оподаткування») та «податковий аудит». Проте, змістовне наповнення категорії «аудит податків» («аудит оподаткування») не може бути вкрай обмеженим лише роботами, що мають наслідок висловлення незалежної аудиторської думки про повноту та достовірність податкової звітності.

Мова повинна йти про загальну сукупність аудиторських послуги, що пов'язані з операціями суб'єктів господарювання в сфері оподаткування. Лише в такому контексті повинно застосовуватись в професійній аудиторській практиці стале словосполучення «аудит оподаткування».

15. Загальна сукупність робіт, виконання яких регламентуються вимогами Міжнародних стандартів аудиту, поділяється на дві категорії: завдання з надання впевненості, та завдання, при виконанні яких впевненість не надається. Саме тому, в окрему групу віднесено аудиторські послуги, за якими замовник (платник податків) не отримує впевненість.

Такі послуги виконуються з урахуванням вимог Міжнародних стандартів супутніх послуг (МССП):

- МССП 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації» регламентує порядок здійснення аудиторської перевірки обчислення об'єктів оподаткування та сум податків за попередньо визначеними процедурами;

- МССП 4410 «Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності» регламентує порядок виконання завдання з підготовки як фінансової так і нефінансової (податкової) інформації.

Аудиторські послуги, що пов'язані зі сферою оподаткування, та внаслідок виконання яких користувачам надається впевненість можуть виконуватись як:

- аудит компонента фінансової звітності у відповідності до вимог МСА 805 «Особливі міркування – аудит окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту», або

- завдання з надання впевненості щодо нефінансової інформації, до якої відноситься податкова звітність, здійснюється відповідно до вимог МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації»

16. Вимоги стандартів мають узагальнюючий характер внаслідок того, що неможливо назвати й описати всі можливі випадки його застосування. Натомість, особливість практики аудиторської діяльності в Україні вимагає проведення спеціального дослідження вимог МСЗНВ 3000 для випадку аудиту податкової звітності. Проведене дослідження змісту завдання аудиту податкової звітності дозволило визначити особливості основних етапів прийняття та організації процесу виконання завдання з податкового аудиту. Подальший розвиток методичного забезпечення цього напрямку аудиторської практики повинен здійснюватись шляхом дослідження особливостей виконання процедур оцінки ризиків суттєвих викривлень у податковій звітності, розробки підходів до розрахунків суттєвості, а також складання типових (стандартних) програм виконання процедур по суті щодо окремих видів податків та зборів.

Додаток А

Аналіз змісту поняття «аудит» в літературних джерелах

№п/п	Визначення	Рік	Базові ознаки змісту аудиту у визначенні								Розгляд аудиту як складової системи контролю	
			Незалежність	Контроль	Ревізія	Перевірка	Визначення достовірності	Надання впевненості	Експертиза, оцінка	Надання рекомендацій, консультації, інші послуги		Підприємницька діяльність
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1. Тракткування змісту аудиту українськими фахівцями та представниками пострадянських країн												
1.	оцінка, тобто правильне сприйняття сутнісних сторін процесів – об'єктів аудиторського вивчення [48, с.28-29].	1991							+			+
2.	незалежна експертиза і аналіз публічної бухгалтерської звітності господарюючого суб'єкта уповноваженими на те особами (аудиторами) з метою визначення її достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству і вимогам, що пред'являються до ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, а також включає інші види контрольної роботи [8, с.20].	1994	+				+		+	+		+

Продовження Додатку А

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
3.	незалежна форма економічного контролю, що надається суб'єктам підприємницької діяльності на договірних засадах з питань ефективності господарювання та достовірності її відображення у бухгалтерському обліку і звітності [30, с.41].	1994	+	+			+			+		+
4.	незалежна експертиза фінансової звітності підприємства на основі перевірки дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку, відповідності господарських і фінансових операцій законодавству, повноти і точності відображення у фінансовій звітності діяльності підприємства [302, с.7]	1995	+			+			+			+
5.	підприємницька діяльність аудиторів (аудиторських фірм) зі здійснення позавідомчих перевірок бухгалтерської (фінансової) звітності, документів бухгалтерського обліку, податкових декларацій та інших фінансових зобов'язань і вимог економічних суб'єктів, а також надання інших аудиторських послуг [75, с. 6].	1995	+			+				+		+
6.	оцінка достовірності фінансової (бухгалтерський) звітності, яка містить інформацію про стан господарських коштів та джерел їх формування [22, с.17].	1996					+		+			+
7.	процес, за допомогою якого компетентний працівник збирає і нагромаджує дані про господарські явища і факти з метою їх об'єктивної кількісної й якісної оцінки, визначення відповідності встановленим критеріям та надання зацікавленим користувачам достовірної інформації про об'єкти дослідження [225, с.7].	1998					+		+			+
8.	незалежне дослідження фінансових звітів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання з метою формування висновків про реальний фінансовий стан цього суб'єкта [126, с. 35]	1999	+									+
9.	метод наступного господарського контролю, що складається	2001		+			+					+

Продовження Додатку А

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
	із сукупності методичних прийомів, застосування яких дозволяє визначити достовірність звітності, обліку, їх повноту та відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам. [15, с.16].											
10.	підприємницька діяльність незалежних експертів з метою перевірки певними методами діяльності економічного суб'єкта з точки зору достовірності її відображення у бухгалтерському обліку та звітності, відповідності нормативним законодавчим актам, аналізу фінансового стану і виявлення можливості поліпшення внутрішнього контролю, а також надання консультативних послуг [23, с.20].	2001	+			+	+			+	+	+
11.	незалежна експертиза стану бухгалтерського обліку, фінансової звітності та висловлення думки аудитора щодо повноти, законності та достовірності відображених в них фінансово-господарських операцій господарюючого суб'єкта [120, с.11].	2002	+				+		+			+
12.	метод господарського контролю, який проводиться з метою виявлення і вивчення фактичного стану справ, порівняння його з поставленими цілями для оцінки проведеної діяльності, вжиття заходів з усунення виявлених відхилень, надання практичної допомоги суб'єкту господарювання [40, с.14].	2002		+					+	+		+
13.	перевірка публічної бухгалтерської звітності в обліку первинних документів щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку його повноти та відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам [76, с. 4].	2002				+	+					+
14.	перевірка фінансової звітності підприємства (установи,	2003	+			+	+					+

Продовження Додатку А

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
	організації) виконана незалежним професіоналом з метою висловлення об'єктивної думки про її точність, повноту та достовірність, а також про відповідність загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку та чинному законодавству [161, с. 17].											
15.	перевірі бухгалтерської звітності, обліку первинних бухгалтерських документів та іншої інформації, що стосується фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам законів України та національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку та іншим правилам згідно з вимогами її користувачів [266, с.9]	2004	+			+						+
16.	процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує й оцінює свідчення про інформацію, яка піддається кількісній оцінці і відноситься до специфічної господарської системи, щоб визначити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям [57, с. 425].	2004	+						+			
17.	незалежний вид контролю зводиться в решті-решт до виявлення різного роду помилок в бухгалтерському і податковому обліку і оцінки їх суттєвості [170, с. 37].	2004	+						+			+
18.	підприємницька діяльність, що полягає у виконанні комплексу заходів, необхідних для формування та висловлення думки аудитора про достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання [41, с. 32].	2004					+				+	
19.	ліцензована підприємницька діяльність атестованих незалежних юридичних осіб (аудиторських компаній і окремих аудиторів) - законних учасників економічної діяльності, спрямована на підтвердження достовірності	2005	+				+				+	+

Продовження Додатку А

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
	фінансової, бухгалтерської та податкової звітності [17]											
20.	аналіз достовірності бухгалтерської звітності, визначення життєздатності підприємства, виявлення резервів покращення фінансового стану підприємства [187]	2005					+			+		+
21.	перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [189, ст.3, п.2]	2006	+			+	+					+
22.	фінансовий аналіз, бухгалтерський контроль, ревізія фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, фірм, акціонерних товариств, що здійснюється кваліфікованими фахівцями, як правило, незалежними службами (аудиторськими службами, аудиторами) [215]	2007	+	+								+
23.	зовнішній незалежний фінансовий контроль, здійснюваний незалежними дипломованими аудиторами, що не працюють на даному підприємстві. експертиза бізнесу, здійснювана на основі договору, включаючи перевірку стану бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та фінансової звітності, а також консультування з метою недопущення нерациональних витрат, підвищення ефективності використання ресурсів і збільшення доходів господарюючих суб'єктів [1, с.14-15]	2008	+	+					+	+		+
24.	незалежна перевірка бухгалтерської (фінансової) звітності економічних суб'єктів та відповідності ведення бухгалтерського обліку законодавству [11, с.10]	2009	+			+						+
25.	процес компетентної, незалежної перевірки аудиторськими	2009	+			+	+					+

Продовження Додатку А

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	організаціями або індивідуальними аудитором правильності ведення бухгалтерського обліку особою, звітність якої перевіряється, на предмет його відповідності чинному законодавству з метою висловлення думки щодо достовірності та повноти економічної інформації, відображеної в бухгалтерській фінансовій звітності, при дотриманні правил її складання, а також оцінка безперервності і ефективності діяльності особи, звітність якої перевіряється [129]											
26.	незалежну перевірку, здійснювану аудитором згідно з вимогами договору на його проведення за дорученням зацікавленої особи і передбачає контрольно-ревізійну діагностику та застосування експертно-консультативних дій особою, що володіє професійними навичками у сфері обліку, аналізу, оцінки, оподаткування, законодавства, національного, так і міжнародного, має логіко-аналітичні розумові здібності, кінцевою метою якого є формування думки щодо достовірності та правомірності інформації у фінансових звітах суб'єкта господарювання і доведення її до відома клієнта [60, с.173].	2009	+	+	+		+			+		+
27.	соціально-нейтральний інститут, який виконує функції збору та оцінки інформації і представлення висновку стосовно результатів своєї роботи в складних та великих системах контролю, зменшуючи інформаційний ризик та виступаючи одним із засобів забезпечення певного рівня інформаційної безпеки в суспільстві [73, с.299]	2010							+			
28.	система збору й обробки інформації, метою якої є оцінка ефективності інформаційної системи бухгалтерського обліку економічного суб'єкта, що перевіряється [101, с.45]	2011							+			+

Продовження Додатку А

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
	2. Тракування змісту аудиту фахівцями західних країн											
29.	систематичний процес отримання об'єктивних доказів достовірності і оцінки свідчень про економічні процеси для з'ясування міри відповідності цих даних встановленим критеріям та донесення отриманої інформації до зацікавлених осіб [308]	1973					+		+			
30.	процес оцінки, який здійснюється людьми, для того щоб встановити відповідність до певних норм, результатом якого є думка (або судження) [318, с. 4]	1978							+			
31.	процес зменшення до прийняттого рівня інформаційного ризику для користувачів фінансової звітності [223, с.4]	1993						+				
32.	системний процес отримання та оцінки об'єктивних даних про економічні дії і події, що встановлює рівень їх відповідності певному критерію і становить результати зацікавленим користувачам [223]	1993					+		+			
33.	процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує й оцінює свідчення про інформацію, що піддається кількісній оцінці і що належить до специфічної господарській системі, щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям [12, с.7]	1995					+		+			
34.	підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності [144, с.77]	2010						+				

Додаток Б

Склад вхідних контрольних параметрів (критеріїв) оцінки достовірності фінансової та іншої інформації в процесі аудиту (виконання завдань з надання впевненості)

		Джерело формування вхідних контрольних параметрів (критеріїв) оцінки фінансової інформації					
		Параметри (критерії) які не формуються потенційними користувачами					
№ п/п	Вид завдання з надання впевненості	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	Загальні та галузеві інструкції щодо бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Податковий кодекс України	Вимоги регуляторного органу (НКЦПФР, НБУ, НКРФП та інші)	Зовнішній користувач, що не має впливу на процеси управління	Найвище керівництво суб'єкта господарювання (відповідальної сторони) та/або управлінський персонал
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Аудит повного комплексу фінансової звітності загального призначення	Прийнята концептуальна основа фінансової звітності загального призначення: - положення стандарти бухгалтерського обліку	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;				

Продовження Додатку Б

1	2	3	4	5	6	7	8
2.	Аудит окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту	((П(С)БО), - міжнародні стандарти фінансової звітності (обліку) (МСФЗ(О))	Інструкція по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України; тощо				
3.	Завдання з огляду фінансової звітності						
4.	Завдання з огляду проміжної фінансової звітності						
5.	Завдання з надання впевненості щодо узагальноної фінансової звітності						Критерії (правила) складання узагальноної фінансової звітності

Продовження Додатка Б

1	2	3	4	5	6	7	8
6.	Аудит фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення				Вимоги щодо розкриття інформації про стан корпоративного управління; Вимоги щодо змісту спеціального звіту страховика; тощо	Положення контракту щодо фінансової звітності, такі як боргова угода, договір позики або угода субсидії тощо	
7.	Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації			Вимоги щодо формування показників податкової звітності (податкових декларацій)			Вимоги щодо формування внутрішньої (управлінської, операційної) звітності суб'єктів господарювання
8.	Завдання з надання впевненості прогностичної фінансової інформації						Вимоги щодо формування прогностичної фінансової інформації

Закінчення Додатка Б

1	2	3	4	5	6	7	8
9.	Завдання з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги						Опис системи організації, що надає послуги та критерії її оцінки

Додаток В

Зміст вимог Міжнародних стандартів аудиту щодо інформації, яка повідомляється найвищому управлінському персоналу в процесі проведення аудиторської перевірки (виконання завдання з надання впевненості)

Назва стандарту аудиту	Пункт стандарту	Зміст вимоги щодо інформації
1	2	3
МСКЯ1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості»	30а	повідомлення імені та ролі партнера із завдання провідним особам управлінського персоналу клієнта і тим, кого наділено найвищими повноваженнями
МСА240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»	21	Якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, аудитор повинен зробити їм запити, щоб визначити, чи відомо їм про фактично вчинені або підозрювані випадки шахрайства або такі випадки шахрайства, що розслідуються (чи були розслідувані), які впливають на суб'єкт господарювання. Ці запити частково здійснюються для підтвердження відповіддей на запити управлінському персоналу
	38 в	Якщо через викривлення внаслідок шахрайства або підозрюваного шахрайства аудитор виявляє виняткові обставини, які ставлять під сумнів його спроможність продовжувати виконання аудиту, він повинен:... в) якщо аудитор відмовляється: ііі) він обговорює з управлінським персоналом відповідного рівня та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, свою відмову від завдання та причини такої відмови;

Продовження Додатку В

1	2	3
		<p>iv) він визначає, чи існує професійна або юридична вимога надавати звіт особі або особам, які визначили його на аудит, або, в деяких випадках, регуляторним органом про відому від завдання причини такої відмови</p>
	40	<p>Якщо аудитор ідентифікував шахрайство або отримав інформацію, яка свідчить про те, що шахрайство може існувати, він повинен своєчасно повідомити інформацію про це управлінському персоналу відповідного рівня, щоб повідомити тих, хто несе основну відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства у питаннях, що входять до їх сфери відповідальності</p>
	41	<p>Аудитор повинен своєчасно повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не беруть участі в управлінні суб'єктом господарювання та якщо аудитор ідентифікував або підозрює шахрайство за участі:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) управлінського персоналу; б) працівників, які виконують значні ролі у внутрішньому контролі, або в) інших працівників, якщо шахрайство призводить до суттєвого викривлення фінансової звітності. <p>Якщо аудитор підозрює шахрайство за участі управлінського персоналу, аудитор повинен повідомити про підозри тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та обговорити з ними характер, час та обсяг аудиторських процедур, необхідних для завершення аудиту</p>

Продовження Додатку В

1	2	3
	42	Аудитор повинен повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про інші питання, пов'язані з шахрайством, які, за суженням аудитора, доречні для їх відповідальності
МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»	14	<p>Для полегшення ідентифікації випадків недотримання вимог інших законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність аудитор, повинен виконати такі аудиторські процедури:</p> <p>а) звернутись із запитом до управлінського персоналу і за потреби до тих кого наділено найвищими повноваженнями, чи дотримується суб'єкт господарювання вимог таких законодавчих і нормативних актів;</p> <p>б) перевірити листування, якщо таке є, з відповідними органами ліцензування та регуляторними органами</p>
	19	Якщо аудитор підозрює, що вимоги можуть бути недотриманими, він повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Якщо управлінський персонал і за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не надали достатньої інформації, яка підтверджує, що суб'єкт господарювання дотримується вимог законодавчих та нормативних актів і, на думку аудитора, вплив підозрюваного недотримання вимог може бути суттєвим для фінансової звітності, він повинен розглянути необхідність отримання юридичної консультації
	22	Якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не беруть участі в управлінні суб'єктом господарювання і тому не обізнані з питаннями, яких стосується ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог,

Продовження Додатку В

1	2	3
		<p>про яке аудитор уже повідомляв, аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про питання, що стосується недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які привертають увагу аудитора під час аудиту, крім тих питань, які явно не є важливими</p>
23		<p>Якщо за професійним судженням аудитора недотримання вимог, про які йдеться в параграфі 22, вважається навмисним і суттєвим, аудитор повинен якомога швидше повідомити про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями</p>
24		<p>Якщо аудитор підозрює, що управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь у недотриманні вимог законодавчих та нормативних актів, він повинен повідомити про це наступний вищий рівень управлінського персоналу суб'єкта господарювання, якщо він існує, наприклад аудиторський комітет або спостережну до. Якщо наступний вищий рівень управлінського персоналу не існує або якщо аудитор вважає що його повідомлення може не подіяти, або він невпевнений кого повідомляти, аудитор повинен розглянути необхідність отримання юридичної консультації</p>
МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»	9	<p>Аудитор повинен своєчасно повідомити у письмовій формі інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані під час аудиту</p>
МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»	12	<p>Аудитор повинен інформувати тих, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це не заборонено законодавчими або</p>

Продовження Додатку В

1	2	3
		<p>нормативними актами, про невіправлені викривлення та їх можливий вплив по одиниці або сукупно на висновок незалежного аудитора. В повідомленні аудитора має зазначатися кожне окреме суттєве невіправлене викривлення. Аудитор повинен вимагати виправлення невіправлених викривлень</p>
13		<p>Аудитор повинен також інформувати тих, кого наділено найвищими повноваженнями, як про вплив невіправлених викривлень попередніх періодів на конкретні класи операцій, залишки по рахунках або розкриття інформації, так і на фінансову звітність в цілому.</p>
МСА 505 «Зовнішні підтвердження»	9	<p>Якщо аудитор доходить висновку, що відмова управлінського персоналу в дозволі аудитору надіслати запит про підтвердження є безпідставною, або якщо аудитор не може отримати достатні та прийнятні аудиторські докази за допомогою альтернативних аудиторських процедур, він має звернутися до тих, кого наділено найвищими повноваженнями відповідно до вимог МСА 260. Аудитор також має визначити можливі наслідки для аудиту та аудиторської думки відповідно до вимог МСА 705</p>
МСА 510 «Перше завдання — залишки на початок періоду»	7	<p>Якщо аудитор отримує аудиторські докази, що залишки на початок періоду містять викривлення, які можуть суттєво вплинути на фінансову звітність поточного періоду, він повинен виконати додаткові аудиторські процедури, які є належними за відповідних обставин, для визначення їх впливу на фінансову звітність поточного періоду. Якщо аудитор доходить висновку про наявність таких викривлень у фінансовій звітності поточного періоду, він повинен інформувати про викривлення управлінський персонал відповідного рівня та тих, кого наділено</p>

Продовження Додатку В

1	2	3
		найвищими повноваженнями, згідно з вимогами МСА 450
МСА 550 «Пов'язані сторони»	27	Крім випадків, якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, аудитор повинен інформувати тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні питання, які виникають протягом аудиту в зв'язку з пов'язаними сторонами суб'єкта господарювання
МСА 560 «Подальші події»	7 б-в	<p>б) здійснення запитів до управлінського персоналу і в разі потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, чи відбулися подальші події які могли б вплинути на фінансову звітність;</p> <p>в) ознайомлення з протоколами засідань, якщо вони є за участю власників, управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, суб'єкти господарювання, що проводилися після дати фінансової звітності, та здійснення запитів щодо питань, що обговорювалися тих засіданнях, протоколи яких не доступні</p>
	9	Аудитор повинен робити запити до управлінського персоналу і за потреби до тих, кого наділено найвищим и повноваженнями, щодо надання ними письмових запевнень, відповідно до МСА580, що всі події які відбулися після дати фінансової звітності і щодо яких застосована концептуальна основа фінансової звітності вимагає коригування або розкриття, були скориговані або розкриті
	10а	якщо після дати аудиторського звіту, але до дати оприлюднення фінансової звітності аудитор стає відомий факт, який, якби він був йому відомий на дату аудиторського звіту, міг би призвести до внесення ним змін до аудиторського звіту аудитор повинен: а) обговорити це питання з управлінським персоналом або, якщо

Продовження Додатку В

1	2	3
		доцільно з тими, кого наділили владними повноваженнями якщо аудиторський звіт вже було надано суб'єкту господарювання, аудитор повинен повідомити управлінський персонал і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо всі з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, не беруть участі в управлінні суб'єктом господарювання, щоб вони не надавали фінансову, звітність третім особам до внесення всіх необхідних змін. Якщо незважаючи на це фінансова звітність надається у подальшому бо необхідних змін, аудитор повинен вжити відповідних заходів, щоб застерегти від довіри до аудиторського звіту
14а		Проте якщо після того як фінансова звітність буза оприлюднена аудитор стає відомий факт, який, якби він був нам. відомий на дату аудиторського звіту, міг призвести до зміни аудитором звіту, аудитор повинен: а) обговорити це питання з управлінським персоналом або, якщо доцільно, з тими, кого наділено найвищими повноваженнями
17		Якщо управлінський персонал не вживає необхідних заходів з метою забезпечення того, щоб будь-яка особа, яка отримає раніше оприлюднену фінансову звітність, була повідомлена про цю ситуацію, і не вносить зміну до фінансової звітності за конкретних обставин, коли аудитор вважає, що її потрібно змінити, аудитор повинен повідомити управлінський персонал і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо всі з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, не беруть участі в управлінні суб'єктом господарювання, що він намагатиметься застерегти від довіри до аудиторського звіту у майбутньому. Якщо незважаючи на таке повідомлення управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими

Продовження Додатку В

1	2	3
МСА 570 «Безперервність»	23	<p>повноваженнями, не вживають цих необхідних заходів, аудитор повинен вжити належних заходів, щоб застерегти від довіри до аудиторського звіту</p> <p>Якщо всі з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, не беруть участі в управлінні суб'єктом господарювання, аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про ідентифіковані події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність. Це повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, містить таке:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) чи становлять події або умови суттєву невизначеність; б) чи є прийнятним використання припущення про безперервність діяльності для складання фінансової звітності; в) достатність розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності
МСА 600 «Особливі міркування - аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»	49	<p>Аудиторська група із завдання для групи повинна повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосуються групи, інформацію з таких питань:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) загальний огляд типу роботи, яку потрібно виконати щодо фінансової інформації компонентів; б) загальний огляд характеру запланованої участі аудиторської групи із завдання для групи в роботі, яку слід виконати аудиторам компонентів щодо фінансової інформації значущих компонентів; в) приклади, коли оцінка аудиторською групою із завдання для групи роботи аудитора компонента викликає сумнів щодо якості роботи цього аудитора; г) будь-які обмеження аудиту групи, наприклад був обмежений доступ до інформації для аудиторської групи із завдання для групи;

Продовження Додатку В

1	2	3
		<p>г) шахрайство або підозрюване шахрайство за участі управлінського персоналу групи, управлінського персоналу компонента, працівників, які відіграють важливу роль у заходах контролю на рівні групи, або інших осіб, якщо шахрайство призвело до суттєвого викривлення фінансової звітності групи</p>
<p>МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»</p>	<p>12</p>	<p>У разі відмови управлінського персоналу зняти обмеження, аудитор повинен повідомити про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями, крім випадків, якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, залучені до управління суб'єктом господарювання, і визначити, чи існує можливість виконати альтернативні процедури для отримання достатніх і належних аудиторських доказів</p>
	<p>14</p>	<p>Якщо аудитор відмовляється від аудиту, до припинення роботи він повинен інформувати тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про всі питання щодо викривлень, виявлених у ході аудиту, що призвели б до модифікації думки</p>
	<p>19а</p>	<p>У разі існування суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується нерозкриття інформації, що має бути розкрито, аудитор:</p> <p>а) обговорює факт нерозкриття з тими, кого наділено найвищими повноваженнями</p>
	<p>28</p>	<p>Якщо аудитор планує модифікувати думку в аудиторському звіті, він повинен повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, обставини, які призвели до очікуваної модифікації, та пропонований текст модифікації</p>
<p>МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті</p>	<p>9</p>	<p>Якщо аудитор має намір включити до аудиторського звіту пояснювальний параграф чи параграф з інших питань, він повинен</p>

Продовження Додатку В

1	2	3
<p>незалежного аудитора»</p>		<p>повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про такий намір та надати текст такого параграфа</p>
<p>МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»</p>	<p>18</p>	<p>У разі, якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення, яке впливає на фінансову звітність за попередній період, щодо якої попередній аудитор раніше надав звіт, що не містив модифікації, він повинен повідомити про викривлення управлінському персоналу відповідного рівня та, за винятком випадків, якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, і вимагає, щоб про це був повідомлений попередній аудитор. Якщо у фінансову звітність за попередній період вносяться поправки та попередній аудитор погоджується надати новий аудиторський звіт щодо зміненої фінансової звітності за попередній період, аудитор надає звіт тільки щодо поточного періоду</p>
<p>МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»</p>	<p>10</p>	<p>У разі, якщо необхідний перегляд іншої інформації, але управлінський персонал відмовляється виконати такий перегляд, аудитор повинен повідомити про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо не всі з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, залучені до управління суб'єкта господарювання</p>
	<p>13</p>	<p>У разі, якщо необхідний перегляд іншої інформації, але управлінський персонал відмовляється здійснити такий перегляд, аудитор повинен повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо не всі з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, залучені до управління суб'єктом</p>

Продовження Додатку В

1	2	3
		господарювання, про занепокоєність аудитора щодо іншої інформації та вжити подальших відповідних заходів
16		Якщо аудитор дійде висновку, що в іншій інформації міститься суттєве викривлення факту, яке управлінський персонал відмовляється виправити, аудитор повинен повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо не всі з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, залучені до управління суб'єктом господарювання, про занепокоєність аудитора щодо іншої інформації та вжити будь-яких подальших відповідних заходів

Додаток Г
Аналіз функцій аудиту, які містяться в публікаціях з теорії аудиту

№ п/п	Назва функції	Автор та джерело, в якому ідентифікується функція							Коментар
		3	4	5	6	7	8	9	
1	2	Вілуха М.Т., [29, с. 57]	Петрик О.А., [166, с.54-55]	Абленов Д.О., [1, с.29]	Бутинець Ф.Ф., [40, с.15]	Давидов Г.М., [68, с.19]	Львіна С.В., [103, с.46]	Ким Н.В., [106, с.90]	10
І. Функції, через які реалізується суспільна місія аудиту на макрорівні									
1.1	соціальна	+	+					+	аудит виконує завдання не тільки в інтересах господарюючих суб'єктів, але й в інтересах суспільства і держави в цілому та є засобом обмеження, утримання від неправильних дій (рішень)
1.2	культурно-історична							+	аудит у властивому йому нормативній та організаційно-технічній формі акумулює духовні цінності та досягнення суспільства, людина: права людини, моральні підвалини суспільства, соціальну справедливість
1.3	політична							+	аудит пов'язаний з політикою захисту всіх форм власності та уніфікацією законодавства у сфері аудиту
1.4	профілактична (виховна)	+	+		+				попередження можливостей здійснення відхилень і зловживань

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.5	економічна							+	за допомогою аудиту можна впливати на економічні показники на мікро- та макрорівні, забезпечуючи як внутрішній економічний інтерес, так і зовнішній, що в свою чергу дозволяє забезпечити економічну безпеку країни на міжнародному рівні
II. Функції, що визначаються змістом аудиторської практики на мікрорівні									
2.1	Функції, що пов'язують аудит з контрольним процесом								
2.1.1	контрольна	+	+	+	+				аудитор перевіряє достовірність, законність, повноту, своєчасність, правильність та реальність даних про явища, процеси та події господарської діяльності Бутинець Ф.Ф. окремо не називає контрольну функцію. Контроль розглядається як основа (джерело), яким визначається зміст інших функцій аудиту
2.1.2	оперативног о контролю і аналізу					+			проведення аудиторської перевірки безпосередньо у процесі господарської діяльності
2.2	Функції, що визначаються метою аудиторської перевірки								
2.2.1	експертна	+	+	+	+		+		Абленов Д.О. поєднує експертну та оціночну функцію на підставі того, що експертиза є різновидом оцінки. Ільїна С.Б. визначає правову функцію (експертиза фінансово-господарської діяльності та стану майна підприємства), що за змістом фактично співпадає з експертною

Продовження Додатку Г

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2.2.2	оціночна		+	+			+		аудитор проводить оцінку фінансової звітності за встановленими критеріями Ільїна С.Б. визначає організаційну функцію (оцінка і аудит достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності та відповідність чинному законодавству операцій), що фактично співпадає з оціночною функцією
2.3	Функції, що визначаються місцем аудиту в процесі інформаційного обміну								
2.3.1	інформаційн а		+	+				+	за допомогою висновку аудитора громадянськість інформується про достовірність (недостовірність) представлених бухгалтерських звітів Абленов Д.О. конкретизує зміст інформаційної функції і виділяє рівні інформування: громадськість та суб'єкт господарювання
2.3.2	запобіжна		+		+				на основі рекомендацій аудитора є можливість уникнути допущення помилок, сплати штрафів, отримання збитків
2.4.	Функції, що пов'язані з аудиторськими послугами, які не передбачають надання впевненості								
2.4.1	дорадча		+	+		+			аудитор може надавати поради при оцінці альтернативних рішень, виробленні стратегії, організації системи контролю

Продовження Додатку Г

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
									Давидов Г.М. визначає функцію коригування та санації (розробка рекомендацій щодо виправлення помилок та уникнення зловживань), що за своїм змістом повністю співпадає з дорадчою функцією
2.4.2	прогнозна	+	+	+		+	+		Абленов Д.О. визначає управлінську функцію, яка фактично поєднує дорадчу та прогнозну функції. Управлінська функція пов'язується з проведенням аудитором аналізу, прогнозуванням та наданням рекомендацій суб'єкту господарювання
									Давидов Г.М. визначає функцію стратегічного аналізу, що за змістом співпадає з прогнозною функцією
									Ільїна С.Б. визначає методичну функцію (прогнозне планування основної та допоміжної діяльності підприємства на основі згоди із замовником), що фактично відповідає прогнозній функції
2.4.3	консультатив-на			+			+		Абленов Д.О. виділяє консультативну функцію, на підставі того, що консультації, на відміну від рекомендацій надаються окремо від аудиторської перевірки
2.4.4	інструктивна				+				Застосування суб'єктом господарювання набутих знань

Закінчення Додатку Г

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2.4.5	Виробнича			+			+		<p>фактично ця функція не пов'язана з виконанням завдань аудиторської перевірки (завдань з надання впевненості). Зміст функції полягає у наданні послуг з ведення бухгалтерського та податкового обліку (аутсорсингу), проведенням семінарів та тренінгів, науковою та видавничою діяльністю</p> <p>Ільїна С.Б. визначає інформаційну функцію (видання методичної, довідкової літератури з питань аудиторської діяльності фірми), яка не пов'язана з проведенням аудиторських перевірок, отже фактично відповідає виробничій функції, яка також ідентифікується Абленовим Д.О.</p>

Додаток Д
Структурно-змістовний аналіз послугатів аудиту

№ п/п	Зміст послугату та його зв'язок з ключовими характеристиками аудиту	Автор послугату										Коментар	
		3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		13
1	2	Р.К. Мауца і Г.А. Шараф, [314, с. 87]	Д. Робертсон, [83, с. 26]	Т.А. Лі, [83, с. 26]	Н.І. Дорш [83, с.23]	Д. Флінт, [166 с. 131-132]	В.В. Скобара, [268 с. 15]	Я.В. Соколов, [154 с. 136-139]	В.С. Рудницький, [226 с. 177-180]	О.А. Петрик, [166 с. 134-135]	Л.В. Федоренко та Г.І. Золотарева, [288, с. 217]	В.В. Головач [58, с. 56-57]	14
1.	Передумови виникнення та подальшого розвитку аудиту												
1.1	Фінансова звітність і фінансові показники мають бути перевірені	+											
1.2	Звіт повинен бути перевіреним							+					В.Я. Соколов фактично дублює постулат 1.1 Р.К. Мауца та Г.К. Шарафа
2.	Доцільність аудиту та його місце в суспільних відносинах												
2.1	Те, що було справедливим для підприємства в минулому, буде справедливим і в майбутньому, якщо немає доказу протилежного	+											

Продовження Додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
2.2	Інформація, що підлягає перевірці, більш корисна, ніж та, що їй не підлягала.		+										
2.3	Річний бухгалтерський звіт, не підданий аудиту, не заслуговує достатньої довіри. Надійність облікової інформації компанії може бути визнана в основному після перевірки її зовнішнім аудитором			+									Цей постулат є фактично протилежним постулату 2.2 Д. Робертсона
2.4	Аудит повинен приносити економічний або соціальний ефект (вигоду)					+							
2.5	Використання підданої аудиту інформації знижує ризик фінансових втрат						+						Таке формулювання дещо некоректне, внаслідок того, що не ідентифікується зміст та місце виникнення таких втрат.
2.6	Неперевірений звіт не заслуговує довіри							+					Некоректне формулювання так як повністю заперечується можливість

Продовження Додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
													існування ефективної системи внутрішнього контролю відповідальної сторони
2.7	Кожна наступна перевірка може знижувати цінність попередніх та завжди менше інформативна							+					Цей постулат некоректний, так як передбачає те, що аудит завжди має повторний характер щодо однієї й тієї ж фінансової звітності
2.8	Інформація, що пройшла аудиторську перевірку більш надійна, ніж інформація, що не підлягала такій перевірці										+		Цей постулат не може розглядатись як самостійний, так як його зміст лише уточнює постулат 2.2 через заміну прикметника «корисна» на «надійна»

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
3.	Умови реалізації суспільної місії аудиту												
3.1.	<u>Незалежність</u>												
3.1.1	Коли перевірка фінансової інформації здійснюється з метою висловлення незалежної думки, то діяльність аудитора регламентується тільки його повноваженнями	+											
3.1.2	Основною відмінною рисою аудиту є його незалежний статус та його свобода від будь-яких обмежень під час перевірки					+							
3.2.	<u>Професійна етика</u>												
3.2.1	Конфлікт інтересів аудитора й адміністрації не є неминучим.	+											
3.2.2	Думка аудитора залежить від його інтересів (професійних, моральних та матеріальних)							+					Зміст постулату є некоректним внаслідок повного заперечення відповідності дій аудитора принципам професійної етики та незалежності
3.2.3	Інтереси адміністрації фірми-							+					

Продовження Додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
	клієнта, її власників та кредиторів не повинні співпадати												
3.2.4	В наслідок протидії аудитору у належному виконанні своїх службових обов'язків виникають конфлікти, розв'язання яких потребує адекватних заходів реагування з боку аудитора та інших повноважних осіб											+	
3.3.	<u>Суспільний нагляд та відповідальність</u>												
3.3.1	Первинною умовою проведення аудиту є існування підзвітності аудитора перед суспільством, замовником												Не зовсім коректний постулат, тому що підзвітність аудитора перед суспільством є наслідком, а не умовою
3.3.2	Основний предмет підзвітності надто складний та має велике значення при виконанні обов'язків притаманних аудитору												
3.3.3	Особливий статус аудитора											+	

Продовження Додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
	вимагає суспільного нагляду та контролю за аудиторською діяльністю												
3.3.4	Аудитор несе відповідальність за навмисно завдані збитки у випадку неправомірного висловлення впевненості у тому, що фінансова звітність не містить викривлень внаслідок шахрайства або помилки, а також за порушення норм професійної етики та договірних зобов'язань											Ця речення не може розглядатись як постулат взагалі, тому що, по-перше, не зрозуміло що означає «навмисно», які саме «збитки» та де такі збитки виникають, по-друге, відповідальність аудитора визна-чається нормами законодавства і не залежить від змісту професійної практики	
4.	Зміст процесу аудиту												
4.1.	<i>Базові засади</i>												
4.1.1	<i>суттєвість</i>												жодним

Продовження Додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
													постулатом не розглядається
4.1.2	<i>аудиторський ризик</i>												Постулат 4.2.2.1 Р.К. Маутца та Г.К. Шарафа за своїм змістом є комплексним, та змістовно констатує об'єктивне існування аудиторського ризику Постулат 4.1.4.3 В.В. Головача прямо пов'язує результати роботи аудитора з його професійним ризиком
4.1.2.1	Задовільна система внутрішнього контролю усуває зменшує можливість невідповідностей (порушень правил роботи).	+	+										Д. Робертсон уточнив зміст цього постулату шляхом заміни слова «усуває» на більш точне

Продовження Додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
													«зменшує»
4.1.2.1	Ніхто не застрахований від помилкових висновків							+					
4.1.2.2	Чим більше конфліктів всередині фірми-клієнта, тим надійніша її звітність							+					Зміст постулату не коректний внаслідок того, що конфлікт є фактором, що підвищує ризик викривлень у фінансовій звітності
4.1.2.3	Чим більше конфліктів всередині фірми, тим менше надійна її звітність							+					Зміст постулату прямо протилежний постулату 4.1.2.2, що повністю нівелює його сенс
4.1.2.4	Фінансова звітність, яка за зовнішніми ознаками відповідає встановленим вимогам, може містити викривлення, обумовлені шахрайством або помилкою											+	
4.1.2.5	Винні особи у викривленні фінансової звітності спроможні												+

Продовження Додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
	протидіяти аудитору щодо виявлення та оприлюднення таких викривлень												
4.1.3	<i>професійне судження та професійний скептицизм</i>	+			+								Постулат 3.1.1 Р.К. Маутца та Г.К. Шарафа за своїм змістом є комплексним Постулат 4.2.2.2 Н.І. Дорош пов'язує процес отримання аудиторських доказів із застосуванням професійного судження
4.1.3.1	Якщо облікова політика підприємства відповідає його економічній політиці і не суперечить чинному законодавству, аудитор може сприймати фінансову звітність з високим рівнем довіри								+				
4.1.3.2	Встановлення наявності чи відсутності викривлень фінансової											+	

Продовження Додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
	звітності вимагає від аудитора діяти незалежно з дотриманням професійного скептицизму, який дозволяє критично оцінити аудиторські докази та досягти достатньої впевненості												
4.1.4	<i>Неможливість надання абсолютного рівня впевненості користувачам фінансової інформації</i>												
4.1.4.1	Кожне ствердження аудитора (аудиторський доказ) повинно мати певну ступінь впевненості (надійності)							+					
4.1.4.2	Об'єктивна та всебічна перевірка аудитором фінансової звітності можлива з достатньо високим але не абсолютним рівнем впевненості, з помірною впевненістю щодо огляду фінансової звітності, на умовах узгоджених процедур та консультацій, які виконуються аудитором без висловлення впевненості стосовно наявності чи відсутності перекручень фінансової											+	

Продовження Додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
	звітності												
4.1.4.3	Достатня впевненість аудитора не виключає ризику того, що виконані належним чином аналітичні та інші процедури не дадуть змоги виявити реально існуючі викривлення фінансової звітності											+	
4.2.	<u>Технологічні засади</u>												
4.2.1	<i>застосування критеріїв оцінки фінансової інформації</i>												
4.2.1.1	Постійне дотримання загальноприйнятих принципів обліку дає об'єктивне уявлення про фінансовий стан і результати господарської діяльності.	+											
4.2.1.2	Послідовне дотримання загальноприйнятих принципів обліку та постійність облікової політики дає можливість аудиторю отримати точну і об'єктивну уяву про фінансовий стан і результати господарської діяльності									+			
													А.О. Петрик фактично здійснила актуалізацію постулату 4.2.1.1 Р.К. Маутца та Г.К. Шарафа, тому цей постулат не розглядається як

Продовження Додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
													самостійний
4.2.2	<i>отримання доказів з метою підтвердження відсутності викривлень</i>												
4.2.2.1	фінансова звітність та інша інформація, яка підлягає перевірці, не містять обумовлених таємною змовою чи інших невизначених викривлень	+			+								
4.2.2.2	Аудиторські докази мають бути достатніми та компетентними для висловлювання думки щодо достовірності фінансової звітності				+								
4.2.2.3	Основним завданням аудитора є отримання необхідних доказів (наприклад, щодо здійснених операцій, їх відображення)					+							
4.2.2.4	При перевірці виходять з того, що звіт складено невірно							+					Зміст постулату не коректний внаслідок того, що він має пряму змістовну протилежність меті отримання доказів:

Продовження Додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
													метою отримання доказів є виявлення помилок, а не підтвердження їх відсутності
4.2.2.5	В якості доказів дозволяється використовувати будь – яку належну та допустиму інформацію, на підставі якої аудитор може встановлювати наявність чи відсутність перекручень фінансової звітності											+	
4.2.2.6	Доказування та оцінка фінансової інформації, отриманої аудитором на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків, не може ґрунтуватися на припущеннях											+	
4.2.3.	<i>застосування несучільних методів отримання доказів та системного аудиту</i>	+											Постулат 4.2.2.1 Р.К. Маутца та Г.К. Шарафа за своїм змістом є комплексним, поряд із характеристиками

Продовження Додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
													4.1.2 та 4.2.2 говорить про несуцільний метод, як основний технологічний підхід аудиторської перевірки Постулат 4.1.2.1 також розкриває зміст ознаки 4.2.3
4.2.3.1	Використання комп'ютерних інформаційних систем і технологій не впливає на цілі аудиту, проте змінює способи застосування аудиторських процедур									+			
4.2.4	<i>застосування професійних стандартів</i>												
4.2.4.1	Професійний статус незалежного аудитора адекватний його професійним обов'язкам	+											
4.2.4.2	Стандарти підзвітності (щодо організації, проведення та досягнення цілей аудиту та якості					+							

Продовження Додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
	інформації) можуть бути встановлені для тих, хто підвітний. Процес визначення відповідальності та порівняння потребує спеціальних навиків та застосування судження												
4.2.4.3	Незалежні процедури аудиту не повинні суперечити інтересам замовника та відповідати національним нормативам аудиту												Зміст цього постулату є некоректним внаслідок того, що процедури аудиту здійснюють передусім з метою захисту інформаційних та інших інтересів користувачів і за умови дотримання професійних стандартів не можуть суперечити інтересам замовника
4.2.4.4	Дотримання аудитором положень міжнародних, національних та									+			Не зовсім коректний зміст

Продовження Додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
	внутрішньофірмових стандартів аудиту забезпечує належний рівень методики і організації аудиторської перевірки												постулату внаслідок того, що не зрозуміло що означає «належний рівень методики»
4.2.5	<i>Забезпечення очікуваного рівня якості</i>												
4.2.5.1	Професійне дотримання аудиторами загальноприйнятих стандартів аудиту забезпечує належну якість аудиту та однозначне розуміння його результатів користувачами аудиторського висновку				+								Цей постулат є логічним продовженням постулату 4.2.4.1 Р.К. Маутца та Г.К. Шарафа і визначає сучасний напрям розвитку теорії аудиту
4.2.5.2	Систематичне проведення зовнішнього і внутрішнього контролю якості роботи аудитора підвищує ефективність аудиторської перевірки звітності та надійність її результатів									+			

Додаток Е
Аналіз змісту формальної складової інституту аудиту

№ п/п	Зміст норми на відповідному рівні ієрархії				Коментар
	Міжнародний (вимоги Директиви 2006/43/ЄС) [77]	Національний	Професійний	Рівень суб'єкта аудиторської діяльності	
1	2	3	4	5	6
1.	Організаційна складова				
1.1.	<u>Освіта та кваліфікаційні вимоги.</u>				
1.1.1	<i>Вимоги до освіти осіб, які можуть займатись аудиторською практикою</i>				
	<ul style="list-style-type: none"> - рівень освіти, передбачений для вступу в університети, - проходження курсу теоретичного навчання, - проходження практичного навчання, - складання іспиту на професійну компетентність на рівні випускних іспитів університетів [77, ст.6] 	<ul style="list-style-type: none"> - освіта вища економічна або юридична, документ про здобуття якої визнається в Україні, - знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, - досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора. - проведення письмового кваліфікаційного іспиту за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України [189, ст.10] 	<ul style="list-style-type: none"> Не визначається. Інші норми цього рівня враховують вимоги щодо рівня освіти 	<ul style="list-style-type: none"> Визначаються вимогами (внутрішньо фірмовими стандартами системи контролю якості, посадовими інструкціями тощо) щодо освітнього рівня кадрового персоналу суб'єктів аудиторської діяльності, які не повинні суперечити вимогам закону «Про аудиторську діяльність» 	<ul style="list-style-type: none"> Відсутні протиріччя й фактично норми узгоджуються між собою

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
	<p>Особа, що не відповідає загальним умовам може займатись аудиторською практикою якщо:</p> <ul style="list-style-type: none"> - вона протягом 15 років провела професійну діяльність, котра дозволила їй набути достатнього досвіду в царині фінансів, права та бухгалтерського обліку, й склала іспит на професійну компетентність, або - вона протягом 7 років провела професійну діяльність за зазначеними напрямками й додатково пройшла практичне навчання і склала іспит на професійну компетентність [77, ст.11] 	Аналогічні норми відсутні	Аналогічні норми відсутні	Не визначається	<p>Норма міжнародного рівня в даному випадку за своїм змістом має альтернативний характер, отже відсутність подібних норм на нижчому рівні ієрархії не може розглядатись як невідповідність</p>
1.1.2	<p><i>Іспит на професійну практику</i></p> <p>І гарантує необхідний рівень теоретичних знань фахівців (аудиторів) та</p>	Проведення письмового кваліфікаційного іспиту за програмою,	Сертифікація – визначення кваліфікаційної	Не здійснюється. Проте, внутрішньо фірмовими	Відсутні протиріччя й фактично норми узгоджуються між

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
	<p>здатність застосовувати зазначені знання на практиці. Іспит хоча б частково має бути письмовим [77, ст.7]</p>	<p>затвердженою Аудиторською палатою України [189, ст.10].</p>	<p>придатності кандидата на зайняття аудиторською діяльністю шляхом перевірки відповідності його освіти та досвіду роботи вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність» і складання ним письмового кваліфікаційного іспиту [179]</p>	<p>положеннями може передбачатись попереднє тестування щодо професійної придатності під час прийому на роботу.</p>	<p>собою</p>
1.1.3	<i>Обсяг теоретичних знань</i>				
<p>Перевірка теоретичних знань у складі іспиту охоплює:</p> <ul style="list-style-type: none"> - загальну теорію та принципи бухгалтерського обліку; - юридичні вимоги та стандарти щодо складання річної й консолідованої звітності; - міжнародні стандарти бухгалтерського обліку; - фінансовий аналіз; - облік витрат та управлінський облік; 	<p>Не визначається</p>	<p>Структура знань – перелік дисциплін, знаннями з яких повинен володіти кандидат. Вона охоплює знання з аудиту та суміжних з ним галузей. Суміжні з аудитом галузі знань – знання з бухгалтерського обліку, фінансів та інформаційних технологій, основ економіки та</p>	<p>Не визначається</p>	<p>Не визначається</p>	<p>Норми національного рівня передбачають необхідність повторного складання іспитів внаслідок неузгодженості програм підготовки фахівців до вимог освіти за фахом, які встановлені Директивою 2006/43ЄС. Іспит на підтвердження рівня професійної</p>

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
	<ul style="list-style-type: none"> - управління ризиком та внутрішній контроль; - аудиторські та професійні навички; - юридичні вимоги та професійні стандарти щодо обов'язкового аудиту й аудиторів; - міжнародні аудиторські стандарти; - професійну етику та незалежність. <p>2. Перевірка має також охоплювати такі питання в обсязі, доречному для аудиту:</p> <ul style="list-style-type: none"> - корпоративне право та корпоративне управління; - законодавство про неплатоспроможність та інші процедури; - податкове право; - цивільне та господарське право; - законодавство про соціальне забезпечення та трудове право; - інформаційні технології 		<p>управління, права і оподаткування [179].</p>		<p>кваліфікації відповідно до міжнародних вимог може враховувати результати іспитів з відповідних фахових дисциплін, які складаються під час навчання у вищих навчальних закладах [77, ст.9]</p> <p>На рівні професійного регулювання перелік дисциплін, теоретичні знання з яких повинні бути підтвердженими, значно вужче, ніж встановлені вимоги на міжнародному рівні</p>

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
	<p>та комп'ютерні системи; - бізнес, загальну та фінансову економіку; - математику та статистику; - основні принципи фінансового управління підприємствами [77, ст.8]</p>				
1.1.4	<p><i>Вимоги до практичних навичок</i></p>				
	<p>Практичне навчання тривалістю не менше трьох років у сфері, зокрема, аудиту річної звітності, консолідованої звітності або подібних фінансових звітів. Принаймні дві третини такого практичного навчання мають бути пройдені з аудитором чи аудиторською фірмою [77, ст.10].</p>	<p>Досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтеря, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора [189, ст.10].</p>	<p>Не визначається. Інші норми цього рівня враховують вимоги щодо рівня освіти</p>	<p>Не визначається.</p>	<p>Норми національного рівня частково відповідають вимогам міжнародних норм.</p>
	<p>Строки теоретичного навчання за предметами, враховуються як періоди професійної діяльності, за умови атестації такого навчання іспитом. Таке навчання має тривати не</p>	<p>Аналогічні норми відсутні</p>	<p>Аналогічні норми відсутні</p>	<p>Не визначається</p>	<p>Норми нижчого рівня ієрархії потребують подальшого розвитку, з метою приведення у відповідність їх змісту до міжнародних вимог</p>

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
	менше одного року й не може скорочувати період професійної діяльності більш як на чотири роки. 2. Період професійної діяльності та практичного навчання не повинен бути коротшим від теоретичного курсу разом із практичним навчанням [77, ст.12]				
1.1.5	<i>Безперервна освіта</i>				
	Необхідність встановлення вимог до аудиторів щодо участі у відповідних програмах безперервної освіти з метою збереження теоретичних знань, професійних навичок та цінностей на достатньо високому рівні [77, ст.13]	Не визначається.	Аудитори України з метою виконання умов продовження терміну чинності сертифіката щороку удосконалюють свої професійні знання та проходять контрольне тестування [178]	Визначаються вимогами (внутрішньо фірмовими стандартами системи контролю якості, посадовими інструкціями тощо) щодо постійного удосконалення професійних знань персоналу суб'єкта аудиторської діяльності	Відсутні протиріччя й фактично норми узгоджуються між собою
1.2.	<i>Допуск на ринок та ведення реєстру суб'єктів аудиторської діяльності</i>				
1.2.1	<i>Органи, які компетентні здійснювати допуск на ринок аудиторських послуг</i>				
	- Наявність компетентних органів, які будуть відповідальні	Аудиторська палата України - самоврядний орган, що здійснює	Не визначається.	Не визначається.	Відсутні протиріччя й фактично норми узгоджуються між собою

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
	за допуск аудиторів та аудиторських фірм на ринок (обов'язкового аудиту) аудиторських послуг; [77, ст.3]]	сертифікацію суб'єктів, які мають намір займатися аудиторською діяльністю, затверджує програми підготовки аудиторів, норми і стандарти аудиту, веде облік аудиторських організацій та аудиторів [62, ст.365]. Правовий статус та порядок діяльності Аудиторської палати України визначаються Законом України «Про аудиторську діяльність» [189, ст.12].			собою
1.2.2	<i>Вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності</i>				
1.2.2.1	Фізичні особи, які самостійно або від імені аудиторської фірми надають аудиторські послуги повинні мати добру репутацію мати відповідний кваліфікаційний рівень, що підтверджується через дотримання вимог	Аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України [62, ст.364]. Аудитором може бути	Не визначається.	Не визначається.	Відсутні прогнориччя й фактично норми узгоджуються між собою

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
	щодо освіти [77, ст.3]	фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України. Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа - підприємець або у складі аудиторської фірми з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів. [189, ст.4].			
1.2.2.2	В аудиторській фірмі більшість (75%) прав голосу має належати аудиторам (аудиторським фірмам) [77, ст.3]	Аудиторська фірма - юридична особа, яка здійснює виключно аудиторську діяльність. Право на здійснення аудиторської діяльності мають аудиторські фірми, включені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Загальний розмір частки засновників (учасників)	Не визначається.	Не визначається.	Відсутні пропиріччя й фактично норми узгоджуються між собою

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
		<p>аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків. Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор. [189, ст.5].</p>			
1.2.3	<p><i>Репутація суб'єктів</i></p> <p>Компетентні органи можуть надавати допуск лише фізичним особам або фірмам із доброю репутацією [77, ст.4]</p> <p>Допуск аудитора або аудиторської фірми скасовується, якщо добру репутацію такої особи чи фірми було серйозно скомпрометовано [77, ст.5].</p>	<p><i>Репутація суб'єктів аудиторської діяльності</i></p> <p>За неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора (аудиторської фірми) можуть бути застосовані Аудиторською палатою України стягнення у вигляді попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката, виключення з Реєстру [189, ст.22].</p>	<p>Підставою для виключення суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру можуть бути: - невідповідність правового статусу юридичної особи вимогам статті 5 Закону України «Про аудиторську діяльність», - неналежне виконання своїх професійних обов'язків, а саме: порушення вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики</p>	<p>Не визначається.</p>	<p>Відсутні прогиріччя й фактично норми узгоджуються між собою. Проте, діючими нормами Національного та професійного рівня прямо не визначається поняття «репутації суб'єктів аудиторської діяльності»</p>

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
			аудитора [181].		
1.2.4	<i>Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності</i>				
	<p>Аудитори та аудиторські фірми повинні бути внесені у державний електронний реєстр, який має бути доступний широкому загалові по електронних каналах. В реєстрі здійснюється ідентифікація кожного аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності шляхом присвоєння індивідуального номера. Такожзначаються назва та адреса компетентних органів, відповідальних за допуск, за забезпечення якості, за розслідування та застосування санкцій до аудиторів та аудиторських фірм і за суспільний нагляд [77, ст.15].</p>	<p>Реєстр аудиторських фірм та аудиторів - база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи - підприємці. Порядок ведення Реєстру визначається та забезпечується Аудиторською палатою України. Реєстр не рідше одного разу на рік публікується у фаховому виданні Аудиторської палати України [189, ст.11].</p> <p>Національний банк України веде Реєстр аудиторських фірм, які мають право на проведення</p>	<p>Реєстр аудиторських фірм та аудиторів ведеться в електронній формі [181].</p> <p>Національний банк створює, веде та оновлює Реєстр в електронній формі на сторінках Офіційного</p>	<p>Не визначається.</p>	<p>Норми національного рівня частково відповідають вимогам міжнародного рівня.</p> <p>Національне законодавство взагалі не передбачає необхідність ведення реєстрів аудиторів.</p> <p>Інститут аудиту в Україні має систему реєстрів, яка потребує приведення у відповідність до вимог Директиви 2006/43 ЄС.</p>

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
		<p>аудиторських перевірок банків. Реєстр аудиторських фірм підлягає щорічному опублікуванню в офіційному виданні Національного банку України - журналі "Вісник "Вісник Національного банку України". [190, ст.70].</p> <p>Національна комісія України з цінних паперів та фондового ринку веде реєстр аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів [196, ст.7].</p> <p>Державні органи, які здійснюють регулювання діяльності фінансових установ та ринків фінансових послуг ведуть реєстр аудиторів та</p>	<p>інтернет-представництва Національного банку України та щорічно публікує його в офіційному виданні Національного банку - журналі "Вісник Національного банку України" [177].</p> <p>Реєстр аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів ведеться в електронній формі. Інформація, що розміщена в Реєстрі, є відкритою для користувачів [182].</p> <p>Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ ведеться</p>		

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
		аудиторських фірм, які мають право на проведення аудиторських перевірок фінансових установ [211, ст.15].	Нацкомфінпослуг на електронних носіях [183].		
1.2.5	<i>Інформація в реєстрі</i>	<i>про аудиторів</i>			
	<ul style="list-style-type: none"> - повне ім'я, адреса та реєстраційний номер; - за необхідності, назва, адреса, адреса сайту й реєстраційний номер аудиторської фірми (аудиторських фірм), на якій працює аудитор або з якими він пов'язаний як партнер або в інший спосіб; - усі інші реєстрації як аудитора в компетентних органах інших державах та як аудитора в третіх країнах із зазначенням назви (назв) органів (органу) реєстрації та, за наявності, реєстраційного номеру (реєстраційних номерів) 	Аналогічні норми відсутні	Аналогічні норми відсутні	Не визначається.	Норми національного та професійного рівня потребують подальшого розвитку.

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
	[77, ст.16].				
1.2.6	<p><i>Інформація в реєстрі про аудиторські фірми</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - назва, адреса та реєстраційний номер; - правова форма; - контактні дані, основна контактна особа та, за потреби, адреса сайту; - адреси всіх офісів у державі; - повні імена й реєстраційні номери всіх аудиторів, які працюють на аудиторську фірму або з якими вона пов'язана як з партнерами або в інший спосіб; - повні імена та юридичні адреси всіх власників та акціонерів; - повні імена та юридичні адреси всіх членів адміністративного або керівного органу; - за потреби, членство в мережі та перелік назв і адрес фірм-членів мережі та філій, або зазначення 	<p>Аналогічні норми відсутні.</p>	<p>Відкритою для користувачів є така інформація з Реєстру, який ведеться АПУ: найменування аудиторської фірми (ПІБ аудитора – фізичної особи – підприємця); ідентифікаційний код/реєстраційний номер облікової картки заявника; дата початку аудиторської діяльності; номер Свідоцтва; дата, до якої Свідоцтво чинне; Свідоцтво зовнішньої перевірки системи контролю якості; номер телефону; веб-адреса (за наявності), а також вся інформація із Переліку аудиторських фірм АПУ [181].</p> <p>Відкритою для</p>	<p>Не визначається.</p>	<p>Норми національного рівня взагалі не регулюють вимоги до змісту Реєстру.</p> <p>Норми професійного рівня частково узгоджуються з нормами міжнародного рівня, проте не пов'язуються між собою й потребують подальшого розвитку.</p>

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
	<p>місця, де таку інформацію оприлюднено; - усі інші реєстрації як аудиторської фірми в компетентних органах інших держав та як суб'єкта аудиторської діяльності в третіх країнах із зазначенням назви (назв) органів (органу) реєстрації та, за наявності, реєстраційного номера (реєстраційних номерів) [77, ст.16].</p>		<p>користувачів є така інформація з Реєстру, який ведеється Національним банком України: повне найменування аудиторської фірми; код ЄДРПОУ; місцезнаходження; номер телефону та адреса веб-сайту; прізвище, ім'я, по батькові керівника аудиторської фірми; кількість працюючих в аудиторській фірмі аудиторів, які мають сертифікат аудитора банку; кількість працівників аудиторської фірми, які володіють сертифікатами, що підтверджують їх володіння МСФЗ; номер та строк дії та строк продовження свідчення про внесення у Реєстр [177].</p>		

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
			<p>Відсутні будь-які вимоги щодо інформації Реєстру аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів</p> <p>Відкритою для користувачів є така інформація з Реєстру, який ведеється</p> <p>Нацкомфінпослуг: інформація про аудитора (прізвище, ім'я та по батькові, населений пункт проживання); інформація про аудиторську фірму (найменування, код за ЄДРПОУ, місцезнаходження); інформація про керівника аудиторської фірми (прізвище, ім'я та по батькові); реквізити та термін дії</p>		

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
			Свідчення [183].		
1.2.7	<i>Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності з третіх країн</i>				
	Компетентні органи держави реєструють всіх аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності з третіх країн, які подають аудиторський звіт стосовно річної або консолідованої звітності компанії [77, ст.45].	Аналогічні норми відсутні.	Аналогічні норми відсутні.	Не визначається	Норми національного та професійного рівня потребують подальшого розвитку.
1.3	<i>Обов'язковий аудит та інші обов'язкові аудиторські перевірки</i>				
1.3.1	<i>Суб'єкти суспільного інтересу</i>				
	Суб'єкти, що регулюються законодавством держави й чиї передавальні цінні папери допущені до обігу на регульованому ринку, кредитні установи, та суб'єкти страхової діяльності. Держави можуть також визначити інших суб'єктів як суб'єктів суспільного інтересу, наприклад, суб'єктів, що мають суттєве суспільне значення через природу	Аналогічні норми відсутні.	Аналогічні норми відсутні.	Не визначається	Норми національного та професійного рівня потребують подальшого розвитку.

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
	їхньої діяльності, їхній розмір або чисельність їхнього персоналу [77, ст.2].				
1.3.2	<i>Обов'язковий аудит</i>				
	"обов'язковий аудит" - аудит річної звітності або консолідованої звітності, наскільки його вимагає законодавство, вимагається національним законодавством стосовно малих підприємств; ініціативно виконується на замовлення малих підприємств та відповідає національним правовим вимогам, якщо національне законодавство визнає такий аудит як обов'язковий [77, ст.2].	Підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності: - відкритих акціонерних товариств, підприємств - емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету - емітентів цінних	Не визначається	Не визначається	Норми національного рівня визначають конкретні випадки проведеного обов'язкового аудиту

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
		<p>паперів та похідних (деривативів), а також при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів [189, ст.8] .</p> <p>Публічні акціонерні товариства, підприємства - емітенти іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, облігацій підприємств і сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, а також професійні учасники фондового ринку, банки, страховики та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність</p>			

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
		<p>разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній веб-сторінці з опублікуванням у періодичних або неперіодичних виданнях [193, ст.14].</p> <p>Річна фінансова звітність публічного акціонерного товариства підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором [188, ст.75].</p> <p>Достовірність та повнота річної фінансової звітності товариства повинні бути підтвержені аудитором (аудиторською фірмою). Обов'язкова аудиторська перевірка річної фінансової звітності товариств з річним господарським оборотом менш як двісті п'ятдесят неоподатковуваних</p>			

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
		<p>мінімумів проводиться один раз на три роки [195, ст.18].</p> <p>З метою перевірки і підтвердження правильності річної фінансової звітності компанія з управління активами повинна щороку залучати аудитора (аудиторську фірму) для встановлення відповідності зазначеної звітності результатам своєї діяльності [201, ст.73].</p> <p>Кожний учасник банківської групи зобов'язаний забезпечити проведення щорічної аудиторської перевірки річної фінансової звітності [190, ст.9].</p> <p>Кожний власник істотної участі в банку, який є юридичною особою,</p>			

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
		<p>зобов'язаний подати Національному банку України у встановлений ним строк річний звіт про свою діяльність, який, перевірений аудитором [190, ст.69]. Банк зобов'язаний оприлюднювати аудиторський висновок та перевірені аудиторською фірмою річну фінансову звітність і річну консолідовану фінансову звітність [190, ст.69].</p> <p>Річна інформація про емітента повинна містити річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком [214, ст.40].</p> <p>Учасники фінансової групи зобов'язані забезпечити проведення щорічної аудиторської перевірки своєї річної</p>			

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
		<p>фінансової звітності. Відповідальна особа фінансової групи зобов'язана забезпечити проведення щорічної перевірки аудиторською фірмою річної консолідованої звітності фінансової групи [211, ст.16-1].</p> <p>Достовірність та повнота річного балансу і звітності страховиків повинна бути підтверджена аудитором (аудиторською фірмою) [209, ст.34].</p> <p>Достовірність і повнота річної звітності кредитної спілки повинна бути підтверджена незалежним аудитором (аудиторською фірмою) [202, ст.22].</p> <p>Для отримання дозволу</p>			

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
		<p>на здійснення емісії сертифікатів проводиться обов'язкова аудиторська перевірка фінансової звітності фонду операцій з нерухомістю [212, ст.43]</p>			
1.3.3	<p><i>Обов'язкове проведення</i></p> <p>Аналогічні норми відсутні.</p>	<p><i>аудиторських перевірок</i></p> <p>Перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників [189, ст.8].</p> <p>Перевірка фінансового стану засновників-юридичних осіб щодо їх спроможності здійснити відповідні внески до статутного капіталу</p>	Не визначається	Не визначається	<p>Норми міжнародного рівня взагалі не визначають обов'язкового проведення аудиторських перевірок. Існування відповідних норм на національному рівні обумовлюється особливостями інституціонального середовища аудиту в Україні.</p>

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
		<p>господарського товариства [62, ст.86].</p> <p>Фінансовий стан засновників (крім фізичних осіб) відкритих акціонерних товариств щодо їх спроможності здійснити відповідні внески до статутного (складеного) капіталу повинен бути перевірений аудитором (аудиторською фірмою) [195, ст.13].</p> <p>Звіти інвестора про діяльність, пов'язану з виконанням угоди про розподіл продукції, підлягають обов'язковій щорічній аудиторській перевірці [169, ст.339].</p> <p>Аудиторська перевірка достовірності відомостей, які містяться в проспекті емісії цінних паперів [214, ст.30].</p>			

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
		<p>Для одержання ліцензії страховик-резидент подає до Уповноваженого органу довідки про фінансовий стан засновників страховика, підтвержені аудитором (аудиторського фірмою), якщо страховик створений у формі повного чи командитного товариства або товариства з додатковою відповідальністю [209, ст.38].</p> <p>Аудиторська перевірка діяльності Накопичувального фонду, компанії з управління активами, зберігача Накопичувального фонду, виконавчої дирекції Пенсійного фонду (у частині</p>			

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
1.3.4	<p>Аналогічні норми відсутні.</p>	<p>Для товариства з обмеженою відповідальністю згідно з рішенням його загальних зборів, а також в інших випадках, встановлених статутом і законом, може призначатися аудиторська перевірка фінансової звітності [203, ст.146].</p> <p>При укладенні договору</p>	Не визначається	Не визначається	<p>Норми міжнародного рівня взагалі не визначають випадків диспозитивного проведення аудиту та аудиторських перевірок. Існування відповідних норм на національному рівні обумовлюється особливостями інституціонального середовища аудиту в Україні.</p>
1.3.4	<p><i>Диспозитивне проведення аудиту та аудиторських перевірок</i></p>		Не визначається		

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
		<p>страхування страховик має право вимагати у страховальника довідку про його фінансовий стан, підтверджену аудитором (аудиторською організацією) [62, ст.354]</p> <p>Компенсація, яка виплачується іноземному інвестору як відшкодування збитків, завданих незаконними діями чи бездіяльністю органів державної влади або органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб здійснюється за поточними ринковими цінами або на основі обґрунтованих оцінок, підтверджених незалежним аудитором (аудиторською організацією) [62, ст.397]</p>			

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
		<p>При укладенні договору про надання фінансових послуг юридична або фізична особа мають право вимагати у суб'єкта підприємницької діяльності надання балансу або довідки про фінансове становище, підтвержені аудитором (аудиторською фірмою) [211, ст.6].</p> <p>При укладенні договору страхування страховик має право запросити у страховальника баланс або довідку про фінансовий стан, підтвержені аудитором (аудиторською фірмою) [209, ст.18].</p> <p>Господарський суд в ухвалі про порушення справи про банкрутство може зобов'язати</p>			

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
		<p>боржника провести аудит [194, ст.16].</p> <p>Під час проведення державної реєстрації припинення юридичної особи в результаті її ліквідації у випадках, встановлених законом, додатково подається висновок аудитора щодо достовірності та повноти ліквідаційного балансу [198, ст.36].</p> <p>Під час проведення державної реєстрації припинення юридичної особи в результаті злиття, приєднання, поділу або перетворення у випадках, встановлених законом, додатково подається висновок аудитора щодо достовірності та повноти передавального акта або розподільчого балансу [198, ст.37].</p>			

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
1.3.5	<p><i>Порядок призначення аудитора для виконання завдань з обов'язкового аудиту та обов'язкових аудиторських перевірок</i></p> <p>Аудитор чи аудиторська фірма мають бути призначені загальними зборами акціонерів або учасників суб'єкта, що перевіряється. Можуть передбачатись альтернативні системи чи умови призначення аудитора або аудиторської фірми, якщо такі системи чи умови забезпечують незалежність аудитора чи аудиторської фірми від виконавчих членів адміністративного органу або від керівного органу суб'єкта, що перевіряється</p> <p>Будь-яка стаття контракту, що обмежує права загальних зборів акціонерів або членів суб'єкта господарювання, який проходить аудит</p>	<p>Аудитор, який здійснює аудит фінансової звітності, визначається на загальних зборах кредитної спілки [202, ст.22].</p> <p>Аудитор, що здійснює перевірку діяльності Накопичувального фонду компанії з управління активами, зберігача Накопичувального фонду, виконавчої дирекції Пенсійного фонду (у частині адміністрування Накопичувального фонду), радника з інвестиційних питань, обирається за результатами конкурсу [200, ст.78].</p> <p>До компетенції наглядової ради входить</p>	<p>У випадку, коли законодавчими актами України та/або установчими та/або внутрішніми нормативними документами клієнта з обов'язкового аудиту передбачено здійснення з боку відповідних органів управління клієнта з обов'язкового аудиту (комітет з аудиту, спостережна/наглядова рада тощо) процедур відбору (погодження, затвердження тощо) аудитора для виконання завдання з обов'язкового аудиту, аудитор має до укладення договору (прийняття завдання з обов'язкового аудиту) пересвідчитися в належному виконанні</p>	<p>Внутрішньо фірмовими стандартами суб'єкта аудиторської діяльності повинні визначатись процедури прийняття завдання та укладання договору, що повинні бути узгоджені з вимогами чинного Українського законодавства та Аудиторської палати України</p>	<p>Діючі норми національного рівня в цілому відповідають вимогам міжнародного рівня. Проте, національне законодавство потребує подальшого розвитку внаслідок того, що жодним чином не визначає умови зміни (відмови) від аудитора.</p>

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
	<p>вибором допущених аудиторів чи аудиторських фірм лише деяких категорій при призначенні конкретного допущеного аудитора чи аудиторської фірми на виконання обов'язкового аудиту цього суб'єкта господарювання, повинна бути забороненою. Такі вже існуючі статті повинні розглядатись як такі, що не мають юридичної сили [77, ст.37].</p> <p>Аудитори або аудиторські фірми можуть бути звільнені лише за наявності належних підстав. Розбіжності в поглядах на режим обліку або процедури аудиту не вважаються належними підставами для звільнення</p>	<p>обрання аудитора товариства та визначення умов договору, що укладатиметься з ним, встановлення розміру оплати його послуг. У разі, якщо наглядова рада відсутня, це питання належить до компетенції виконавчого органу, якщо інше не встановлено статутом [188, ст.52].</p> <p>Спостережна рада банку визначає аудиторську фірму для проведення аудиту фінансової звітності банку [190, ст.39].</p> <p>Виконавча дирекція Пенсійного фонду затверджує результати конкурсу щодо зовнішнього аудитора [200, ст.64].</p> <p>Правління пенсійного</p>	<p>таких процедур з відображенням цієї обставини в преамбулі договору [171, п.48].</p>		

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
	<p>Необхідно забезпечити можливість акціонерам, які представляють 5% та більше прав голосу або статутного капіталу, іншим органам суб'єктів господарювання; або компетентним органа, звертагись з позовом щодо відсторонення допущеного аудитора чи аудиторської фірми до національного суду, якщо для цього існують відповідні підстави [77, ст.38].</p>	<p>фонду затверджує зовнішнього аудитора [200, ст.61]. Рада Накопичувального фонду затверджує умови конкурсу та затверджує обраного за конкурсом зовнішнього аудитора Накопичувального фонду [200, ст.82]. Порядок проведення конкурсу для обрання компаній аудитора Накопичувального фонду [200, ст.90]. Рада пенсійного фонду укладає договори з аудитором [203, ст.14]</p>			
1.4	<p><i>Регулювання аудиторської діяльності та суспільний нагляд</i> Принципи організації системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю: - аудитори та аудиторські фірми підлягають суспільному нагляду, - керують непрактикуючі</p>	<p>Аудиторська палата України здійснює регуляторну діяльність [189, розд. III] .</p>	<p>Аудиторська палата України реалізує свої повноваження з контролю через створені із її членів комісії з залученням до їх роботи експертів, які не є членами АПУ, методичні ради, робочі</p>	<p>Не визначається</p>	<p>На національному рівні відсутні норми, якими визначається система суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Регулювання аудиторською</p>

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
	<p>особи, які мають знання у сферах, що стосуються обов'язкового аудиту, й обираються за незалежною та прозорою процедурою</p> <p>- несе кінцеву відповідальність за нагляд над:</p> <p>а) допуском та реєстрацією аудиторів та аудиторських фірм;</p> <p>б) впровадженням стандартів професійної етики, внутрішнього контролю якості аудиторських фірм та аудиту, а також</p> <p>с) системами безперервного навчання, забезпечення якості, розслідувань і санкцій,</p> <p>- повинна мати право проводити, за потреби, розслідування діяльності аудиторів та аудиторських фірм, а також право вживати відповідних заходів</p>		<p>групи, а також спеціально створений для здійснення технічних функцій відповідний підрозділ [111].</p>		<p>діяльністю не в повному обсязі відповідає принципам організації системи суспільного нагляду. Національне законодавство потребує подальшого розвитку.</p>

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
	<p>- має бути прозорою (оприлюднення річних програм робіт та звітів про проведену діяльність), - має адекватно фінансуватися, бути гарантованою і вільною від будь-якого неналежного впливу з боку аудиторів чи аудиторських фірм [77, ст.32]</p>				
1.5	<p><i>Забезпечення якості аудиторських послуг</i></p> <p>Система забезпечення якості аудиторських послуг повинна:</p> <ul style="list-style-type: none"> - бути незалежною від аудиторів і аудиторських фірм, що контролюються, з урахуванням суспільного нагляду, - фінансування має бути гарантованим і вільним від будь-якого неналежного впливу з боку аудиторів чи аудиторських фірм, 	<p>Аудиторська палата України здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів [189, ст.12].</p>	<p>Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг є структурним підрозділом АПУ, який підпорядковується Голові АПУ та підзвітний Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики [176, розд. 2]. Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг організовує та проводить зовнішні перевірки систем</p>	<p>Суб'єкти аудиторської діяльності повинні створити систему внутрішнього контролю якості надання аудиторських послуг</p>	<p>На національному рівні відсутні норми, якими прямо визначається зміст системи забезпечення якості аудиторської діяльності. Норми професійного рівня частково відповідають вимогам міжнародного. Національне законодавство та норми професійного рівня потребують</p>

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
	<p>- повинна мати достатні ресурси, - особи, що проводять перевірки з метою забезпечення якості, повинні мати належну професійну освіту та відповідний досвід, поєднаний із тематичним навчанням з питань проведення перевірок для забезпечення якості, - підбір контролерів для виконання перевірок з метою забезпечення якості має проводитися за об'єктивною процедурою, спрямованою на забезпечення відсутності конфлікту інтересів між контролерами й аудитором чи аудиторською фірмою, що перевіряється; - в обсязі перевірки має передбачатися оцінка дотримання чинних стандартів аудиту та</p>		<p>контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності [176, розд. 3] Працівниками Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг не можуть бути особи, які займаються аудиторською діяльністю як фізичні особи - підприємці або працюють в аудиторській фірмі. Кількість працюючих, структура Комітету, штати, професійний та кваліфікаційний склад працівників, форми, системи, порядок та розміри оплати праці визначаються та затверджуються АПУ [176, розд. 6].</p> <p>Перевірки суб'єкта аудиторської діяльності здійснюються на періодичній основі не</p>		<p>подальшого розвитку.</p>

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
	<p>вимог щодо незалежності, кількості та якості витрачених ресурсів, очікуваної винагороди за аудит та внутрішньої системи контролю якості аудиторської фірми; - за результатами перевірки з метою забезпечення якості складається звіт, що має містити основні висновки перевірки для забезпечення якості; - перевірки з метою забезпечення якості проводяться щонайменше один раз на шість років; - загальні результати системи забезпечення якості оприлюднюються раз на рік; - зауваження за результатами перевірок для забезпечення якості враховуються аудитором або аудиторською фірмою в розумний</p>		<p>рідше одного разу на шість років [174, розд. 3]. Предметом перевірки є система контролю якості, впроваджена суб'єктом аудиторської діяльності, в тому числі за елементом «Виконання завдання» щодо окремих завершених на перше число місяця, в якому проводиться перевірка, завдань з надання впевненості [174, розд. 3]. Склад позаштатних контролерів формується Комітетом з контролю з числа сертифікованих аудиторів, які мають досвід у сфері обов'язкового аудиту не менш як три роки за основним місцем роботи та не менш як три роки чинності</p>		

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
	<p>строк [77, ст.29]</p>		<p>сертифіката аудитора та успішно склали відповідний іспит шляхом виконання тестових і ситуаційних завдань [174, розд. 4]. Суб'єкт аудиторської діяльності має право відхилити контролера від участі у перевірці системи контролю якості за наявності обґрунтованих підстав (конфлікт інтересів, порушення норм професійної етики) [174, розд. 6] В останній день перевірки, по її закінченні складається Звіт за результатами перевірки системи контролю якості У разі визнання суб'єкта аудиторської діяльності таким, що не пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських</p>		

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
			<p>послуг, АПУ встановлює йому термін від 6 до 12 місяців з дати прийняття рішення для усунення недоліків системи контролю якості [174, розд. 7]</p>		
1.6	<p><i>Статус суб'єктів аудиторської діяльності</i></p>				
	<p>Не визначається</p>	<p>Аудиторською діяльністю визнається діяльність громадян та організацій, предметом якої є здійснення аудиту, організаційне і методичне забезпечення аудиту та надання інших аудиторських послуг [62, ст.362].</p> <p>Аудиторська діяльність - підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та</p>	<p>Не визначається</p>	<p>Не визначається</p>	<p>Існування відповідних норм на національному рівні обумовлюється особливостями інституціонального середовища аудиту в Україні.</p>

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
		<p>надання інших аудиторських послуг [189, ст. 3].</p> <p>Аудиторська діяльність – це незалежна професійну діяльність фізичних осіб-аудиторів [169, ст.14.1.226].</p> <p>Не можуть бути платниками єдиного податку фізичні особи - підприємці, які здійснюють діяльність у сфері аудиту [169, ст.291.1].</p>			
2.	Технологічна складова				
2.1	<i>Професійна етика</i>				
<p>Необхідно забезпечити діяльність усіх аудиторів та аудиторських фірм згідно з принципами професійної етики, що охоплюють принаймні їхню функцію, пов'язану із суспільним інтересом, їхню добросовісність та об'єктивність, а також їхню професійну компетентність і належну ретельність [77,</p>	<p>При здійсненні аудиторської діяльності аудиторів та аудиторські фірми застосовують відповідні стандарти аудиту.</p> <p>Стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог цього Закону та</p>	<p>Рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003р. №122/2 з 01 січня 2004 року Міжнародні стандарти аудиту та етики приймаються в якості національних</p>	<p>Суб'єктами аудиторської діяльності повинні бути розроблені внутрішньофірмові політики та процедури, що забезпечують дотримання етичних принципів в процесі надання аудиторських послуг</p>	<p>Відсутні прогиріччя й фактично норми узгоджуються між собою.</p>	

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
	ст.21].	інших нормативно-правових актів [189, ст.6].			
2.2	Стандарти аудиту				
	Аудитори та аудиторські фірми повинні здійснювати обов'язків аудит згідно з міжнародними аудиторськими стандартами [77, ст.26].	При здійсненні аудиторської діяльності аудитори та аудиторські фірми застосовують відповідні стандарти аудиту. Стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів [189, ст.6].	Рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003р. №122/2 з 01 січня 2004 року Міжнародні стандарти аудиту та етики приймаються в якості національних	Суб'єктами аудиторської діяльності повинні бути розроблені внутрішньофірмові політики та процедури, що забезпечують дотримання міжнародних стандартів аудиту в процесі надання аудиторських послуг	Відсутні прогиріччя й фактично норми узгоджуються між собою.
2.3	Конфіденційність та професійна таємниця				
	Забезпечення захисту усієї інформації та всіх документів, до яких мають доступ аудитор або аудиторська фірма під час проведення аудиту, адекватними правилами дотримання конфіденційності та професійної таємниці [77, ст.23].	Аудитори та аудиторські фірми зобов'язані зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг, не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб [189, ст.19].	Забезпечення належного зберігання конфіденційної інформації полягає у визначенні аудиторською фірмою способів передачі, доступу та правил користування документами (паперовими та/або електронними), створеними до, під час та після надання послуг з	Суб'єкт аудиторської діяльності повинен зберігання аудиторської документації та іншої конфіденційної інформації відповідно до встановлених вимог, у вигляді внутрішніх документів, які затверджуються розпорядчим документом та своєчасно доводяться	Відсутні прогиріччя й фактично норми узгоджуються між собою.

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
			обов'язкового аудиту [141].	до відома працівників аудиторської фірми	
3.	Незалежність				
3.1	<i>Обов'язковість професійної незалежності аудиторів та аудиторських фірм</i>				
	<p>Необхідність забезпечення незалежності аудитора та/або аудиторської фірми під час проведення обов'язкового аудиту від суб'єкта, що перевіряється, та їхню участь в ухваленні рішень суб'єктом, що перевіряється [77, ст.22].</p>	<p>Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими організаціями, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення [62, ст.363].</p> <p>Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення [189, ст. 3].</p>	<p>У завданнях з аудиту незалежність членів груп з проведення аудиту, фірм та мережевих фірм від клієнтів з аудиту відповідає суспільним інтересам і, отже, вимагається за цим Кодексом етики [108, п.290.5]</p> <p>Фірма зобов'язана провадити політику та процедури, які мають надавати достатню впевненість, що сама фірма, її персонал і, в разі потреби, інші особи, що підпадають під вимоги незалежності [144, розд.2]</p>	<p>Внутрішньо фірмовими стандартами суб'єктів аудиторської діяльності повинно бути визначено обов'язковість дотримання професійної незалежності працівниками під час виконання завдань</p>	<p>Відсутні протиріччя й фактично норми узгоджуються між собою</p>
3.2	<i>Умови забезпечення професійної незалежності аудиторів та аудиторських фірм</i>				

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
<p>Забезпечення виконання аудитором чи аудиторською фірмою завдань з аудиту в разі наявності будь-яких прямих або опосередкованих фінансових, ділових, трудових або інших стосунків (включаючи надання додаткових неаудиторських послуг) між аудитором, аудиторською фірмою чи мережею та суб'єктом, що перевіряється [77, ст.22].</p>	<p>Забороняється проведення аудиту: - аудитором, який має прями родинні стосунки з членами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється; - аудитором, який має особисті майнові інтереси в суб'єкта господарювання, що перевіряється; - аудитором - членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється; - аудитором - працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється; - аудитором - працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання, що перевіряється [189, ст.20]. Аудитор (аудиторська фірма) та її пов'язані</p>	<p>Коли професійний бухгалтер встановлює, що належних застережних заходів немає або їх не можна застосувати для усунення загроз або зменшення їх до прийняттого рівня, професійний бухгалтер усуває обставини чи відносини, що створюють ці загрози, або відмовляється від виконання завдання з аудиту чи його виконання [108, п.290.7] У разі, якщо застережні заходи не зменшать загрозу щодо незалежності до прийняттого рівня, фірма повинна прийняти рішення про відмову від продовження виконання завдання з надання впевненості чи про відмову від прийняття до виконання завдання з надання впевненості [144, розд40</p>	<p>Внутрішньо фірми стандарти суб'єкта аудиторської діяльності повинні мати політики та процедури, які дозволяють оцінювати відповідні обставини, характер завдання з надання впевненості та загрози незалежності при вирішенні питання щодо доцільності прийняття чи продовження завдання, характеру необхідних застережних заходів та призначення конкретної особи до складу групи із завдання з надання впевненості</p>	<p>Відсутні протиріччя й фактично норми узгоджуються між собою</p>	

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
3.3	<p>Має здійснюватися ротация ключових партнерів з аудиту, котрі проводять аудит таких суб'єктів. Щоб організувати таку ротацию, держави-члени повинні висунути вимогу про заміну ключового партнера (партнерів) з аудиту, які працюють з суб'єктом, що перевіряється, дозволивши при цьому аудиторській фірмі, з якою пов'язаний (пов'язані) ключовий партнер (ключові партнери) з аудиту залишитися надалі аудитором такого суб'єкта [77].</p>	<p>Один і той самий аудитор не може проводити щорічну аудиторську перевірку суб'єктів накопичувальної системи пенсійного страхування більш як два роки підряд [200, ст.78]. Один і той же аудитор не може провадити перевірку двох і більше юридичних осіб, що надають послуги одному й тому ж пенсійному фонду [203, ст.5].</p>	<p>Необхідність ротации основного партнера з аудиту після визначеного періоду часу, який становить не більше семи років [144, с.59]. З метою усунення або зменшення до прийнятнього рівня загроз незалежності, фірма зобов'язана проводити ротацию (не менш як один раз на сім років) керівника групи із завдання з надання впевненості [144, розд.3]</p>	<p>Внутрішньо фірмові стандарти повинні мати процедури контролю тривалості стосунків із замовниками, що дозволяють своєчасно виконувати вимоги щодо ротации</p>	<p>Відсутні протиріччя й фактично норми узгоджуються між собою, проте норми як національного рівня потребують подальшого розвитку</p>
3.4	<p>Умови забезпечення невтручання власників чи акціонерів аудиторської фірми, а також членів адміністративних, керівних та спостережних органів таких фірм або пов'язаних фірм у виконання обов'язкового аудиту в будь-який спосіб, що ставить під загрозу</p>	<p>Членам адміністративних, керівних та контролюючих органів аудиторських фірм, які не є аудиторами, а також засновникам, власникам, учасникам аудиторських фірм забороняється втручатися в практичне виконання аудиту в спосіб, що</p>	<p>Не визначається</p>	<p>Не визначається</p>	<p>Відсутні протиріччя й фактично норми узгоджуються між собою.</p>

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
	<p>незалежність та об'єктивність аудитора [77, ст.24].</p>	<p>порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит [189, ст.20].</p>			
3.5	<p><i>Умови щодо винагороди за аудиторські послуги</i></p> <p>Винагорода не повинна:</p> <ul style="list-style-type: none"> - залежати від надання додаткових послуг суб'єктові, що перевіряється, й не повинна визначатися таким наданням; - ґрунтуватися на випадкових подіях будь-якого роду [77, ст.25]. 	<p>Забороняється проведення аудиту, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора [189, ст.20].</p>			<p>Відсутні прогиріччя й фактично норми узгоджуються між собою.</p>
5.	Відповідальність				
5.1	<p><i>Зміст професійної відповідальності</i></p> <p>Аудитори та аудиторські фірми відповідають за виконання своєї роботи з належною ретельністю, тому вони несуть відповідальність за фінансові збитки, спричинені браком належної обачливості [77].</p>	<p>За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону. Розмір майнової відповідальності не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини [189, ст.21].</p>	Не визначається	Не визначається	<p>Відсутні прогиріччя й фактично норми узгоджуються між собою.</p>

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
5.2	<i>Страховання професійної відповідальності</i> Здатність аудиторів та аудиторських фірм отримувати страхове покриття професійної відповідальності може залежати від того, чи несуть вони обмежену фінансову відповідальність [77].	Відповідні норми відсутні	До переліку суб'єктів, аудиторської діяльності, які відповідають критеріям проведення обов'язкового аудиту включаються ті, що застрахували свою професійну відповідальність [181, розд.2].	Не визначається	На національному рівні відсутні норми, якими визначається необхідність страхування професійної відповідальності. Норми професійного рівня частково відповідають вимогам міжнародного. Національне законодавство та норми професійного рівня потребують подальшого розвитку.
5.3	<i>Система розслідувань та санкцій</i> Повинні бути ефективні системи розслідувань та санкцій для виявлення, виправлення випадків неадекватного виконання аудиту й запобігання їм [77, ст.30].	За неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора (аудиторської фірми) можуть бути застосовані Аудиторською палатою України стягнення у вигляді попередження, зупинення чинності	Дисциплінарне провадження здійснюється Дисциплінарною комісією АПУ згідно із вимогами Порядку застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне	Не визначається	Відсутні протиріччя й фактично норми узгоджуються між собою. Проте, норми національного рівня не визначають зміст системи розслідувань і санкцій, отже потребують подальшого розвитку.

Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6
		<p>сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката, виключення з Реєстру. Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень визначається Аудиторською палатою України [189, ст.22].</p>	<p>виконання професійних обов'язків [184].</p>		

Додаток Ж
Зміст системи забезпечення внутрішньої незалежності в аудиті

№ п/п		Зміст складової на рівні:		5
		суб'єкта аудиторської діяльності	фахівця, що приймає участь у виконанні завдання	
Складові системи забезпечення внутрішньої незалежності		щодо власної незалежності	щодо незалежності фахівця, який приймає участь у виконанні завдання	фахівця, що приймає участь у виконанні завдання
1	2	3	4	5
<i>1. Регламенти застосування застережного заходу</i>				
1.1	фінансові інтереси	визначається внутрішніми політиками та процедурами аудиторської фірми	X	стаття 20 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначає пряму заборону
1.2	позики і гарантії	визначається внутрішніми політиками та процедурами аудиторської фірми	X	стаття 20 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначає пряму заборону
1.3	ділові відносини	визначається внутрішніми політиками та процедурами аудиторської фірми	X	стаття 20 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначає пряму заборону
1.4	сімейні та особисті стосунки	X	X	стаття 20 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначає пряму заборону
1.5	працевлаштування у клієнта з надання впевненості	X	визначається внутрішніми політиками та процедурами аудиторської фірми	не визначається

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5
1.6	тимчасове призначення працівників на посади у клієнтів з аудиту	X	X	стаття 20 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначає пряму заборону
1.7	нешодавня робота у клієнтів з аудиту	X	визначається внутрішніми політиками та процедурами аудиторської фірми	не визначається
1.8	- робота директором, або посадовою особою клієнта з аудиту	X	X	стаття 20 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначає пряму заборону
1.9	- тривалі стосунки вищого персоналу (включаючи ротацію партнерів) з клієнтом з аудиту	X	визначається внутрішніми політиками та процедурами аудиторської фірми	п.3.4.13 «Положення про забезпечення незалежності аудиторів» вимагає обов'язкове проведення ротації (не менш як один раз на сім років) керівника групи із завдання з надання впевненості
1.10	- надання послуг, що не є наданням впевненості,	визначається внутрішніми політиками та процедурами аудиторської фірми	X	X

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5
	клієнтам з аудиту			
1.11	- гонорари	визначається внутрішніми політиками та процедурами аудиторської фірми, а також стаття 20 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначає пряму заборону, якщо розмір винагороди є невідповідним для забезпечення їх якісного рівня	X	X
1.12	політики винагороди та оцінки	X	визначається внутрішніми політиками та процедурами аудиторської фірми	не визначається
1.13	подарунки та знаки гостинності	п.290.230 Кодексу Етики Професійних бухгалтерів встановлено пряму заборону	X	п.290.230 Кодексу Етики Професійних бухгалтерів встановлено пряму заборону
1.14	поточна судово справа чи її загрози	визначається внутрішніми політиками та процедурами аудиторської фірми	визначається внутрішніми політиками та процедурами аудиторської фірми	не визначається
2.	<u>Відповідальність за ідентифікацію загрози</u>			
2.1	фінансові інтереси	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X	фахівець – працівник аудиторської фірми, який приймає участь у виконанні завдання, зобов'язаний

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5
				повідомляти керівництво аудиторської фірми
2.2	позики і гарантії	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X	фахівець – працівник аудиторської фірми, який приймає участь у виконанні завдання, зобов'язаний повідомляти керівництво аудиторської фірми
2.3	ділові відносини	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X	фахівець – працівник аудиторської фірми, який приймає участь у виконанні завдання, зобов'язаний повідомляти керівництво аудиторської фірми
2.4	сімейні та особисті стосунки	X	X	фахівець – працівник аудиторської фірми, який приймає участь у виконанні завдання, зобов'язаний повідомляти керівництво аудиторської фірми
2.5	працевлаштування у клієнта з надання впевненості	X	X	фахівець – працівник аудиторської фірми, який приймає участь у виконанні завдання, зобов'язаний повідомляти керівництво

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5
2.6	тимчасове призначення працівників на посади у клієнтів з аудиту	X	X	аудиторської фірми фахівець – працівник аудиторської фірми, який приймає участь у виконанні завдання, зобов'язаний повідомляти керівництво аудиторської фірми
2.7	нещодавня робота у клієнтів з аудиту	X	X	фахівець – працівник аудиторської фірми, який приймає участь у виконанні завдання, зобов'язаний повідомляти керівництво аудиторської фірми
2.8	робота директором, або посадовою особою клієнта з аудиту	X	X	фахівець – працівник аудиторської фірми, який приймає участь у виконанні завдання, зобов'язаний повідомляти керівництво аудиторської фірми
2.9	тривалі стосунки вищого персоналу (включаючи ротацію партнерів) з клієнтом з аудиту	X	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	не визначається
2.10	надання послуг, що	спеціальний підрозділ, або	спеціальний підрозділ, або	X

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5
	не є наданням впевненості, клієнтам з аудиту	уповноважений працівник аудиторської фірми	уповноважений працівник аудиторської фірми	
2.11	гонорари	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
2.12	політики винагороди та оцінки	X	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	не визначається
2.13	подарунки та знаки гостинності	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X	фахівець – працівник аудиторської фірми, який приймає участь у виконанні завдання, зобов'язаний повідомляти керівництво аудиторської фірми
2.14	поточна судова справа чи її загрози	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X	фахівець – працівник аудиторської фірми, який приймає участь у виконанні завдання, зобов'язаний повідомляти керівництво аудиторської фірми
3.	<i>Відповідальність за оцінку загрози</i>			
3.1	фінансові інтереси	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X	X

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5
3.2	позики і гарантії	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X	X
3.3	ділові відносини	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X	X
3.4	сімейні та особисті стосунки	X	X	X
3.5	працевлаштування у клієнта з надання впевненості	X	X	X
3.6	тимчасове призначення працівників на посади у клієнтів з аудиту	X	X	X
3.7	нешодавня робота у клієнтів з аудиту	X	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
3.8	робота директором, або посадовою особою клієнта з аудиту	X	X	X
3.9	тривалі стосунки вищого персоналу	X	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник	X

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5
	(включаючи ротацію партнерів) з клієнтам з аудиту		аудиторської фірми	
3.10	надання послуг, що не є наданням впевненості, клієнтам з аудиту	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X	X
3.11	гонорари	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X	X
3.12	політики винагороди та оцінки	X	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
3.13	подарунки та знаки гостинності	X	X	X
3.14	поточна судова справа чи її загрози	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
4.	<i>Застосування професійного судження в процесі оцінки рівня значущості загрози</i>			
4.1	фінансові інтереси	застосовується	не застосовується внаслідок існування імперативної норми, щодо заборони співпраці	X
4.2	позики і гарантії	застосовується	не застосовується внаслідок існування імперативної	X

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5
			норми, щодо заборони співпраці	
4.3	ділові відносини	застосовується	не застосовується внаслідок існування імперативної норми, щодо заборони співпраці	X
4.4	сімейні та особисті стосунки	X	не застосовується внаслідок існування імперативної норми, щодо заборони співпраці	X
4.5	працевлаштування у клієнта з надання впевненості	X	не застосовується внаслідок існування імперативної норми, щодо заборони співпраці	X
4.6	тимчасове призначення працівників на посади у клієнтів з аудиту	X	не застосовується внаслідок існування імперативної норми, щодо заборони співпраці	X
4.7	нешодавня робота у клієнтів з аудиту	X	застосовується	X
4.8	робота директором, або посадовою особою клієнта з аудиту	X	не застосовується внаслідок існування імперативної норми, щодо заборони співпраці	X

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5
4.9	тривалі стосунки вищого персоналу (включаючи ротацію партнерів) з клієнтом з аудиту	X	застосовуються окрім випадків, в яких вимагається обов'язкове проведення ротації керівника групи із завдання	X
4.10	надання послуг, що не є наданням впевненості, клієнтам з аудиту	застосовується окрім випадків, коли нормами спеціальних законів визначаються обмеження (наприклад, надання консультативних послуг поряд з аудитом фінансової звітності акціонерних товариств)	X	X
4.11	гонорари	застосовується	X	X
4.12	політики винагороди та оцінки	X	застосовується	X
4.13	подарунки та знаки гостинності	X	X	X
4.14	поточна судова справа чи її загрози	застосовується	застосовується	X
5.	<i>Відповідальність за вжиття застережного заходу, або усунення загрози</i>			
5.1	фінансові інтереси	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник	X

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5
		аудиторської фірми	аудиторської фірми	
5.2	позики і гарантії	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
5.3	ділові відносини	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
5.4	сімейні та особисті стосунки	X	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
5.5	працевлаштування у клієнта з надання впевненості	X	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
5.6	тимчасове призначення працівників на посади у клієнтів з аудиту	X	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
5.7	нещодавня робота у клієнтів з аудиту	X	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
5.8	робота директором, або посадовою особою клієнта з аудиту	X	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5
5.9	тривалі стосунки вищого персоналу (включаючи ротацію партнерів) з клієнтом з аудиту	X	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
5.10	надання послуг, що не є наданням впевненості, клієнтам з аудиту	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X	X
5.11	гонорари	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X	X
5.12	політики винагороди та оцінки	X	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
5.13	-подарунки та знаки гостинності	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
5.14	- поточна судова справа чи її загрози	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
6.	<i>Відповідальність за контроль щодо забезпечення вимог незалежності</i>			
6.1	фінансові інтереси	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5
6.2	позики і гарантії	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
6.3	ділові відносини	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
6.4	сімейні та особисті стосунки	X	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
6.5	працевлаштування у клієнта з надання впевненості	X	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
6.6	тимчасове призначення працівників на посади у клієнтів з аудиту	X	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
6.7	нешодавня робота у клієнтів з аудиту	X	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
6.8	робота директором, або посадовою особою клієнта з аудиту	X	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
6.9	тривалі стосунки	X	спеціальний підрозділ, або	X

Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5
	вищого персоналу (включаючи ротацію партнерів) з клієнтам з аудиту		уповноважений працівник аудиторської фірми	
6.10	надання послуг, що не є наданням впевненості, клієнтам з аудиту	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X	X
6.11	гонорари	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X	X
6.12	політики винагороди та оцінки	X	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
6.13	подарунки та знаки гостинності	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X
6.14	поточна судова справа чи її загрози	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	спеціальний підрозділ, або уповноважений працівник аудиторської фірми	X

Додаток 3
Аналіз змісту поняття «якість аудиту» в літературних джерелах

№	Зміст визначення якості	Автор, джерело	Носій якості		Орієнтація на споживача				Орієнтація на виробництво		
			Аудит	Аудиторська послуга, практика	Тотожність думки відповідним критеріям	Надання впевненості	Відповідність змісту послуг потребам користувачів	Забезпечення незалежності	Дотримання етичних вимог	Дотримання вимог професійних стандартів	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
1.	«якість аудиту» можна визначити як ступінь необхідного та достатнього рівня довіри до думки аудитора з боку користувачів щодо достовірності інформації фінансовій (бухгалтерській) звітності клієнта. Таким чином, якісна професійна думка аудитора – це незалежне та об'єктивне судження, яке надає впевненість його користувачам у прийнятті економічних рішень та їх виконанні	Бичкова С.М., Ітигілова О.Ю. [15, с.18]]	X			X	X	X		X	

Продовження Додатку 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
2.	під якістю аудиту розуміємо тожність думки аудитора про рівень відповідності визначеному критерію	Шалімова Н.С. [297, с.240]	X		X					
	отриманих даних про економічні дії та події їхньому дійсному (реальному) рівню відповідності (викривлення)									
3.	якість аудиту можна визначити як забезпечення необхідного та достатнього рівня впевненості в обґрунтуванні інформації фінансової звітності клієнта	Дмитренко І.Н. [78]	X			X				X
4.	про якість аудиту необхідно говорити тільки тоді, коли практика застосування етичних принципів професійного аудиту максимально буде співпадати з етичними нормами економічних	Редько О.Ю. [216]	X						X	

Продовження Додатку 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	відношень у суспільстві у цілому									
5.	якість аудиторських послуг є системне дотримання реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та вимог стандартів аудиту, дотримання кодексу професійної етики	Редько О.Ю. [217, с.182]		X				X		X
6.	під якістю аудиторських послуг слід визнавати відповідність дій, висловів та результатів роботи аудиторів вимогам діючого законодавства, стандартам аудиту та Кодексу професійної етики	Павлова І.В. [156]		X					X	X
7.	якісною визнається аудиторська послуга, яка надається аудиторськими фірмами з дотриманням професійних	Аудиторська палата України [172]		X			X		X	X

Продовження Додатку 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	стандартів, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, та задовольняє потреби користувачів, якщо фірма та її персонал діє відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, Кодексу професійної етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що надаються фірмою, відповідають умовам завдання									
	якість аудиту – категорія, що втілює суттєву визначеність аудиту, завдяки якій він є саме аудитом, а	Сиротенко Е.А. [267, с.206]	X			X				

Продовження Додатку 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	не будь чим іншим. Якість аудиту – це такі його властивості та характеристики, відповідно до яких складається сутність аудиту									
8.	якість аудиторської послуги – це характеристика аудиторської діяльності, що виявляється у сукупності теоретичних, методологічних, організаційних властивостях аудиторської послуги, які здатні задовольнити потреби зацікавлених користувачів та підвищувати довіру до аудиту	Лосева Н.А. [123]		X			X			
9.	Якісним необхідно вважати судження аудитора, яке робить об'єктивну оцінку ступеня точності	Пресняков С.О. [186]	X		X					

Продовження Додатку 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	показників бухгалтерської звітності									
10.	Якість аудиту визначається у вигляді складної системно-визначеної функції, яка реалізується на декількох рівнях: ... відповідність очікуванням основних груп користувачів, ... дотримання професійних стандартів аудиту та норм аудиторської етики, ... відповідність загальноприйнятим нормам поведінки та домінуючим у суспільстві культурним імперативам	Панков В.В., Акаймова Н.В., Кожухов Л.В. [157]	X				X		X	X
11.	Під якістю аудиту як елемента ринкової інфраструктури необхідно розуміти ступінь відповідності результатів аудиту, які надаються	Азарська М.А. [4, с.276]	X				X			X

Продовження Додатку 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	<p>зацікавленим користувачам у вигляді судження про достовірність бухгалтерської (фінансової) звітності, інтересам користувачів цієї звітності. ...Відносно вимог внутрішніх користувачів результатів аудиту... якість аудиторської послуги це ступінь її відповідності умовам домовленостей на проведення аудиту та цілям аудита ... З позицій професійних стандартів ... якість аудиту (аудиторської послуги) це ступінь відповідності виконаних під час аудиту процедур вимогам професійних стандартів</p>									
12.	<p>Якість аудиторських послуг можна розглядати як їх</p>	<p>Прокуріна Н.М., Коваленко</p>		<p>X</p>		<p>X</p>	<p>X</p>			

Продовження Додатку 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	здатність задовольняти потреби замовника та суспільства в отриманні достатнього рівня впевненості у фінансовій інформації, що виступає предметом аудиту	В.П. [42, с.53]								
13.	Під якістю в аудиторській практиці слід розуміти максимальне задоволення інформаційних потреб користувачів результатів виконаних аудитором робіт , послуг та супутніх аудиту робіт відповідно до інтересів власника, суспільства та конкретного замовника в межах вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту та Кодексу професійної етики аудиторів	Бутинець Ф.Ф. [43, с.479]		X			X		X	X

Продовження Додатку 3										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
14.	Якість проясляється відповідності результатам перевірки наведених аудиторському висновку реальному стану діяльності підприємства, на якому проводиться аудит	Бондар В.П. [35, с.288]	X		X					

Додаток І
Аналіз змісту критеріїв оцінки якості аудиту (аудиторських послуг) в літературних джерелах

Автор	Застосовуваний підхід до визначення критеріїв оцінки якості аудиту (аудиторських послуг)						
	Якість процесу		Якість результату			Інтегральна якість	
	Якісні показники	Кількісні показники	Якісні показники	Кількісні показники	Якісні показники	Кількісні показники	
1	2	3	4	5	6	7	
Бичкова С.М., Ітигілова О.Ю. [44 с.14-16]	Дотримання вимог законодавства. Дотримання професійних стандартів діяльності Дотримання вимог, що дозволяють функціонування на ринку аудиторських послуг Дотримання норм професійної етики		Відповідність результатів послуги договірним умовам				
Азарська М.А. [4 с.278]	Дотримання професійних стандартів, Дотримання етичних принципів, Забезпечення надійності послуг		Досягнення мети аудиту, Виконання умов договору по термінах, вартості та іншим вимогам Максимальна точність та обґрунтованість				

Продовження Додатку І

1	2	3	4	5	6	7
Редько О.Ю. [216]			аудиторських висновків та консультацій	встановлення максимальної кількості помилок чи будь-яких інших невідповідностей		
Сиротенко Е.А. [267 с.207]					Показник розвитку, системи що проходить аудит	
Лосева Н.А. [123]						Визначається співвідношення результатів від наданих аудиторських послуг та витрат всіх видів ресурсів на їх виконання. Показник інтегральної якості можна розглядати через показник рентабельності активів аудиторської

Продовження Додатку І

1	2	3	4	5	6	7
Бичкова С.М. [45, с.18]			Рівень довіри до професійного судження, що оцінюється за дискретною шкалою (високий. Оптимальний, низький)			організації, який скоригований на коефіцієнт ф
Гавриленко А.А., Новикова Ю.А. [54, с. 250]		Ступінь достовірності виданого висновку – використовує кількісні та якісні параметри, що характеризують якість процесу	Ступінь задоволення потреб замовника – використовує кількісні та якісні параметри			Фактично в підсумку визначається результат як відсоток від максимального рівня – 100%
Шалімова Н.С. [297, с. 242]			Дотриманням вимог стандартів аудиту Відповідність висновків (звітів) умовам завдання Дотримання вимог закону України «Про аудиторську діяльність» Забезпечення потреб користувачів			

Додаток К

Аналіз змісту критеріїв оцінки професійної надійності в різних моделях рейтингу суб'єктів аудиторської діяльності

Зміст показників по критеріях оцінки професійної надійності	Моделі рейтингів суб'єктів аудиторської діяльності			
	Модель рейтингу АПУ [140]	Модель рейтингу аудиторів В.Т. Чая [294]	Рейтинг «Аудитори республіки Беларусь» [220]	Рейтинг аудиторсько-консалтингових компаній Урало-Західносибірського регіону [219]
1	2	3	4	5
<i>I. Кадровий потенціал</i>				
Загальна чисельність працівників в т.с. спеціалістів		+		+
Чисельність сертифікованих аудиторів	+	+		+
в т.с. аудиторів – керівників групи із завдання		+		
Стаж роботи аудиторів			+	
Питома вага аудиторів, що мають міжнародний рівень кваліфікації			+	
Питома вага аудиторів у загальній кількості працівників, що залучаються до виконання завдання		+		
Продуктивність праці сертифікованих аудиторів	+		+	+
В т.с. по видах робіт	+			

Продовження Додатку К

1	2	3	4	5
Навантаження на керівника групи із завдання		+		
Підвищення кваліфікації аудиторів		+		
Плинність кадрів			+	+
<i>II. Види та обсяг раніше наданих послуг</i>				
Загальна кількість укладених контрактів на аудит		+	+	
Кількість договорів з клієнтами, що укладаються більше 3 років поспіль			+	
Середня вартість одного договору			+	
Зміна середньої вартості одного контракту		+		
Частка виручки від аудиту				+
Кількість видів завдань з надання впевненості, що виконуються		+		
Кількість видів інших послуг		+		
Аудит фінансової звітності, що складена за МСФЗ		+		
Комплексність наданих послуг			+	
<i>III. Якість раніше наданих послуг</i>				
Участь у зовнішніх перевірках контролю якості		+	+	
Відсутність зауважень за результатами контрольної перевірки якості наданих аудиторських послуг АПУ	+	+		

Продовження Додатку К

1	2	3	4	5
Відсутність зауважень (порушень тощо) з боку АПУ, регуляторних, судових органів та замовників	+			
<u>IV. Форми забезпечення якості майбутніх послуг</u>				
Страховання аудиторського (професійного) ризику	+	+	+	
Прийняті у договорах умови відповідальності за завдані збитки	+		+	
Матеріальне та технічне забезпечення (власного або орендованого офісу, телефонних мереж, комп'ютерної техніки, власної веб-сторінки, зареєстрованої торгової марки тощо)	+	+	+	
Наявність у структурі та штаті аудиторської фірми допоміжних служб або спеціалістів (консультантів)	+	+		
Наявність внутрішньо фірмових стандартів, методик тощо		+		
Наявність внутрішньої системи контролю якості		+		
Рівень інформаційно-методичної підтримки		+		
Застосування в практиці МСА		+		
Своєчасність складання та доказовість аудиторської документації			+	

1	2	3	4	5
Наявність плану перевірки, який погоджено із замовниками			+	
<i>V. Стабільність розвитку, як господарюючого суб'єкта</i>				
Термін діяльності на ринку аудиторських послуг	+	+		
Наявність ліцензій на аудиторську діяльність		+		
Наявність філій (представництв або асоційованих підприємств) в областях країни	+			
Розмір активів, власного капіталу, валових доходів, чистого прибутку, наявність, розмір та ліквідність страхових резервів (депозитів), динаміка цих показників за п'ять років та інших показників);	+		+	
Сукупна виручка від усіх видів аудиторських послуг за рік				+
Динаміка сукупної виручки за рік (останні два роки)		+		+
Основний склад клієнтської бази		+		
Стабільність клієнтської бази		+		
Стан системи менеджменту	+			
Участь у конкурсах (тендерах). Міжнародних проектах		+		
Членство у професійних об'єднаннях		+	+	+
Кількість учасників групи, що проходить рейтинг				+

Додаток Л

Аналіз середньої вартості виконання завдання на аудит (складено за офіційними даними Аудиторської палати України [319])

Регіон	2010 рік			2011 рік			2012 рік			Абсолютна зміна 2012 р. від 2011 р., тис. грн.	
	Середня вартість, тис. грн.		Перевіщення середньої вартості ініціативного аудиту, разів	Середня вартість, тис. грн.		Перевіщення середньої вартості ініціативного аудиту, разів	Середня вартість, тис. грн.		Перевіщення середньої вартості ініціативного аудиту, разів	Обов'язковий аудит	Ініціативний аудит
	Обов'язковий аудит	Ініціативний аудит		Обов'язковий аудит	Ініціативний аудит		Обов'язковий аудит	Ініціативний аудит			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Україна, всього	9,01	115,64	12,8	15,58	130,82	8,4	16,51	146,85	8,9	0,92	16,03
м. Київ та Київська область	13,38	198,38	14,8	21,86	205,65	9,4	25,52	204,24	8,0	3,66	-1,41
Автономна республіка Крим, м. Сімферополь	4,29	6,11	1,4	6,5	9,3	1,4	6,5	12,7	2,0	-0,02	3,44
м. Севастополь	5,47	7,24	1,3	9,6	17,0	1,8	6,5	8,3	1,3	-3,02	-8,68
м. Вінниця та Вінницька область	3,71	8,03	2,2	4,0	5,6	1,4	6,3	8,1	1,3	2,28	2,51
м. Дніпропетровськ та Дніпропетровська область	11,01	76,38	6,9	41,1	76,9	1,9	32,5	150,9	4,6	-8,57	73,95
м. Донецьк та Донецька область	9,90	8,53	0,9	10,9	13,0	1,2	16,6	17,9	1,1	5,67	4,92

Продовження Додатку Л

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
м. Житомир та Житомирська область	3,02	4,39	1,5	4,0	3,6	0,9	4,2	3,1	0,7	0,21	-0,53
м. Запоріжжя та Запорізька область	15,32	11,35	0,7	19,5	17,4	0,9	16,8	23,2	1,4	-2,65	5,79
м. Івано- Франківськ та Івано- Франківська область	4,00	5,57	1,4	5,6	7,0	1,3	4,7	10,2	2,2	-0,88	3,15
м. Кіровоград та Кіровоградська область	4,21	10,57	2,5	4,6	23,7	5,1	7,2	1,5	0,2	2,59	-22,19
м. Луганськ та Луганська область	3,10	2,94	0,9	4,6	6,7	1,5	5,1	5,9	1,2	0,54	-0,78
м. Луцьк та Волинська область	3,06	7,51	2,5	4,4	16,3	3,7	5,1	19,5	3,8	0,67	3,21
м. Львів та Львівська область	6,10	19,66	3,2	7,9	21,8	2,8	10,8	28,3	2,6	2,85	6,42
м. Миколаїв та Миколаївська область	3,01	9,78	3,2	4,7	2,7	0,6	5,7	12,1	2,1	0,99	9,43
м. Одеса та Одеська область	8,25	22,96	2,8	10,7	20,5	1,9	12,0	14,3	1,2	1,32	-6,20
м. Полтава та Полтавська область	4,98	8,10	1,6	6,1	9,8	1,6	8,7	14,8	1,7	2,58	5,04
м. Рівне та Рівненська область	3,28	6,32	1,9	3,3	8,3	2,5	4,4	13,2	3,0	1,09	4,88
м. Суми та Сумська область	4,60	8,00	1,7	5,5	6,7	1,2	7,9	15,6	2,0	2,46	8,89

Продовження Додатку Л

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
м. Тернопіль та Тернопільська область	3,37	4,15	1,2	3,8	5,8	1,5	5,3	6,6	1,2	1,51	0,80
м. Ужгород та Закарпатська область	3,81	10,17	2,7	5,4	13,5	2,5	4,6	17,7	3,9	-0,80	4,20
м. Харків та Харківська область	8,68	43,94	5,1	11,6	47,2	4,1	9,2	39,8	4,3	-2,32	-7,41
м. Херсон та Херсонська область	4,39	16,93	3,9	6,2	5,8	0,9	4,7	28,3	6,1	-1,49	22,54
м. Хмельницький та Хмельницька область	5,90	7,40	1,3	6,2	10,5	1,7	8,0	15,5	1,9	1,75	4,95
м. Черкаси та Черкаська область	4,50	15,23	3,4	5,7	11,5	2,0	5,0	9,3	1,9	-0,75	-2,16
м. Чернівці та Чернівецька область	3,08	11,20	3,6	5,0	20,0	4,0	5,3	20,3	3,8	0,28	0,34
м. Чернігів та Чернігівська область	4,86	5,81	1,2	7,1	10,9	1,5	8,3	16,1	1,9	1,28	5,19

Додаток М

Матриця показників по критеріях оцінки якості продукту аудиторської діяльності

№п/п	Назва показника	Одиниця виміру	Критерії по напрямках оцінки якості				Результат наданої послуги	
			Майбутня послуга	Процес виконання			Користувач	Замовник – відповідач сторона
				Суб'єкт аудиторської діяльності - виконавець	Забезпечення відповідності процесу виконання очікуванням користувачів	Дотримання вимог професійних стандартів та етики		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	<u>Показники кадрового потенціалу</u>							
1.1	Загальна чисельність працівників у попередньому звітному періоді	осіб	+					+
1.2	Загальна чисельність працівників на момент прийняття завдання	осіб		+				
1.3	Чисельність сертифікованих аудиторів у попередньому звітному періоді	осіб	+					+
1.4	Чисельність сертифікованих аудиторів на момент прийняття завдання	осіб		+				
1.5	Продуктивність праці сертифікованих аудиторів	Тис. грн.	+					+

Продовження додатку М

1	2	3	4	5	6	7	8	9
2.	<u>Показники, що характеризують стан договірних відносин</u>							
2.1	Загальна кількість укладених контрактів на аудит у попередньому звітному періоді	одиниць	+				+	
2.2	Середня вартість одного договору у попередньому звітному періоді	Тис. грн.	+				+	
2.3	Середня вартість одного договору по відповідному виду завдання у попередньому звітному періоді	Тис. грн.		+				
2.4	Вартість прийнятого завдання за договором	Тис. грн.						+
2.5	Зміна середньої вартості одного контракту у попередньому звітному періоді	%	+				+	
2.6	Наявність зовнішніх вимог щодо мети та змісту виконання завдання	-		+			+	+
2.7	Наявність зовнішніх вимог щодо процедур вибору суб'єкта аудиторської діяльності по даному виду завдання			+			+	
2.8	Страшування аудиторського (професійного) ризику	-	+			+	+	+
2.9	Страшування виконання прийнятого завдання	-				+		+
2.10	Сума страхового покриття	Тис. грн.				+	+	+
2.11	Умови відповідальності перед замовником по прийнятому договору	-						+

Продовження додатку М

1	2	3	4	5	6	7	8	9
3.	<u>Показники, що характеризують завдання</u>							
3.1	Кількість видів завдань з надання впевненості, що виконуються	одиниць	+				+	
3.2	Кількість видів інших послуг	одиниць	+				+	
3.3	Середня трудомісткість одного завдання з надання впевненості	Люд.-днів				+	+	
3.4	Середня трудомісткість одного завдання по інших послугах	Люд.-днів					+	
3.5	Середня трудомісткість завдання, по якому укладено договір	Люд.-днів				+	+	
3.6	Запланований рівень трудомісткості	Люд.-днів		+	+	+		
3.7	Фактична трудомісткість виконання завдання	Люд.-днів			+	+		+
4.	<u>Показники стану внутрішньофірмової системи контролю якості</u>							
4.1	Наявність внутрішньофірмової системи контролю якості	-		+	+	+		
4.2	Відсутність зауважень за результатами контрольної перевірки якості наданих аудиторських послуг АПУ	-	+			+	+	
4.3	Відсутність зауважень (порушень тощо) з боку АПУ	-	+			+	+	
5.	<u>Операційні показники діяльності</u>							
5.1	Термін діяльності на ринку аудиторських послуг	років	+				+	
5.2	Сукупна виручка від усіх видів	Тис. грн.	+				+	

Продовження додатку М

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	аудиторських послуг за рік							
5.3	Динаміка сукупної виручки за рік (останні два роки)	%	+				+	
5.4	Сума отриманого прибутку (збитку)	Тис. грн.	+				+	
5.5	Розмір власного капіталу	Тис. грн.	+				+	
5.6	Вартість основних засобів	Тис. грн.	+				+	
5.7	Вартість нематеріальних активів	Тис. грн.	+				+	
5.8	Участь у конкурсах (тендерах). Міжнародних проектах	-	+				+	
5.9	Членство у професійних об'єднаннях	-	+				+	
6.	<u>Показники методичного та організаційного забезпечення виконання завдання</u>							
6.1	Наявність внутрішньо фірмових стандартів прийняття та виконання завдання			+	+			
6.2	Наявність власних методик виконання завдання	-		+				
6.3	Наявність у структурі та штаті аудиторської фірми допоміжних служб або спеціалістів (консультантів)	-	+				+	

Закінчення додатку М

1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.
7.	<u>Показники рівня виконання завдання</u>							
7.1	Відповідність процедур прийняття завдання вимогам професійних стандартів та кодексу етики (комплексний показник)			+	+	+		
7.2	Відповідність процедур планування вимогам професійних стандартів та кодексу етики (комплексний показник)			+	+	+		
7.3	Прийнятий рівень суттєвості на рівні фінансової звітності	Грн.		+	+	+		
7.4	Прийнятий рівень суттєвості виконання	Грн.		+	+	+		
7.5	Відповідність процедур виконання завдання вимогам професійних стандартів (комплексний показник)				+	+		
7.6	Рівень обґрунтованості результатів виконаного завдання (комплексний показник)				+	+		
7.7	Рівень документального оформлення виконаних процедур (комплексний показник)				+			

Примітка: показники, що включено до 7 групи (7.1, 7.2, 7.5, 7.6, 7.7) за своїм змістом є комплексними, тобто включають в себе групу показників нижчого порядку у відповідності до застосовуваних методик контролю якості, як під час виконання завдання так і під час проведення зовнішньої перевірки внутрішньофірмової системи контролю якості

Додаток Н

Приклади подання результатів виконання аудиторських процедур перевірки стану корпоративного управління та внутрішнього аудиту в тексті аудиторського звіту (висновку)

Приклад 1. Результати виконаних процедур перевірки не містять зауважень.

...
Звіт щодо результатів виконання додаткових вимог, визначених «Вимогами до аудиторського висновку при розкритті інформації емітентами цінних паперів (крім емітентів облігацій місцевої позики)», затверджених рішенням ДКЦПФР від 29.09.2011 року №1360

...
2.4. Результати виконання процедур з метою висловлення думки щодо стану корпоративного управління, у тому числі внутрішнього аудиту відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства»

Метою виконання процедур щодо стану корпоративного управління, у тому числі внутрішнього аудиту відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства» було отримання доказів, які дозволяють сформулювати судження щодо:

- 1) відповідності системи корпоративного управління у товаристві вимогам Закону України «Про акціонерні товариства» та вимогам Статуту,
- 2) відповідного подання інформації про стан корпоративного управління у розділі «Інформація про стан корпоративного управління» річного звіту акціонерного товариства, яка складається згідно до вимог «Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів», затверджених рішенням Комісії від 30.10.2009 N 1355, зареєстрованих в Міністерстві юстиції України 25.01.2010 за N 80/17375.

Станом на 31.12.2011 року акціями товариства володіло 1024 акціонери.

Формування складу органів корпоративного управління акціонерного товариства (назва) здійснюється відповідно до:

- розділу 3 Статуту, затвердженого 21 березня 2010 року;
- рішення загальних зборів акціонерного товариства (протокол №4 від 15 лютого 2011 року).

Протягом звітнього року в акціонерному товаристві функціонували наступні органи корпоративного управління:

- загальні збори акціонерів,
- наглядова рада,
- правління,
- ревізійна комісія.

Створення служби внутрішнього аудиту не передбачено внутрішніми документами акціонерного товариства.

Кількісний склад сформованих органів корпоративного управління відповідає вимогам Статуту та вимогам, встановленим рішенням загальних зборів акціонерів (протокол №4 від 15 лютого 2011 року).

Функціонування органів корпоративного управління регламентується положеннями Статуту та Положенням про наглядову раду (затверджене рішенням загальних зборів акціонерів протокол №4 від 15 лютого 2011 року).

Статутом передбачено затвердження Положення про правління акціонерного товариства, Положення про ревізійну комісію та Положення про порядок залучення зовнішнього аудитора. На момент здійснення процедур аудиту такі положення фактично не затверджено.

Щорічні загальні збори акціонерів проводились в термін, визначений Законом України «Про акціонерні товариства» - до 30 квітня.

Фактична періодичність засідань наглядової ради відповідає термінам визначеним Законом України «Про акціонерні товариства» та вимогам Статуту – не рідше одного разу на квартал.

Протягом звітнього року правління товариства здійснювало поточне управління фінансово-господарською діяльністю в межах повноважень, які встановлено Статутом акціонерного товариства. Змін у складі правління протягом звітнього року не відбувалось.

Контроль за фінансово-господарською діяльністю акціонерного товариства протягом звітнього року здійснювався ревізійною комісією та ТОВ «Аудитсервіс» (на підставі договору №28 від 05 червня 2011 року).

Фактична реалізація функцій ревізійної комісії протягом звітнього року пов'язана з перевіркою фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства за 2010 рік. Звіт ревізійної комісії, затверджений протокол засідання ревізійної комісії №2 від 02 лютого 2011 року, не містить суттєвих зауважень щодо порушення законодавства під час провадження фінансово-господарської діяльності, а також встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та подання звітності, й підтверджує достовірність та повноту даних фінансової звітності за 2010 рік. Звіт ревізійної комісії було розглянуто на засіданні наглядової ради (протокол № 1 від 05 лютого 2011 року) й затверджено загальними зборами акціонерів (протокол №4 від 15 лютого 2011 року).

Спеціальні перевірки протягом звітнього року ревізійною комісією не проводились.

На дату надання цього звіту ревізійною комісією товариства завершено перевірку фінансово-господарської діяльності товариства (протокол засідання ревізійної комісії №3 від 20 лютого 2011 року), проте звіт ревізійної комісії ще не розглядався наглядовою радою.

Звіт ревізійної комісії за наслідками перевірки фінансово-господарської діяльності товариства за 2011 рік не містить суттєвих зауважень щодо порушення законодавства під час провадження фінансово-господарської діяльності, а також встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та подання звітності, й підтверджує достовірність та повноту даних фінансової звітності за 2011 рік.

Протягом звітнього періоду не відбувалось змін зовнішнього аудитора. Затвердження зовнішнього аудитора – ТОВ «Аудитсервіс» відбувалось у відповідності до вимог Статуту товариства.

За результатами виконаних процедур перевірки стану корпоративного управління у тому числі внутрішнього аудиту відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства» можна зробити висновок:

- 1) прийнята та функціонуюча система корпоративного управління у товаристві відповідає вимогам Закону України «Про акціонерні товариства» та вимогам Статуту,
- 2) «Інформація про стан корпоративного управління», наведена у річному фінансовому звіті, складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до вимог «Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів», затверджених рішенням Комісії від 30.10.2009 N 1355, зареєстрованих в Міністерстві юстиції України 25.01.2010 за N 80/17375.

Приклад 2. Результати виконаних процедур перевірки містять зауваження щодо відповідності системи корпоративного управління вимогам Закону України «Про акціонерні товариства».

...

2. Звіт щодо результатів виконання додаткових вимог, визначених «Вимогами до аудиторського висновку при розкритті інформації емітентами цінних паперів (крім емітентів облігацій місцевої позики)», затверджених рішенням ДКЦПФР від 29.09.2011 року №1360

...

2.4. Результати виконання процедур з метою висловлення думки щодо стану корпоративного управління, у тому числі внутрішнього аудиту відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства»

Метою виконання процедур щодо стану корпоративного управління, у тому числі внутрішнього аудиту відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства» було отримання доказів, які дозволяють сформулювати судження щодо:

- 1) відповідності системи корпоративного управління у товаристві вимогам Закону України «Про акціонерні товариства» та вимогам Статуту,
- 2) достовірності та повноти розкриття інформації про стан корпоративного управління у розділі «Інформація про стан корпоративного управління» річного звіту акціонерного товариства.

Станом на 31.12.2011 року акціями товариства володіло 124 акціонери.

Формування складу органів корпоративного управління акціонерного товариства (назва) здійснюється відповідно до:

- розділу 3 Статуту, затвердженого 21 березня 2010 року;
- рішення загальних зборів акціонерного товариства (протокол №4 від 15 лютого 2011 року).

Протягом звітного року в акціонерному товаристві функціонували наступні органи корпоративного управління:

- загальні збори акціонерів,
- правління,
- ревізійна комісія.

У відповідності до статі 51 Закону України «Про акціонерні товариства» в акціонерних товариствах з кількістю акціонерів - власників простих акцій 10 осіб і більше створення наглядової ради є обов'язковим. Проте створення наглядової ради та служби внутрішнього аудиту не передбачено Статутом та внутрішніми документами акціонерного товариства.

Кількісний склад сформованих органів корпоративного управління відповідає вимогам Статуту та вимогам, встановленим рішенням загальних зборів акціонерів (протокол №4 від 15 лютого 2011 року).

Функціонування органів корпоративного управління регламентується положеннями Статуту.

Статутом не передбачено затвердження будь-яких додаткових положень, що регламентують функціонування органів корпоративного управління.

Щорічні загальні збори акціонерів проводились в термін, визначений Законом України «Про акціонерні товариства» - до 30 квітня.

Протягом звітного року правління товариства здійснювало поточне управління фінансово-господарською діяльністю в межах повноважень, які встановлено Статутом акціонерного товариства. Змін у складі правління протягом звітного року не відбувалось.

Контроль за фінансово-господарською діяльністю акціонерного товариства протягом звітного року здійснювався ревізійною комісією та ТОВ «Аудитсервіс» (на підставі договору №28 від 05 червня 2011 року).

Фактична реалізація функцій ревізійної комісії протягом звітного року пов'язана з перевіркою фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства за 2010 рік. Звіт ревізійної комісії, затверджений протокол засідання ревізійної комісії №2 від 02 лютого 2011 року, не містить суттєвих зауважень щодо порушення законодавства під час провадження фінансово-господарської діяльності, а також встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та подання звітності, й підтверджує достовірність та повноту даних фінансової звітності за 2010 рік. Звіт ревізійної комісії було розглянуто на засіданні наглядової ради (протокол № 1 від 05 лютого 2011 року) й затверджено загальними зборами акціонерів (протокол №4 від 15 лютого 2011 року).

Спеціальні перевірки протягом звітного року ревізійною комісією не проводились.

На дату надання цього звіту ревізійною комісією товариства завершено перевірку фінансово-господарської діяльності товариства (протокол засідання ревізійної комісії №3 від 20 лютого 2011 року), проте звіт ревізійної комісії ще не розглядався наглядовою радою.

Звіт ревізійної комісії за наслідками перевірки фінансово-господарської діяльності товариства за 2011 рік не містить суттєвих зауважень щодо порушення законодавства під час провадження фінансово-господарської діяльності, а також встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та подання звітності, й підтверджує достовірність та повноту даних фінансової звітності за 2011 рік.

Протягом звітного періоду не відбувалось змін зовнішнього аудитора. Затвердження зовнішнього аудитора – ТОВ «Аудитсервіс» відбувалось у відповідності до вимог Статуту товариства.

За результатами виконаних процедур перевірки стану корпоративного управління у тому числі внутрішнього аудиту відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства» можна зробити висновок:

- 1) прийнята та функціонуюча система корпоративного управління у товаристві відповідає вимогам Статуту, але з урахуванням обставин, які викладено вище не в повному обсязі відповідає вимогам Закону України «Про акціонерні товариства»,
- 2) «Інформація про стан корпоративного управління», наведена у річному фінансовому звіті, складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до вимог «Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів», затверджених рішенням Комісії від 30.10.2009 N 1355, зареєстрованих в Міністерстві юстиції України 25.01.2010 за N 80/17375.

Приклад 3. Результати виконаних процедур перевірки містять зауваження щодо відповідності подання інформації про стан корпоративного управління у річному звіті.

...

2. Звіт щодо результатів виконання додаткових вимог, визначених «Вимогами до аудиторського висновку при розкритті інформації емітентами цінних паперів (крім емітентів облігацій місцевої позики)», затверджених рішенням ДКЦПФР від 29.09.2011 року №1360

...

2.4. Результати виконання процедур з метою висловлення думки щодо стану корпоративного управління, у тому числі внутрішнього аудиту відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства»

Метою виконання процедур щодо стану корпоративного управління, у тому числі внутрішнього аудиту відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства» було отримання доказів, які дозволяють сформулювати судження щодо:

- 1) відповідності системи корпоративного управління у товаристві вимогам Закону України «Про акціонерні товариства» та вимогам Статуту,
- 2) відповідного подання інформації про стан корпоративного управління у розділі «Інформація про стан корпоративного управління» річного звіту акціонерного товариства, яка складається згідно до вимог «Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів»,

затверджених рішенням Комісії від 30.10.2009 N 1355, зареєстрованих в Міністерстві юстиції України 25.01.2010 за N 80/17375.

Станом на 31.12.2011 року акціями товариства володіло 1024 акціонери.

Формування складу органів корпоративного управління акціонерного товариства (назва) здійснюється відповідно до:

- розділу 3 Статуту, затвердженого 21 березня 2010 року;
- рішення загальних зборів акціонерного товариства (протокол №4 від 15 лютого 2011 року).

Протягом звітного року в акціонерному товаристві функціонували наступні органи корпоративного управління:

- загальні збори акціонерів,
- наглядова рада,
- правління,
- ревізійна комісія.

Створення служби внутрішнього аудиту не передбачено внутрішніми документами акціонерного товариства.

Кількісний склад сформованих органів корпоративного управління відповідає вимогам Статуту та вимогам, встановленим рішенням загальних зборів акціонерів (протокол №4 від 15 лютого 2011 року).

Функціонування органів корпоративного управління регламентується положеннями Статуту та Положенням про наглядову раду (затверджене рішенням загальних зборів акціонерів протокол №4 від 15 лютого 2011 року).

Статутом передбачено затвердження Положення про правління акціонерного товариства, Положення про ревізійну комісію та Положення про порядок залучення зовнішнього аудитора. На момент здійснення процедур аудиту такі положення фактично не затверджено.

Щорічні загальні збори акціонерів проводились в термін, визначений відповідно до вимог статті 32 Закону України «Про акціонерні товариства» - річні загальні збори товариства проводяться не пізніше 30 квітня року наступного за звітним. Протягом 2011 року не проводились річні загальні збори внаслідок відсутності кворуму. Проте, ця інформація не була додатково розкрита у річному звіті.

Разом з тим 26 вересня було проведено позачергові збори акціонерів на вимогу правління з метою отримання дозволу на укладання договору про продаж будівлі цеху, що відноситься до основного виробництва. Ця інформація також не була належним чином розкрита у річному звіті акціонерного товариства.

Фактична періодичність засідань наглядової ради відповідає термінам визначеним Законом України «Про акціонерні товариства» та вимогам Статуту – не рідше одного разу на квартал.

Протягом звітного року правління товариства здійснювало поточне управління фінансово-господарською діяльністю в межах повноважень, які встановлено Статутом акціонерного товариства. Змін у складі правління протягом звітного року не відбувалось.

Контроль за фінансово-господарською діяльністю акціонерного товариства протягом звітного року здійснювався ревізійною комісією та ТОВ «Аудитсервіс» (на підставі договору №28 від 05 червня 2011 року).

Фактична реалізація функцій ревізійної комісії протягом звітного року пов'язана з перевіркою фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства за 2010 рік. Звіт ревізійної комісії, затверджений протокол засідання ревізійної комісії №2 від 02 лютого 2011 року, не містить суттєвих зауважень щодо порушення законодавства під час провадження фінансово-господарської діяльності, а також встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та подання звітності, й підтверджує достовірність та повноту даних фінансової звітності за 2010 рік. Звіт ревізійної комісії було розглянуто на засіданні наглядової ради (протокол № 1 від 05 лютого 2011 року) й затверджено загальними зборами акціонерів (протокол №4 від 15 лютого 2011 року).

Спеціальні перевірки протягом звітного року ревізійною комісією не проводились.

На дату надання цього звіту ревізійною комісією товариства завершено перевірку фінансово-господарської діяльності товариства (протокол засідання ревізійної комісії №3 від 20 лютого 2011 року), проте звіт ревізійної комісії ще не розглядався наглядовою радою.

Звіт ревізійної комісії за наслідками перевірки фінансово-господарської діяльності товариства за 2011 рік не містить суттєвих зауважень щодо порушення законодавства під час провадження фінансово-господарської діяльності, а також встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та подання звітності, й підтверджує достовірність та повноту даних фінансової звітності за 2011 рік.

Протягом звітного періоду не відбувалось змін зовнішнього аудитора. Затвердження зовнішнього аудитора – ТОВ «Аудитсервіс» відбувалось у відповідності до вимог Статуту товариства.

За результатами виконаних процедур перевірки стану корпоративного управління у тому числі внутрішнього аудиту відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства» можна зробити висновок:

- 1) прийнята та функціонуюча система корпоративного управління у товаристві відповідає вимогам Закону України «Про акціонерні товариства» та вимогам Статуту,
- 2) «Інформація про стан корпоративного управління», наведена у річному фінансовому звіті, за виключенням обставин, які викладено вище, складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до вимог «Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів», затверджених рішенням Комісії від 30.10.2009 N 1355, зареєстрованих в Міністерстві юстиції України 25.01.2010 за N 80/17375.

Список використаних джерел

1. Абленов Д.О. Основы аудита: Учебник / Д.О. Абленов – Астана : Фолиант, 2008. – 448 с.
2. Агошкова Е.Б. Эволюция понятия системы / Е.Б. Агошкова, Б.В. Ахлибининский // Вопросы философии. — 1998. — №7. С.170—179.
3. Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
4. Азарская М.А. Качество аудита: сущность и оценка / М.А. Азарская // Экономические науки. – 2009. – №8(57). – С.273-280.
5. Азарская М.А. Теоретические основы аудита: предмет и метод / М.А. Азарская // Экономические науки. – 2009. - N 7. – С. 297-301.
6. Азарская М.А. Теория и методология обеспечения качества аудита : дис. ... доктора экон. наук : 08. 00. 12 / Майя Анатольевна Азарская. – Йошкар-Ола, 2009. – 452 с.
7. Азарская М.А. Теория и методология обеспечения качества аудита : автореф. дис. на соискание уч. степени д-ра экон. наук. : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Майя Анатольевна Азарская; ГОУ ВПО «Марийский государственный технический университет». – Йошкар-Ола, 2009. – 36 с.
8. Андреев В.Д. Практический аудит: Спр. пособие / Валерий Дмитриевич Андреев. – М. : Экономика, 1994. – 336 с.
9. Андрессен Д. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов / Д. Андрессен, П. Тиссен : пер. с англ. М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. – 304 с.
10. Антосик Л.В. Информация как ресурс и источник конкурентного преимущества / Л.В. Антосик // Вестник ВолГУ. Серия 9. – Вып. 4. Ч. 2. – 2005. – С.28-32.
11. Арабян К.К. Организация и проведение аудиторской проверки : Учебник / К. К. Арабян. – М. : Юнити-Дана, 2009. – 447с.
12. Аренс А. Аудит [пер. с англ.] / А. Аренс, Дж. Лоббек.; гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту). – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
13. Архипов Д.А. Распределение риска в договорных обязательствах с участием предпринимателей / Д.А. Архипов // Журнал российского права. – 2005. – №3. – С.38-55.
14. Астапова Г.В. Методика корпоративного аналізу фінансової діяльності підприємств [Електронний ресурс]. / Г.В. Астапова – Режим доступу : http://www.economy-confer.com.ua/full_article/572/
15. Аудит і ревізія підприємницької діяльності. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець, та ін.; За ред.. проф. Ф.Ф. Бутиця – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 416с.
16. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш; Пер. с англ. Под ред Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.

17. Аудит: общий, банковский и налоговый: учеб. / под. ред. В.П. Суйца. – 2-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 67 с.
18. Аудит оподаткування підприємств : навч. посіб. / О.А. Петрик, Г.М. Давидов, О.Ю. Редько та ін.; за заг. ред. О.А. Петрик ; передм. Т.І. Єфіменко. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. – 352 с.
19. Аудиторський висновок. Норматив 13. Затв. АПУ 05.10.95 р., протокол №36 // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – №2. – С. 55-60.
20. Аудиторські свідчення. Норматив 8. Затв. АПУ 05.10.95 р., протокол №36 // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – №3. – С. 39-41.
21. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / [В.В. Немченко, К.О. Редько, О.Ю. Редько та ін.] ; за ред. проф. Немченко В. В., та проф. Редько О. Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
22. Аудит : Практическое пособие / [А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик и др.] ; под ред. А. Кузьминского. – К. : «Учетинформ», 1996. – 283с.
23. Аудит предприятия. Организация аудиторских проверок и комплексный анализ финансовых результатов деятельности предприятия : Учебное пособие / [Г.Б. Полисюк, Ю.Д. Кузьмина, Г.И. Суханова и др.]. – М. : «Экзамен», 2001. – 352с.
24. Аудит: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / [В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.]; под ред. проф. В.И. Подольского. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ – ДАНА: Аудит, 2011. – 607 с.
25. Баюра Д. О. Аудит у системі корпоративного управління акціонерних товариств / Д.О. Баюра. // Теоретичні та прикладні питання економіки : Вип.20, 2009. – С. 124-130.
26. Баюра Д.О. Система корпоративного управління в Україні: стан та перспективи розвитку / Д.О. Баюра. – К. : Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2009. – 228 с.
27. Беликов И.В. Аудит корпоративного управления компании – этап подготовки компании к привлечению инвестиций / И.В. Беликов, В.К. Вербицкий. // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. – 2006. – №11(30). – С. 34-42.
28. Бернацкий В. О. Интересы и их роль в обществе : Учеб. пособие / В. О. Бернацкий. – Омск : ОмПИ, 1990. – 36 с.
29. Білуха М.Т. Курс аудиту / М.Т. Білуха. – К. : Вища школа – «Знання», 1998. – 573 с.
30. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підручник / М.Т. Білуха. – К. : Вища шк., 1994. – 364с.
31. Большая Советская Энциклопедия (В 30 томах) Гл. ред. А.М. Прохоров. Изд. 3-е. – М. : Советская Энциклопедия, 1973. – Т. 11. – Италия – Кваркуш, 1973. – 650 с.
32. Большая Советская Энциклопедия (В 30 томах) Гл. ред. А.М. Прохоров. Изд. 3-е. – М. : Советская Энциклопедия, 1973. – Т. 27. – Италия – Кваркуш, 1973. – 663 с.

33. Большая экономическая энциклопедия / [Т. П. Варламова, Н.А. Васильева, Л.М. Неганова и др.]. — М. : Эксмо, 2008 — 816 с.
34. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. — М. : Институт новой экономики, 1997. — 864 с.
35. Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія / В.П. Бондар. — Житомир: ЖДТУ, 2008. — 456 с.
36. Бондар В.П. Якість аудиту та фактори її підвищення / В.П. Бондар. // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. Житомир : ЖДТУ, 2008. — № 4 (46) — С. 22-27.
37. Бралатан В.П. Професійна етика : навч. посіб. / В.П. Бралатан, Л.В. Гуцаленко, Н.Г. Здирко. — К.: Центр учбової літератури, 2011. — 252 с.
38. Бровкина Н.Д. Контроль и ревизия : учеб. пособие / Н.Д. Бровкина. — Москва : ИНФРА-М, 2007. — 346 с.
39. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации : монография / В.В. Бурцев — М. : Экзамен, 2000. — 320 с.
40. Бутинець Ф.Ф. Аудит : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець. — 2-е вид. перероб. та доп. — Житомир : ПП «Рута», 2002. — 672 с.
41. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: [Монографія] / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир: ЖДТУ, 2004. — 564 с.
42. Бутинець Ф.Ф. Аудит та суб'єкти його здійснення: історія, етапи його становлення / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. — 2005. — №3 (33). — с.3-19.
43. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні: Монографія. / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир: ЖДТУ, 2004. — 564 с.
44. Бычкова С.М. Контроль качества аудита / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыглова — М.: Эксмо, 2008. — 208 с.
45. Бычкова С.М. Понятие «качество» в аудите и бухгалтерском учете / С.М. Бычкова // Аудиторские ведомости. — 2005. — № 3. — С. 13–21.
46. Бычкова С.М. Риски в аудиторской деятельности / С.М. Бычкова, Л.Н. Растваханова ; под ред. проф. С.М. Бычковой. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 416 с.
47. Бэлл Д. Социальные рамки информационного общества / Д. Бэлл // Новая технокритическая волна на Западе. — М. : Прогресс, 1986. — С.330-342
48. Валуев Б.И. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, Е.Л. Зернов — М. : Финансы и статистика, 1991. — 224 с.
49. Ведерніков Ю.А. Теорія держави і права: навч. посіб. / Ю.А. Ведерніков, А.В. Папірна. — К. : Знання, 2008. — 333 с.
50. Вимоги до аудиторського висновку при розкритті інформації емітентами цінних паперів (крім емітентів облігацій місцевої позики), затверджені

рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 29.09.2011 №1360 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1358-11>

51. Вимоги до аудиторського заключення за підсумками перевірки річного балансу і річної звітності у відповідності з п. 1 ст.10 Закону України «Про аудиторську діяльність», затверджені рішенням Аудиторської палати України від 14.02.95 р., протокол №25 // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – №2. – С. 38-39

52. Вікіпедія. Вільна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki>

53. Волчек А.В. Системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в коммерческих организациях / А.В. Волчек. – Минск : Регистр, 2007. – 256 с.

54. Гавриленко А.А. Оценка качества аудита на основе объективных критериев / А.А. Гавриленко, Ю.А. Новикова // Аудит и финансовый анализ. – 2009. - №6. – с.250-253.

55. Гайдай М.Г. Перспективи законодавчого регулювання аудиторської діяльності в Україні [Електронний ресурс]. / М.Г. Гайдай – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/news/246-perspektivi-zakonodavchogo-regulyuvannya-auditorskoji-diyalnosti-v-ukrajini>

56. Галузіна С.М. Международный учет и аудит / С.М. Галузіна, Т.Ф. Пупшис. – СПб. : Питер, 2006. – 272 с.

57. Герасимович А.М. Облік і аудит у банках : підручн. / А. М. Герасимович, Л.М. Кіндрацька, Т. В. Кривов'яз ; за заг. ред. проф. А. М. Герасимовича. – К. : КНЕУ, 2004. – 540 с.

58. Головач В.В. Філософія аудиту та його сутність / В.В. Головач // Економіка. Фінанси. Право : Інформаційно-аналітичний журнал. – 2012. – №1/2. - С. 48-61

59. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. / С.Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

60. Голуб Ю.О. Теоретичні підходи до визначення сутності аудиту в сучасних умовах / Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна // Вісник Університету банківської справи Національного банку. України. – 2009. – №1 (4). – С. 171 – 174

61. Гольдштейн Г.Я. Основы менеджмента: Учебное пособие / Г.Я. Гольдштейн. – 2-е изд., доп. и перераб. – Таганрог : Изд-во ТРТУ, 2003. – 250 с.

62. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року №436-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

63. Гречко А.В. Дослідження впливу податкової політики на економічний розвиток України [Електронний ресурс]. / А.В. Гречко. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1443>

64. Гриньова В. М. Організаційно-економічні основи формування системи корпоративного управління в Україні / В.М. Гриньова. – К., 2003. – 324 с.

65. Гутцайт Е.М. Актуальные проблемы аудита (базовая концепция, методология решения) : дис. ... доктора экон. наук : 08.00.12 / Евгений Михельевич Гутцайт. – М., 2004. – 343 с.

66. Гутцайт Е.М. Внешний контроль качества аудита и его возможности / Е.М. Гутцайт // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 1 - С.3-11.
67. Гутцайт Е. М. Об узловых точках методики внешнего контроля качества аудита / Е.М. Гутцайт // Аудитор. – 2011. – № 06. – С. 27-34.
68. Давидов Г.М. Аудит: Навч. посіб. / Г.М. Давидов. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2001. – 363 с.
69. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: Монографія / Григорій Миколайович Давидов. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.
70. Давидов Г.М. Шляхи реформування системи аудиту в Україні / Г.М. Давидов, О.А. Петрик // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2012. – Випуск 22, Ч. II. – С. 3-9.
71. Давидов Г.М. Формування теоретичних основ аудиту : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Г.М. Давидов. – Київ, 2006. – 28 с.
72. Давидов Г.М. Формування теоретичних основ аудиту // дис.... д-ра екон. наук : 08.06.04./ Григорій Миколайович Давидов. – К., 2006. – 463 с.
73. Давидов Г.М. Дослідження функцій аудиту в системі соціально-економічних відносин та фінансового контролю / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова // Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка. – 2010. – Вип. 29, Ч.1: Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці. – С. 294-300.
74. Давидов Г.М. Підходи щодо створення комплексу організаційно-методичного забезпечення функціонування аудиторської фірми / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2010, - №3(53) – С. 75-81.
75. Данилевский Ю.А. Общий аудит в вопросах и ответах / Ю.А. Данилевский. – М.: Бух. учет, 1995. – 112 с.
76. Дерій В.А. Аудит: курс лекцій. / В.А. Дерій, А.Я. Кізима. — Тернопіль: Джура, 2002. – 86 с.
77. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844.
78. Дмитренко И.Н. Информационно-регламентное обеспечение внутрифирменного контроля качества аудиторских услуг / И.Н. Дмитренко // Аудитор України. – 2009. - №7-8. – с.62-63.
79. Дмитренко Є. В. Податковий аудит як сервісна послуга органів ДПСУ та найбільш ефективна форма податкового контролю / Є. В. Дмитренко // Інвестиції: практика та досвід. – Київ. - 2012. – №19. – С. 41-45.
80. Додж. Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита [пер. с англ.] / Р. Додж ; предисловие С.А.Стукова. – М. : Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. – 240 с.

81. Документальне оформлення аудиту. Норматив 12. Затв. АПУ 05.10.95 р., протокол №36 // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. - №3. – С. 41-43.
82. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація: монографія / Н.І. Дорош. – К: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с.
83. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика / Н.І. Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.
84. Дорош Н.І. Юридична відповідальність аудитора перед клієнтом / Н.І. Дорош // Вісник податкової служби. – 1998. – №20. – С. 20-24.
85. Дорош Н.І. Юридична відповідальність аудиторів перед третіми особами: міжнародний досвід / Н.І. Дорош // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №10. – С. 65-68.
86. Драч В.І. Наступний крок: забезпечення якості аудиторських послуг / В.І. Драч // Аудитор України. – 2009. - №5-6. – с. 60-61.
87. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник. / І.К. Дрозд, В.О. Шевчук. – К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. – 304 с.
88. Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія / Ірина Кузьмівна Дрозд. – К.: Імекс-ЛТД, 2004. – 312 с.
89. Дроздов Н.Д. Институциональная экономика: Учеб. Пособие / Н.Д. Дроздов. – Тверь : Твер. гос. ун-т, 2006. – 156 с.
90. Духненко В. Особенности проведения исследования на рынке аудита и консалтинга Украины [Електронний ресурс]. / В. Духненко, О. Дуброва. – Режим доступу : <http://expert-rating.com>
91. Европейская комиссия: реформирование аудиторской деятельности [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.kpmg.com/RU/ru/topics/Audit-Committee-Institute/Publications/Documents/Barnier-Jan%202012_rus.pdf
92. Євдокімов В.В. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю в управлінській діяльності підприємства / В.В. Євдокімов // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. Житомир : ЖДТУ, 2009. – № 4 (50) – С. 42-45.
93. Жарылгасова Б.Т. Международные стандарты аудита : учебное пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобон. – 3-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2007. – 400 с.
94. Заварихин Н.М. Рейтинг и рэнкинг аудиторских компаний: особенности составления / Н.М. Заварихин, А.В. Парамонов // Аудитор. – 2012. – №3 – с. 23-29.
95. Звіт Аудиторської палати України про стан аудиторської діяльності в Україні за 2009 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu>
96. Иванова Е.С. Сущности понятия «аудит налогообложения» в соотношении с понятиями «налоговый аудит» и «налоговый консалтинг» / Е.С. Иванова // Вопросы экономики и права. – 2011. – № 4. – С. 365 – 370.

97. Иноземцев В.Л. Современное постиндустриальное общество: природа, противоречия, перспективы / В.Л. Иноземцев // Учеб. пособие для студентов вузов – Москва : Логос, 2000. – 304 с.
98. Институциональные механизмы регулирования аудиторской деятельности и обеспечение качества аудита / В. В. Панков, Н. В. Акаимова, В. Л. Кожухов // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 01. – С. 187-194.
99. Информационные системы : учеб. пособие / Е.В. Бурцева, И.П. Рак, А.В. Селезнев, А.В. Терехов, В.Н. Чернышов. – Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2009. – 128 с.
100. Іванілов О. С. Економіка підприємства: підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / О. С. Іванілов — К. : Центр учбової літератури, 2009. — 728 с.
101. Івахненко С.В. Інформаційні технології в аудиті та внутрішньогосподарському контролі // дис.... д-ра екон. наук : 08.00.09./ Сергій Володимирович. – Київ, 2011. – 566 с.
102. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посіб. / С.В. Івахненко. – 4-те вид., випр. – К. : Знання-Прес, 2008. – 343с.
103. Ільїна С.Б. Основи аудиту: Навчально-практичний посібник / С.Б. Ільїна. – К.: Кондор, 2006. – 378 с.
104. Качество аудита: точка зрения IAASB. Январь 2011 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.kz-adviser.kz/download/audit_quality.pdf
105. Каширина М.П. Налоговой аудит - новое направление аудиторской деятельности / М.П. Каширина // Аудиторские ведомости. –2009. – № 8 с. 5-6.
106. Ким Н.В. Методологические и институциональные проблемы аудита : дис. ... доктора экон. наук : 08. 00. 12 : в 2 т. / Наталья Васильевна Ким. – Краснодар, 2008. – Т. 1. – 342 с. ; Т. 2. – 112 с.
107. Маркс К. Капитал : т. 1 / К. Маркс // Сочинения : т. 23 / К. Маркс, Ф. Энгельс. – 2-е изд. – М. : Гос. изд-во полит. литературы, 1960. – 907 с.
108. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С.Я. Зубілевич. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – 123 с.
109. Коментар з питань імплементації угоди про партнерство і співробітництво між Україною та Європейським Співтовариством [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://eeas.europa.eu/delegations/ukraine/documents/virtual_library/02_what_is_uk.pdf
110. Кондратьєва В.Є. Організаційні аспекти впровадження аудиторськими фірмами та аудиторами систем контролю якості аудиторських послуг [Електронний ресурс]. / В.Є. Кондратьєва, В.Р. Шевчук. - Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca/Ekon/2009_30/16.pdf
111. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджена рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 р. N 182/3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti>
112. Концепція змін до законодавства про аудиторську діяльність, спрямованих на підвищення якості аудиторських послуг, покращання бізнес-

клімату та адаптацію до законодавства Європейського Союзу [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.google.ru/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=24&d=0CEAQFjADOBQ&url=http%3A%2F%2Fwww.tahadvisers.org.ua%2Fuser_files%2FAudit.ppt&ei=1VdIUPL3Lc3R4QS1_YDQDA&usg=AFQjCNHeW2gQ1Z6BW0g1K1lPDJLpWBfrvA&sig2=8GcWbl-of6n60aZ2yJRoiw

113. Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні. Затв. АПУ 26.09.2013 р., протокол №279/7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/normativni-akti-shcho-regulyuyut-auditorsku-diyalnist/16-normativni-akti-auditorskoji-palati-ukrajini>

114. Кори́ков А.М., Павлов С.Н. Теория систем и системный анализ: учеб. пособие. / А.М. Кори́ков, С.Н. Павлов. — Томск: Томс. гос. ун-т систем управления и радиоэлектроники, 2008. — 264 с.

115. Корпоративне управління в Україні в сучасних умовах : монографія / кол. авт. : Б.Лессер, П.Гайдуцький, І.Розпутенко та ін. ; за заг. ред. І.Розпутенка, Б.Лессера, пер. з англ. В.Шульги ; Нац. акад. держ. упр. при Президентові України, Ін-т підвищ. кваліфікації керів. кадрів. – К. : К.І.С., 2004. – 306 с.

116. Костюк О.М. Корпоративное управление в банке: монографія. / О.М. Костюк. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2008. – 332 с.

117. Котелова Ю. В. Очерки по психологии труда. Учеб. пособие. / Ю.В. Котелова. – М. : Изд-во Московского гос. ун-та, 1986. – 118 с.

118. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики / Евгений Алексеевич Кочерин. – М. : Экономика, 1982. – 216 с.

119. Крупка Я. Д. Користувачі облікової інформації та проблеми задоволення їх інформаційних потреб / Я.Д. Крупка // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2010. – № 3. – С. 132 – 134.

120. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів освіти / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: «Каравелла»; Львів : «Новий світ – 2000», 2002. – 504 с.

121. Курс экономической теории: Общие основы экономической теории. Микроэкономика. Макроэкономика. Основы национальной экономики: Учебное пособие / Под ред. д.э.н., проф. А.В. Сидоровича; МГУ им. М.В. Ломоносова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство «Дело и Сервис», 2001. – 832 с.

122. Лень В.С. Звітність підприємства: Підручник. / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 612 с.

123. Лосева Н.А. Качество аудиторских услуг [Електронний ресурс]. / Н.А. Лосева – Режим доступу: <http://referent.mubint.ru/8/6660>

124. Лубенченко О.Е. Оптимізація роботи незалежного аудитора як системи масового обслуговування / О.Е. Лубенченко // Держава та регіони. – 2002. – № 4. – С. 113-116.

125. Луман Н. Общество как социальная система. Пер. с нем. / Н. Луман. – М. : Издательство «Логос», 2004. – 232 с.

126. Лушкин В.А. Аудит : учеб. пособ. / В.А. Лушкин, В.Д. Поникаров, И.В. Ялдин. – Житомир, 1999. – 240 с.

127. Макеева Е. Мировые модели института аудита: экстраполяция мирового опыта в Украинских реалиях / Е. Макеева // Матеріали міжнародної конференції «Аудит: сучасність та майбутнє» (14-15 жовтня 2011 року, Київ) – с.91-95
128. Макеева О. Нагляд за професією аудитора в Україні – чи не час переймати досвід? [Електронний ресурс]. / О. Макеева. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/pub/194372796.doc>
129. Малицкая В.Б. Аналитический обзор категории аудита и обоснование понятия «аудит финансовых активов» [Електронний ресурс]. / В.Б. Малицкая – Режим доступу : http://vernadsky.tstu.ru/pdf/2009/05/rus_28_2009_05.pdf
130. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика: навчально-методичний посібник. / О.І. Малишкін – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.
131. Малолетко А.Н. Контроль и ревизия : учеб.пособие. / А.Н. Малолетко. – Москва : КНОРУС, 2006. - 312 с.
132. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. / Н.М. Малюга. : За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 476 с.
133. Маршал А. Основы экономической науки / А.Маршал (предисл. Дж. М. Кейнс; пер. с англ. В.И. Бомкина, В.Т. Рысина, Р.И. Столпера.). – М. : Эксмо, 2007. – 832 с.
134. Меліхова Т. О. Концептуальний підхід щодо розвитку сучасної теорії аудиту податків / Т.О. Меліхова // Інституціональний вектор економічного розвитку. Вип. 2. – 2011. – С. 12-18.
135. Мельник М.В. Ревизия и контроль : учебник. / М.В.Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин. – Москва : КНОРУС, 2006. – 640 с.
136. Мельничук Б.В. Еволюція сутності аудиту / Б.В. Мельничук // Економіка АПК. – 2011. – №12. – с.49-57.
137. Менеджмент / М.Р. Переверзев, Н.А. Шайденко, Л.Е. Басовский – 2-е изд., доп. и перераб. – М. : Инфра-М, 2008. — 330 с.
138. Методика определения стоимости аудиторских услуг. Утв. решением Совета Некоммерческого партнерства «Институт Профессиональных Аудиторов» [Электронний ресурс]. – Режим доступу : <http://e-ipar.ru>
139. Методичні рекомендації з планування обов'язкового аудиту фінансової звітності. Проект [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>
140. Методичні рекомендації з рейтингування аудиторських фірм України, затверджені рішенням Аудиторської палати України від 26.10.2006 р. №167/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>
141. Методичні рекомендації щодо забезпечення аудиторськими фірмами системи зберігання аудиторської документації та іншої конфіденційної інформації, затверджені рішенням Аудиторської палати України від 03.11.2011 № 240/10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/normativni-akti-shcho-regulyuyut-auditorsku-diyalnist/16-normativni-akti-auditorskoji-palati-ukrajini>

142. Миль Дж.С. Основы политической экономии с некоторыми приложениями к социальной философии / Дж.С. Миль; (пер. с англ.; биограф. очерк М.М. Туган-Барановского). — М. : Эксмо, 2007. — 1040 с.
143. Миронова О. Аудиторська діяльність: організація системи внутрішнього контролю якості / О. Миронова. — Х. : Фактор, 2009. — 352 с.
144. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ. : Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. — К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. — 842 с.
145. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 2 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. — К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. — 409 с.
146. Налоговый учет и аудит: состояние и развитие [монография] / под ред. проф. Н.Т. Лабынцева. — Рост. н/Д. 2010. — 259с.
147. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. — К. : Основа, АПУ, 1999. — 274 с.
148. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
149. Николайчук, В. Е. Маркетинг и менеджмент услуг. Деловой сервис / В. Е. Николайчук. — СПб. : Питер, 2005. — 608 с.
150. Никонович М.О. Аудит у зарубіжних країнах. Опорний конспект лекцій / М.О. Никонович. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. — 132 с.
151. Новий тлумачний словник української мови (у 3 т.) / Уклад. Яремко В. В., Сліпушко О. М., 2-ге вид., випр. — Т.2. — К.: АКОНІТ, 2008. — 926 с.
152. Новикова И.А. Перспективы повышения качества аудиторских услуг / И.А. Новикова // Сборник научных трудов Северокавказского технического университета. Серия «Экономика». — 2009. — №9. — с. 80-84.
153. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт. — М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. 180 с.
154. Основы аудита: Учебник / [С.М. Бычкова, А.В. Газарян, Г.И. Козлова и др.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. — М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2000. - 456 с
155. Основы маркетинга : [пер. с англ.] / Ф. Котлер [и др.]. — 2-е изд. — СПб. : Вильямс, 1999. — 1152 с.
156. Павлова І.В. Філософія визначення категорії «якість аудиту» [Електронний ресурс]. / І.В. Павлова. — Режим доступу : http://www.rusnauka.com/9_DN_2010/Economics/61863.doc.htm
157. Панков В.В. Обеспечение качества аудита: институциональный подход / В.В. Панков, Н.В. Акаимова, Л.В. Кожухов. // Аудиторские ведомости. — 2011. — № 2. — С. 3-10.
158. Панков В.В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита: учебное пособие. / В.В. Панков. — М.: «Информбюро», 2011. — 168 с.

159. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 22.12.2011 №244/14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua>
160. Перепелиця М. Публічний інтерес як мета діяльності суб'єктів фінансового права / М. Перепелиця // Вісник Академії юридичних наук України. – 2009. – № 2. – С. 112 – 119.
161. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація : монографія / Олена Анатоліївна Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
162. Петрик О.А. Інститут сучасного аудиту: проблеми та перспективи розвитку / О.А. Петрик // Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. – Вип. 20/1. – С. 432-441.
163. Петрик О. А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: [навч. посібник] / О. А. Петрик, В. Я. Савченко, Д. Є. Свідерський. – К. : КНЕУ, 2008. – 472 с.
164. Петрик О. А. Проблеми адаптації українського законодавства у сфері аудиту до положень 43 директиви ЄС та Зеленої книги «Політика аудиту: уроки кризи»/ О.А. Петрик // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35. — С.265-268.
165. Петрик О.А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.А. Петрик. – Київ, 2004. – 34 с.
166. Петрик О.А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти // дис.... д-ра екон. наук : 08.06.04./ Олена Анатоліївна Петрик. – К., 2004. – 540 с.
167. Петрик О.А. Сутність аудиту оподаткування підприємств згідно з нормами податкового кодексу України та порядок його організації / О.А. Петрик // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». – 2012. – № 722. – С. 190-196.
168. Підтвердження цінності аудиту. Аналітичний звіт АССА. Січень 2010 року. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.acca.co.uk/documents/ukra-pp-gva.pdf>
169. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
170. Подольский В.И. Компьютерный аудит : практ. пособие / В.И. Подольский, Н.С. Щербакова, В.Л. Комиссаров ; под ред. проф. В.И. Подольского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 128 с.
171. Положення з національної практики аудиту 1 «Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства», затверджене рішенням Аудиторської палати України від 20.12.2013 р. № 286/12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu/505-2013>
172. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю

якості аудиторських послуг», затверджене рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 р., №182/4 (із змінами згідно ріш. АПУ 30.06.2011 р., протокол №232/9) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>

173. Положення про забезпечення незалежності аудиторів, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 24.12.2009 № 209/5 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/normativni-akti-shcho-regulyuyut-auditorsku-diyalnist/16-normativni-akti-auditorskoji-palati-ukrajini>

174. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26.05.2011 р. №231/12 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti>

175. Положення про Комісію Аудиторської палати України з контролю якості та професійної етики, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 14.02.2008 р. №187/5.3 (із змінами згідно ріш. АПУ 20.05.2010 р., №215/9) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>

176. Положення про Комітет з контролю за якістю аудиторських, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 20.05.2010 р. №215/9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti>

177. Положення про порядок ведення Реєстру аудиторських фірм, які мають право на проведення аудиторських перевірок банків, затверджене Постановою Правління Національного банку України від 17.11.2011 N 410 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1466-11>

178. Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 31.05.2007 № 178/5 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/udoskonalennya-profesijnikh-znan-auditoriv-ukrajini>

179. Положення про сертифікацію аудиторів, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 31.05.2007 р. № 178/6 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/sertifikatsiya>

180. Попова Л. В. Аудит налогообложения : учеб. пособие / Л. В. Попова, Л. Н. Никулина. – М. : Дело и Сервис, 2009. –191 с.

181. Порядок ведення реєстру аудиторів та аудиторських фірм, затверджений рішенням Аудиторської палати України від 26.04.2007 № 176/7 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/reestr-auditorskikh-firm-ta-auditoriv>

182. Порядок ведення реєстру аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів, затверджений Рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 25.10.2012 № 1519 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z2213-12>

183. Порядок ведення реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, затверджений

Розпорядженням Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг 26.02.2013 № 640 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0462-13>

184. Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, затверджений рішенням Аудиторської палати України від 15.11.2007 № 184/4 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/normativni-akti-shcho-regulyuyut-auditorsku-diyalnist/16-normativni-akti-auditorskoji-palati-ukrajini>

185. Національний стандарт №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затверджений Постановою Кабінета міністрів України від 10 вересня 2003 року № 1440 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>

186. Пресняков С. О критериях качества в бухгалтерском учете и аудите [Електронний ресурс]. / С. Пресняков. – Режим доступу : <http://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/43905.html>

187. Пресняков С.А. Российский аудит: выбор пути / С.А. Пресняков // Аудит сегодня. 2005. – № 9. – С. 5-9.

188. Про акціонерні товариства : Закон України від 17 вересня 2008 року №2407-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/514-17>

189. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квітня 1993 року №3126-XII (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>

190. Про банки і банківську діяльність : Закон України від 7 грудня 2000 року №2121-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>

191. Проблемы и перспективы отечественного аудита / Панков Д.А., Гавриленко А.А., Сушко Т.И., Новикова Ю.А. // Финансы, учет, аудит. – 2009. - №7. – с. 7-10.

192. Проблемы теории аудита. Методологический семинар МГУ им. М.В. Ломоносова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.econ.msu.ru/ds/1086>

193. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року №996-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

194. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом : Закон України від 14 травня 1992 року №2343-XII (в редакції Закону України від 30 червня 1999 року №784-XI із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>

195. Про господарські товариства : Закон України від 19 вересня 1991 року №1576-XII (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>

196. Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні : Закон України від 30 жовтня 1996 року №448/96-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/448/96-%D0%B2%D1%80>

197. Про державну податкову службу в Україні: Закон України від 04.12.1990 № 509-ХІІ (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/509-12>

198. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців : Закон України від 15.05.2003 № 755-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/755-15>

199. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : Закон України від 18.03.2004 № 1629-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>

200. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування : Закон України від 09.07.2003 № 1058-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1058-15>

201. Про інститути спільного інвестування : Закон України від 05.07.2012 № 5080-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5080-17>

202. Про кредитні спілки : Закон України від 20.12.2001 № 2908-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2908-14>

203. Про недержавне пенсійне забезпечення : Закон України від 09.07.2003 № 1057-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1057-15>

204. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-ХІІ (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

205. Проскуріна Н.М. В.П. Адаптація структурно-функціональної моделі системного контролю якості послуг аудиторських фірм до загроз і ризиків / Н.М. Проскуріна, В.П. Гринь. // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2011. – № 4 (58) – С.116-120.

206. Проскуріна Н.М. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи / Н.М. Проскуріна, В.П. Коваленко. // Економічний часопис – ХХІ. – 2010. – № 9-10. – С. 53-57.

207. Проскуріна Н. М. Методологічні засади контролю якості аудиторських послуг: адаптація міжнародного досвіду до умов вітчизняної економіки [Електронний ресурс] / Н. М. Проскуріна, В. П. Коваленко // Ефективна економіка. – 2010. – № 8. – Режим доступу до журналу : <http://www.economy.nayka.com.ua>

208. Про стан аудиторської діяльності в Україні за 2008 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu>

209. Про страхування : Закон України від 07.03.1996 № 85/96-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/85/96-%D0%B2%D1%80>

210. Протасова, Л. Г. Управление качеством в сфере услуг : [монография] / Л. Г. Протасова, О. В. Плиска ; М-во образования и науки РФ, Урал. гос. экон. ун-т. – Екатеринбург : Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2010. – 176 с.

211. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг : Закон України від 12.07.2001 № 2664-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2664-14>

212. Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю : Закон України від 19.06.2003 № 978-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/978-15>

213. Прохоров Ю.К. Управление качеством : Учебное пособие. / Ю.К. Прохоров. – СПб : СПбГУИТМО, 2007. – 144 с.

214. Про цінні папери та фондовий ринок : Закон України від 23.02.2006 № 3480-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3480-15>

215. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь. / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 5-е изд., перераб. и доп.— М.: ИНФРА-М, 2007. — 495 с. — (Б-ка словарей «ИНФРА-М»)

216. Редько А. Качество аудиторских услуг: философия и мифология / А. Редько // Бухгалтерский учет и аудит. – 2009. - №1. – с.46-54.

217. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія. Монографія. / О.Ю. Редько. – К. : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство». 2008. – 493 с.

218. Редько О.Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку. // дис.... д-ра экон. наук : 08.00.09. / Олександр Юрійович Редько. – Київ, 2009. – 453 с.

219. Рейтинг аудиторско-консалтинговых компаний Урало-Западносибирского региона [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://expert.ru/ural/2012/19/audit-auditorov/>

220. Рейтинг «Аудиторы Республики Беларусь» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.expert-eco.by/files/files/rating_audit.pdf

221. Рекомендації Комісії Європейського співтовариства щодо забезпечення якості аудиту в країнах Євросоюзу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_176

222. Рішення Аудиторської палати України №182/4 від 27.09.2007 року «Про затвердження Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>

223. Робертсон Дж.К. Аудит / Дж.К. Робертсон. : пер. с англ. – М. : КПМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.

224. Романов И. В. К анализу понятия «профессия» / И.В. Романов, А.А. Хван // Вопросы прикладной психологии : Сб. научн. трудов. – Новокузнецк: НГИУУ, 1995. – С. 51-60.
225. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту : монографія / В.С. Рудницький. – Тернопіль : Екон. думка, 1998. – 191 с.
226. Рудницький В. С. Місце аудиту в системі економічного контролю та його теоретичні основи / В.С. Рудницький // Формування ринкової економіки в Україні. Наук. збірник. Спецвипуск 7.– Львів, Львівський нац. університет ім. І. Франка, 2001.– С. 172–180.
227. Рядська В.В. Аналіз змісту робочої незалежності в аудиті / В.В. Рядська // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Збірник. – Чернігів: ЧДТУ, 2014. – №1(62) – С.460-467.
228. Рядська В.В. Аналіз форм взаємозв'язку між інформаційними інтересами користувачів та завданнями аудиторської перевірки / В.В. Рядська // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. – 2014. – Вип. 2/6, т. 19 – С. 108-112.
229. Рядська В.В. Аналіз облікової політики як складова частина оцінки суттєвості / В.В. Рядська // Аудит у посттоталітарному суспільстві. Матеріали міжрегіональної наукової конференції 24-25 червня 2005 року. Тези доповідей. – с.195-199
230. Рядська В.В. Аналіз стану розвитку інституту обов'язкового аудиту в Україні / В.В. Рядська // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Збірник. – Чернігів: ЧДТУ, 2013. – №4(61) – С.460 -467.
231. Рядська В.В. Аудит. Навч. пос. / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416с.
232. Рядська В.В. Аудит. практикум / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 464с.
233. Рядська В.В. Аудит як складова системи забезпечення інформаційної безпеки бізнесу / В.В. Рядська // 20 років аудиту: досягнення та перспективи розвитку: Матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 2013 р., 31 травня – 01 червня, м. Київ: ТОВ «Аграр Медіа Груп», 2013. – с. 154-156.
234. Рядська В.В. Гносеологічний аналіз категорії якості аудиторських послуг / В.В. Рядська // Збірник наукових праць КНЕУ «Формування ринкової економіки». – 2012 – №28. – С. 422-433.
235. Рядська В.В. Дослідження аудиторського ризику в системі професійної відповідальності аудитора / В.В. Рядська // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. – Луцький національний технічний університет. – Випуск 9 (33). – Ч.3. – С.187-196.
236. Рядська В.В. Дослідження змісту моделей внутрішньофірмової системи контролю якості аудиторських послуг / В.В. Рядська // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – Житомир: ЖДТУ, 2012. – №4(62) – С.209-211
237. Рядська В.В. Дослідження розвитку аудиту як системи тристоронніх відносин / В.В. Рядська // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Збірник. – Чернігів: ЧДТУ, 2013. – №2(59) – С.412-417.

238. Рядська В.В. Дослідження сучасних проблем теорії аудиту як складової системи економічних наук / В.В. Рядська // Бізнес Інформ. – 2013. – №10 – С.301-305.

239. Рядська В.В. Застосування методів аналізу при плануванні аудиту / В.В. Рядська // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Збірник. – Чернігів.: ЧДТУ, 2007. – №29. – С. 59-64.

240. Рядська В.В. Зміст та функції аудиту в системі економічного управління / В.В. Рядська // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Чернігів, 25-26 жовтня 2013 р.) : тези доповідей. – Чернігів : Черніг. держ. технол. ун-т, 2013. – с. 141-143.

241. Рядська В.В. Інституціональна парадигма аудиту в Україні: сучасний стан та напрямки розвитку / В.В. Рядська // Проблеми економіки. – 2014. – №2. – С.138- 143.

242. Рядська В.В. Інституціональна парадигма професійної незалежності в аудиті / В.В. Рядська // Науковий вісник Херсонського державного університету. Збірник наукових праць. – Частина 4. – Випуск 5. – Херсон, 2014. – С.198-201. – (Серія «Економічні науки»).

243. Рядська В.В. Інституціональні аспекти регулювання аудиторською діяльністю в Україні / В.В. Рядська // Сучасні наукові підходи до стабільного економічного розвитку та економічної безпеки : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, 21-22 лютого 2014 р. // Чернігівський державний технологічний університет. – м. Чернігів: Видавничий дім «Гельветика», 2014. – с.232-234.

244. Рядська В.В. Концептуальна основа фінансових звітів як предмет аудиторського дослідження / В.В. Рядська // Культура народів Причорномор'я. Научний журнал. – 2012. – №234. – с.111-114.

245. В.В. Рядська Критерії оцінки якості аудиторських послуг / В.В. Рядська // Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. – Випуск 20/1. – К.: КНЕУ, 2013. – с.483-488.

246. Рядська В.В. Метаморфоз контрольної функції аудиту / В.В. Рядська // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – №3(65). – С.55-61. – (Серія «Економічні науки»).

247. Рядська В.В. Методичні аспекти організації процесу аудиторської перевірки податку на прибуток / В.В. Рядська // Економічні науки. Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Ч.4. – Випуск 8 (29). – С.128-134. – (Серія «Облік і фінанси»).

248. Рядська В.В. Методичні підходи дослідження концептуальної основи фінансової звітності в процесі аудиту / В.В. Рядська // Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління : Матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 2012 р., 1-3 черв., м. Судак. – Сімферополь : ДІАЙП, 2012. – с.181-183.

249. Рядська В.В. Методологічні підходи оцінки професійної незалежності аудиту / В.В. Рядська // 20-річчя аудиту : досягнення, проблеми та перспективи

розвитку : Матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 2013 р., 19-20 квітня, м. Сімферополь. – Сімферополь : ДІАЙП, 2013. – с.153-155.

250. Рядська В.В. Напрямки розвитку концепцій аудиту / В.В. Рядська // Майбутнє – аудит : Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Кривий Ріг, 09 грудня 2011 року): тези доповідей. – Кривий Ріг : Видавець ФОП Чернявський Д.О., 2011. – с.123-124.

251. Рядська В.В. Організація процесу забезпечення достовірності та надійності історичної фінансової інформації / В.В. Рядська // Матеріали науково-практичної конференції «Актуальні проблеми бухгалтерського обліку і аудиту в сьогодні». – К.: НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ, 2010. – с.59-60.

252. Рядська В.В. Оцінка професійної надійності суб'єктів аудиторської діяльності / В.В. Рядська // Формування конкурентоспроможної національної економіки: світовий досвід та вітчизняні реалії : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Херсон, 19-20 квітня 2013 року). – Херсон : Видавничий дім «Гельветика», 2013. – с.169-170.

253. Рядська В.В. Практичні аспекти аудиту фінансових інвестицій, що відображаються за методом участі у капіталі / В.В. Рядська // Економіка Менеджмент Підприємництво: Збірник наукових праць. – 2002. – №9. – С.28-30.

254. Рядська В.В. Підвищення якості результатів аудиту через розширення змісту аудиторського звіту / В.В. Рядська // Збірка тез і доповідей учасників I Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції «Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання». – Макіївка: МЕГІ. – 2012. – с. 179-180.

255. Рядська В.В. Розвиток концептуальних підходів до моделі аудиторського ризику / В.В. Рядська // Сучасні кризові явища в економіці і проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством : матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф. (25 травня 2012 р.). – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2012. – с.217-221.

256. Рядська В.В. Розвиток уявлень про зміст аудиту / В.В. Рядська // Бізнес Інформ. – 2013. – №9 – С.254-258.

257. Рядська В.В. Система забезпечення якості аудиторських послуг як складова інституту аудиту / В.В. Рядська // Перспективи розвитку ринкової економіки на засадах конкурентоспроможності, інноваційності та сталості: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, 14-15 лютого 2014 р. // Національний гірничий університет. – Дніпропетровськ : Видавничий дім «Гельветика». – 2014. – с.215-217.

258. Рядська В.В. Суттєвість фінансової інформації як критерій оцінки її корисності та достовірності / В.В. Рядська // Шляхи підвищення економічної ефективності в умовах реформ: досвід розвинутих та перехідних економік : матеріали між нар. наук.-практ. конф., 12 квітня 2013 р., м. Чернігів. – Д.: Національний гірничий університет. – 2013. – с.78-79.

259. Рядська В.В. Суттєвість як об'єкт аудиторського дослідження та критерій оцінки достовірності фінансової інформації / В.В. Рядська // Вісник

Чернігівського державного технологічного університету. Збірник. – Чернігів: ЧДТУ. – 2013. – №3(60). – С.226-231.

260. Рядська В.В. Теоретико-практичні аспекти документування процесу аудиту / В.В. Рядська // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Збірник. – Чернігів.: ЧДТУ. – 2006. - №27. – С. 48-52.

261. Рядська В.В. Теоретичні аспекти професійної відповідальності в аудиті наук / В.В. Рядська // Бізнес Інформ. – 2014. – № 6. – С.289-293.

262. Рядська В.В. Функціональний зміст процедур перевірки стану корпоративного управління як складової завдання з аудиту фінансових звітів / В.В. Рядська // Вісник Тернопільського національного економічного університету. Науковий журнал. – Випуск 2 квітень-червень 2012. – Тернопіль, 2012. – С.144-150.

263. Рядська В.В. Функціональні завдання зовнішнього контролю якості аудиторських послуг / В.В. Рядська // Обліково-аналітичне забезпечення стратегії сталого розвитку підприємства: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Сімферополь: ДІАЙП. – 2012. – с.125-128.

264. Рядська В.В. Щодо питання регулювання практики аудиту в сфері ринку цінних паперів України / В.В. Рядська // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Збірник. – Чернігів: ЧДТУ. – 2011. – №3(52). – С.339-347.

265. Рядська В.В. Щодо питань ціноутворення та демпінгу на ринку аудита в Україні / В.В. Рядська // Формування системи і механізмів обліково-аудиторського та аналітичного забезпечення конкурентоспроможного розвитку підприємств реального сектору економіки України: матеріали міжнародної наук.-практ. Інтернет-конф. 11-12 грудня 2012 р., ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський. – Ч.1. – Тернопіль : Крок. – 2012. – с.269-271.

266. Савченко В.Я. Аудит : Навч. посібник. / В.Я. Савченко. – К.: КНЕУ, 2004. – 322 с.

229. Сиротенко Э.А. Системное представление аудита : дис. ... доктора экон. наук : 08. 00. 12. / Элина Анатольевна Сиротенко. – М., 2005. – 360 с.

267. Скобара В.В. Аудит: методология и организация : практ.пособие / В.В. Скобара. – М. : Дело и сервис, 1998. – 583 с.

268. Скобара В. В. Качество аудита. (Теория и методология) : Дис. ... д-ра экон. наук в форме науч. доклада: 08.00.12. / Вячеслав Владимирович Скобара. – М., 1999. – 74 с.

269. Советский энциклопедический словарь – М.: Советская энциклопедия, 1980. – 1600 с.

270. Соколов Я.В. Роль теории аудита в процессе подготовки кадров / Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Аудиторские ведомости. – 1998. – №2. – С . 15-20.

271. Соколов Я.В. Очерки развития аудита / Я.В. Соколов, А.А. Терехов. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 376 с.

272. Субетто А.И. Сочинения. Ноосферизм : в 13 т. / А.И. Субетто. – С.-Петербург — Кострома: КГУ им. Н.А.Некрасова, 2009. – . – Т. 8 : Квалитативизм: философия и теория качества, квалитология, качество жизни, качество человека и качество образования. / Под ред. Л.А. Зеленова. Кн. 1. —2009. — 392 с.

273. Суворова С.П. Международные стандарты аудита: учеб. пособ. / С.П. Суворова, Н.В. Парушина, Е.В. Галкина. — М.: ИД «ФОРУМ» : ИНФРА-М, 2007. — 320 с.

274. Сухарев О.С. Методологические основы институционального анализа: старая, новая школы и мейнстрим / О.С. Сухарев // Финансовая аналитика: проблемы и решения. — 2013. — № 41. — С. 7-24.

275. СФК 4610 «Управление качеством контрольных мероприятий» Утвержден решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 19 октября 2007 года [протокол № 45К (563)]. // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. — 2008. — № 9 (129).

276. Тарасов А.М. Государственный контроль в России. Монография / Анатолий Григорьевич Тарасов. — М.: ЗАО «Издательство «КОНТИНЕНТ», 2008. — 672 с.

277. Тотьев К. Ю. Публичный интерес в правовой доктрине и законодательстве / К.Ю. Тотьев // Гос-во и право. — 2002. — № 9. — С. 19–25.

278. Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/998_012

279. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2010 році [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/zvit-dokmu>

280. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2011 році [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/zvit-dokmu>

281. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2012 році [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/zvit-dokmu>

282. Українська Радянська Енциклопедія : у 16 т. Т.16 / ред. кол. : М. П. Бажан (гол. ред.). — К.: АН УРСР, 1959-1964. — 632 с.

283. Уманцев Ю. Формування української моделі корпоративного управління [Електронний ресурс]. / Ю. Уманцев. — Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dibpp/2009_8/N4-str10-13.pdf

284. Управление качеством. Учебник / С.Д. Ильенкова, Н.Д. Ильенкова, С.Ю. Ягудин и др.; Под ред. д.е.н., проф. С.Д. Ильенковой. — М.: ЮНИТИ, 1998. — 198 с.

285. Фабисович Н.В. Институциональные аспекты обеспечения качества аудита : автореф. дис. на соискание уч. степени канд. эк. наук : спец. 6.08.00.12 «Бух. учет, статистика» / Фабисович Нина Викторовна. — М., 2011. — 24с.

286. Федоренко И.В. Развитие аудита как науки / Федоренко И.В., Золотарева Г.И. // Аудит и финансовый анализ. — 2010. — №2. — С.214-219.

287. Федоренко И.В. Развитие методологии аудита на основе использования матрицы целей и задач / Федоренко И.В., Золотарева Г.И. // Аудит и финансовый анализ. — 2010. — №6. — С.215-221.

288. Философский словарь / Под ред. И.Т. Фролова. — 5-е изд. — М.: Политиздат, 1987. — 590 с.

289. Фролов С.С. Социология: Учебник. / С.С. Фролов. – 3-е изд., доп. – М.: Гардарики, 2000. – 344 с.
290. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
291. Чалый И. Как доят священных коров бухучета / И. Чалый // Бухгалтер. – 2004. – №5. – С.45-50.
292. Чая В.Т. Качество аудиторской деятельности: проблемы и решения [Електронний ресурс]. / В.Т. Чая – Режим доступу : <http://bankir.ru/tehnologii/s/kachestvo-auditorskoi-deyatelnosti-problemi-i-resheniya-1383843/>
293. Чая В.Т. Рейтинговая оценка деятельности аудиторских организаций: методические аспекты / В.Т. Чая // Аудиторские ведомости. — 2007. — № 8. – С. 20-26.
294. Чуб Б. А. Диверсифицированные корпорации в современной экономике России / Под ред. В. В. Бандурина. – М.: БУКВИЦА, 2000. – 184 с.
295. Шалімова Н.С. Зовнішній контроль якості аудиту: міжнародний досвід та вітчизняна практика / Н.С. Шалімова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 2. – Т. 2 – С.173-177.
296. Шалімова Н.С. Концептуальні підходи до визначення якості аудиту / Н.С. Шалімова // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – №5 (95). – с.237-248.
297. Шалімова Н. С. Концепції розвитку аудиту: проблемні аспекти визначення та класифікації / Н.С. Шалімова // Вісник ДонНУЕТ імені М. Туган-Барановського. Науковий журнал. – 2009. – №4 (44). – С.218-227.
298. Шалімова Н.С. Результат аудиту та його користувачі / Н.С. Шалімова. // Проблеми економіки. – 2014. – №1. – С. 265–271.
299. Шалімова Н.С. Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика: монографія / Н.С. Шалімова. – Кіровоград: Імекс-ЛТД, 2012. – 672 с.
300. Шапошников А.А. Границы достоверности в аудите. / А.А. Шапошников, Д.С. Лутов // Аудиторские ведомости. – 2003. – № 4. - С. 63-71.
301. Шеремет А.Д. Аудит : Учебное пособие. / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 240 с.
302. Шкодин Я. В. Проблеми корпоративного управління в Україні / Я.В. Шкодин // Бізнес Інформ. – 2012. – №9. – С. 297–300
303. Шульга І.П. Аналіз стану корпоративного управління в акціонерних товариствах України [Електронний ресурс]. / І.П. Шульга – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/index.php?operation=1&iid=421>
304. Шумпетер Й.А. История экономического анализа: в 3-х т. / Й.А. Шумпетер : пер; с англ. под ред. В.С. Автономова. – СПб.: Экономическая школа, 2004. – . – Т.1. – 2004. – 552 с.
305. Методи забезпечення фінансової стійкості та інвестиційної привабливості авіапідприємств корпоративного типу : Монографія. / В.І. Щелкунов, С.Г. Мізюк, Г.В. Астапова та ін. – Київ, Наук. думка, 2007. – 160с.

306. Ярковский П.А. Информационные запросы пользователей финансовой отчетности / П.А. Ярковский // Проблемы учета и финансов. – 2012. - №4(8). С. 69-72.
307. American Accounting Association Committee on Basic Auditing Concepts. A Statement of Basic Auditing Concepts. – Sarasota, FL: AAA, 1973. – 84 p.
308. Commission Recommendation of 6 May 2008 on external quality assurance for statutory auditors and audit firms auditing public interest entities (notified under document C(2008) 1721 (2008/362EC)) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.iaasa.ie/legislation/EU_QA_Recs080508.pdf
309. Drucker, Peter. The frontiers of management./ Peter Drucker – New York: Truman Talley Books, 1986. – 368 p.
310. GREEN PAPER Політика аудиту: уроки кризи [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.bakertillyukraine.com/media/GREEN%20PAPER_Audit%20Policy_ua.pdf
311. Hayes, R. Principles of Auditing: An International Perspective / Hayes, Rick; Schilder, Arnold; Dassen, Roger; Wallage, Philip. – McGraw-Hill, London, 2nd ed. – 2005. – 692 p.
312. Liberalizing International Transactions in Services : a Handbook. – Geneva : UNCTAD, World Bank. – 1994.
313. Mautz, R. K. The Philosophy of Auditing // by R.K. Mautz and Hussein A. Sharaf. –American Accounting Association, 1964. – 212 p.
314. Parasuraman, A. Conceptual Model of Service Quality and Its Implications for Future Research / A. Parasuraman, L. L. Berry, V. A. Zeithaml // Journal of Marketing. 1985. – Vol. 49.
315. Ramaswamy Vinita Continuous Auditing, Digital Analysis, and Benford's law / Vinita Ramaswamy, John Leavins. // Internal Auditing. – 2007. – Vol. 22, Iss. 4. – Pp. 25–32.
316. «Paying Taxes 2013» Ключевые факторы, влияющие на экономику Украины – [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://kherson.minrd.gov.ua/data/material/000/016/74108/0.pdf>
317. Schandl W. Theory of Auditing: Evaluation, Investigation, and Judgment. / Schandl, W. Charles. – Houston: Scholars Book Co., 1978. – 220 p.
318. <http://www.apu.com.ua>
319. http://www.kpmg.com/RU/ru/topics/Audit-Committee-Institute/Publications/Documents/Barnier-Jan%202012_rus.pdf
320. <http://www.slideshare.net/ssuser6f1a5a/ss-23909255>

Наукове видання

Рядська Валентина Володимирівна

**АУДИТ В ЕКОНОМІЧНІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ:
сучасний стан та концепція розвитку**

МОНОГРАФІЯ

Технічний редактор *В.М. Лозовий*

Підписано до друку 01.10.2014.

Формат 60x84/16. Папір офсетний. Гарнітура TimesNewRomanCyr.

Ум. друк. арк. 29,5. Ум. фарб.-відб. 29,5. Обл.-вид. арк. 27,44.

Зам.0112. Тираж 300 прим.

Видавець Лозовий В.М.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції

Серія ДК № 3759 від 14 квітня 2010 р.

14005, м. Чернігів, вул. Мстиславська, 56/34

Тел. (0462)972-661

www.lozovoy-books.cn.ua

Віддруковано ФОП Лозовий В. М.

14027, м. Чернігів, вул. Станіславського, 40