

ФОРМУВАННЯ КОНЦЕПЦІЇ АУДИТУ: ПРОБЛЕМАТИКА ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ

Анотація. В статті обґрунтовано необхідність розробки концепції сучасного розвитку аудиту, доведено нелогічність та некоректність його ототожнення з державними формами фінансового контролю.

Ключові слова. Аудит, контроль, аудиторська діяльність, ревізія.

Вступ. Перехід України до ринкових відносин зумовив необхідність створення нових економічних інститутів, що регулюють взаємовідносини різних суб'єктів підприємницької діяльності. Серед них чільне місце посідає інститут аудиторства, якому у квітні 2010 р. виповнилося 17 років. З історичної точки зору - незначний термін. Але, незважаючи на це, в Україні проведена значна робота, спрямована на становлення інституту аудиторства. Так, Верховною Радою України прийнято Закон "Про аудиторську діяльність" (від 22 квітня 1993 р.), з відповідними змінами і доповненнями, Аудиторською палатою України введено Міжнародні стандарти аудиту (МСА), визначено порядок проведення атестації фахівців на право здійснення аудиту і занесення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності, визначено суб'єкти господарювання, які підлягають обов'язковому аудиту тощо.

Разом з тим, як відзначає О.Петрик, відбулися суттєві зміни на світових фінансових ринках, у банківському секторі, корпоративних відносинах та фінансових системах (держави та окремих господарюючих суб'єктів). Відтак змінилися інформаційні запити держави, інвесторів, акціонерів, суспільства та інших зацікавлених сторін щодо змісту та достовірності показників фінансової звітності та інших даних, необхідних для прийняття рішень на різних рівнях управління [1, с.39].

Тому формування концепції сучасного розвитку аудиту в Україні стає сьогодні актуальним і є об'єктивно необхідним, оскільки обумовлено станом і перспективами розвитку національної економіки та оцінкою її здатності інтегруватись у світовий економічний простір.

Осмилення практики застосування аудиту в умовах транзитивності економіки вказує на наявність низки проблем, що існують у сфері поглиблення сучасної теорії аудиту та потребують наукового аналізу, зокрема, щодо його сутності, мети, завдань, функцій, різновидів і т. ін.

У вітчизняній економічній літературі теоретичні проблеми розвитку аудиту та на цій основі вдосконалення практики його застосування досліджуються недостатньо. На це вказує, зокрема, президент Спілки аудиторів України І.Пилипенко [2]. Більшість статей і наукових публікацій, які розглядають теоретичні аспекти аудиторської діяльності, базуються на традиційних підходах у теорії аудиту та направлені в основному на розв'язання практичних проблем.

Вагомий внесок у вирішення проблем аудиту зробили провідні вітчизняні дослідники, зокрема, М. Білуха, Н. Дорош, Г. Давидов, М. Кужельний, Н. Кулаковська, О. Петрик, В. Рудницький, Б. Усач та ін.. Вони аналізують сучасні проблеми розвитку аудиту в Україні, актуалізують наукову основу аудиторської діяльності стосовно сучасного економічного розвитку української економіки, пропонують ефективні рекомендації щодо підвищення результативності аудиту. Однак, увага науковців

здебільшого концентрується на вдосконаленні методик аудиторських перевірок, прикладних проблемах аудиторської діяльності, обминаючи при цьому важливі методологічні аспекти формування концепції аудиту.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є виокремлення головних ознак відмінності аудиту з іншими формами контролю, обґрунтування основних методологічних аспектів формування концепції аудиту та на цій основі визначення необхідності, можливостей і напрямків розширення сфери його дії.

Результати. Формування концепції розвитку аудиту в Україні сьогодні є об'єктивно необхідним з огляду на те, що за ті сімнадцять років, які минули з моменту юридичного визнання аудиту, сталися серйозні зміни в соціально-економічному та політичному житті країни, які, в свою чергу, привели до значних змін в аудиті. Він став невід'ємним атрибутом економіки. Разом з тим, «чинний Закон України «Про аудиторську діяльність» далекий від ідеалу та досконалості, за багатьма параметрами не відповідає європейським нормам і сучасній світовій практиці аудиторської діяльності, останнім змінам її регулювання» [1, с.39]. Відтак при визначенні концепції розвитку аудиту слід враховувати не стільки проблемні питання, недоліки і труднощі розвитку, які, до речі, характерні для розвитку будь-якого соціально-економічного явища, і аудиту зокрема, а ті методологічні аспекти, які забезпечують розуміння і систематичне висвітлення процесу аудиторської діяльності.

Так, у грудні 2009 р. на офіційному сайті Верховної Ради України було оприлюднено законопроект № 5375 «Про аудиторську діяльність» від 25 листопада 2009 р. [3], зареєстрований народними депутатами М. Катеринчуком та А. Шкілем. Провідну роль у розробці цього варіанта законодавчого акта відіграла громадська організація - Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів в Україні.

Аудиторська палата України у 2010 р. також активно включилась у законотворчий процес, наслідком чого стала розробка Комісією АПУ з моніторингу та законодавчого регулювання аудиту нового варіанта проекту Закону України «Про аудиторську діяльність». Цей документ було розміщено для ознайомлення та обговорення на офіційному сайті Аудиторської палати України 29 квітня 2010 р. [4].

Зазначені спроби привести у відповідність вітчизняний аудит сучасним вимогам розвитку економіки, особливо перед прийняттям нової редакції відповідного закону, потребують чіткої відповіді на ряд питань, зокрема:

- чи потребує взагалі змін вітчизняний аудит?
- якщо так, то як у такому випадку змінюється зміст аудиту і чому?
- в чому полягає суть сучасного аудиту?
- які на сьогодні пріоритети розвитку вітчизняного аудиту?
- яким повинен бути Закон України "Про аудиторську діяльність"?
- чим відрізняється незалежний аудитор від представників державної податкової служби чи ревізорів КРУ, коли і ті, й інші проводять аудиторські перевірки?
- чи необхідно розширювати межі обов'язкового аудиту?
- які види незалежного аудиту?

Не абсолютизуючи аудит в Україні саме з національних позицій, можна стверджувати, що зміни потрібні. Проте орієнтуючись на них, слід пам'ятати, в який час ми живемо і працюємо. В Україні законодавча творчість не знає меж і, як наслідок, або закони не спрацьовують, або суперечать один одному. Як приклад, дивне співіснування двох обліків - бухгалтерського та податкового, використання національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку як принципів обліку для транснаціональних корпорацій, довільне трактування чинного законодавства (особливо податкового) податковими службами. Ці та інші чинники певним чином впливають і на аудиторську діяльність. Крім них слід виокремити такі як:

- невизначеність законодавчого поля підприємництва;
- значний фіскальний тиск і як наслідок "податковий" аспект аудиторських замовлень;
- корумпованість відносин у всіх сферах життя;
- відсутність реального ринку цінних паперів та низька корпоративна культура;
- невисока кваліфікація та підготовка бухгалтерів;
- недосконалість правового поля аудиту.

Аудит – це категорія історична. Він розвивається разом з розвитком суспільства, його економічної системи як складової ринкової економіки та притаманних їй суспільних відносин. З початком трансформаційних процесів в Україні аудит саме як інститут, а не просто інструмент економічного контролю, виявився потрібним вже в перші роки становлення ринкової економіки. Нові закони ринкових стосунків та становлення відносин власності сформуvalи суспільну потребу, яка спонукала до створення аудиту. Після прийняття закону про аудиторську діяльність та запровадження Національних стандартів і Кодексу професійної етики аудиторів цей інститут з неформального, який мав обмежену сферу та необов'язковий порядок застосування, став формальним, тобто таким, який встановлює офіційні правила економічної поведінки. Поглиблення теоретичних основ аудиту та їх розвиток в Україні впливають з особливостей становлення національного ринкового господарства, які відбуваються шляхом трансформації інституційної структури всієї системи суспільних і економічних відносин.

Розвиток теорії аудиту з позицій його розширеного трактування як інституту економічного і суспільного контролю та важливого елемента ринкової інфраструктури є шляхом, який поглиблює пізнання суті ринкових перетворень та вдосконалює господарську практику [5]. Тому слід розвивати нові напрями дослідження наукових основ теорії аудиту, що може збагатити теоретичні знання про цей важливий вид економічної діяльності.

Традиційний підхід до визначення сутності аудиту базується на тому, що це система незалежного фінансового контролю і специфічний вид підприємницької діяльності. Дійсно, цей аспект наглядно проявляється саме в умовах ринкової економіки. Проте аудит неправомірно обмежувати рамками лише практичної діяльності аудиторів та аудиторських фірм, які надають певні послуги суб'єктам господарювання. Розвиток аудиту слід розглядати як комплексну систему, що поєднує в собі такі складові: особливий вид підприємницької діяльності, відокремлена професія, галузь економічної науки. Кожна з цих характеристик має свої ознаки, сутнісну структуру, але в той же час всі вони між собою взаємопов'язані.

Відтак нелогічним і некоректним є застосування терміну «аудит» державними контролюючими органами. Адже, відомо, що лічильники в будинках перевіряють „енерго-„ чи „електро” аудиторів, екологію – екологічні аудиторів, у податковій практиці застосовують „податковий аудит” і „кабінетний аудит”, у КРУ – „аудит ефективності проектів” і „фінансово-господарський аудит”. Питання без відповіді – так скільки може бути аудиторів і чим вони відрізняються від перевірок КРУ, податкової служби, Рахункової палати, і чи є в країні єдина якщо не система, то хоча б концепція фінансового контролю? [6, с.54]. При цьому ще варто додати до цього риторичного питання – а як же і з «святою» святого принципом „незалежності” аудитора?

Використання терміну «аудит» державними контролюючими органами і ототожнення, таким чином, аудиту з ревізією є неприпустимим і неправильним, незважаючи на наявність ряду загальних рис і елементів у їх організації та методології. Питання відмінності аудиту від ревізії та інших форм державного контролю розглядається вітчизняними вченими-економістами [7, с.38-45; 8, с.35-37; 9, с. 20-22;

10, с.47-50]. Виділяють такі критерії відмінностей як мета, характер діяльності, методичні прийоми, основа взаємовідносин, управлінські зв'язки, принцип оплати послуг, практичні завдання, порядок оформлення результатів, які в основному віддзеркалюють підприємницький характер аудиторської діяльності та технічні вимоги стандартів. Принципово важливі відмінності між аудитом та ревізією (податковою перевіркою), на погляд більшості вчених, полягають в цілях перевірки (ревізія спрямована на оцінку переважно минулої діяльності підприємства, а аудит - на висловлення думки щодо достовірності фінансової звітності, на вивчення ефективності, надійності та стабільності бізнес-процесів і діяльності підприємства в цілому).

У Законі «Про аудиторську діяльність» ст. 3 регламентовано, що «аудиторська діяльність — підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг» [11]. Крім того там же зазначено, що «аудит — 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» і «здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення».

Положення ст. 6 законопроекту «Про аудиторську діяльність» правомірно наголошує ще й на тому, що «суб'єкт господарювання, відомості про якого не внесені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, не може використовувати в своєму найменуванні слово "аудиторська" та похідні слова від слова "аудит» [4].

Крім цього зазначимо ряд аргументів, які чітко підкреслюють неможливість такого ототожнення, зокрема:

1. Аудитори не наділені владними повноваженнями на відміну від органів державного фінансового контролю. За наслідками аудиту аудитор не встановлює винуватців, а здійснена ним оцінка не є підставою для застосування штрафних санкцій, вона може не призвести до подальших корегуючих дій з боку замовника, тобто аудитор працює та формує свою думку «знеособлено». Це зумовлено, насамперед, необхідністю дотримання аудиторами професійного принципу конфіденційності. Хоча позиція Міжнародних стандартів аудиту з цього питання не є такою чіткою. Так, в МСА 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиту фінансових звітів» зазначається, що юридична відповідальність аудитора може варіюватися в різних країнах, і в деяких обставинах обов'язок конфіденційності може відмінитись нормативно-правовими актами, законом або судовим рішенням. Так, наприклад, в деяких країнах аудитор зобов'язаний повідомляти контролюючим органам про наявність шахрайства або відповідним органам влади про викривлення у випадках, коли управлінський та найвищий управлінський персонал не приймають відповідних коригувальних дій (п.102) [12, с.307]. Разом з тим у вітчизняній аудиторській практиці такі обов'язки не передбачені.

До того ж, аудит є складовою завдань з надання впевненості, виконуючи які, практик висловлює висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною, щодо результатів оцінки або порівняння предмету завдання з відповідними критеріями (п.7 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості) [12, с. 194]. Отже, аудит слід розглядати як соціально-нейтральний інститут.

2. При формуванні остаточної думки від аудиторів, у відповідності із Міжнародними стандартами аудиту, не вимагається абсолютного рівня впевненості та

чітких висновків, вони широко використовують поняття «суттєвість», яке відсутнє в практиці роботи органів державного фінансового контролю[13].

3. Майже кожен міжнародний стандарт аудиту містить окремі параграфи, які детально описують суб'єктивні фактори, що спричинюють невизначеність за своєю суттю (наприклад, параграф 7 в МСА 570 «Безперервність» [12, с. 556]), тобто які, так би мовити, задалегідь виправдовують або пояснюють помилку аудиту. В діяльності органів державного фінансового контролю такого бути не може. Невиявлена помилка при перевірці підприємства – це неналежне виконання «контролером» своїх обов'язків і нікого не буде цікавити те, що «розмір і складність структури суб'єкта господарювання, характер і умови його діяльності, а також ступінь впливу зовнішніх факторів впливають на судження про результати подій або обставин» (останній абзац п.7 МСА 570).

4. В якості результату аудиту визнається не лише факт видачі аудиторського висновку певного виду або факт відмови від його видачі, а й таку дію як припинення аудиторської перевірки, що в принципі неможливо в діяльності органів державного контролю. Умови та обставини, при яких аудитор може дійти висновку про неможливість продовження аудиту, містяться в МСА 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів» (пп. 103-106) [12, с.307-308] та МСА 250 «Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці» (п.39) [12, с. 331].

5. Результати аудиту – це лише докази для інших суб'єктів, які вони використовують при здійсненні своїх функцій. Діяльність аудиторів, що видають аудиторські висновки різних видів, можна порівняти з діяльністю рейтингових агентств, які присвоюють різноманітні рейтинги. Останні також можуть висловлювати свою думку стосовно фінансового стану певних економічних суб'єктів, наприклад, банківських установ, проте нікому не приходить на думку назвати їх суб'єктами контролю і використовувати термін «аудит».

Висновки. Сказане дає можливість стверджувати те, що намагання низки економістів у зміст терміну "аудит" вводити мету і завдання різних форм державного контролю - помилкове.

Значення (роль) аудиту в класичних працях з аудиту, насамперед, пояснюється тим, що аудит підвищує цінність інформації, оскільки надає їй більшої достовірності та зменшує інформаційний ризик [14, с.17-18; 15, с.26-31]. Це є справедливим і стосується всієї інформації, а не лише бухгалтерської, як трактується на сьогоднішній день українським законодавством. З цього приводу Аренс А. і Лоббек Дж. відзначають, що «аудит - це процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує і оцінює свідчення про інформацію, яка підлягає кількісній оцінці і належать до специфічної господарської діяльності, щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям» [14, с.7].

З цих позицій, при формуванні концепції аудиту, його слід розглядати як невід'ємний елемент інфраструктури ринкової економіки. За змістом аудит є загальним поняттям, характерним для всіх видів недержавного, незалежного контролю і йому можна дати таке визначення: **аудит** – це процес, за допомогою якого проводиться збір та накопичення даних про господарські явища і факти з метою їх незалежної та об'єктивної кількісної і якісної оцінки, визначення відповідності встановленим критеріям та надання зацікавленим користувачам достовірної інформації про об'єкти дослідження.

З представлених результатів та висновків об'єктивно витікають перспективи подальших досліджень проблем формування концепції аудиту, які повинні йти в напрямку визначення мети, завдань і видів сучасного аудиту, зміни пріоритетів їх

розвитку.

Література

1. Петрик О. Оновлений Закон України «Про аудиторську діяльність»: яким йому бути?. / Петрик О // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №5. – с. 39 – 45.
2. Пилипенко І. Національна система аудиту: проблеми становлення і розвитку / І. Пилипенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 3. – с.5 –12.
3. Проект Закону про аудиторську діяльність [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=36587.
4. Проект Закону про аудиторську діяльність. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/temp/213930089.doc>
5. Костирко І.Г. Інституціоналізація аудиту і ринкова інфраструктура. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchtei/2009_1/NV-2009-V1_38.pdf.
6. Редько О. Як нам облаштувати правила аудиторської практики?./ Редько О. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №6. – с.53 – 64.
7. Бодюк А.В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: Монографія. / Адам Васильович Бодюк. – К.: Кондор, 2005. – 356 с.
8. Суйц В.П. Аудит: общий, банковский, страховой: Учебник. / Суйц В.П., Ахметбекова А.Н., Дубровина Т.А.– М.: ИНФРА – М, 2002. – 556 с.
9. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. / Богдан Федорович Усач. – К.: Знання-Прес, 2002. – 223 с.
10. Шеремет А.Д. Аудит: Учебник. / Шеремет А.Д., Суйц В.П. – 4-е изд., перераб. и доп. –М.: ИНФРА-М, 2004. – 410 с.
11. . Про аудиторську діяльність в Україні: Закон України. – Верховна Рада України, 14.09.2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-in/laws/main.cgi?nreg=3125-12>
12. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2007. – 1172 с.
13. Давидов Г.М., Шалімова Н.С. Дослідження функцій аудиту в системах соціально-економічних відносин та фінансового контролю. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/64.htm
14. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит. / Аренс А., Лоббек Дж.; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
15. 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.

Summary. In the article specified on the necessity of development of conception of modern development of audit and illogicality and tactlessness of his equation with the state forms of financial control.

Keywords. Audit, control, public accountant

Стаття надійшла до редакції 23.02.2011