

**Н. С. Шалімова**

**СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ  
АСПЕКТИ АУДИТУ:  
теорія і практика**

*Монографія*

Кіровоград  
«Імекс-ЛТД»  
2012

УДК 657.631.8:332.012.2

ББК 65.053

Ш 18

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Кіровоградського національного технічного університету  
(протокол № 7 від 27.02.2012 р.)*

**Рецензенти:**

**Валуєв Борис Іванович**, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку, аудиту і статистики Одеського інституту фінансів Українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі;

**Дрозд Ірина Кузьмівна**, доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку та аудиту Київського національного університету імені Тараса Шевченка, директор Навчально-наукового центру державного управління та фінансового контролю Київського національного університету імені Тараса Шевченка;

**Максімова Валентина Федорівна**, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Одеського національного економічного університету.

**Шалімова, Наталія Станіславівна.**

Ш 18 Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика [Текст] : монографія / Н. С. Шалімова. – Кіровоград : Імекс-ЛТД, 2012. – 672 с.  
Бібліогр.: с. 448–496 (470 назв) та в підрядк. прим. – 300 пр.  
ISBN 978-966-189-112-7

У монографії розглянуті концепції сутності аудиту, його функції та специфічні характеристики, концептуальні підходи до визначення якості аудиту, сутність, причини виникнення та шляхи подолання проблеми «розриву в очікуваннях» в аудиті, сучасний стан сприйняття суспільством аудиту та шляхи усунення «розриву в комунікаціях», напрямки забезпечення основних гарантій якості аудиту та механізм їх реалізації, шляхи підвищення якості обов'язкового аудиту.

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

УДК 657.631.8:332.012.2  
ББК 65.053

ISBN 978-966-189-112-7

© Н. С. Шалімова, 2012  
© Видавництво «Імекс-ЛТД», 2012

## Передмова

Аудиторська діяльність відіграє важливу роль в сучасній економіці. На даний момент визначені повноваження учасників аудиторської діяльності, їх права та обов'язки, встановлені правила поведінки на ринку аудиту, створена багаточисельна група професіоналів, які здійснюють перевірки фінансової звітності та інших об'єктів. Отже, по суті, процес формування аудиторської діяльності можна було б вважати завершеним, якби не складні питання підвищення якості аудиту, які мають важливе економічне та соціальне значення і набувають все більшої актуальності в сучасних умовах.

Як і в будь-якій науці, в аудиті існують різні наукові напрямки, а особливості національної системи бухгалтерського обліку та фінансового законодавства спричиняють суттєвий вплив на розвиток тенденцій в галузі розробки теорії та методів аудиту. Проблеми аудиту досліджуються багатьма вченими. Праці таких зарубіжних авторів, як Аренс А., Лоббек Дж., Адамс Р., Робертстон Дж. К., Дефліз Ф. Л., Дженік Г. Р., О'Рейли В. М., Хірш М. Б., перекладені російською мовою, формують ґрунтовну базу теорії та практики аудиту. Питанням організації і методики аудиту присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних вчених України, зокрема Білухи М. Т., Бондаря В. П., Бондаря М. І., Бутинця Ф. Ф., Голова С. Ф., Гуцайлюка З. В., Давидова Г. М., Дорош Н. І., Дрозд І. К., Завгороднього С. Я., Зубілевича С. Я., Крупки Я. Д., Кужельного М. В., Кузьмінського А. М., Петрик О. А., Редька О. Ю., Рудницького В. С., Савченка В. Я., Сопка В. В., Усача Б. Ф. та ін. В працях російських вчених Андрєєва В. Д., Бичкової С. М., Подольського В. І., Скобари В. В., Соколова Я. В., Суйца В. П., Терехова А. А., Шеремета А. Д. та інших розглядаються різноманітні підходи до методики та методології аудиту. Тривалий час напрямки вивчення аудиту та практики його проведення концентрувалися на механізмі його виконання, останнім часом акцент зміщується на дослідження його теоретичних засад. Але в теорії аудиту до сучасного моменту немає єдності думок, можна відмітити лише певну спільність поглядів вітчизняних вчених, яка базується на визнанні в теорії постулатів, принципів та категорій, які складають концепцію та концептуальні основи аудиту.

Важливість аудиторської думки для користувачів звітності накладає значну відповідальність на кожного окремого аудитора та аудиторську спільноту в цілому, а професія аудитора пов'язана із суспільними зобов'язаннями, які виходять за межі послуг, що надаються конкретному клієнту. Ці твердження є майже аксіомою, але на початку ХХІ сторіччя проблема якості аудиторських послуг надзвичайно загострилася в усьо-

му світі, причому мова йде про досить стійку кризу довіри користувачів до фінансових звітів та висновків аудиторів про їх достовірність. В умовах України дана проблема має дещо інший аспект, оскільки суспільство, на погляд автора, ще не встигло в достатній мірі зрозуміти значимість аудиту як невід'ємного елементу ринкової економіки та не використовує його можливості в повній мірі.

Складність проблеми підсилюється тим, що ніколи не існувало єдиного підходу щодо мети аудиту та вимог, які висуваються до нього, часто виникає неузгодженість інформації, наданої аудитором, з очікуваннями клієнта та інших зацікавлених користувачів. У професійній літературі з питань аудиту існує такий термін, як «розходження в очікуваннях» або «розрив в очікуваннях», який означає неспівпадання інформаційних результатів перевірки, представлених аудитором, та очікувань користувачів фінансової звітності, або невідповідність між тим, в чому, на думку суспільства, повинен полягати аудит, та можливостями реального процесу аудиту, який обмежений певними рамками. В зарубіжних виданнях, присвячених аудиту, підвищена увага приділяється аналізу причин виникнення такого розриву та шляхів його ліквідації. Це абсолютно логічно, адже саме в західних країнах вже років двадцять-тридцять тому пройшли процеси, пов'язані з невдалими перевірками, що і призвело до підвищення інтересу суспільства до кола обов'язків аудитора та сутності його роботи. У вітчизняній економічній літературі поки що ці питання не постають настільки гостро, хоча виявлення їх причин в сфері аудиторської діяльності та шляхів усунення є надзвичайно актуальною науковою проблемою. Адже аудит не може існувати сам по собі, а як професійна послуга, яка користується певним попитом, повинен задовольняти вимоги користувачів.

Вибір напрямку дослідження зумовлений, таким чином, його актуальністю на даному етапі розвитку аудиту, недостатньою визначеністю місця та функцій аудиту в сучасній системі соціально-економічних відносин, недостатньою розробленістю теоретичної бази якості аудиту, необхідністю розвитку ставлення до якості аудиту не як до окремих питань, а як до цілісної системи, яка повинна охоплювати усі суттєві аспекти функціонування суб'єктів аудиторської діяльності в різних аспектах.

Даним питанням і присвячена представлена монографія. В першій главі розглянуті підходи до розуміння сутності, місця та функцій аудиту в системі соціально-економічних відносин з урахуванням положень інституціональної теорії, критично проаналізований підхід до трактування аудиту як «системи незалежного фінансового контролю», визначені можливості та напрямки співіснування і взаємодії систем контролю та аудиторської діяльності. Окремо досліджено відносини, які виникають в ході

обов'язкової аудиторської перевірки, що дозволило сформулювати специфічні характеристики обов'язкового аудиту та обґрунтувати необхідність розгляду його як суспільно нейтрального інституту, який виконує публічну послугу.

В другій главі запропоновано концепцію якості аудиту та основні критерії її оцінки, здійснено аналіз існуючих концепцій розвитку аудиту, визначено їх узгодженість з реальними вимогами до аудиту, обґрунтовано основні напрямки його розвитку в сучасних умовах, визначені причини виникнення незадоволеності користувачів результатами аудиторської роботи, тобто складові «розриву в очікуваннях», та окреслені основні шляхи їх подолання.

Третя глава монографії присвячена сучасному стану сприйняття суспільством аудиту та шляхам усунення «розриву в комунікаціях». З цієї метою критично переосмислено з урахуванням змісту та вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг традиційні підходи до класифікації аудиту, здійснено аналіз практики застосування термінів «аудит» та «аудитор» з метою встановлення їх відповідності сутності аудиту як специфічного виду діяльності та впливу такої ситуації на суспільну думку про аудит, оцінено якість законодавчого регулювання обов'язкового аудиту в Україні та розроблено основні напрямки його удосконалення. Окрема увага присвячена комунікаційним зв'язкам на мікрорівні, тобто між аудитором та управлінським персоналом, для чого здійснено критичний аналіз положень законодавчих документів стосовно обов'язків та відповідальності аудиторів, вимог щодо договору на проведення аудиту та розроблено напрямки їх удосконалення з врахуванням специфіки аудиторської діяльності, структуризовано механізм інформаційного спілкування між аудитором та управлінським персоналом при погодженні умов аудиту та безпосередньо в процесі аудиту фінансової звітності.

Четверта глава присвячена проблемам забезпечення основних гарантій якості аудиту та механізму їх реалізації, які розглянуті з точки зору їх відповідності вимогам міжнародного та європейського законодавства. Сформульована концепція побудови внутрішньої системи контролю якості аудиту на рівні суб'єкта аудиторської діяльності, її принципи та особливості організаційно-методичного забезпечення.

В п'ятій главі запропоновані шляхи підвищення якості обов'язкового аудиту. З цієї метою здійснена оцінка якості рекомендацій, які регламентують вимоги до обов'язкового аудиту в Україні та формати аудиторських висновків, що складаються за його наслідками, розроблено напрямки їх удосконалення з урахуванням міжнародного досвіду, виділено основні

вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності, які виконують обов'язковий аудит, в міжнародному та національному законодавстві, обґрунтована їх доцільність та напрямки узгодження. Окрема увага приділена проблемі дотримання принципу незалежності, проведено критичний аналіз якості вимог законодавчих і нормативних документів України щодо забезпечення незалежності аудиту, здійснено аналіз змісту інших послуг та їх зв'язку з власне аудитом, а також досліджено ситуацію одночасного надання інших послуг та аудиту, її впливу на незалежність аудитора.

# **РОЗДІЛ 1**

## **ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ АУДИТУ, ЙОГО ФУНКЦІЙ ТА СПЕЦИФІЧНИХ ХАРАКТЕРИСТИК**

### **1.1. Місце та функції аудиту в системі соціально-економічних відносин**

Нормальне функціонування ринкового механізму сьогодні неможливо уявити без адекватної системи інформаційного забезпечення, яка повинна підтримувати суб'єктів ринкових відносин на усіх стадіях виробничого циклу, а також в усіх сферах їх діяльності. Разом з цим неможливо зводити роль інформації лише до процесу виробництва, оскільки економіка — це не лише рух продуктів та ресурсів, це, в першу чергу, обіг інформації, без якої відтворення стає неможливим.

Представляючи аудит як інформаційну систему, яка використовується в управлінні, необхідно зауважити, що сьогодні недостатньо обґрунтовано залишається інформаційна функція аудиту, відсутня достатня чіткість у визначенні глибинних першопричин виникнення аудиту, його місця та функцій в системі економічних відносин. Ґрунтовний та надзвичайно цікавий аналіз процесу еволюції цілей аудиту наведений у післямові до наукового видання «Аудиту Монтгомері», яка була підготовлена російськими вченими Соколовим Я.В. та Бичковою С.М.<sup>1</sup>. Вчені підкреслюють, що в «Аудиті Монтгомері» 1940 року видання продуктом аудиторської праці вважається не висновок сам по собі, а думка аудитора. По суті Монтгомері повторив ідеї великого грецького філософа Парменіда (540-470 до н. е.), який проводив чітку розбіжність між думкою та знанням. Отже, з часів Монтгомері саме думка визначена як головна турбота аудитора, і з цих позицій ми й розглядаємо питання призначення та ролі аудиту.

У першу чергу слід підкреслити, що, коли мова йтиме про роль аудитора, ми будемо розглядати лише такі послуги, як завдання з надання впевненості в цілому та аудит зокрема, а не всі можливі послуги, які в принципі можуть бути представлені аудиторами (питання їх класифікації розглядатимуться пізніше). Завдання з надання впевненості — це завдання, за яким фахівець-практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших, ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмета перевірки за належними критеріями (п. 7 Міжнародної концептуальної основи за-

<sup>1</sup> Аудит Монтгомері/ Ф. Л. Дефліз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейли, М. Б. Хирш. Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — с. 538

вдань з надання впевненості<sup>2</sup>). Отже, виходячи з наведеного визначення, аудитори «надають впевненості» або «підвищують ступінь довіри користувачів». Але чому виникає необхідність підвищувати ступінь довіри, рівень упевненості або, інакше кажучи, — чому особи починають відчувати нестачу такої довіри та впевненості? Саме в розв'язанні даних питань, на погляд автора, і прихована відповідь на питання щодо сутності та призначення аудиту в системі соціально-економічних відносин.

Отже, в даному разі розпочати слід з розгляду *моделі людини*, яка прийнята в сучасній економічній науці. Ґрунтовне дослідження моделі людини та напрямків її використання в теорії аудиту зроблено Давидовим Г. М. в його монографії «Аудит: теорія і практика»<sup>3</sup>, на підставі якого автором запропонована соціально-економічна концепція аудиту, в основі якої лежить положення про необхідність врахування аудиторами моделей поведінки людини, що дозволяє наперед її визначити та спрогнозувати<sup>4</sup>. Дані висновки надзвичайно важливі для подальшого розвитку організаційних та методологічних аспектів аудиторської діяльності. Але дослідження основ моделі людини дозволяє нам зрозуміти глибинні причини виникнення аудиту.

Економічні теорії завжди передбачають наявність суб'єкта діяльності, що адекватний теоретичній моделі. Отже, створення моделі самої людини зумовлено необхідністю дослідження проблеми вибору та мотивації для господарської діяльності індивідів. На думку Автономова В. С., в таких моделях завжди йдеться про детермінанти та способи поведінки людини, а «головними компонентами такої моделі ...є гіпотеза про мотивацію або цільову функцію економічної діяльності людини, гіпотеза про доступність для неї інформації та певне уявлення про фізичні та, головне, інтелектуальні можливості людини, які дозволяють їй тією чи іншою мірою досягати своїх цілей»<sup>5</sup>.

Модель людини в економічній науці зазнала значної історичної еволюції. Основу теорії традиційного напрямку складає модель «економічної людини» («*homo economicus*»), яку створили класики на чолі з А. Смітом та розвинули неокласики на чолі з А. Маршаллом. Згодом була створена

<sup>2</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 6

<sup>3</sup> Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика: Монографія./ Григорій Миколайович Давидов. — Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. — с. 172-185

<sup>4</sup> Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика: Монографія./ Григорій Миколайович Давидов. — Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. — с. 184-185

<sup>5</sup> Автономов В. С. Человек в зеркале экономической теории (очерк истории западной экономической мысли)/ Владимир Сергеевич Автономов. — М., 1993. — с. 4



модель «інституційної людини», покладена в основу інституціональної економіки<sup>6</sup>.

Автономов В.С. в основній течії сучасної економічної теорії виділяє такі основні моменти<sup>7</sup>:

1. Людина постійно знаходиться в ситуації обмеження та вибору. Її суб'єктивні переваги та об'єктивні обмеження суворо розподілені, існують автономно один від одного, та на короткостроковий період обираються за постійну величину. Вчений представляє людину у вигляді двоповерхової моделі, в якій мешканець першого поверху — «діяч» — зорієнтований на досягнення короткострокових, суворо егоїстичних цілей, а мешканець другого поверху — «укладач планів» — диктує йому правила поведінки, виключаючи деякі варіанти як свідомо неприйнятні та орієнтуючись при цьому на довгострокові цілі.

2. Людина має здатність оцінювати та порівнювати різноманітні варіанти своєї поведінки (вибору).

3. Інформація, якою володіє господарюючий суб'єкт, як правило, обмежена та не безкоштовна.

4. Мотивація економічної діяльності визначається власними інтересами господарюючого суб'єкта, а вибір людини забезпечує максимізацію значення його цільової функції, що віддзеркалює специфіку поняття економічної раціональності.

Радаєв В.В. підкреслює, що розуміння раціональності та фіксація її меж стали ключовими передумовами, на базі яких визначається характер економічних дій, і пропонує умовні логічні етапи еволюції економічних поглядів на природу інтересу<sup>8</sup>:

1. У класичній політичній економії інтерес індивідуума реалізується в його егоїстичних спонуканнях. Індивід досягає загальної користі шляхом переслідування власної вигоди, суть якої полягає в отриманні насолоди та запобіганні стражданням.

2. У неокласичній парадигмі відбувається вимивання гедоністичного елементу. В основу егоїстичного інтересу покладена раціональність (тверезий розрахунок, — за висловленням А. Маршалла<sup>9</sup>), яка розуміється як максимізація корисності компетентним суб'єктом за умов обмеження ресурсів (варіант австрійської школи). При цьому раціоналізм поступово висувається на роль ключової поведінкової характеристики, яка відсуває користолюбство (А. Маршалл).

<sup>6</sup> Порівняльний аналіз цих моделей викладений в: Корнейчук Б.В. Институциональная экономика: учебное пособие для вузов/ Борис Васильевич Корнейчук. — М.: Гардарики, 2007. — с. 26-30

<sup>7</sup> Автономов В.С. Модель человека в экономической науке./ Владимир Сергеевич Автономов. — СПб: Экономическая школа, 1998. — с. 202. (Этическая экономия: Исследования по этике, культуре и философии хозяйства; Вып. 2)

<sup>8</sup> Радаев В.В. Экономическая социология. Курс лекций: Учеб пособие./ Вадим Валерьевич Радаев. — М.: Аспект Пресс, 1998. — с. 69-70

<sup>9</sup> Маршалл А. Принципы экономической науки./ А. Маршалл. — М.: Издательская группа «Прогресс Универс», 1993 — Т. 1. — с. 60-61

3. Оптимізація корисності розглядається як необов'язкова ознака реалізації інтересу, обмеженого більш скромними рамками. Наприклад, в концепції «виявлених переваг» раціоналізм економічних дій подається у вигляді поступового (несуперечливого) вибору, який становить усталеність переваг (П. Самуельсон).

4. Виникають сумніви стосовно поінформованості «економічної людини» щодо змісту її власних інтересів та шляхів їх реалізації. Починає використовуватися фактор невизначеності, який надає раціональним рішенням імовірнісного характеру (І. Фішер, Ф. Найт). Відокремлюються «об'єктивна» раціональна поінформованість спостерігача та «суб'єктивна» раціональність господарюючого суб'єкта (Ф. Хайек, Й. Шумпетер).

5. Піддаються сумніву інтелектуальна та воляова спроможність «економічної людини» до послідовно раціональних дій. Приймається біхевіористична передумова «обмеженої раціональності», що представляє нам людину, котра просто шукає певний варіант економічної поведінки, який задовольняє її, а вже потім вона припиняє будь-які пошуки (Г. Саймон). Пропонується концепція «перемінної раціональності», яка враховує фізіологічні прагнення людини до економії власних зусиль (Х. Лайбенштайн). Експериментально доводяться системні відхилення від раціональних розрахунків у людському виборі.

6. Поряд з раціонально наслідуваними інтересами вводяться додаткові (допоміжні) мотиваційні змінні, пов'язані з існуванням соціальних норм та примусів (М. Ослон, А. Сен, Ю. Ельстер). Одночасно поняття раціональності виводиться за межі максимізації корисності. Будь-яка послідовна (узгоджена) дія інтерпретується як раціональна, а наслідування примусу або соціальних норм також підводиться під раціональні схеми. Одночасно це слугує непоганим засобом розширення меж економічного підходу та вторгнення в раніше недосяжні для нього сфери.

Мотив власного інтересу, започаткований А. Смітом та Д. Рікардо, відігравав найважливішу роль у конструюванні економічної теорії як самостійної наукової дисципліни та був найважливішим компонентом моделі економічної людини, що вирізняло економічну науку як особливу галузь знань. У теоріях маржиналістів та неокласиків принцип власного інтересу набрав значно суворішої форми максимізації корисності — принципу економічної раціональності. Цю властивість з давніх пір розглядали як звичайний егоїзм, що давало привід для критики економічної людини з моральних позицій.

Як підкреслює Автономов В. С., «економісти, визнаючи на словах можливість альтруїстичної мотивації, відчувають сильне тяжіння до того, щоб пояснити той чи інший вид поведінки, не виходячи за рамки егоїстичних мотивів»<sup>10</sup>. Крім того, вчений зауважує, що існування значної кількості суспільних благ у сучасній ринковій економіці свідчить про те, що передумови чисто егоїстичної мотивації є невірними, якщо не засто-

<sup>10</sup> Автономов В. С. Модель человека в экономической науке. / Владимир Сергеевич Автономов. — СПб: Экономическая школа, 1998. — с. 132. (Этическая экономика: Исследования по этике, культуре и философии хозяйства; Вып. 2)

совувати деякі модифікації<sup>11</sup>, існують «невикорінні» прояви альтруїзму, які не можуть бути представлені як замаскований витончений егоїзм, що не суперечить поняттю власного інтересу в широкому розумінні даного терміну, але порушує презумпцію егоїзму, який негласно все ще відіграє роль вихідної мотиваційної передумови економічного аналізу<sup>12</sup>.

Отже, сама модель «економічної людини», до принципів якої б з теорій ми не схилилися (класичної, неокласичної, інституціональної), які б модифікації вона не мала, показує нам головну причину виникнення аудиту — мотивація діяльності людини власними інтересами, внаслідок чого зменшується рівень упевненості в дійсних результатах її діяльності. Всі тлумачення, які існують в економічній літературі, базуються, хоча, можливо, прямо про це не йдеться, саме на цьому.

Першопричина виникнення аудиту проявляється в *постулатах аудиту* та в такому професійному принципі, як «*професійний скептицизм*», а позиції вчених щодо цього мають протилежний характер.

В основоположних *постулатах аудиту*, запропонованих Р. Маутцем та Х. Шарафом<sup>13</sup>, відсутні окремі постулати, які прямо обґрунтовують необхідність перевірки звітності, усі вісім зазначених авторами постулатів, швидше, переслідують таку ціль: показати, що за певних умов можна отримати об'єктивне уявлення про фінансово-господарську діяльність економічного суб'єкта.

Наприклад, вченими був запропонований такий постулат: «Фінансова звітність та інша інформація, яка підлягає перевірці, не містить зумовлених тайною змовою та інших незвичних викривлень». Даний постулат обґрунтовує можливість застосування системно орієнтованого підходу до проведення аудиту, який полягає в аналізі системи внутрішнього контролю з метою виявлення слабких місць (якщо вони існують). Даний постулат дозволяє аудитору застосувати в роботі методи формального вибіркового дослідження та виконувати тести по перевірці операцій, використовуючи відносно невеликий обсяг репрезентативних даних. Вихідне припущення, що інформація у фінансовій звітності містить обумовлені таємною змовою та інші незвичні викривлення, призвело би не лише до збільшення необхідного обсягу аудиторських процедур, але і могло би створити бар'єр між аудитором, з одного боку, та адміністрацією і працівниками компанії, з іншого, що неминуче призвело б до виникнення певних проблем та конфліктів. Р. Маутц і Х. Шараф відмічають: «Цей постулат не звільняє аудитора від відповідальності за невиявлені викривлення, зумовлені таємною змовою або іншими

<sup>11</sup> Автономов В. С. Модель человека в экономической науке. / Владимир Сергеевич Автономов. — СПб: Экономическая школа, 1998. — с. 138. (Этическая экономика: Исследования по этике, культуре и философии хозяйства; Вып. 2)

<sup>12</sup> Автономов В. С. Модель человека в экономической науке. / Владимир Сергеевич Автономов. — СПб: Экономическая школа, 1998. — с. 139. (Этическая экономика: Исследования по этике, культуре и философии хозяйства; Вып. 2)

<sup>13</sup> Бычкова С. М. Доказательства в аудите. / Светлана Михайловна Бычкова. — М.: Финансы и статистика, 1998. — с. 8-10; Давидов Г. М. Аудит: теория і практика: Монографія. / Григорій Миколайович Давидов. — Кіровоград: ТОВ «Імекс-ІТД», 2006. — с. 78-88; Mautz R The philosophy of auditing. / Mautz R., Sharaf H. — American Accounting Association, 1993. — 299 p.

аномаліями. Коли, наприклад, зловживання були настільки очевидні, що аудитор міг без зусиль виявити їх шляхом звичайного тестування (тобто перевірок, метою яких є виявлення звичайних помилок), він не може бути виправданий у випадку, якщо його перевірки були настільки недостатні, що не виявили їх»<sup>14</sup>.

Проте постійний розвиток аудиту відображає визнання того, що аудитор повинен планувати свої перевірки для виявлення існуючих зловживань та помилок, про що свідчать положення міжнародних стандартів аудиту, хоча це і не визнається основною метою аудиту.

Два додаткових постулати, які пояснюють необхідність аудиту, містяться в доповненнях, розроблених Т. Лі та Д. Робертсоном<sup>15</sup>, а саме:

1. Якщо звітна інформація протягом року не була піддана незалежній перевірці, то вона не заслуговує на достатній рівень довіри. Якщо аудитор не дав підтвердження, що підприємство буде функціонувати щонайменше ще рік, то інвестувати грошові кошти в цю компанію досить ризиковано.

2. Користь від звітних даних прямо пропорційна ступеню їх перевірності. Чим надійніші докази, отримані на підставі перевірених даних, тим вони корисніші з точки зору зовнішніх користувачів (Робертсон Дж. даний постулат називає «максимою економічної ефективності»).

Відомий російський вчений в галузі бухгалтерського обліку та аудиту Соколов Я. В. запропонував власну систему з десяти постулатів аудиту, оскільки, на його думку, при всій значимості постулатів Р. Маутца та Х. Шарафа їх не можна механічно переносити в практику російського аудиту, необхідна більш реалістична система постулатів, яка враховує психологію людини та необхідність контролю<sup>16</sup>. Такий аспект, як необхідність аудиторської перевірки, в десяти постулатах Соколова Я. В. представлений трьома:

1. Звітність повинна бути перевірена.
2. Неперевірена звітність не заслуговує на довіру.
3. Кожна наступна перевірка може знижувати цінність попередніх і завжди менш інформативна.

Проблема полягає в тому, що ці постулати (і класичні, і постулати Соколова Я. В.), на наш погляд, є до певної міри припущеннями, аксіомами, які базуються на моделі економічної людини і дозволяють «працювати» теорії про аудит, але не повнозначно обґрунтовують необхідність проведення аудиту.

<sup>14</sup> Адамс Р. Основы аудита/ Адамс Р.: пер. с англ./ Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – с. 88; Mautz R The philosophy of auditing/ Mautz R., Sharaf H. – American Accounting Association, 1993. – р. 46

<sup>15</sup> Бычкова С. М. Доказательства в аудите./ Светлана Михайловна Бычкова. – М.: Финансы и статистика, 1998. – с. 10; Робертсон Дж. К. Аудит: Пер. с англ./ Дж. К. Робертсон – М.: КРМГ и Контракт, 1993. – 496 с.; Lee T. Corporate Audit Theory/ T. Lee. – London: Chapman and Hall. – 1993-206 p.

<sup>16</sup> Соколов Я. В. Десять постулатов аудита./ Я. В. Соколов.// Бухгалтерский учет. – 1993. – №11. – С. 36-38

Що стосується принципу «професійного скептицизму», то в постулатах Р. Маутца та Х. Шарафа він фактично відсутній, що прямо впливає з проаналізованого вище постулату: «Фінансова звітність та інша інформація, яка підлягає перевірці, не містить викривлень, що виникли внаслідок зумовлених таємної змови або інших незвичних обставин».

У передмові до книги Р. Адамса «Аудит» професор Соколов Я. В. зазначає, що постулати Р. Маутца та Х. Шарафа базуються на припущенні Ж. Ж. Руссо про те, що людина за своєю природою добра, а тому аудитор повинен виходити з того, що звіт, який ним перевіряється, складений правильно і не містить свідомо допущених помилок та зловживань. На думку Соколова Я. В., найбільш реалістичною була б система постулатів, яка базується на принципах Т. Гоббса і припускає, що людська природа первісно порочна, що й обумовлює необхідність контролю. Отже, аудитор повинен припускати, що звіт, який ним перевіряється, складений неправильно і містить зловмисні та незловмисні помилки і зловживання.

Соколов Я. В. в запропонованій ним системі постулатів аудиту виділив окремий постулат, який стосується даного питання, тобто питання професійного скептицизму аудитора. «При перевірці виходять з того, що звіт складений невірно. Викривлення даних у звіті є неминучим, по-перше, в силу суб'єктивізму того, хто його складав, а по-друге, будь-який документ може містити як мимовільні (технічні) помилки, так і зловмисні відхилення (обмани, приховування, приписки, укриття тощо). Якщо припустити зворотне, то вся відповідальність переноситься на клієнта, а якщо звітність правильна і відповідає за неї клієнт, то дещо сумнівною стає роль аудитора»<sup>17</sup>.

Отже, загальним для постулатів, які розглядаються, будуть аспекти, стосовно яких вони сформульовані. Відмінність полягає в тому, що постулати Р. Маутца та Х. Шарафа побудовані на позитивних твердженнях («фінансова звітність не містить викривлень»), а Соколов Я. В. застосовує позитивні та негативні твердження («звіт складений невірно», «неперевірена звітність не заслуговує довіри»).

В «Аудиті Монтгомері» наведена така позиція щодо чесності керівництва та професійного скептицизму<sup>18</sup>. Аудитор не повинен упереджено ставитися до чесності керівництва, вважати його обов'язково нечесним або безумовно чесним. Упередження щодо нечесності керівництва спростовується всім накопиченим досвідом аудиторів. Якщо аудитор приступає до роботи з упередженням у нечесності адміністрації, то весь хід його дій буде визначений підозрілістю щодо дійсності всіх облікових даних і документів, які він одержить від клієнта, і тоді він буде працювати не з переконли-

<sup>17</sup> Соколов Я. В. Десять постулатов аудита. / Я. В. Соколов. // Бухгалтерский учет. – 1993. – №11. – С. 36-38

<sup>18</sup> Аудит Монтгомері/ 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. – с. 91

вими, а з переконуючими (у нечесності) доказами. Аудит, що буде проводитися з таким визначальним упередженням, вийде необґрунтовано дорогим і малоефективним для практичних цілей.

Але аудитор не повинен і беззастережно допускати, що керівництво є абсолютно чесним, і робити це він повинен, проявляючи певний рівень професійного скептицизму протягом усього процесу аудиту і особливо при зборі та оцінці доказів, включаючи й відповіді керівництва на аудиторські запити. Наприклад, аудитор може виявити такі умови або обставини, які виступають «сигнальними прапорцями», тобто показниками ймовірного існування значних невідповідностей. Як правило, це ті умови або обставини, які відрізняються від того, що очікував побачити аудитор. Наприклад, при аудиторській перевірці він може виявити такі помилки, про які обов'язково повинне було б знати керівництво, але воно свідомо не розкрило їх аудиторіві. Професійний скептицизм вимагає при появі таких «сигнальних прапорців» проведення аудитором перегляду плану аудиторської перевірки, щоб одержати достатньо компетентні докази, що фінансові звіти не містять інформації, яка викривлює дійсну картину.

Принципу професійного скептицизму приділяють певну увагу Міжнародні стандарти аудиту. В МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» під професійним скептицизмом розуміється ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку аудиторських доказів (п. 13 «ж»)<sup>19</sup>. Підкреслено, що аудитор повинен планувати та виконувати аудит із професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати обставини, які призводять до суттєвого викривлення фінансової звітності (п.15 МСА 200)<sup>20</sup>. Особливо наголошується, що не можна очкувати, що аудитор нехтуватиме минулим досвідом щодо сумлінності та чесності управлінського персоналу. Проте думка, що управлінський персонал і ті, кого наділено найвищими повноваженнями, є сумлінними та чесними, не звільняє аудитора від необхідності дотримуватися професійного скептицизму або не дозволяє аудитору задовольнятися менш ніж переконливими аудиторськими доказами у процесі отримання достатньої впевненості (Д22 МСА 200)<sup>21</sup>.

Питання професійного скептицизму розглядаються і в інших стандартах аудиту. Наприклад, в МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» зазначається, що, отримуючи достатню впевненість, аудитор несе відповідальність за збереження професійного скептицизму протягом усього аудиту, розгляд можливості уникнення контролю управлінським персоналом і визнання того факту, що аудиторські процедури, які є ефективними для виявлення помилок, можуть бути неефективними для виявлення шахрайства (п. 8)<sup>22</sup>.

<sup>19</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1/ Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зєніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 82

<sup>20</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1/ Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зєніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 84

<sup>21</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1/ Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зєніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 92

<sup>22</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1/ Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зєніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с.162

В Кодексі етики до складу фундаментальних принципів його не включено, достатнім вважається наявність такого принципу, як «професійна компетентність і належна ретельність» (Розділ 130), який вимагає лише «діяти ретельно, сумлінно та своєчасно відповідно застосованих технічних та професійних стандартів, надаючи професійні послуги»<sup>23</sup>.

Основною теорією, яка використовується при обґрунтуванні необхідності аудиту, є *теорія агентів*. Р. Адамс у своїй роботі «Аудит» підкреслює, що теорія агентів акцентує увагу на процесі поступового відділення власника від управління підприємством<sup>24</sup>. Оскільки власники залучають додаткове зовнішнє фінансування (наприклад, шляхом емісії акцій), вони поступово втрачають контроль над деякими аспектами бізнесу, особливо над питаннями фінансової звітності і подальшого залучення капіталу, а цими питаннями займаються менеджери, яких наймають акціонери і які отримали назву «агентів». Зі збільшенням зовнішніх джерел капіталу росте і потреба в сучасній і надійній фінансовій інформації (наприклад, про те, наскільки адекватний одержуваний власниками дохід, ступінь ризику зроблених ними інвестицій, чи буде підприємство здатне задовольнити їхні очікування щодо розміру дивідендів).

Найпростіша модель в рамках теорії агентів припускає, що немає агентів, яким би можна було б довіряти, і якщо агент може показати себе акціонерові (власнику) з кращого боку, то він це зробить. Вважається, що агенти більш оптимістично налаштовані стосовно фінансового стану підприємства та своєї діяльності внаслідок багатьох факторів, таких, як фінансова винагорода, можливості ринку праці, взаємовідносини з іншими особами, які не пов'язані з акціонерами (власниками). В результаті цих та багатьох інших мотивів акціонери (власники) можуть відчувати нестачу довіри до своїх менеджерів, не можуть бути впевненими в чесності й акуратності своїх менеджерів, а також у відсутності фальсифікацій у наданій їм фінансовій звітності, і тому, відповідно до теорії агентів, вони звертаються до спеціального механізму — аудиту, аби повернути цю довіру і з'ясувати реальний стан справ.

Навіть для такої простої моделі мають місце певні зауваження. По-перше, підкреслюється, що скороченню інформаційного ризику сприяє, в першу чергу, забезпечення однаковості принципів бухгалтерського обліку та повноти розкриття відповідної фінансової інформації. По-друге, в «Аудиті Монтгомері»<sup>25</sup> та інших зарубіжних виданнях підкреслюється,

<sup>23</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів/ Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – с.14

<sup>24</sup> Адамс Р. Основы аудита/ Адамс Р.: пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – с 86

<sup>25</sup> 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. – с. 26

що цінність річних фінансових звітів для тих, хто приймає рішення про інвестування та надання кредитів, не така вже й значна, як це уявляється. Дослідження, в яких основна увага концентрувалася на «гіпотезі продуктивного ринку», підтверджують тезу про те, що річні фінансові звіти незначним чином впливають на курс цінних паперів. Інвестори отримують інформацію з фінансової преси та від аналітиків і користуються нею у своїх діях ще до опублікування річних фінансових звітів.

Але така модель ролі аудиту, на наш погляд, надто проста і в дійсності ускладнюється іншими факторами та обмеженнями. Дана модель, дійсно, найпростіша, оскільки в ній припускається, що до дії завжди вдається акціонер (власник), агент же залишається безініціативним; крім того, розглядаються наслідки агентських взаємовідносин, коли угода вже укладена. Отже, поза увагою залишаються інші методи впливу на діяльність агентів, роль аудиту на стадії укладання контракту або пошуку агентів, агентські взаємовідносини обмежуються лише зв'язком «акціонер — менеджер». Необхідно перейти до таких категорій, як «асиметрія інформації», «конфлікт інтересів», «опортуністична поведінка», які слід розглядати як причини другого порядку виникнення та становлення аудиту.

Для більш повного розгляду сутності та призначення аудиту доцільним є застосування положень інституціональної теорії: теорії трансакційних витрат та теорії контрактів. Тому слід зробити перший відступ, який полягає у *необхідності розгляду аудиту як інституту* в рамках інституціональної теорії.

Під інститутом в загальному розумінні розглядають прийняті в суспільстві правила взаємодії індивідів, які склалися у процесі розвитку культури та визначають звичний спосіб організації тієї або іншої сфери суспільного життя<sup>26</sup>. В економічній літературі виділяють кілька «вузькоспрямованих» підходів до визначення поняття інституту, зокрема, нормативний, етичний, інформаційний, еволюційний, трансакційний, контрактний, соціологічний, організаційний<sup>27</sup>, але більшість існуючих робіт пропонують підходи до визначення поняття інституту, які умовно можна поділити на дві групи<sup>28</sup>. До першої групи, засновником якої вважають Д. Норта, належать роботи дослідників, які визначають інститут як правила гри в суспільстві, котрі мають механізми примусу до виконання цих правил, а правила та норми розглядаються як задані обмеження або стійкі форми дій. «In-

<sup>26</sup> Корнейчук Б. В. Институциональная экономика: учебное пособие для вузов/ Борис Васильевич Корнейчук. – М.: Гардарики, 2007. – с. 9

<sup>27</sup> Корнейчук Б. В. Институциональная экономика: учебное пособие для вузов/ Борис Васильевич Корнейчук. – М.: Гардарики, 2007. – с. 9-16

<sup>28</sup> Измалков С. Теория экономических механизмов (Нобелевская премия по экономике 2007 г.)/ С. Измалков, К. Сонин, М. Юдкевич// Вопросы экономики. – 2008. – № 1. – С. 22-23; Радаев В. В. Экономическая социология. Курс лекций: Учеб пособие./ Вадим Валерьевич Радаев. – М.: Аспект Пресс, 1998. – с. 30



ституту — це «правила гри» у суспільстві, — зазначає Д. Норт, — чи, висловлюючись більш формально, створені людиною обмежувальні рамки, що організують взаємини між людьми. Отже, вони задають структуру спонукальних мотивів людської взаємодії — чи то в політиці, соціальній сфері, чи економіці»<sup>29</sup>. Іншу групу представляють роботи економістів та економічних істориків, які досліджують питання про походження самих інститутів, наприклад, розглядають інститут як рівновагу, тобто як сукупність рівноважних стратегій учасників взаємодії, які виникають в іграх, що повторюються. Отже, якщо представники першого підходу, в основному, аналізують навмисне розроблені та впроваджені «ззовні» інститути (оскільки саме в цьому випадку виникає принципова необхідність розробки механізмів, які б забезпечували примус до виконання таких правил), то інший підхід швидше спрямований на аналіз інститутів, які формуються «всередині» системи в результаті тривалих еволюційних процесів взаємодії економічних суб'єктів.

Узагальнивши дані підходи, вважаємо, що аудит слід розглядати як соціально нейтральний інститут, який сформувався як результат еволюційних процесів розвитку відносин власності і на даний час перетворився у формальний інститут, що існує у вигляді жорсткої формально регламентуючої норми. Його формалізованість проявляється, по-перше, в існуванні стандартів, яких повинні дотримуватися аудитори у професійній діяльності і які регламентують як організаційні, методичні аспекти виконання аудиту та інших завдань з надання впевненості, так і поведінку аудиторів, хоча сам аудит може здійснюватися лише за ініціативою господарюючих суб'єктів, а по-друге, у введенні випадків обов'язковості аудиту.

Необхідність аудиту, як уже зазначалося вище, доводиться саме в рамках теорії агентських контрактів, яка фактично є однією з теорій контрактів, що розвиваються в рамках інституціональної економічної теорії, і розглядає взаємодію учасників контракту як антагоністичну, а їх поведінку — як раціональну та максимізуючу. Агентські взаємовідносини виникають тоді, коли одна або більше осіб (принципали) наймають іншу особу як агента для виконання певної роботи в їх інтересах, що, у свою чергу, призводить до необхідності передачі агентам окремих владних повноважень, у тому числі повноваження приймати рішення. Типові приклади агентських взаємовідносин: роботодавець (принципал) — найманий працівник (агент), пацієнт (принципал) — лікар (агент), страхова компанія (принципал) — клієнт (агент), кредитний банк (принципал) — кредитор (агент), акціонери, власники (принципали) — управлінський персонал,

<sup>29</sup> Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. / Д. Норт. — М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. — с. 17

менеджери (агенти). Проблема в останньому прикладі отримала назву «відокремлення власності від контролю» і розглядається як агентська проблема в корпоративному управлінні. Вважається, що така передача відповідальності, тобто «розподіл праці», корисна для забезпечення розвитку ефективної та продуктивної економіки, але, з іншого боку, передбачає існування довіри до агентів, що в дійсності трапляється не так уже й часто.

У контексті викладеного слід зробити акцент, що конфлікт (необов'язково тільки між акціонерами та менеджерами) становить ключову точку в теорії агентів, що є поштовхом до іншого відступу, а саме: необхідності врахування проблеми *конфлікту інтересів*, яка має комплексний, міжгалузевий характер, оскільки торкається точок взаємодії в галузі цивільного, господарського, адміністративного, конституційного права, судового процесу.

Отже, розгляд аудиту з позиції теорії агентів слід розширити, враховуючи надбання економічної та юридичної науки в дослідженні такої проблеми, як «конфлікт інтересів», яка дозволяє виділити, за висловленням Дедова Д., духовний зміст права, оскільки захист від конфлікту інтересів, так само, як і від недобросовісності та несправедливості, має глибоко моральний характер<sup>30</sup>. Зауважимо, що інтереси завжди виступають потужним фактором життєдіяльності людей, створення та функціонування державних і суспільних інститутів, по-різному відображаються в системі права, взаємодіючи, суперечачи та узгоджуючись між собою.

«Конфлікт інтересів» — це загальноприйнятий термін, який означає протиріччя між інтересами, що захищені правом та повинні бути задоволені діями особи, яка вповноважена принципалом (а це як фізичні особи, так і суспільство (держава) в цілому), та особистими інтересами цього вповноваженого. Інтереси, які захищаються, можуть мати як особистий, так і публічний характер, включаючи інтереси необмеженого кола визначеної категорії фізичних осіб (акціонери, інвестори і т. ін.)<sup>31</sup>. Конфлікт інтересів зазвичай виникає під час процесу здійснення діяльності в чужих інтересах, а якщо вести мову в більш широкому сенсі, — у випадку субординації (підпорядкування, підлеглості) інтересів, в якій би формі це не проявлялося. Дедов Д. виділяє такі групи інтересів, які можуть знаходитися у протиріччі між собою: 1) особисті інтереси представника та його афілійованих осіб; 2) інтереси того, кого представляють; 3) загальні та суспільні (публічні) інтереси; 4) жодні інтереси з метою збереження нейтральності або незалежності, та пропонує комбінації, що утворюють

<sup>30</sup> Дедов Д. И. Конфликт интересов/ Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. XI

<sup>31</sup> Дедов Д. И. Конфликт интересов/ Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. 1

такі конфлікти і знаходять підтвердження на практиці у вигляді конкретних прикладів<sup>32</sup> (табл. 1.1)

Таблиця 1.1

### Види конфліктів

| Вид конфлікту                                                                                                                                                                            | Причина конфлікту                                                                                                                                                                    | Приклади осіб (ситуацій), у яких виникає такий вид конфлікту                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Конфлікт між інтересами представника (1) та того, кого представляють (2)                                                                                                                 | Представник повинен діяти в інтересах того, кого представляють, а замість цього він діє у власних інтересах або в інтересах його афілійованих осіб.                                  | Діяльність таких осіб, як повірений, опікун, попечитель, агент, комісіонер, довірчий управитель майном, наймані працівники, управителі інвестиційного фонду, арбітражний управитель, особи, які надають послуги іншим особам.                                                                                                                       |
| Конфлікт між особистими (1) та суспільними або загальними інтересами (3) (різновид першого випадку)                                                                                      | Особа повинна діяти в інтересах суспільства, тобто дотримуватися публічних інтересів, а замість цього діє у власних інтересах.                                                       | Державні службовці, власне держава, різного роду міждержавні об'єднання та спілки.                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Конфлікт між інтересами різних осіб, яких одночасно представляє одна особа, або конфлікт між різними інтересами однієї особи, яку представляє представник, тобто конфлікт між (2) та (3) | Одна особа повинна одночасно дотримуватися не своїх власних інтересів, а різних конфліктуючих між собою інтересів.                                                                   | Включають банк, який надає послуги компанії-емітенту та одночасно займається придбанням її цінних паперів, орган управління компанією, який повинен дотримуватися загальних інтересів компанії та її міноритарних акціонерів, а також враховувати інтереси контролюючого акціонера та інтереси групи осіб, до якої входить компанія <sup>33</sup> . |
| Конфлікт за необхідності збереження нейтральності та незалежності (4) задля досягнення суспільних інтересів (3) (частина третьої ситуації)                                               | Особа повинна залишатися незалежною при виконанні своїх функцій та не може переслідувати жодні з інтересів, адже ця незалежність дозволить реалізувати суспільні, публічні інтереси. | Необхідність дотримання принципу незалежності при проведенні аукціонів та конкурсів, в діяльності судової влади, аудиторів, фінансових консультантів, експертів, членів ради директорів, комерційного представника (управляючого), який діє в загальних інтересах.                                                                                  |

Отже, можна виділити три ситуації виникнення конфлікту:

1. Конфлікт між інтересами представника та інтересами того, кого представляють. З цих позицій важливо відокремлювати конфлікти між ін-

<sup>32</sup> Дедов Д. И. Конфликт интересов/ Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. 6-10

<sup>33</sup> Множинність прикладів, які мають відношення до такого випадку конфлікту інтересів, наведені в: Дедов Д. И. Конфликт интересов/ Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. 8-11

тересами представника та тієї особи, яку представляють, і яка може бути юридичною чи фізичною особою, яких можна ідентифікувати, та конфлікти між інтересами представника та суспільними інтересами, які можуть приймати форму як публічних, так і державних інтересів.

2. Конфлікт між різними інтересами, які може презентувати один представник. Дедов Д. такі інтереси поділяє на інтереси превалюючі та інтереси підлеглі<sup>34</sup>, що, на наш погляд, обґрунтовано і важливо з точки зору дослідження сутності конфлікту інтересів, але така класифікація інтересів повинна здійснюватися з урахуванням конкретних умов кожної ситуації. З цих позицій важливо виділяти конфлікт інтересів, який виникає в тому випадку, коли уповноважена особа представляє одночасно інтереси конкретної особи і має представляти публічні або державні інтереси.

3. Конфлікт між різними інтересами однієї особи, яка може бути і представником, і тим, кого представляють.

Як підкреслено в «Аудиті Монтгомері», побоювання отримати з фінансового звіту невірну інформацію викликано припущенням, що для стосунків між тими, хто складає фінансову інформацію, та користувачами фінансового звіту притаманне потенційне зіткнення інтересів. Це зовсім не означає, що подібний конфлікт дійсно існує або повинен виникнути, існування недобросовісності адміністрації також не припускається. Це говорить лише про те, що ті, хто складає фінансову звітність, можуть при її підготовці відчувати певні упередження, так само їх можуть відчувати й ті, хто цією інформацією користується<sup>35</sup>.

Продовжимо розгляд функцій аудиту в рамках нової інституціональної економічної теорії, в якій досліджуються кілька теорій контрактів.

Одна група (теорія агентських контрактів) тяжіє до неокласичного напрямку економічної думки та побудована на постулатах «економічної людини», «абсолютної раціональності» та «поведінки, яка максимізує очікування», має математичну спрямованість, концентрується на моделюванні та робить акцент на вплив переваг сторін за контрактом, джерелах невизначеності та інформаційній асиметрії. Інша група (теорія контрактів відносин) спирається на нетрадиційні для економічної науки поняття, такі як «відносини», «солідарність», «довіра» тощо, застосовує нематематичний ситуаційний підхід, приділяє значну увагу вивченню конкретних ситуацій, впливу контрактних технологій, акцентує на ролі кооперації, співробітництва та солідарності, поведінку учасників взаємодії не вважає абсолютно раціональною, адже на неї спричинює суттєвий вплив інституціоналізована система цінностей. Проте межа між ними недостатньо чітка. Так, на думку Норта Д., в складних суспільствах все більш вигідними стають такі форми поведінки, як опортунізм, обман та шахрайство<sup>36</sup>, а Ав-

<sup>34</sup> Дедов Д. И. Конфликт интересов/ Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. — с. 8

<sup>35</sup> 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. – с. 29

<sup>36</sup> Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики/ Д. Норт. – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – с. 55

тономов В.С. підкреслює, що, аналізуючи опортуністичну поведінку, важливо мати на увазі, коли б увесь світ складався з опортуністів, обман не міг би принести нікому ніякої вигоди, адже існування опортуністичної поведінки має сенс лише в суспільстві, де взаємна довіра є правилом, а не винятком<sup>37</sup>.

Виділяють три стадії контрактного процесу, а саме: підбір принципалом агента, укладання оптимального контракту та його реалізації. Перші дві стадії прийнято позначати як *ex ante* контрактний процес, а останню — *ex post* контрактний процес. Важливе місце в теорії контрактів займають трансакційні витрати, під якими розуміють цінність ресурсів, які витрачаються на здійснення трансакції<sup>38</sup> і які представляють такими складовими: витрати пошуку, витрати виміру, витрати ведення переговорів та укладання контракту, витрати специфікації та захисту прав власності, витрати опортуністичної поведінки<sup>39</sup>.

Вихідною стала проблема *обмеженості інформації*, якою володіють економічні агенти і яка перетворюється на інформаційну асиметрію, завдяки чому з'являється можливість появи *опортунізму*, тобто схильності індивідів у прагненні до власної вигоди застосовувати обман або приховування інформації. Слід розуміти, що сама по собі неповнота, обмеженість інформації ще не свідчить обов'язково про інформаційну асиметрію, адже інформація може бути однаково неповною для всіх економічних суб'єктів. Але найчастіше один клас економічних суб'єктів володіє більш повною інформацією, ніж інший, інакше кажучи, інформація розподіляється асиметрично<sup>40</sup>. Під *опортуністичною поведінкою* розуміють поведінку, яка націлена на досягнення власного інтересу та необмежена позиціями моралі, тобто пов'язана з використанням обманів, хитрощів та підступництва<sup>41</sup>. Обмеженість інформації та опортунізм, разом взяті, породжують знову проблему *асиметричності інформації*, при якій інформація, яка стосується суттєвих сторін угоди, доступна не всім її учасникам.

Опортунізм, який принципал намагається подолати на стадії пошуку агента, прийнято називати *передконтрактним*, що проявляється у приховуванні агентом інформації про свій власний тип. Наслідком такого передконтрактного опортунізму є *несприятливий відбір або відбір, який погіршує умови відбору*, в тому числі і звуження ринку за рахунок зменшення числа реалізованих угод (класичний приклад — зникнення ринку вживаних автомобілів (ринку «лимонів») у моделі Акерлофа<sup>42</sup>).

Той різновид опортунізму, проти якого спрямовані зусилля принципалу на стадії укладання контракту з уже знайденим агентом, має назву *постконтрактний опортунізм*, що проявляється у приховуванні агентом інформації про свої зусилля та дії після укладання угоди. Зазвичай він виникає з причини неповноти контракту, оскільки при його укладанні неможливо передбачити всі можливі дії агентів, а за кінцевими результатами неможливо зробити висновок про якість прийнятих рішень, та при відсутності

<sup>37</sup> Автономов В.С. Модель человека в экономической науке / Владимир Сергеевич Автономов. — СПб: Экономическая школа, 1998. — с. 135 (Этическая экономика: Исследования по этике, культуре и философии хозяйства; Вып. 2)

<sup>38</sup> Корнейчук Б.В. Институциональная экономика: учебное пособие для вузов/ Борис Васильевич Корнейчук. — М.: Гардарики, 2007. — с. 131

<sup>39</sup> Корнейчук Б.В. Институциональная экономика: учебное пособие для вузов/ Борис Васильевич Корнейчук. — М.: Гардарики, 2007. — с. 133

<sup>40</sup> Либман А.В. Теоретические аспекты агентской проблемы в корпорации/ А.В. Либман// Вестник СПбГУ. Сер. 8. — 2005. — Вып. 1 (№8). — с. 125

<sup>41</sup> Корнейчук Б.В. Институциональная экономика: учебное пособие для вузов/ Борис Васильевич Корнейчук. — М.: Гардарики, 2007. — с. 140

<sup>42</sup> Akerlof G The Market for «Lemons»: Quality Uncertainty and the Market Mechanism/ G Akerlof// Quarterly Journal of Economics. — 1970. — Vol.83. August. N 3. — P. 488-500

належного контролю дій сторін. Результатом постконтрактного опортунізму є *моральний ризик* («moral hazard»), тобто вважається, що виникає можливість використати відсутність контролю з боку іншого учасника відносин для отримання вигоди та виникає ймовірність несприятливого впливу укладеного контракту на систему стимулів агента, в результаті чого в рамках даного контракту зменшується очікувана корисність принципалу. Таким чином, цільова функція великих корпорацій суттєво відхиляється від прийнятої в традиційній теорії фірми максимізації прибутку та містить різноманітні параметри добробуту самого управлінського персоналу. Пропонуються й інші варіанти перекладу англійського терміну «moral hazard», зокрема, як «суб'єктивний ризик», «моральний збиток», «ризик недобросовісності», «моральне навантаження», «опортуністична поведінка» та інші. Умовами виникнення морального ризику або ризику недобросовісності в системі «принципал — агент» виступають:

- неспівпадання інтересів принципалу (власників) та агентів (управлінського персоналу);
- інформаційна асиметрія (на користь агента) відносно якості виконання умов контракту;
- недосконалість ринку агентських послуг.

Інформація після укладання контракту асиметрична, оскільки дії агента не піддаються безпосередньому наглядові з боку принципала, і він має у своєму розпорядженні деякі результати спостережень, яких немає у принципала. Для принципала може стати надто витратним здійснення як моніторингу дій агента, так і набуття знань, що були отримані агентом протягом спостережень.

Асиметричність інформації на стадії пошуку агента набуває форми *прихованої інформації*, тобто йдеться про відсутність у принципала інформації про тип агента, а на стадії укладання контракту — форми *прихованих дій*, які мають місце, коли принципал не знає, якими ж є зусилля агента, з яким укладено контракт. Отже, агент має можливість здійснювати приховані дії та використовувати приховану інформацію. Разом з тим з вищенаведених визначень випливає, що ці форми асиметричності інформації є також і формами прояву перед- та постконтрактного опортунізму.

Нижче, в таблиці 1.2, наведені основні припущення теорії агентських відносин.

Слід підкреслити, що обидві проблеми, обидві форми опортунізму (і передконтрактного, і постконтрактного) та асиметричності інформації, які в цілому призводять до несприятливого відбору та морального ризику, вирішуються в даній теорії на стадії укладання контракту, тобто основне питання полягає в тому, яким у тій або іншій конкретній ситуації повинен бути контракт, аби виключити можливість появи перед- та постконтрактного опортунізму. Задача власників (постачальників капіталу) полягає в побудові такої системи взаємодії, яка б стимулювала менеджерів до найефективнішого управління вкладеними коштами в найкращих інтересах інвесторів<sup>43</sup>. І тут в теорії на перше місце виходить такий фактор, який становить найсуттєвіший критерій розмежування принципала та агента, а саме: інформованість. У моделях несприятливого відбору інформованість застосовується до типу агента в тому сенсі, що принципал не знає тип агента, проте агент знає свій тип. У моделях морального ризику або ризику недобросовісності акцент переноситься на поінформованість щодо зусиль агента в тому сенсі, що останній знає рівень та результат обраних ним зусиль, а принципал такою інформацією не володіє.

<sup>43</sup> Либман А.В. Теоретические аспекты агентской проблемы в корпорации/ А.В. Либман// Вестник СПбГУ. Сер. 8. – 2005. – Вып. 1 (№ 8). – с. 126

Таблиця 1.2

**Основні припущення теорії агентських відносин**

| Припущення про інтерактивне середовище |                                                                                                                                                                       |
|----------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Асиметрія інформації</i>            | Краща поінформованість про ситуацію в корпорації менеджерів (агентів) зсередини, ніж власників (принципалів) ззовні, зумовлює високий ступінь інформаційної асиметрії |
| <i>Невизначеність</i>                  | Безліч факторів, які впливають на агентські взаємовідносини, пояснюють високий ступінь невизначеності                                                                 |
| <i>Складність виміру</i>               | Відсутність точних орієнтирів для оцінки якості управлінських послуг призводить до значної складності вимірювань                                                      |
| Припущення про поведінку               |                                                                                                                                                                       |
| <i>Опортунізм</i>                      | Необмежене прагнення менеджерів (агентів) до задоволення особистих інтересів за рахунок організації на шкоду інтересам власників (принципалів)                        |
| <i>Обмежена раціональність</i>         | Обмежена спроможність людського розуму до прийняття оптимальних управлінських рішень                                                                                  |
| <i>Сприйняття ризику</i>               | Внаслідок диверсифікації портфеля своїх активів власники (принципали) більш схильні до ризику, ніж агенти (менеджери)                                                 |

Вважається, що оптимальний контракт повинен бути в першому випадку спрямований на виявлення типу агента, а в другому — на налаштування його стимулів. Прийнято виділяти два способи виявлення типу агента, які позначаються як *фільтрація* (сканування, просвічування), коли пропонується певний перелік контрактів, складених таким чином, щоб агенти одного або іншого типу самі обирали призначений для них контракт, та *сигналізування*, коли ініціатива йде від агента, тобто він створює сигнал, який дозволяє принципалу ідентифікувати його тип. Крім того, з метою зменшення можливості та наслідків несприятливого відбору може бути застосована і така трансакція, як *трансакція раціонування*, яка характеризується асиметричною правовою позицією сторін та міжгруповою формою соціальної взаємодії і проявляється у вигляді накладання певних обмежень на поведінку соціальної групи, колективних органів управління, суспільних організацій, підприємств тощо, тобто обмеження їх права вибору<sup>44</sup>. Як підкреслює Автономов В. С., «суспільство, яке прагне до найбільшого добробуту, не може безроздільно покладатися на діяльність своїх громадян, яка мотивується їх власними інтересами, та в певних випадках повинна мати у своєму розпорядженні спеціальні інститути, які заохочують кооперацію»<sup>45</sup>.

Розглянемо постконтрактний опортунізм та способи налаштування стимулів агента.

У даному випадкові задача полягає в досягненні повного унеможливлення виникнення конфлікту інтересів або, якщо це є можливим, в обмеженні впливу конфлікту інтересів та мінімізації негативних наслідків. Ця задача може бути вирішена різними правовими та організаційними заходами. Зокрема, Дедовим Д. запропоновано таку

<sup>44</sup> Корнейчук Б. В. Институциональная экономика: учебное пособие для вузов/ Борис Васильевич Корнейчук. — М.: Гардарики, 2007. — с. 129

<sup>45</sup> Автономов В. С. Модель человека в экономической науке./ Владимир Сергеевич Автономов. — СПб: Экономическая школа, 1998. — с. 137 (Этическая экономика: Исследования по этике, культуре и философии хозяйства; Вып. 2)

методологічну основу для усунення конфлікту інтересів, яка складається з трьох елементів:

- 1) виявлення сфери виникнення конфлікту інтересів;
- 2) визначення обставин, за яких можливий конфлікт інтересів;
- 3) розробка та реалізація найбільш ефективних заходів по усуненню таких обставин<sup>46</sup>.

У зв'язку з конфліктом інтересів постає і проблема відповідальності, яку не можна виводити за сам конфлікт інтересів, оскільки останній становить причину, а не результат протиправних дій, а відповідальність завжди повинна наставати за негативні результати протиправних дій. Юридична практика конфлікту інтересів суттєво відрізняється від звичайної практики розв'язання правових спорів, коли сторони встановлюють в суді, на чийй стороні право. Адже при конфлікті інтересів проблема полягає в тому, як правовими засобами не допустити цього конфлікту шляхом попередження або виявлення на ранній стадії його появи під загрозою матеріальної та іншої відповідальності, як захистити ці інтереси найефективніше. Як підкреслює Дедов Д., для конфлікту інтересів характерний високий ступінь латентності, оскільки часто важко довести саме існування конфлікту інтересів, а також те, що саме внаслідок ука-заних обставин було завдано збитку певній особі<sup>47</sup>.

Дані проблеми розглядаються також у рамках теорії трансакційних витрат, головно-вне припущення якої полягає в тому, що контракти завжди містять неточності та інші недосконалості, завдяки чому їх реалізація може бути лише частковою, що зумовлює необхідність управляти контрактними відносинами.

Уперше класифікацію *агентських витрат* (*витрат протидії опортуністичній поведінці*), які представляють собою ті втрати, що їх зазнає компанія внаслідок конфлікту інтересів власників та управлінського персоналу, запропонували М. Дженсен та У. Меклінг<sup>48</sup> і розподілили їх на три складові: *витрати на контроль з боку принципала* (витрати на укладання контрактів та контроль над їх виконанням, зусилля по нагляду та оцінці діяльності агента), *витрати із самообмеження зі сторони агента* (витрати на гарантію того, що агент не буде здійснювати певні дії на шкоду принципалові, а в протилежному випадку — компенсує їх) або *витрати на стимулювання* (витрати, що збільшують можливі негативні наслідки для агентів, які дотримуються опортуністичної поведінки, спонукаючи таких агентів працювати краще); *витрати розходження* (витрати у вигляді втрачених вигод, які виникають при існуванні певних розходжень між рішеннями, що ухвалюються агентами, та оптимальними рішеннями, які максимізували б добробут принципала). Перші дві складові відносять до групи прямих, а третю складову — до групи непрямих витрат<sup>49</sup>. Важливо враховувати, що конфлікт інтересів може завдавати шкоди не лише корпорації та її власникам, а й суспільству в цілому.

Розробка певних схем по оптимізації агентських витрат та застосування цих розробок на практиці становлять процес управління агентськими витратами<sup>50</sup>, а роль суб'єкта,

<sup>46</sup> Дедов Д. И. Конфликт интересов/ Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. 215

<sup>47</sup> Дедов Д. И. Конфликт интересов/ Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. XII

<sup>48</sup> Дженсен М.К. Теории фирмы: поведение менеджеров, агентские издержки и структура собственности/ М.К. Дженсен, У.Х. Меклинг// Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. Менеджмент. – 2004. – Вып. 4. – С. 118-191

<sup>49</sup> Либман А.В. Теоретические аспекты агентской проблемы в корпорации/ А.В. Либман// Вестник СПбГУ. Сер. 8. – 2005. – Вып.1 (№ 8). – с. 136

<sup>50</sup> Ковалев В.В. Управление агентскими издержками в корпорации: введение в проблему/ В.В. Ковалев, А.В. Либман// Вестн. С-Петерб. ун-та. Сер. Экономика. – 2001. – Вып. 4. – С. 47-60



як зазначає Лібман А.В., можуть виконувати дві сторони: держава та власники<sup>51</sup>. Але, на наш погляд, до складу таких суб'єктів (можливо, і значною мірою лише теоретично) слід долучити й управлінський персонал. Як підкреслює Автономов В.С., існують і прояви справжнього альтруїзму, зокрема, ідентифікації індивіда з групою, нацією, організацією, до якої він належить, а особливо це помітно в поведінці менеджерів середньої та найвищої ланки, яким делегується в корпорації значна відповідальність та можливість проявити ініціативу<sup>52</sup>. Але, на наш погляд, альтруїзм проявляється лише в одиничних випадках, а в основному працює знову ж таки мотив власного інтересу. Механізми, які використовуються суб'єктами управління для досягнення бажаного результату, становлять інструментарій з управління агентськими витратами.

Отже, управління агентськими витратами, в яких суб'єктом виступають власники та управлінський персонал, фактично зводиться до побудови ефективної системи взаємодії сторін всередині підприємства. В цьому випадку поряд з витратами з опортуністичної поведінки розглядають витрати з протидії такій поведінці, які представлені витратами двох видів: витратами на контроль, які дозволяють викривати опортуністичну поведінку та перекладати витрати, породжені недобросовісною поведінкою, на винних осіб, та витратами зі стимулювання, які дозволяють відповідним чином налаштувати стимули агентів, збільшити негативні наслідки для осіб, які дотримуються опортуністичної поведінки, спонукаючи їх працювати відповідно до поставлених перед ними вимог<sup>53</sup>.

Дана проблема може вирішуватися шляхом збільшення витрат на контроль за поведінкою агента, укладанням контрактів та збільшенням витрат на їх дотримання<sup>54</sup>, на стадії укладання контракту — шляхом знаходження оптимальної схеми участі у прибутках або ефективної заробітної плати, або на стадії реалізації контракту — шляхом коригування рівня та форми контролю. Для цього пропонуються різноманітні механізми, які дозволяють скоротити розбіжності між інтересами агентів та, наприклад, акціонерів (власників), а також дозволяють останнім оцінювати та контролювати поведінку агентів і відновити (посилити) довіру до них, наприклад, розмір та вид винагород і заохочень, порядок прийняття та звільнення з роботи, порядок встановлення обов'язків та застосування санкцій у разі їх невиконання тощо. Як зазначає Дементьев В.Е., використання стимулюючих контрактів — це фактично звернення до розважливої довіри, яка, з одного боку, є очікуваннями принципала, що агент не зловживає своєю більшою інформативністю, а з іншої сторони — очікуваннями агента, що його добросовісну діяльність буде достойно винагороджено принципалом<sup>55</sup>. Широкий та ґрунтовний огляд таких заходів пропонується Дедовим Д. у його науковому виданні «Конфлікт інтересів»<sup>56</sup>, приклади стимулюючих контрактів — Тиролю Ж.<sup>57</sup>, а прикла-

<sup>51</sup> Лібман А.В. Теоретические аспекты агентской проблемы в корпорации/ А.В. Ли́бман// Вестник СПбГУ. Сер. 8. – 2005. – Вып.1 (№ 8). – с. 136

<sup>52</sup> Автономов В.С. Модель человека в экономической науке./ Владимир Сергеевич Автономов. – СПб: Экономическая школа, 1998. – с. 138 (Этическая экономия: Исследования по этике, культуре и философии хозяйства; Вып. 2)

<sup>53</sup> Корнейчук Б.В. Институциональная экономика: учебное пособие для вузов/ Борис Васильевич Корнейчук. – М.: Гардарики, 2007. – с. 142

<sup>54</sup> Дементьев В.Е. Доверие – фактор функционирования и развития современной рыночной экономики/ В.Е. Дементьев// Российский экономический журнал. – 2004. – № 8. – С. 46-56

<sup>55</sup> Дементьев В.Е. Доверие – фактор функционирования и развития современной рыночной экономики/ В.Е. Дементьев// Российский экономический журнал. – 2004. – № 8. – С. 46-56

<sup>56</sup> Дедов Д.И. Конфликт интересов/ Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. 163-200

<sup>57</sup> Тироль Ж. Рынки и рыночная власть: Теория организации промышленности./ Ж. Тироль. – СПб.: Экономическая школа, 1996. – с. 56-86

ди моделювання агентських відносин Корнейчуком Б.В.<sup>58</sup>. Зазвичай чим менша довіра до агентів, тим більша ймовірність, що акціонери (власники) оберуть певну програму винагород та заохочень, яка дозволить узгодити інтереси. За таким сценарієм основна заробітна плата, ймовірно, буде встановлена на прийнятно низькому рівні, але будуть запроваджуватися пакети інших додаткових заохочень та компенсацій. Проте цей механізм створює потенційно нову проблему в теорії агентів, яка пов'язується з оцінкою обсягу виконаних робіт. Обов'язки можуть визначатися контрактом і становити об'єкти для застосування примусових дій та санкцій.

Але суб'єктом управління може виступати і держава як інститут, який повинен захистити громадян від будь-якого свавілля, в тому числі від свавілля управлінського персоналу компаній, зробити суттєвий внесок в управління агентськими витратами, розробивши правила, які мають регулювати корпоративні відносини та захищатимуть акціонерів та кредиторів підприємств.

Розглянемо тепер *сферу застосування аудиторської діяльності* в описаних вище ситуаціях.

Спочатку викладемо певне зауваження. Обґрунтовуючи необхідність аудиту мотивами діяльності людини, моделями поведінки «економічної людини», антагоністичною взаємодією учасників економічних відносин, конфліктом інтересів між ними, не можна стверджувати про їх обов'язковість, тобто мову слід вести, у першу чергу, про ризик їх виникнення, ризик появи їх негативних наслідків. Значення (роль) аудиту у класичних працях з аудиту, в першу чергу, пояснюється тим, що аудит підвищує цінність інформації, оскільки надає їй більшої достовірності та зменшує інформаційний ризик<sup>59</sup>. Глибшого дослідження вимагає змістовне наповнення самих термінів «ризик» та «інформаційний ризик», їх зв'язок з власне аудитом та іншими завданнями з надання впевненості.

Теоретичні та практичні питання визначення сутності ризику, його класифікації, методів оцінки та управління ним досить актуальні в сучасній економічній літературі. Окремо вивчаються проблеми ризику в бухгалтерському облікові та аудиті. В цій сфері слід виділити такі ґрунтовні дослідження, як «Риски в бухгалтерском учете» (автори Шевельов А. Є., Шевельова О. В.)<sup>60</sup> та «Риски в аудиторской деятельности» (автори С. М. Бичкова, Л. М. Растамханова)<sup>61</sup>.

Як зазначається в «Аудиті Монтгомері», інформаційний ризик — це ризик, пов'язаний з тим, що інформація, яка міститься у фінансовому звіті,

<sup>58</sup> Корнейчук Б. В. Институциональная экономика: учебное пособие для вузов/ Борис Васильевич Корнейчук. — М.: Гардарики, 2007. — с. 195-213

<sup>59</sup> 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, 2003. — с. 17-18; 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. — с. 26-31

<sup>60</sup> Шевелев А. Е. Риски в бухгалтерском учете: учебное пособие/ А. Е. Шевелев, Е. В. Шевелева. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: КНОРУС, 2008. — 304 с.

<sup>61</sup> Бичкова С. М. Риски в аудиторской деятельности/ С. М. Бичкова, Л. Н. Растамханова. Под ред. проф. С. М. Бичковой. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 416 с.; ил.

є викривленою (неправильною)<sup>62</sup>. Інформаційний ризик відрізняється від комерційного, який становить ризик того, що навіть при наявності правильної інформації дохід від капіталовкладень з будь-якої причини виявиться меншим від очікуваного. Саме для компенсації відповідного ризику («інформаційного ризику») акціонери і кредитори вимагають від адміністрації підприємства надання регулярної фінансової інформації, яка повинна бути підтверджена незалежною третьою особою (аудитором) для того, щоб її можна було вважати досить надійною для прийняття управлінських рішень. Таке розуміння інформаційного ризику, на наш погляд, досить вузьке, його можна застосовувати лише для обґрунтування необхідності аудиту фінансової звітності, але воно зовсім неприйнятне для широкого визначення аудиту, яке на даному етапі представлене терміном «завдання з надання впевненості», предметом перевірки у процесі виконання яких можуть бути фінансові результати діяльності або умови, нефінансові результати діяльності або умови, фізичні характеристики, системи та процеси, поведінка (п. 31 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості<sup>63</sup>).

В економічній літературі пропонуються такі методи управління ризиками: уникнення ризику<sup>64</sup>, прийняття ризику на себе, передача ризику, скорочення ризику; попередження ризику, уникнення ризику, локалізація ризику, диверсифікація ризику, зниження економічних наслідків ризику<sup>65</sup>. Скорочення ризику реалізується шляхом проведення певних превентивних заходів, спрямованих на зниження розміру можливого збитку, які в укрупненому вигляді можна представити таким чином:

- здійснення процедур по зменшенню величини ризику та очікуваних втрат, зумовлених ним;
- розробка процедур відшкодування втрат, які вже настали або, як очікується, можуть бути неминучими<sup>66</sup>.

Відомий спеціаліст у галузі теорії ризику Шапкін А. С. класифікував шляхи вибору способів попередження та зниження ризиків (табл. 1.3).

<sup>62</sup> Аудит Монтгомери/ Ф. Л. Дефлизи, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейли, М. Б. Хирш, Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – с. 27

<sup>63</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 13

<sup>64</sup> Шевелев А. Е. Риски в бухгалтерском учете: учебное пособие/ А. Е. Шевелев, Е. В. Шевелева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2008. – с. 124

<sup>65</sup> Бычкова С. М. Риски в аудиторской деятельности/ С. М. Бычкова, Л. Н. Растамханова. Под ред. проф. С. М. Бычковой. – М.: Финансы и статистика, 2003. – с. 70

<sup>66</sup> Шевелев А. Е. Риски в бухгалтерском учете: учебное пособие/ А. Е. Шевелев, Е. В. Шевелева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2008. – с. 125

Таблиця 1.3

**Шляхи вибору способів попередження та зниження ризиків<sup>67</sup>**

| Рівень втрат                   | Ймовірність втрат                             |        |                                               |         |                                                  |                  |
|--------------------------------|-----------------------------------------------|--------|-----------------------------------------------|---------|--------------------------------------------------|------------------|
|                                | наближена до 0                                | низька | невелика                                      | середня | значна                                           | наближена до 1   |
| Незначний (від 0 до A1)        | Прийняття ризику                              |        |                                               |         | Прийняття ризику або створення резервів, запасів |                  |
| Малий (від A1 до A2)           | Створення резервів, запасів                   |        |                                               |         |                                                  |                  |
| Допустимий (від A2 до A3)      | Створення резервів, запасів                   |        | Зовнішнє страхування або (та) розподіл ризику |         |                                                  | Уникнення ризику |
| Середній (від A3 до A4)        | Зовнішнє страхування або (та) розподіл ризику |        |                                               |         | Уникнення ризику                                 |                  |
| Великий (від A4 до A5)         | Зовнішнє страхування або (та) розподіл ризику |        |                                               |         |                                                  |                  |
| Катастрофічний (більший за A5) | Зовнішнє страхування або (та) розподіл ризику |        |                                               |         |                                                  |                  |

З таблиці видно, що при незначних втратах, незалежно від ймовірності їх виникнення, рекомендується прийняти ризик. При малих втратах та при допустимих втратах у випадку низької ймовірності їх виникнення доцільно застосовувати резервування. При подальшому збільшенні втрат залежно від ймовірності їх виникнення рекомендується зовнішнє страхування або розподіл ризику, а при збільшенні втрат — уникнення ризику.

Акцентується на тому, що такі заходи повинні здійснюватися постійно, систематично і мають бути спрямовані, перш за все, на управління факторами внутрішнього середовища, якими, на відміну від факторів зовнішнього середовища, господарюючий суб'єкт може керувати.

Для інформаційного ризику, відповідно, можна запропонувати такі заходи:

- користувач інформації усуває ризик самостійно, тобто самостійно здійснює перевірку наданих даних;
- користувач іде на ризик з метою економії власних витрат;
- користувач довіряє лише тій інформації, яка підтверджена висновком аудитора;
- користувач інформації розподіляє інформаційний ризик з постачальником інформації.

В останньому випадку користувачі прагнуть досягти такої ситуації, при якій представники адміністрації економічного суб'єкта як постачальники інформації зацікавлені у наданні достовірної інформації, оскільки подання неправдивої звітності тягне за собою відповідальність. У такому випадкові користувачі вважають, що інформацій-

<sup>67</sup> Шапкин А. С. Экономические и финансовые риски: оценка, управление, портфель инвестиций / А. С. Шапкин. — М.: Дашков и Ко, 2003. — с. 521-523

ний ризик низький і, відповідно, нехтують ним, тобто розподіляють його з постачальником інформації.

Отже, поштовхом для застосування аудиту може бути асиметричність інформації та *передконтрактний опортунізм* суб'єктів підприємницької діяльності, які намагаються укласти угоди з іншими суб'єктами. В основному це стосується ситуації пошуку додаткових фінансових та інших ресурсів при взаємовідносинах з потенційними акціонерами, інвесторами, банківськими установами тощо.

У даному випадку потенційні акціонери та інвестори можуть застосовувати спосіб фільтрації, виявляючи за допомогою проведення аудиторської перевірки тип агента. Але, з іншого боку, факт проведення аудиторської перевірки є свого роду одним із сигналів, які використовуються в ситуації асиметричності інформації суб'єктами для зменшення величини асиметричності та позначення типу, до якого вони належать. Ця теорія була запропонована Майклом Спенсом і пояснювалася на прикладі ринку праці, на якому, скажімо, факт отримання вищої освіти розглядається як надійний розпізнавальний сигнал. Так само продавці (підприємства) використовують певні сигнали для того, щоб покупці (інвестори) виокремили їх «товар» (тобто їхнє підприємство) із загальної маси товарів, які пропонуються на ринку, отже, з метою зменшення асиметрії інформації на ринку та підвищення його ефективності в цілому.

Факт проведення аудиту та отримання аудиторського висновку (в найкращому випадку — позитивного, а в принципі достатньо і умовно позитивного, крім негативного та відмови від його видачі) — це ефективний сигнал, адже продавцю гарного товару (підприємству, яке має достовірну та об'єктивну фінансову звітність) набагато легше подати такий сигнал (отримати позитивний аудиторський висновок), аніж продавцю поганого, і це, в принципі, розуміє покупець, який має певний рівень знань про мету та порядок проведення аудиторської перевірки. Тобто в даному випадку все залежить від того, хто виступав ініціатором проведення аудиту.

У зазначеному випадкові аудит може розглядатися як складова таких видів трансакційних витрат, як витрати пошуку інформації та витрати на ведення переговорів та укладання контрактів. Проте слід враховувати, що накопичення та узагальнення інформації, яка визначає репутацію окремих фірм, та встановлення ступеня її достовірності, а останнім саме й займаються аудиторські фірми, дозволяє реалізувати ефект масштабу у сфері збору та аналізу інформації про ділову поведінку та забезпечити зниження трансакційних витрат, будуючи довірчі відносини.

У такій ситуації сигнал залишається практично єдиним способом вимірювання інформації, яку надають підприємства. В теорії трансакційних

витрат витрати вимірювання складають один з їх видів і здійснюються як до придбання благ (ex ante), так і після (ex post)<sup>68</sup>. Виділяють три категорії благ: досвідні (мають надзвичайно високі витрати вимірювання ex ante та низькі витрати вимірювання ex post), досліджувані (мають низькі витрати вимірювання ex ante і низькі витрати вимірювання ex post) та довірчі (мають надзвичайно високі витрати вимірювання ex ante та високі витрати вимірювання ex post). На наш погляд, інформація, яка стає об'єктом дослідження для аудиту, належить до довірчих благ, адже для благ даного виду характерна надзвичайна складність вичленовування позитивного результату, який не завжди отримує однозначну оцінку у різних споживачів та різних спеціалістів. Отже, витрати вимірювання якості довірчих благ (як до, так і після придбання) пов'язані головним чином з обробкою сигналів.

Крім того, ініціатором може бути третя особа, якщо у принципала та агента не вистачає засобів для ініціювання аудиту, але такий варіант вважається необхідним для функціонування певного сектора ринку або держави в цілому. У такому разі починає використовуватися обов'язковий аудит (його роль в даному аспекті більш детально розглядатиметься в підрозділі 1.3), і його слід розуміти як трансакцію раціонування, в якій суб'єктом виступає держава, а об'єктом раціонування — діяльність суб'єктів суспільних інтересів.

Розвитком даного аспекту теорії агентів виступає *біхевіористичний підхід* до розуміння аудиту, що пояснюється зростанням ролі суб'єктивного фактора у процесах прийняття рішень при формуванні бухгалтерської інформації.

Основоположником біхевіоризму (від англ. *behaviour* — поведінка) в кінці XIX сторіччя в США став Е. Торндайк, який на основі експериментальних досліджень поведінки тварин запропонував розглядати людську психіку та поведінку як систему реакцій організму на зовнішні подразники, що надсилаються із зовнішнього середовища, та внутрішні подразники, які виникають в самому організмі<sup>69</sup>. Основні принципи поведінкової психології були сформульовані Джоном Уотсоном, який в 1913 році опублікував програмну статтю «Психологія очима біхевіориста». Біхевіоризм розглядає людину як систему у вигляді «чорного ящика» (рис. 1.1).

До «ящика» подаються сигнали — група стимулів, в основі яких — вплив зовнішнього середовища на людину (S):

$$S = \{S_1, S_1, \dots, S_n\}.$$

Такі стимули викликають відповідну реакцію людини — групу реакцій (R):

$$R = \{R_1, R_2, \dots, R_m\}.$$

<sup>68</sup> Корнейчук Б. В. Институциональная экономика: учебное пособие для вузов/ Борис Васильевич Корнейчук. — М.: Гардарики, 2007. — с. 136-137

<sup>69</sup> Психология и этика делового общения: Учебник для вузов/ Под ред. проф. В. Н. Лавриненко. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. — с. 57

Зазначені реакції визначають поведінку людини, яка становить сукупність поведінкових реакцій  $R$  на певні стимули  $S$ . Ланцюг  $S \rightarrow R$  є основним у біхевіоризмі. Як підкреслював Дж. Уотсон, «психологія, як наука про поведінку, займається прогнозуванням та управлінням діями людини, а не аналізом її свідомості»<sup>70</sup>.

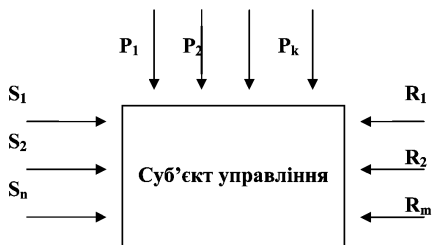


Рис. 1.1 Управління суб'єктом з використанням методів біхевіоризму

Згідно із теорією Е. Торндайка, наявність підкріплення ( $P$ ) дозволяє посилити зв'язок між  $S$  та  $R$ <sup>71</sup> і тим самим підвищити ефективність процесу формування необхідної поведінки людини. Підкріплення можуть бути позитивними (похвала, матеріальна винагорода і т. ін.) та негативними (критичне зауваження, штраф тощо). Різноманітні підкріплення формують наступну групу:

$$P = \{P_1, P_2, \dots, P_k\}.$$

Таким чином, об'єктивно можна вивчати лише зовнішні реакції живого організму, оскільки вони можуть бути безпосередньо та однозначно зареєстровані. Психічні процеси, які відбуваються в організмі, суб'єктивні і не можуть бути предметом наукового дослідження. Біхевіоризм припускає, що управляти поведінкою людини шляхом безпосереднього звернення до її свідомості неможливо. Основним інструментом управління визначено використання відповідних зовнішніх стимулів та підкріплень.

Деякі принципи біхевіоризму були переглянуті в 1930-1940-х рр., коли сформувався новий напрямок — необіхевіоризм, який вивчав поведінку з урахуванням проміжних перемінних — пізнавальних та мотиваційних процесів, які опосередковують зв'язок між стимулом та реакцією, тобто розглядають його як цілісний та цілеспрямований акт. Найбільш відомими представниками необіхевіоризму є Е. Ч. Толмен, К. Л. Халл, Б. Ф. Скіннер, який сформулював теорію «навчання», відповідно до якої основним засобом формування нової поведінки людини визначено підкріплення. «Навчання» зводиться до формування набору зовнішніх актів поведінки людини та закріплення за допомогою відповідного підкріплення тих із них, які корисні для діяльності. Поведінка живих істот повністю залежить від наслідків, до яких вона призводить. Залежно від того, чи будуть ці наслідки приємними, байдужими (нейтральними) або неприємними, живий організм проявляє тенденцію до повторення даного поведінкового акту, може не приділяти йому жодного значення або ж уникати його повторення надалі<sup>72</sup>. Це дозволяє людині уникати дій та ситуацій, які можуть привести до

<sup>70</sup> Психология и этика делового общения: Учебник для вузов / Под ред. проф. В.Н. Лавриненко. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. — с. 57

<sup>71</sup> Столяренко Л.Д. Основы психологии: учеб. пособие. 9-е изд. (Серия «Высшее образование») / Людмила Дмитриевна Столяренко. — Ростов-на-Дону: Феникс, 2004. — с. 69

<sup>72</sup> Столяренко Л.Д. Основы психологии: учеб. пособие. 9-е изд. (Серия «Высшее образование») / Людмила Дмитриевна Столяренко. — Ростов-на-Дону: Феникс, 2004. — с. 71

негативних для неї наслідків. Використання технології поведінки на основі механізму підкріплення також дозволяє маніпулювати людьми.

До недоліків біхевіоризму відносять те, що недооцінюються внутрішні психічні процеси діяльності людини, ігнорується стан її свідомості, внутрішня пізнавальна діяльність, наміри та бажання. Дані недоліки можна вважати несуттєвими, якщо об'єктом дослідження обрана невизначена група осіб, в якій практично відсутня взаємодія між членами групи. У психології подібні групи відносять до категорій умовних, які об'єднують людей за певними ознаками<sup>73</sup>. Суб'єкти групи, як правило, не мають прямих міжособових стосунків, можуть навіть не знати про існування один одного. Очевидно, що психічними процесами, які відбуваються усередині таких груп, можна знехтувати. В економіці до таких груп можна віднести інвесторів, які здійснюють вкладення грошових коштів на фондовій біржі.

Отже, використання біхевіоризму в бухгалтерському облікові та аудиті пов'язане з посиленням активної ролі бухгалтера у процесі управління господарюючим суб'єктом, особливо в галузі фінансової політики. Практичний інтерес становить використання методів біхевіоризму для управління відносинами, які виникають між підприємством (об'єктом інвестицій) та особами (суб'єктами інвестицій), які вкладають свій капітал у розвиток бізнесу. Шевельов А. Є. та Шевельова О. В. пропонують такий взаємозв'язок відносин в процесі підготовки та представлення фінансової звітності (рис. 1.2).

Психологічна складова облікової роботи повинна розглядатися у двох аспектах: з позиції підприємства як джерела фінансової інформації, і з позиції користувача цієї інформації.

При здійсненні процесу інвестування підприємство та інвестори взаємодіють між собою. Їх відносини будуються на базі використання фінансової звітності.

З точки зору біхевіоризму, підприємство розробляє та представляє інвесторам звітність, зміст якої повинен стимулювати інвестора до прийняття позитивного інвестиційного рішення. Під впливом стимулів (Sin) інвестор приймає рішення. У випадку позитивної реакції (Rin) інвестор здійснює інвестиції, що є стимулом для підприємства (Spr) підвищити якість звітності. Реакція підприємства (Rpr) на поведінку інвесторів повинна бути спрямована на покращення звітності з точки зору більш повного забезпечення інформаційних потреб користувачів. Основним засобом при цьому залишається використання достовірної, доречної, дохідливої інформації про стан об'єкта інвестування. Система підкріплень для підприємства (Rpr) містить: величину інвестицій на первинному ринку, біржову вартість компанії, підтвердження достовірності звітності аудитором

<sup>73</sup> Столяренко Л.Д. Основы психологии: учеб. пособие, 9-е изд. (Серия «Высшее образование») / Людмила Дмитриевна Столяренко. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2004. – с. 71



тощо. Система підкріплень для інвестора (Рін) включає: надійність аудиторського висновку, біржову вартість компанії, величину доходу і т. ін.

Отже, можемо зробити висновок, що факт проведення аудиторської перевірки спричинює вплив і на суб'єкта, фінансова звітність якого підлягала аудиту, і на користувача результатами аудиту, тобто і для підприємства, і для інвестора виступає підкріпленням, яке дозволяє підвищити ефективність процесу формування певної поведінки: на рівні підприємства це стосується процесу складання фінансової звітності, підвищення її якості, дотримання встановлених принципів її підготовки; для інвестора — процесу прийняття рішення про сам факт здійснення інвестицій та їх обсяг.

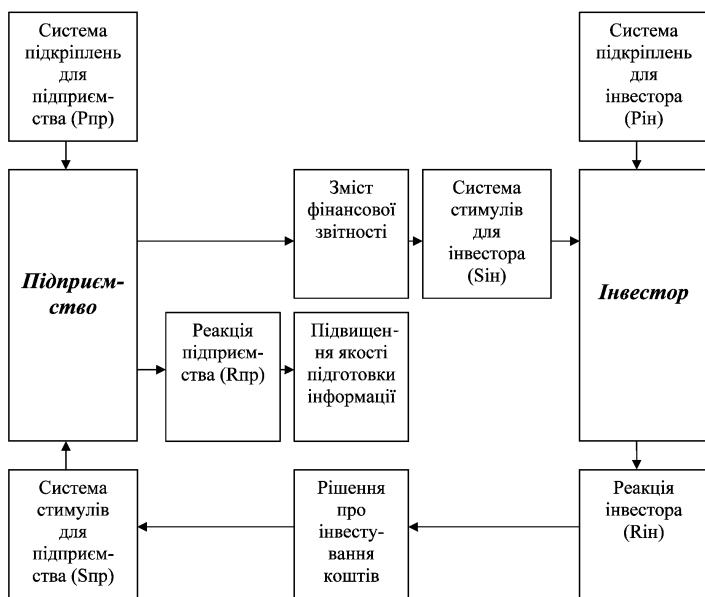


Рис. 1.2 Використання методів біхевіоризму в бухгалтерському облікові<sup>74</sup>

На це звертає увагу і Гутцайт Е. М., який вважає, що аудит є ланкою в системі обробки економічної інформації<sup>75</sup>, а ефект від змін в обробці економічної інформації може бути прямим, який виникає у сфері самої

<sup>74</sup> Шевелев А.Е. Риски в бухгалтерском учете: учебное пособие / А. Е. Шевелев, Е. В. Шевелева. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: КНОРУС, 2008. — с. 217

<sup>75</sup> Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты. / Е.М. Гутцайт. — М.: «ЭЛИТ 2000», «ЮНИТИ – ДАНА», 2002. — с. 20-22; Гутцайт Е.М. Эффективность мероприятий в аудите: анализ и оценка [Електронний ресурс] / Е.М. Гутцайт // Аудит и финансовый анализ. — 2003. — № 4. — Режим доступа: [http://auditfin.com/fin/2003/4/fin\\_2003\\_41\\_rus\\_04\\_01\\_Gutcayt](http://auditfin.com/fin/2003/4/fin_2003_41_rus_04_01_Gutcayt)

обробки інформації та пов'язаний передусім зі зміною її собівартості, та непрямим, який виникає за її межами у користувачів цієї інформації внаслідок зміни її якості і, відповідно, зміни показників їх функціонування<sup>76</sup>.

З іншого боку, сам факт проведення аудиту не є достатнім, важливі, по-перше, якість даного підкріплення з точки зору задоволення потреб користувачів та, по-друге, механізм доведення результатів аудиторського висновку до користувачів. Так, К. Ерроу, розробляючи питання передачі інформації в економіці, відмічає, що різноманіття сигналів зменшує витрати інформаційної нерівності, але це відбувається лише тоді, коли сигнали (інформація) передаються в рамках рівнодоступної організованої системи — фірми чи суспільства в цілому. Одна з умов економічної ефективності ринкової економіки полягає в тому, що сигнали, які передаються в рамках організованої системи, повинні містити в собі всі необхідні відомості<sup>77</sup>.

Професія аудитора пов'язана із суспільними зобов'язаннями, які виходять за межі послуг, що надаються конкретному клієнту.

Група інвесторів різнорідна за своїм складом, вони відрізняються один від одного за багатьма ознаками: соціальним статусом, майновим станом, характером інтересу до підприємства та результатами його діяльності тощо. Кожний інвестор переслідує особисті корисні цілі та об'єктивно не зацікавлений у збагаченні інших членів групи. Але це не виключає наявності в інвесторів спільної мети — забезпечення безпеки інвестицій. На фондовому ринку значиму групу становить сукупність акціонерних товариств, зацікавлених в отриманні інвестицій, кожне з них переслідує корисні цілі та об'єктивно не зацікавлене в отриманні інвестицій іншим підприємством. Але їх спільна мета — забезпечити економічну безпеку на державному рівні, оскільки наявність системних криз в економіці держави загрожуватиме економічній безпеці усіх підприємств.

Отже, аудитори повинні визнавати свою професійну відповідальність перед суспільством в цілому, а забезпечення потреб широкого кола користувачів становить основну мету аудиту. Чітке розуміння цілей користувачів дозволить створити адекватну їх вимогам систему аудиту, яка не буде розглядатися, за влучним висловленням відомого вченого в галузі аудиту Р. Адамса, як «простий ритуал»<sup>78</sup>.

<sup>76</sup> Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты. / Е.М. Гутцайт. – М.: «ЭЛИТ 2000», «ЮНИТИ – ДАНА», 2002. – с. 39-42; Гутцайт Е.М. Эффективность мероприятий в аудите: анализ и оценка [Електронний ресурс]. / Е.М.Гутцайт // Аудит и финансовый анализ. – 2003. – №4. – Режим доступа: [http://auditfin.com/fin/2003/4/fin\\_2003\\_41\\_rus\\_04\\_01\\_Gutcaйт](http://auditfin.com/fin/2003/4/fin_2003_41_rus_04_01_Gutcaйт)

<sup>77</sup> Эрроу К.Дж. Информация и экономическое поведение / К. Эрроу // Вопросы экономики. – 1995. – №5. – с. 104

<sup>78</sup> Адамс Р. Основы аудита/ Адамс Р.: пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – с. 94

З метою зменшення постконтрактного опортунізму аудит може застосовуватися у випадку посилення рівня контролю з боку принципала, що й буде класичним поясненням розвитку аудиту, його необхідності та цілі, але, як уже доведено, не єдиним. У даному випадку аудит можна розглядати як приклад агентських витрат, які вимушена нести компанія внаслідок конфлікту інтересів власників та управлінського персоналу, але неоднозначним є вибір групи витрат, до якої їх слід віднести. Так, Лібман А. В. до витрат з контролю (моніторингу) відносить витрати на організацію проведення загальних зборів акціонерів, на утримання Ради директорів, ревізійної комісії, на ведення реєстру акціонерів, а до витрат на самообмеження — витрати на внутрішній аудит корпорації та на страхування ризиків<sup>79</sup>. З точки зору автора, визначення того, до якої групи агентських витрат відноситься аудит, слід здійснювати з врахуванням того, хто виступає в ролі ініціатора його застосування. Якщо ініціатором зовнішнього та внутрішнього аудиту стають власники і саме вони будуть ключовими користувачами його результатами, то йтиметься про витрати з контролю, якщо ж ініціатором проведення аудиту виступає управлінський персонал, то це витрати на самообмеження.

З іншого боку, аудит може бути й одним з інструментів налаштування стимулів агента. Як зазначено в «Аудиті Монтгомері», аудит спонукає тих, хто складає фінансові звіти, здійснювати процес обліку під своїм контролем, домагаючись відповідності з вимогами користувачів, оскільки він (той, хто складає) знає, що його робота буде піддана незалежній експертизі<sup>80</sup>. Дедов Д. наголошує, що, як тільки контроль того, чиї інтереси представляються, над представником слабшає, ймовірність того, що представник почне діяти у своїх власних інтересах, зростає, тобто своєю пасивністю власник, акціонер провокує представника (менеджера) на порушення норм законодавства<sup>81</sup>. Цей мотиваційний аспект аудиту визнаний вже давно: усвідомлення того, що аудиторська перевірка буде здійснена, становить важливу та потужну перешкоду на шляху розповсюдження помилкової інформації.

Наприклад, у 60-і роки ХХ століття американським економічним соціологом Ф. Херцбергом було висунуто концепцію, згідно з якою усі соціально-економічні чинники праці поділялися на два типи: умови і стимули<sup>82</sup>. До умов, тобто до того, що уможливило виконання певної

<sup>79</sup> Лібман А. В. Теоретические аспекты агентской проблемы в корпорации/ А. В. Ли́бман// Вестник СПбГУ. Сер. 8. – 2005. – Вып. 1 (№ 8). – с. 131

<sup>80</sup> 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. – с. 26-31

<sup>81</sup> Дедов Д. И. Конфликт интересов/ Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. 196

<sup>82</sup> Социальные ресурсы и социальная политика/ [Шаталин С. С., Левада Ю. А., Устюжанина Е. В. и др.]/ Отв. ред. Шаталин С. С., Гребенщиков В. Г. – М.: Наука, 1990. – с. 12

роботи, але не впливає на її результативність, було віднесено устаткування робочого місця, порядок постачання сировиною, соціальні гарантії, наприклад, профспілкові, гарантований мінімум оплати праці. Такі чинники отримали назву «санітарних», оскільки вони безпосередньо відчуються лише тоді, коли їх бракує. Навпаки, стимулами будуть ті чинники, що прямо впливають на результат (наприклад, заохочувальна оплата). З цих позицій до стимулів можна віднести і проведення аудиту.

Крім того, навіть на стадії реалізації контракту ініціатором аудиту може бути агент для того, щоб підтвердити свій тип, тобто ще раз сигналізувати про нього. Такий підхід до пояснення необхідності та ролі аудиту в рамках теорії агентів базується на схожому припущенні (директори схильні представляти фінансовий стан підприємства краще, ніж це є в дійсності, а акціонери підозрюють, що фінансові звіти, представлені директорами, містять помилки та перекозчення), але має інший висновок. Директори, а не акціонери, можуть наполягати на проведенні аудиту, тому що, виступаючи як агенти для акціонерів, вони обіцяють здійснювати управління компанією та її фінансовими ресурсами в обмін на відповідну винагороду, а чим достовірніша інформація, яку вони подають, тим нижчий рівень ризику і, відповідно, вартість капіталу для компанії, а тому більше вигідних проєктів вони зможуть реалізувати у процесі своєї діяльності. Директори вимагатимуть проведення високоякісного аудиту з метою зниження свого ризику та збільшення капіталу, який буде залишатися в розпорядженні їх компанії, що повинно сприяти підвищенню їх статусу.

Інші фактори, які вимагають подальшого розвитку положень теорії агентів, полягають в необхідності врахування обмежених можливостей аудиту, тобто у визначенні, реального внеску аудиту у зменшення «асиметрії інформації», в необхідності розширення кола користувачів результатами аудиторської роботи та видів завдань, які виконують аудитори.

По-перше, слід обов'язково враховувати обмежені можливості аудиту в забезпеченні «фільтрації», «сигналізації» та в «коригуванні рівня і форми контролю». Враховуючи вимоги міжнародних стандартів аудиту та завдань з надання впевненості, ми можемо стверджувати, що аудит дозволяє ідентифікувати тип агента, оскільки він дійсно дозволяє більш чітко визначити його статус завдяки тому, що він підвищує цінність інформації, або *збільшує довіру до фінансових звітів* (п.3 МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту»<sup>83</sup>). Але не тому, що підвищує її достовірність або якість (не завжди

<sup>83</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 77

вимоги аудитора щодо виправлення помилок враховуються), а тому, що зменшує невизначеність, інформаційний ризик (або підвищує рівень інформаційної безпеки) користувачів цієї інформації, завдяки висловленню думки стосовно ступеня її достовірності та якості. Отже, можна зробити висновок, що і в міжнародних стандартах аудиту головна мета аудиту сформульована як «збільшення довіри до фінансових звітів» завдяки існуванню можливості ознайомитися з «висловленою аудитором думкою стосовно того, чи складені фінансові звіти у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності».

По-друге, важливе дослідження питання, яким чином аудит може вплинути на зменшення ефекту «асиметрії інформації». За допомогою аудиту ми можемо усунути або причини її виникнення, або її наслідки. Аудитор може зменшити таку причину, як недовіра до інформації, але дати нову інформацію, в принципі, — ні, оскільки він лише встановлює ступінь достовірності наданої інформації. Проте фінансовий звіт, який пройшов аудит, все ж таки має «інформативність», інакше кажучи, містить нову інформацію, просто в силу того, що був перевірений аудитором. Отже, на наш погляд, фінансовий звіт слугує засобом підтвердження або виправлення інформації, яка була раніше отримана на ринку. Перевірений фінансовий звіт підвищує ефективність ринкової діяльності завдяки тому, що скорочується строк служби неточної інформації або призупиняється її розповсюдження.

Іноді аудитор може зменшити асиметрію, включаючи до аудиторського висновку пояснювальний параграф. Отже, коли аудитор привертає увагу пояснювальним параграфом, він допомагає зменшити одну сторону «асиметрії інформації» тим, що повідомляє користувачам фінансової звітності та аудиторського висновку про те, що вони недоотримали певну інформацію, тобто у такий спосіб зменшується асиметрія шляхом повідомлення про її існування.

По-третє, визнаючи, що аудит на макроекономічному рівні становить елемент ринкової інфраструктури, необхідність його функціонування пояснюється такими обставинами: звітність використовується для прийняття рішень, але може бути викривлена внаслідок багатьох причин, а ступінь її достовірності не може бути оцінена всіма зацікавленими користувачами. Якщо у вищенаведеному алгоритмі слово «звітність» замінити на «інформацію», то ми перейдемо до більш широкого кола завдань — завдань з надання впевненості, які включають і аудит фінансової звітності. Виходячи з вищевикладеного, проведення аудиту та виконання інших завдань з надання впевненості є засобом зменшення інформаційного ризику у певного кола користувачів різноманітної інформації.

По-четверте, Шеремет А. Д. та Суйц В. П. підкреслюють, що підхід теорії агентів до аудиту полягає в розгляді кола осіб, які зацікавлені в достовірності фінансової інформації, вивченні їх інтересів і потреб<sup>84</sup>. Отже, вони виходять за звичне коло користувачів (акціонерів, власників), які становлять центральне місце в теорії агентів, тим більше, що нами було показано, що конфлікт інтересів виникає не лише у взаємовідносинах «власник — менеджер». Сучасний економічний світ досить складний, і цілі, які переслідують замовники аудиту, можуть абсолютно не вписуватися в теорію агентів. Фінансова звітність багатьох суб'єктів господарювання офіційно оприлюднюється, отже й інші суб'єкти, такі як банківські установи, постачальники, покупці, можуть виявитися зацікавленими у проведенні аудиту. Крім того, в 1992 році Ч. Хілл та Т. Джонс сформулювали агентську теорію зацікавлених сторін («stakeholder-agency theory»)<sup>85</sup>, яка, фактично, представляє собою суміщення припущень агентської теорії та теорії зацікавлених сторін, під якими розуміють індивідів, групи та організації, які впливають на прийняття управлінських рішень у компанії та на яких впливають прийняті рішення (крім акціонерів та менеджерів у ролі зацікавлених осіб, як правило, виступають працівники, споживачі, постачальники, державні органи, суспільство). З цих позицій перелік теорій аудиту, який представлений Бичковою С. М.<sup>86</sup>, яскраво ілюструє розширення кола користувачів результатами аудиторської праці. Остання теорія — теорія про роль аудитора як інструмента соціального контролю — підкреслює, що клієнтом аудитора виступають не власники і тим більше не управлінський персонал, а суспільство в цілому, тому важливо не те, що думають особи, які купили акції, а те, що можуть подумати потенційні покупці.

На рис. 1.3 представлена схема, в якій ув'язані основні поняття теорії агентських відносин у рамках сучасної теорії контрактів та показано місце і функції аудиту.

Аудит слід розглядати як соціально нейтральний інститут, який становить певну ланку процесу обробки економічної інформації:

- враховуючи його мотиваційний аспект, визначаємо його як засіб попередження виникнення проявів конфлікту інтересів, мінімізації його впливу та негативних наслідків;
- враховуючи його інформаційну функцію, розглядаємо аудит як засіб виявлення реального існування або відсутності проявів кон-

<sup>84</sup> Шеремет А. Д. Аудит: Учебник./ Шеремет А. Д., Суйц В. П. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2004. – с. 11

<sup>85</sup> Hill C Stakeholder-Agency Theory/ C. Hill, T. Jones// Journal of Management Studies. – 1992. – Vol. 28. – № 2. – P. 131-154

<sup>86</sup> Бичкова С. М. Доказательства в аудите./ Светлана Михайловна Бичкова. – М.: Финансы и статистика, 1998. – с. 4-5

флікту інтересів, встановлення його впливу та негативних наслідків, інформування користувачів про цей вплив, хоча ця інформація і обмежується лише думкою аудитора про те, «чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності».

Не слід применшувати, але й не слід перебільшувати роль аудиту. У відносинах «принципал — агент» в цілому та у відносинах у межах, наприклад, акціонерного товариства, корпорації, зокрема, повинна діяти ціла система внутрішніх та зовнішніх механізмів, які б дозволяли виключити можливість виникнення прояву конфлікту інтересів, наприклад, дисциплінували б поведінку управлінського персоналу в інтересах власників. Більшість дослідників у галузі корпоративного управління приходять до такого висновку: хоча повний контроль за доцільністю та обґрунтованістю дій та управлінських рішень менеджерів неможливий, сукупна дія дисциплінуючих внутрішніх та зовнішніх факторів змушує вищий управлінський персонал діяти в цілому в інтересах корпорації та власників її ресурсів<sup>87</sup>. Так само і з позицій теорій ризику пропонується широкий спектр методів управління ризиками в цілому та інформаційним ризиком зокрема. Аудит (зовнішній або внутрішній), виконання інших завдань з надання впевненості не можна розглядати як панацею від вирішення «агентської проблеми», як єдиний шлях зменшення впливу негативних наслідків опортуністичної поведінки та скорочення інформаційного ризику.

Отже, можна прийти до логічного висновку, що аудит дозволяє більш чітко ідентифікувати тип агента та підвищити цінність інформації у двох напрямках: зовнішньому (публічна інформація) та внутрішньому. Головний ризик для аудитора при проведенні зовнішнього аудиту полягає у видачі помилкового висновку про достовірність фінансової звітності клієнта.

При виконанні внутрішнього аудиту аудиторський ризик зводиться до надання клієнтові звіту низької якості або помилкових рекомендацій.

Суттєвість цих ризиків та можливі наслідки для аудитора настільки відрізняються, що сучасна аудиторська професія, по суті, розподілилася на дві частини: та, що зорієнтована на зовнішніх користувачів фінансової звітності при проведенні обов'язкового аудиту, і та, що зорієнтована на клієнта.

<sup>87</sup> Сафронов Н. Несовершенство системы корпоративного правления – основная причина несостоятельности российских предприятий/ Н. Сафронов, Л. Волков// Финансы и кредит. – 2001. – № 1 (73). – С. 35-42

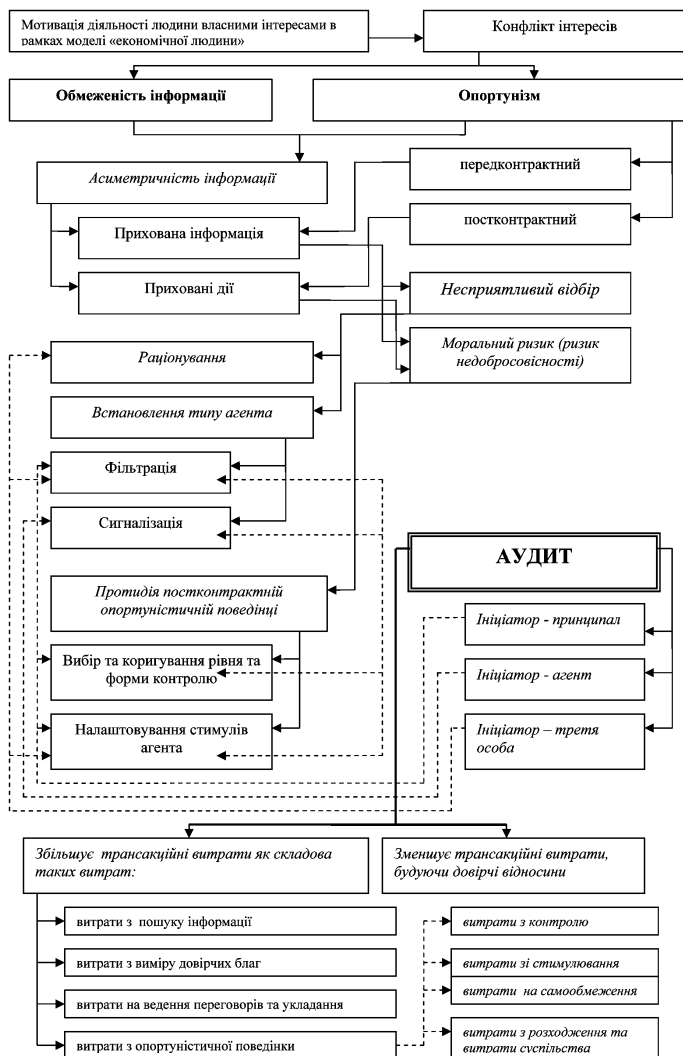


Рис. 1.3 Місце аудиту в теорії агентських відносин та теорії контрактів, запропонованих в рамках інституціональної економічної теорії

Важлива ясність у розумінні необхідності узгодження інтересів певних осіб і цілей та задач аудиту. Бичкова С. М. підкреслює, що мета аудиторської діяльності — збір та концентрація доказів об'єктивності фінансової



звітності клієнта, але збір та концентрація доказів залежать від теорії аудиту, яка обирається зацікавленими особами під час роботи<sup>88</sup>. У даному визначенні важливо відмітити таке: хоча автор обирає обмежений об'єкт (фінансова звітність), проте наголошується, що мета та стратегія аудиту залежать від зацікавлених осіб. Очікування цих осіб і їх розуміння цілей та задач аудиту можуть не співпадати з думкою акціонерів та самих аудиторів, що проявляється в різноманітних вимогах до покращення якості аудиту. Якщо відсутні узгоджені цілі та вимоги до аудиту, виникають ускладнення в розробці та застосовуванні аудиторських стандартів, що, у свою чергу, впливає на рівень врахування та відображення в аудиторському висновку очікувань різних осіб. Аудит повинен забезпечувати незалежну перевірку облікової інформації на основі встановлених критеріїв, які повинні відображати потреби та бажання користувачів.

Слід звернути увагу і на інший аспект. Аудитори, яких наймають власники (акціонери), також виконують функції їх агентів, які мають свої інтереси та мотиви. Дана проблема залишається поза увагою, хоча, наприклад, відомі російські вчені Шеремет А. Д. та Суйц В. П. підкреслюють, що аудитор є агентом, який діє, як правило, від імені акціонерів<sup>89</sup>, але, на жаль, інформація подається без подальших висновків, хоча найпростіша модель агентів припускає, що їм довіряти не можна. Аудитори, розуміючи свій власний ризик та маючи потенційні зобов'язання, можуть використовувати такий підхід до перевірки, який значно обмежить обсяг їх роботи та не задовольнить повною мірою інформаційні потреби користувачів результатами їх роботи. Мотиви та інтереси аудиторів можуть також призвести до ускладнень у сфері об'єктивності та незалежності і, насамкінець, до виникнення риторичного класичного питання: «Хто буде стерегти сторожа?», яке в нашому випадку перетворюється у питання «Хто ж буде перевіряти аудиторів?». Результатом може бути знову-таки брак довіри до аудиторів і постійна потреба в пошуку інших механізмів узгодження інтересів акціонерів, менеджерів та аудиторів.

Отже, слід враховувати, що аудиту також притаманний конфлікт інтересів, який може проявлятися у неспівпаданні інтересів аудитора та клієнта, а також в існуванні обмежень, пов'язаних з необхідністю дотримання принципів незалежності та нейтральності. Цей конфлікт інтересів в аудиту отримав назву «розходження (розрив) в очікуваннях». Вирішення цієї проблеми надзвичайно актуальне саме в сучасних умовах.

<sup>88</sup> Бычкова С.М. Доказательства в аудите. / Светлана Михайловна Бычкова. – М.: Финансы и статистика, 1998. – с. 4

<sup>89</sup> Шеремет А.Д. Аудит: Учебник. / Шеремет А.Д., Суйц В.П. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2004. – с. 11

## 1.2. Обґрунтування місця та функцій аудиту в системі фінансового контролю

Традиційний підхід до визначення сутності аудиту базується на тому, що аудит найчастіше розглядається як спеціальний вид підприємницької діяльності. Дійсно, цей аспект наглядно проявляється саме в умовах ринкової економіки. Але аудит неправомірно обмежувати рамками лише практичної діяльності аудиторів та аудиторських фірм, які надають певні послуги суб'єктам ринкових відносин. Розвиток аудиту слід розглядати як розвиток комплексної системи, яка поєднує в собі такі складові: відокремлений вид підприємницької діяльності, відокремлена професія, галузь економічної науки. Кожна з цих характеристик має свої відмінні ознаки, сутнісну структуру, але в той же час всі три характеристики між собою взаємопов'язані.

Поряд з цим залишаються малодослідженими деякі проблемні питання, пов'язані з визначенням функцій аудиту в системі соціально-економічних відносин, а саме: яким чином аудит виконує, якщо взагалі виконує, функції контролю і яке його місце в системі національного фінансового контролю.

Термін «контроль» у науковій та практичній діяльності зустрічається досить часто, а постійне звертання до дослідження цілей, задач, функцій, принципів контролю створює ілюзію достатнього рівня вивчення вказаного поняття. Проте існують і протилежні позиції. Так, на думку Кочеріна Є.О., в економічній та юридичній літературі поняття «система контролю» майже не використовується, а якщо і використовується, то найчастіше без змістовного та термінологічного аналізу<sup>90</sup>. Таке твердження, на наш погляд, надто категоричне, але не можна заперечувати і той факт, що залишається ще багато дискусійних питань, які стосуються сутності процесу фінансового контролю, його регулювання, визначення системи контролюючих інституцій тощо.

Дане поняття досліджують представники різних наукових шкіл — обліково-контрольних, правових, філософських, політичних, управлінських тощо. І можна погоджуватися з думкою кожного з авторів, оскільки кожний індивідуальний підхід торкається елементів змісту, який містить поняття «контроль».

Разом з терміном «контроль» у науковій літературі, в нормативних документах міністерств та відомств використовуються й інші терміни, які

<sup>90</sup> Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. / Евгений Алексеевич Кочерин. – М.: Экономика, 1982. – с. 145

більшість науковців трактують як форми, види або методи контролю: нагляд, аудит, аналіз, моніторинг, оцінка тощо.

Контроль — система спостереження та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта, який управляється, прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів управлінського впливу на об'єкт шляхом виявлення відхилень, допущених в ході виконання цих рішень<sup>91</sup>; систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів<sup>92</sup>.

Нагляд (застосовується, в основному, стосовно банківської системи) — комплекс заходів, які здійснюються вповноваженим органом з метою отримання необхідної інформації про стан як конкретного банку, так і всієї банківської системи, перевірки дотримання комерційними банками законодавчих та нормативних актів, прийняття адекватних заходів реагування<sup>93</sup>.

Аналіз — дослідження причинно-наслідкових зв'язків економічних процесів з метою розкриття їх сутності та правильної оцінки досягнутих результатів<sup>94</sup>; виявлення причин відхилень, оцінка їх наслідків та підготовка пропозицій по усуненню неузгодженостей між фактичними та запрограмованими параметрами системи<sup>95</sup>.

Моніторинг — регулярне та цілеспрямоване спостереження за здійсненням господарських процесів та фінансових операцій<sup>96</sup>; комплекс безперервного спостереження, дослідження, аналізу та прогнозування стану підприємства, систематичне співставлення його дійсного положення з бажаним або запланованим<sup>97</sup>.

У преамбулі до Закону України «Про аудиторську діяльність»<sup>98</sup> зазначається, що цей закон спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації. Отже, однозначно акцентується увага на функціональній спрямованості аудиторської діяльності — незалежно-му фінансовому контролю.

У більшості видань з аудиту та фінансового права аудит розглядається як система незалежного фінансового контролю або форма контролю зі своєю специфікою. Сухарева Л.О. зазначає, що аудит — це тільки одна із організаційних форм контролю, він має специфічну сферу поширення, спе-

<sup>91</sup> Белуха Н.Т. Теория финансово-хозяйственного контроля / Н.Т. Белуха. — К.: «Выща школа», 1989. — с. 7

<sup>92</sup> Пушкар М.С. История обліку та контролю господарської діяльності. Навч. посібник. / Пушкар М.С., Гавришко Н.В., Романів Р.В. — Тернопіль: Карт-Бланш, 2003. — с. 152

<sup>93</sup> Банковский контроль и аудит / Сибирский институт финансов и банковского дела: Учеб. пособие / [Н.В. Фадейкина, Е.К. Болгова, М.Н. Скурихин, А.В. Брыкин]; Под общей ред. д-ра экон. наук, проф. Н.В. Фадейкиной. — М.: Финансы и статистика, 2002. — с. 21

<sup>94</sup> Экономический анализ: Учебник для вузов / Под ред. Л.Т. Гиляровой. — 2-е изд., доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — с. 7

<sup>95</sup> Основы управления: Учеб. для вузов по спец. «Экономика и орг. машиностроит. пром.» / [В.П. Радукин, К.Ф. Ойнер, Ф.И. Семашкин и др.]; под ред. В.П. Радукина. — М.: Высш.шк., 1986

<sup>96</sup> Хмельницкий В.А. Контроль и аудит / В.А. Хмельницкий, Т.А. Гринь. — Минск: Современ. шк., 2006. — с. 5

<sup>97</sup> Шевелев А.Е. Риски в бухгалтерском учете: учебное пособие / А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: КНОРУС, 2008. — с. 139

<sup>98</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року № 3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року № 140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

цифічні проблеми функціонування, які частково відображають проблеми всієї системи фінансово-господарського контролю<sup>99</sup>. Терехов О.О. розглядає аудит як особливу організаційну форму контролю<sup>100</sup>. Степашин С.В. підкреслює, що «в термінах системного аналізу контроль визначається як одна з необхідних функцій управління ... Використання та розуміння терміну «контроль» тісно пов'язані з уявленням про ієрархічність людських відносин... Термін «аудит» порівняно з терміном «контроль» звучить менш імперативно. Його використання та сприйняття пов'язано з такими супутніми змістами, як незалежність та об'єктивність, а також добровільна підзвітність та відкритість тих, хто є об'єктом аудиту...»<sup>101</sup>. Редько О.Ю. зауважуючи, що «обов'язковий аудит фінансової звітності, практично, у суспільстві не сприймається (та не сприймається і зараз) як контрольна процедура, він асоціюється з наданням певної гарантії правильності звітування підприємств перед державою або власниками»<sup>102</sup>.

Аудиторська спільнота з цього питання висловлюється більш категорично. Так, в листі Спілки аудиторів України від 20.10.2003 р. №41-03 «Зауваження та пропозиції до проекту постанови Кабінету Міністрів України «Про забезпечення участі громадян у процесі формування та реалізації державної політики центральними та місцевими органами виконавчої влади» зазначено, зокрема: «Аудит є формою незалежного контролю, покликаною захищати інтереси членів громадянського суспільства, а також загальнодержавні економіко-правові інтереси. Суспільно-економічна роль аудиту впливає з визначеного законодавством статусу, за яким він являє собою незалежний фінансовий контроль, що спрямовується на захист інтересів власників. ...Водночас необхідне ув'язування незалежного аудиту та державних контролюючих структур у загальнонаціональну систему контролю»<sup>103</sup>. Зазначається необхідність інкорпорованого вбудовування аудиту в інфраструктуру фінансового контролю, що здійснюється у загальнодержавних масштабах.

Автори, які досліджують питання аудиту, висвітлюючи його сутність, обов'язково розглядають відмінності між аудитом, ревізією та іншими формами контролю, зокрема<sup>104</sup>. При дослідженні проблем внутрішнього кон-

<sup>99</sup> Сухарева Л.О. Експертно-ревізійна діяльність як альтернатива «державному аудиту» / Л.О. Сухарева, І.М. Дмитренко // Формування ринкової економіки в Україні: Наук. зб. – Львів, 2005. – Спецвип. 15, ч.2: Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні. – с. 54

<sup>100</sup> Терехов А.А. Аудит: перспективи розвитку. / Александр Андрович Терехов. – 2001. – с. 5

<sup>101</sup> Степашин С.В. Конституционный аудит / Сергей Вадимович Степашин. – М.: Наука, 2006. – с. 20 – (Економика и социология знания)

<sup>102</sup> Редько О.Ю. Методология та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» [Електронний ресурс] / О.Ю. Редько; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К., 2009. – 40 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2009/09royspr.zip>

<sup>103</sup> Лист Спілки аудиторів України «Зауваження та пропозиції до проекту постанови Кабінету Міністрів України «Про забезпечення участі громадян у процесі формування та реалізації державної політики центральними та місцевими органами виконавчої влади» від 20 жовтня 2003 року №41-03// Аудитор України. — 2003. — № 18. — С.4

<sup>104</sup> Бодюк А.В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: Монографія/ Адам Васильович Бодюк. – К.: Кондор, 2005. – с. 38-45; Суйц В.П. Аудит: обший, банковский,

тролю та внутрішнього аудиту пропонуються порівняльні характеристики концепції розвитку ревізії в умовах адміністративно-командної економіки та внутрішнього аудиту в умовах ринкових відносин<sup>105</sup>, структурно-функціональної форми внутрішнього контролю, контрольно-ревізійної служби та системи внутрішнього аудиту<sup>106</sup>. Здебільшого 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, з точки зору більшості вчених, полягають в цілях перевірки (ревізія спрямована на оцінку переважно минулої діяльності підприємства, аудит — на висловлення думки щодо достовірності фінансової звітності, на вивчення ефективності, надійності та стабільності бізнес-процесів і діяльності підприємства в цілому).

Але зазначені критерії, на погляд авторів, не повною мірою характеризують специфіку контролю, аудиту, а також інших, згаданих вище, видів діяльності (нагляду, аналізу, моніторингу, оцінки тощо), адже їм усім притаманні такі процедури, як спостереження, порівняння тощо, тому відмінності слід обґрунтовувати цільовою функцією кожного з видів діяльності та ступенем їх впливу на об'єкт.

Отже, поняття «контроль» як базове і загальне, його основні елементи мають бути конкретизовані залежно від сфери його застосування та предмету спрямування. Важливість піднятих проблем підсилюється і тим, що останніми роками ведеться дискусія щодо необхідності прийняття Закону про фінансовий контроль в Україні, а це вимагає уточнення відповідного понятійного апарату.

Дослідженню контролю у різних його аспектах присвячена різноманітна наукова література з облікових, правових, філософських, політичних, управлінських питань тощо. Вчені по-різному підходять до проблем контролю, розглядаючи його і як функцію управління, і як інститут фінансового права. Значний внесок у розвиток теорії фінансового контролю зроблено багатьма економістами та юристами, зокрема, М. Т. Білухою, В. В. Бурцевим, Ф. Ф. Бутинцем, Б. І. Валусєвим, О. Ю. Грачовою, М. В. Ку-

---

страховой: Учебник/ Суйц В. П., Ахметбекова А. Н., Дубровина Т. А. – М.: ИНФРА – М, 2002. – с. 35-37; Усач Б. Ф. Аудит: Навч. посіб./ Богдан Федорович Усач. – К.: Знання-Прес, 2002. – с. 20-22; Шеремет А. Д. Аудит: Учебник/ Шеремет А. Д., Суйц В. П. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2004. – с. 47-50

<sup>105</sup> Андреев В. Д. Внутренний аудит: Учеб. пособие./ Валерий Дмитриевич Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – с. 28-29

<sup>106</sup> Соколов Б. Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика)/ Б. Н. Соколов, В. В. Рукин. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. – с. 12-15

жельним, І. Б. Стефаником, Л. О. Сухаревою, А. М. Тарасовим, Б. Ф. Усачем, В. Г. Швецом, В. О. Шевчуком та багатьма іншими. Серед останніх досліджень слід виділити монографію Дрозд І. К. «Контроль економічних систем», в якій акцентується поліморфність контролю, наслідком якої стає його багатозмістовна сутність і тлумачення з позицій етимологічного, онтологічного, гносеологічного (пізнавального), управлінського, інформаційного аспектів<sup>107</sup>.

Загальноприйняте визначення системи контролю включає три елементи (суб'єкт контролю, підконтрольний об'єкт, контрольні дії, спрямовані на виявлення відхилень у господарських системах), саме з урахуванням єдності трьох цих елементів розглядається сутність контролю<sup>108</sup>.

При цьому елементи системи контролю трактуються таким чином:

- суб'єкт контролю — це особа або інституція, яка здійснює контрольні дії щодо власної діяльності або діяльності іншої фізичної чи юридичної особи, які перебувають в економічному середовищі<sup>109</sup>, суб'єкт, наділений повноваженнями (активністю) та спрямовує свою діяльність на підконтрольні об'єкти або на інші суб'єкти управління<sup>110</sup>;
- об'єкт контролю — це особа чи інституція, на діяльність якої спрямовані контрольні дії контролюючого суб'єкта, що перебуває в економічному середовищі<sup>111</sup>, об'єкт, на який спрямована активність суб'єкта контролю відповідно до його повноважень<sup>112</sup>;
- контрольні дії — це процедури зіставлення фактичних даних про діяльність підконтрольного об'єкта з відповідними нормами, які здійснюються суб'єктом контролю з метою виявлення відхилень фактів від цих норм (контрольних різниць)<sup>113</sup>, сама активність, яка виражається в тій чи іншій формі (способі) оволодіння інформацією про стан діяльності об'єкта та вжиття заходів по вдосконаленню його роботи (усуненню виявлених недоліків) або у встановленні комунікативного впливу між суб'єктами управління та контролю<sup>114</sup>.

Включення в систему контролю об'єкта означає, що система повинна бути унікальною і створюватися для кожного конкретного об'єкта конт-

<sup>107</sup> Дрозд І. К. Контроль економічних систем: Монографія./ Ірина Кузьмівна Дрозд. – К.: Імекс-ЛТД, 2004. – с. 17-25

<sup>108</sup> Дрозд І. К. Контроль економічних систем: Монографія./ Ірина Кузьмівна Дрозд. – К.: Імекс-ЛТД, 2004. – с. 18; Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): Монографія./ Володимир Олександрович Шевчук. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – с. 13

<sup>109</sup> Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник./ І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. – с. 26-27

<sup>110</sup> Тарасов А. М. Государственный контроль в России. Монография./ Анатолий Михайлович Тарасов. – М.: ЗАО «Издательство «КОНТИНЕНТ», 2008. – с. 15

<sup>111</sup> Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник./ І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. – с. 26-27

<sup>112</sup> Тарасов А. М. Государственный контроль в России. Монография./ Анатолий Михайлович Тарасов. – М.: ЗАО «Издательство «КОНТИНЕНТ», 2008. – с. 15

<sup>113</sup> Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник./ І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. – с. 26-27

<sup>114</sup> Тарасов А. М. Государственный контроль в России. Монография./ Анатолий Михайлович Тарасов. – М.: ЗАО «Издательство «КОНТИНЕНТ», 2008. – с. 15

ролю. Отже, на наш погляд, при створенні різних систем визначальним критерієм виступає об'єкт контролю. Проте існують й інші думки з цього приводу. Так, Дрозд І. К. вважає, що в системі «суб'єкт — контрольні дії — об'єкт» пріоритетність належить суб'єктові контролю<sup>115</sup>. Навпаки, Вознесенський Е. А. зазначав, що «суб'єкти контролю не є раз і назавжди даними, оскільки предмет їх діяльності — об'єкти контролю — перебувають у постійній динаміці. Дуже важлива в цьому зв'язку своєчасна модифікація діяльності суб'єктів контролю...»<sup>116</sup>.

Незважаючи на те, що відомий російський вчений-юрист Тарасов А. М. зазначає, що «в теорії контролю поняття «суб'єкт» та «об'єкт контролю» достатньо вивчені»<sup>117</sup>, на наш погляд, існує певна дискусійність та невизначеність при виділенні саме суб'єктів контролю, що призводить до помилкового сприйняття суспільством призначення та ролі окремих інститутів, помилкового очікування виконання ними завдань та функцій, які їм не притаманні, тобто до конфлікту інтересів в системах державного та незалежного фінансового контролю.

Досліджуючи трактування суб'єкта контролю, які існують в науковій літературі, можна побачити принципові відмінності в начебто схожих визначеннях. Суб'єкт контролю — це особа або інституція, яка здійснює контрольні дії щодо власної діяльності або діяльності іншої фізичної чи юридичної особи, які перебувають в економічному середовищі<sup>118</sup>; суб'єкт, який наділений повноваженнями (активністю) та спрямовує свою діяльність на підконтрольні об'єкти або на інші суб'єкти управління<sup>119</sup>; носій практичної діяльності по здійсненню контролю<sup>120</sup>. Враховуючи комплексність системи заходів, які можуть бути уведені до змісту контрольного процесу, вважаємо, що у визначенні системи контролю головним суперечливим питанням є те, кого ми вважаємо суб'єктом контролю:

- того, хто виконує контрольні дії (процедури зіставлення фактичних даних про діяльність об'єкта з відповідними нормами, які здійснюються з метою виявлення відхилень фактів від цих норм (контрольних різниць);

<sup>115</sup> Дрозд І. К. Контроль економічних систем: Монографія./ Ірина Кузьмівна Дрозд. — К.: Імекс-ЛТД, 2004. — с. 79

<sup>116</sup> Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР./ Эрнест Александрович Вознесенский. — М.: Юрид. лит-ра, 1973. — с. 27

<sup>117</sup> Тарасов А. М. Государственный контроль в России. Монография./ Анатолий Михайлович Тарасов. — М.: ЗАО «Издательство «КОНТИНЕНТ», 2008. — с. 78

<sup>118</sup> Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник./ І.К. Дрозд, В.О. Шевчук. — К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. — с. 26-27

<sup>119</sup> Тарасов А. М. Государственный контроль в России. Монография./ Анатолий Михайлович Тарасов. — М.: ЗАО «Издательство «КОНТИНЕНТ», 2008. — с. 15

<sup>120</sup> Соколов Б. Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика)/ Б. Н. Соколов, В. В. Рукин. — М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. — с. 5

- того, хто приймає рішення за результатами контрольних дій, а точніше, інформації, отриманої в результаті їх здійснення;
- того, хто має владні повноваження домогтися зміни поведінки підконтрольних суб'єктів, навіть у супереччя їх волі, або застосовувати до них штрафні заходи.

Отже, проблема постає 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?

Для з'ясування проблемності згаданого питання, розглянемо сутність контрольного процесу, а саме як його подають науковці та практики. Кочерін Є.О. підкреслює, що сутність процесу контролю відображають такі характеристики: змістовна, яка повинна відповісти на питання, що відбувається у процесі контролю; організаційна — ким і в якому порядку виконується контроль; технологічна — як виконується<sup>121</sup>.

Дрозд І.К. до змісту контрольної діяльності відносить постійний пошук відхилень між законодавчими нормами і фактичним виконанням цих норм, між економічними нормативами (які ще не стали нормами законодавства) і фактами господарювання адміністрації, вироблення господарських норм, класифікацію відхилень, що виникли і впливають на інтереси держави<sup>122</sup>, і підкреслює, що органи контролю не повинні здійснювати таку санкцію, як притягнення до відповідальності, в тому числі судової, обґрунтовуючи це тим, що «у разі ухвалення рішення про застосування санкцій та притягнення до судової відповідальності в межах контролюючого органу необхідно дотримуватися принципів колегіальності, безсторонності, авторитетності, розподілу функцій. Тому контролер, який провів ревізію, перевірку, не може бути такою особою»<sup>123</sup>.

Поряд з цим Дрозд І.К. зауважує, що практика побудови контролюючих систем розвинених держав свідчить про різні можливі рішення такої проблеми: поєднання функцій контролю та судових рішень в одному контролюючому органі (система державного фінансового контролю Франції, Бельгії), розмежування функцій контролю і будь-якого результативного рішення в межах повноваження цих органів (США, Нідерланди, Велика Британія, Швеція, Естонія), поєднання таких повноважень

<sup>121</sup> Кочерин Е. А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. / Евгений Алексеевич Кочерин. — М.: Экономика, 1982. — с. 119

<sup>122</sup> Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія. / Ірина Кузьмівна Дрозд. — К.: Імекс-ЛТД, 2004. — с. 19

<sup>123</sup> Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія. / Ірина Кузьмівна Дрозд. — К.: Імекс-ЛТД, 2004. — с. 22



частково, в межах оцінки контрольних відхилень і прийняття конкретних рішень щодо них, у тому числі притягнення до судової відповідальності (передача справ до правоохоронних органів) — Росія, Польща, Італія, Україна<sup>124</sup>. Далі підкреслюється, що, оцінюючи роботу і компетенцію контрольних органів щодо оцінки отриманих результатів контрольних дій, можна говорити про те, що так чи інакше завдання контролю може бути як відокремленим від прийняття рішень за виявленими контрольними відхиленнями, так і передбачувати в повній компетенції права щодо застосування каральних заходів, але функції контролю не є тотожними функціям суду та прийняття будь-яких рішень щодо результатів контролю<sup>125</sup>. Тому сукупність дій, які притаманні контролю як функції управління, Дрозд І.К. завершує етапом виявлення причин відхилень<sup>126</sup>, а адміністрацію ставить вище від контролю при зображенні місця останнього у процесі управління.

Отже, за даним підходом Дрозд І.К., з одного боку, вважає, що прийняття рішення за результатами контролю не входить до сукупності дій, які притаманні контролю, з іншого, визнає, що існують різні можливі шляхи поєднання функцій контролю та прийняття рішень в одному контролюючому органі.

Кочерін Є.О. принципову схему процесу контролю представляє таким чином: встановлення норм функціонування; збір даних про фактичний результат виконання; порівняння та оцінка фактичного та очікуваного результатів виконання; розробка та здійснення коригуючих дій. Підкреслюється, що дана схема передбачає здійснення контролю керівником, який наділений правом приймати коригуючі рішення у сфері контролю, тому стадія коригуючої дії і включена до сфери контролю<sup>127</sup>. При цьому вчений дещо звужує поняття «коригуюча дія», вкладаючи в нього лише дію, яка включає розробку варіантів виправлення існуючого стану справ, що підтверджується класифікацією етапів процесу контролю за методами<sup>128</sup>.

На наш погляд, більш змістовно такий елемент, як «коригуючі дії», розкриває Тарасов А.М. На його думку, контрольна функція за своїм змістом включає отримання необхідної інформації, аналіз та оцінку отриманої інформації, реагування на виявлені в ході контролю відхилення від

<sup>124</sup> Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія./ Ірина Кузьмівна Дрозд. — К.: Імекс-ЛТД, 2004. — с. 22

<sup>125</sup> Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія./ Ірина Кузьмівна Дрозд. — К.: Імекс-ЛТД, 2004. — с. 22

<sup>126</sup> Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія./ Ірина Кузьмівна Дрозд. — К.: Імекс-ЛТД, 2004. — с. 23

<sup>127</sup> Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. / Евгений Алексеевич Кочерин. — М.: Экономика, 1982. — с. 120-121

<sup>128</sup> Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. / Евгений Алексеевич Кочерин. — М.: Экономика, 1982. — с. 142

вимог, що встановлені відповідними нормативними правовими актами. Більш детально етапи (стадії) контрольної діяльності вченим представлені таким чином:

- 1) підготовка до контрольного заходу;
- 2) визначення в ході проведення контрольного заходу фактичного стану або дії (бездіяльності) підконтрольної ланки системи управління, тобто об'єкта контролю;
- 3) порівняння отриманих у ході контролю фактичних даних із встановленими вимогами в нормативних правових актах;
- 4) оцінка виявлених відхилень, які перевищують допустимий рівень їх впливу на функціонування підконтрольного органу (по можливості здійснюється оцінка наслідків, прогнозування їх негативного впливу);
- 5) виявлення причин встановлених в ході контролю відхилень;
- 6) вжиття адекватних заходів по усуненню та з попередження відхилень в майбутньому;
- 7) контроль за прийнятими рішеннями за результатами проведеного контрольного заходу (контроль за результатами контролю)<sup>129</sup>.

Тарасов А. М. зазначає, що типовий механізм державного контролю обов'язково має містити комплексну систему заходів, які дозволяють суб'єктам контролю своєчасно та в повному обсязі:

- 1) отримувати необхідні відомості про стан діяльності підконтрольних органів, наприклад, органів виконавчої влади;
- 2) виявляти відхилення від установлених нормативними правовими актами вимог, правил, порядку здійснення діяльності підконтрольними органами;
- 3) застосовувати заходи з попередження та припинення порушень, а також з відновлення та реалізації порушених вимог, невиконаних рішень;
- 4) застосовувати передбачені законодавством, адекватні до виявлених у ході контролю порушень, заходи для притягнення до відповідних видів відповідальності посадових осіб, що винні у здійснених (допущених) порушеннях<sup>130</sup>.

Представлена система заходів зорієнтована на механізм державного контролю, але в повній мірі (з окремими коригуваннями) може бути застосована і до будь-якої іншої системи контролю, зокрема, внутрішньогосподарської. Останні дві групи заходів, на наш погляд, повинні в обов'язковому порядку входити до складу певного механізму, який можна з упевненістю назвати системою контролю, інакше не простежується

<sup>129</sup> Тарасов А.М. Государственный контроль в России. Монография. / Анатолий Михайлович Тарасов. – М.: ЗАО «Издательство «КОНТИНЕНТ», 2008. – с. 96-97

<sup>130</sup> Тарасов А.М. Государственный контроль в России. Монография. / Анатолий Михайлович Тарасов. – М.: ЗАО «Издательство «КОНТИНЕНТ», 2008. – с. 22-23

відмінність контролю від таких «пасивних» видів діяльності, як аналіз, оцінка, моніторинг тощо.

Зроблені висновки підтверджуються визначенням контролю, який наведено в Лімський Декларації керівних принципів аудиту державних фінансів: «Контроль державних фінансів не є самоціллю, а виступає обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності і економності управління фінансовими ресурсами, що дозволяло б у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити або, принаймні, ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому»<sup>131</sup>.

Розглянемо, яким чином обґрунтовується сутність суб'єкта контролю. Дрозд І. К. в монографії «Контроль економічних систем» зазначає, що суб'єкт контролю — це той, хто безпосередньо виконує контрольні дії<sup>132</sup>, пропонує достатньо широку скелетну побудову елементів контролю та їх можливих взаємодій<sup>133</sup> і наголошує, що на стадії наслідків контролю, залежно від повноважень суб'єкта контролю та мети перевірки, реалізація результатів контролю може відбуватися «...або лише як констатація суттєвості відхилень та їх оцінки (незалежний аудит формулює думку про стан фінансової звітності підприємства), або виявлення та оцінка контрольних відхилень поєднується з прийняттям рішень про здійснення регулятивних дій (приписи про застосування штрафних санкцій під час перевірки податкових інспекцій) тощо»<sup>134</sup>. Шевчук В. О. та Дрозд І. К. в підручнику «Державний фінансовий контроль», розглядаючи суб'єкт контролю як пріоритетний системоутворюючий критерій, розподіляють суб'єктів контролю на ініціаторів та виконавців, виділяючи прямий (безпосередній) контроль, який виконують його ініціатори, та представницький (опосередкований) контроль, делегований повноважними ініціаторами іншим суб'єктам, які відіграють роль його виконавців<sup>135</sup>.

Тарасов А. М. до суб'єктів державного контролю відносить державні органи, їх підрозділи, посадових осіб, які вповноважені нормативними правовими актами здійснювати в своїй діяльності контрольні функції<sup>136</sup>.

<sup>131</sup> Лімська декларація керівних принципів контролю [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.as-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art\\_id=40271&cat\\_id=3283](http://www.as-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=40271&cat_id=3283)

<sup>132</sup> Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія. / Ірина Кузьмівна Дрозд. — К.: Імекс-ЛТД, 2004. — с. 91

<sup>133</sup> Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія. / Ірина Кузьмівна Дрозд. — К.: Імекс-ЛТД, 2004. — с. 47-50

<sup>134</sup> Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія. / Ірина Кузьмівна Дрозд. — К.: Імекс-ЛТД, 2004. — с. 46

<sup>135</sup> Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник. / І.К. Дрозд, В.О. Шевчук. — К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. — с. 33

<sup>136</sup> Тарасов А.М. Государственный контроль в России. Монография. / Анатолий Михайлович Тарасов. — М.: ЗАО «Издательство «КОНТИНЕНТ», 2008. — с. 78

Далі він зазначає, що повноваження контролюючих органів (суб'єктів контролю), як правило, мають типовий характер та, в основному, складаються з таких основних елементів:

- наявність доступу до певних об'єктів та предметів контролю, можливість проведення їх обстеження;
- права вимагати та отримувати необхідну для контролю документацію;
- права запрошувати (викликати) посадових осіб та інших громадян, отримувати від них інформацію, пояснення;
- користуватися допомогою спеціалістів та експертів;
- давати приписи та накази про усунення виявлених протягом контролю порушень;
- зупиняти повноваження посадових осіб або прийняте з порушенням вимог нормативно-правових актів рішення;
- застосовувати заходи для притягнення винних у порушенні осіб до встановленої законодавством відповідальності<sup>137</sup>.

Тарасов А. М. підкреслює, що, оскільки управління в соціальному сенсі пов'язане з категорією володарювання, контроль як управлінська функція також є владною діяльністю. Владність контролю проявляється в наявності у контрольних органів низки повноважень, пов'язаних з можливістю: а) давати підконтрольним об'єктам обов'язкові для виконання вказівки стосовно усунення виявлених порушень та недопущення їх у майбутньому; б) ставити перед компетентними інстанціями питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у встановлених порушеннях; в) безпосередньо застосовувати в установлених випадках заходи примусу<sup>138</sup>. Ефективна реалізація контрольних функцій буде можливою лише в тому випадку, якщо контролюючий орган наділений правом (відповідною компетенцією, повноваженнями) виконувати певні дії, які дозволяють йому домагатися вирішення задач, що стоять перед ним<sup>139</sup>. Отже, підкреслюється, що саме владність контролю спрямована на забезпечення ефективності реалізації контрольної функції.

Саме така позиція, на наш погляд, найбільш точно характеризує суб'єктів контролю, до яких належать лише ті особи (суб'єкти), які мають певні владні повноваження щодо застосування коригуючих дій.

<sup>137</sup> Тарасов А. М. Государственный контроль в России. Монография./ Анатолий Михайлович Тарасов. – М.: ЗАО «Издательство «КОНТИНЕНТ», 2008. – с. 79

<sup>138</sup> Тарасов А. М. Государственный контроль в России. Монография./ Анатолий Михайлович Тарасов. – М.: ЗАО «Издательство «КОНТИНЕНТ», 2008. – с. 21

<sup>139</sup> Тарасов А. М. Государственный контроль в России. Монография./ Анатолий Михайлович Тарасов. – М.: ЗАО «Издательство «КОНТИНЕНТ», 2008. – с. 79

Але проблема полягає в тому, що при дослідженні економічних систем вчені часто застосовують спрощений підхід до трактування системи контролю (об'єкт, суб'єкт, контрольні дії), в той час як у технічних науках системи контролю достатньо складні, теорія систем поділяє системи на прості, великі, складні тощо.

Саме поняття «система» до цих пір є темою дослідження для багатьох вчених. В праці В. Н. Садовського «Основания общей теории систем» наводилося більше тридцяти визначень, наданих різними авторами<sup>140</sup>. А. І. Уємов на підставі аналізу різноманітних визначень представив систему у вигляді формули:

$$S = [\{a\} R ] P,$$

де  $\{a\}$  — множина елементів системи, представлених у вигляді матриці;

$R$  — системні відносини між елементами множини  $\{a\}$ ;

$P$  — системні властивості, які проявляються в результаті різноманітних системних відносин<sup>141</sup>.

Гуцайлюк З. зазначає, що з позицій теорії систем економіку слід віднести до класу динамічних, слабо структурованих систем великої складності<sup>142</sup>. Так само і систему контролю не можна розглядати як просту систему. Складність системи контролю 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'єктом контролю, хоча його функції (безперечно, надзвичайно важливі) виявляються набагато вужчими.

У технічній літературі поняття «система контролю» використовується широко, оскільки створення будь-якого складного технічного об'єкта без системи контролю за його формуванням та функціонуванням практично неможливе. Системами контролю тут називають сукупність технічних пристроїв, які здійснюють вимірювання параметрів та контроль стану об'єкта за заданим алгоритмом, сукупність засобів контролю та виконавців, сукупність засобів контролю та людини-оператора, які об'єднані в інформаційну систему контролю, і саме останнє визначення вва-

<sup>140</sup> Садовский В. Н. Основания общей теории систем/ В. Н. Садовский. — М.: «Наука», 1974. — с. 93-99

<sup>141</sup> Уємов А. И. Системный подход и общая теория систем./ Авенир Иванович Уємов. — М.: Мысль, 1978. — с. 82

<sup>142</sup> Гуцайлюк З. Економічні ризики в інформаційній системі бухгалтерського обліку/ Зіновій Гуцайлюк// Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 7. — с. 8

жається найбільш повним для цілей розробки поняття системи контролю у сфері управління виробництвом<sup>143</sup>.

Кочерін Є.О. визначає систему контролю 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<sup>144</sup>. Підкреслимо, що замість терміна «контрольні дії» використаний термін «засоби контролю» і, як впливає із визначення, поняття «засоби контролю» не ідентичне з поняттям «контрольні дії», оскільки включає не просто процедури контролю, але форми й методи контролю, які необхідно розробляти для даної конкретної системи.

На думку Кочеріна Є.О., незалежно від складності, система контролю завжди містить щонайменше чотири основних елементи: «детектор», «селектор», «диспетчер», «інформатор», які реалізують мету системи контролю — підтримка бажаного стану об'єкта контролю та управління.

Їх функції вченим представлені таким чином. «Детектор» фіксує значення контрольованих характеристик об'єкта контролю та показує, що з ними відбулося. «Селектор» одержує зафіксовану інформацію та обробляє її. Процес обробки інформації полягає в порівнянні фактичного стану зі встановленими раніше нормами функціонування або очікуваннями та оцінці того, що відбулося. «Селектор» відбирає тільки ту інформацію, яка необхідна для реалізації цілей управління, і оцінює на цій основі значимість того, що відбулося. Відібрана інформація надходить «диспетчерові», який, якщо це необхідно, посилає керуючі сигнали в усі складові частини системи контролю, в результаті чого змінюється або ж не змінюється стан чи поведінка всієї системи контролю, включаючи стан і поведінку об'єкта контролю та управління. Передача інформації між детектором, селектором, диспетчером і об'єктом контролю здійснюється «інформатором», який поєднує індикаторні та реєстраційні пристрої, елементи самоконтролю і пошуку несправностей у системі контролю. Наявність зв'язків між перерахованими елементами та необхідність здійснення аналітико-інформаційної роботи засвідчує, що система контролю багато в чому інформаційна система, яка базується на переробці значних масивів інформації<sup>145</sup>.

Незважаючи на те, що така структуризація системи контролю більше відповідає технічним системам, вона надзвичайно зручна та логічна при дослідженні систем контролю в економіці. Але, на наш погляд, у представленій структуризації елементів контролю дещо нечітко виглядає місце суб'єкта контролю. Залишаючись на позиції, що головна ознака суб'єкта контролю полягає у наявності владних повноважень щодо впливу на об'єкт контролю, на наш погляд, слід чітко розуміти, що «детектор»,

<sup>143</sup> Кочерин Е. А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. / Евгений Алексеевич Кочерин. – М.: Экономика, 1982. – с. 145

<sup>144</sup> Кочерин Е. А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. / Евгений Алексеевич Кочерин. – М.: Экономика, 1982. – с. 146

<sup>145</sup> Кочерин Е. А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. / Евгений Алексеевич Кочерин. – М.: Экономика, 1982. – с. 146

«інформатор», «селектор» та «диспетчер» — це засоби контролю, які використовує суб'єкт контролю. Він обов'язково наділений повноваженнями щодо призначення коригуючих дій та визначення їх змісту і, відповідно, може виконувати функції збору та оцінки інформації, а може залучити до системи контролю додаткових суб'єктів, які будуть виконувати функції «детектора», «селектора», «інформатора» та «диспетчера».

Слід відзначити, що фахівці з права у складі суб'єктів контрольних правовідносин виділяють так званих «факультативних», включаючи до цієї групи таких суб'єктів, чиї процесуальні дії виступають лише засобами доказу, а саме: свідки, експерти<sup>146</sup>. Такий підхід підтверджує нашу позицію щодо структуризації елементів системи контролю і зовсім не знижує цінності та важливості тих суб'єктів, які за своїми повноваженнями не можуть бути віднесені до суб'єктів контролю, а, навпаки, дозволяє більш точно окреслити їх функції та завдання.

Використовуючи елементи контролю, запропоновані Кочеріним Є.О.<sup>147</sup>, та авторські міркування, складну систему контролю, в якій задіяні всі вищезгадані елементи, можна представити таким чином (рис. 1.4).

Для практичних цілей типи систем контролю можуть бути виділені залежно від складності визначених вище чотирьох елементів, їхньої здатності вирішувати завдання для досягнення мети системи контролю, від техніки та технології контролю, його методів і форм, реалізованих у системі тощо. Крім того, на наш погляд, при побудові системи контролю слід чітко визначити, хто відповідатиме за виконання функцій всіх її елементів, а також обов'язково слід встановити спрямованість інформаційних зв'язків між різними елементами систем контролю.

Проведений аналіз дозволяє більш чітко представити місце аудиту в системі фінансового контролю.

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)<sup>148</sup>. Згідно з Міжнародним стандартом аудиту 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» мета аудиторської перевірки фінансових звітів полягає в наданні

<sup>146</sup> Грачева Е.Ю. Финансовый контроль: Учеб. пособие / Грачева Е.Ю., Толстопятенко Г.П., Рыжкова Е.А. – М.: Издательский дом «Камерон», 2004. – с. 155

<sup>147</sup> Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. / Евгений Алексеевич Кочерин. – М.: Экономика, 1982. – с. 148

<sup>148</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 6

аудиторів можливості висловити думку стосовно того, чи фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах складені відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності (п.11 «а»).

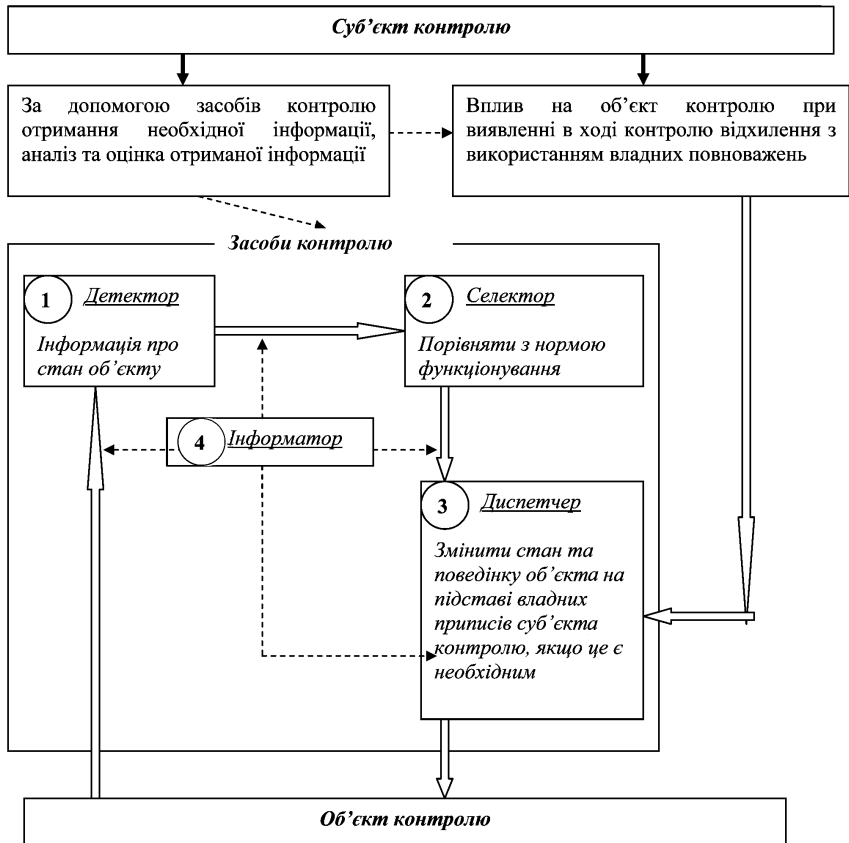
<sup>149</sup>


Рис. 1.4 Основні елементи складної системи контролю

Принципово важливе й визначення того, чи такого роду думка, результати оцінки та наданої впевненості настільки повноцінні для того, щоб можна було аудит розглядати як систему контролю, і чи можемо ми в даній схемі як суб'єкт контролю розглядати аудиторів. На наш погляд, для цього бракує достатніх підстав. Незалежний аудит не може вважатися

<sup>149</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 79



системою незалежного фінансового контролю, адже якщо система контролю повинна включати три обов'язкові складові: суб'єкт, об'єкт, засоби та методи контролю, то аудит як система незалежного фінансового контролю фактично позбавлена суб'єкта контролю. Аудиторська думка без належного подальшого її використання нічого не варта, а аудитори не наділені такими повноваженнями, які б дозволяли їм вплинути на систему, що підлягала оцінці. Аудитори позбавлені права втручатися в діяльність об'єкта, не мають владних повноважень домогтися виправлення ситуацій, тобто не мають головної ознаки суб'єктів контролю. Крім того, вони все роблять для того, щоб уникнути такого впливу, залишаючи за собою обов'язок лише висловити думку, проте наполягаючи при цьому, що аудит — це система незалежного фінансового контролю.

Можна виділити окремі обставини, які підкреслюють помилковість позиції щодо розгляду аудиту як системи незалежного фінансового контролю:

1. Аудитори не є незалежними від об'єктів контролю як органи державного фінансового контролю, адже вони працюють на платній основі на підставі цивільно-правових договорів, навіть при здійсненні обов'язкового аудиту, а отже, певною мірою залежать від замовників. Цілий ряд фахівців наголошує на складній ситуації з якістю аудиту, яка виникла на світовому ринку і спричинена, в основному, негативним впливом такого принципу аудиту як платність, котрий впливає з самої суті відносин між аудиторською організацією та економічним суб'єктом, які виступають в ролях замовника та виконавця<sup>150</sup>. Доки існує принцип платності, аудиторська перевірка не може бути повною мірою незалежною та об'єктивною, тому введення додаткових заходів з метою забезпечення незалежності аудиторів складає основну умову ефективності їх роботи та головну задачу з регулювання їх діяльності.

Так, російський юрист Дедов Д., розглядаючи аудит не як послугу, а, скоріше, як функцію публічного характеру, одним із заходів щодо усунення конфлікту у сфері незалежності висуває таку вимогу: аудиторська фірма не повинна отримувати винагороду за обов'язковий аудит фінансової звітності (в контексті подальших тлумачень вченого йдеться про прибуток), клієнт повинен компенсувати аудиторській фірмі лише витрати на проведення аудиту, оскільки основним джерелом доходів для аудиторської фірми повинні бути всі інші послуги, крім аудиту, які надаються іншим компаніям, а не клієнтові з аудиту<sup>151</sup>. Таке положення, на його думку,

<sup>150</sup> Городилов М.А. Нормативное регулирование аудита в России и за рубежом: сравнительный аспект [Електронний ресурс]. / М.А. Городилов // Аудит и финансовый анализ. – 2008. – № 4. – Режим доступу: <http://auditfin.com/fin/2008/4/Gorodilov/Gorodilov%20.pdf>

<sup>151</sup> Дедов Д. И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. 225-226

становить відповідне обмеження в діяльності аудиторів, що спрямоване на захист публічних інтересів, оскільки повністю виключає конфлікт інтересів.

2. 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 обов'язкового застосування штрафних санкцій, вона може не привести до подальших коригуючих дій з боку замовника або відповідних органів державного управління, тобто аудитор працює та формує свою думку «знеособлено», фактично виконуючи лише функцію «збирача інформації». Отже, аудит слід розглядати як соціально нейтральний інститут.

Такі обов'язки обумовлені необхідністю дотримання аудиторами професійного принципу конфіденційності. Хоча позиція Міжнародних стандартів аудиту з цього питання не так чітко виписана. Так, в МСА 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиту фінансових звітів» зазначається, що юридична відповідальність аудитора може варіюватися в різних країнах та за певних обставин законодавчий акт, закон або суд загальної юрисдикції може мати переважну силу порівняно з обов'язком дотримуватися конфіденційності. В деяких країнах аудитор фінансової установи має встановлений законом обов'язок надавати звіт про випадок шахрайства органам нагляду, а в інших країнах — надавати звіт про викривлення органам влади, якщо управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають заходи щодо усунення недоліків (п. 43, Д65)<sup>152</sup>.

У вітчизняному законодавстві також існують подібні вимоги, зокрема у Законах України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом», «Про банки і банківську діяльність», «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг», хоча їх і небагато, і вони суперечать Закону України «Про аудиторську діяльність», в якому до кола обов'язків аудиторів та аудиторських фірм включений обов'язок 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 (ст. 19 «Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм»).

Нижче узагальнені вимоги щодо обов'язкового інформування аудиторськими фірмами органів державного управління:

<sup>152</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 171, 192-193

1. Аудиторська фірма зобов'язана повідомляти Національний банк України про виявлені під час проведення аудиторської перевірки та надання інших аудиторських послуг викривлення показників фінансової звітності, порушення та недоліки в роботі банку, що можуть призвести до його неплатоспроможності, у тому числі значних втрат регулятивного капіталу банку (ст. 70 «Зовнішній аудит банку» Закону України «Про банки і банківську діяльність»<sup>153</sup>).

2. Аудитор (аудиторська фірма), що здійснює аудиторську перевірку річної фінансової звітності учасника банківської групи, річної консолідованої звітності банківської групи, зобов'язаний повідомляти Національний банк України про виявлені під час проведення аудиторської перевірки та під час надання інших аудиторських послуг викривлення показників фінансової звітності, порушення та недоліки в роботі, а також про будь-які події, які можуть суттєво вплинути на платоспроможність, безпеку та надійність учасника групи або всієї банківської групи, протягом трьох днів з моменту виявлення таких подій чи фактів (ст. 9 «Банківський нагляд на консолідованій основі» Закону України «Про банки і банківську діяльність»<sup>154</sup>).

3. Аудитор (аудиторська фірма), що здійснює аудиторську перевірку фінансової звітності учасника фінансової групи, консолідованої звітності фінансової групи, зобов'язаний повідомити державний орган, що здійснює регулювання ринків фінансових послуг, про виявлені під час проведення аудиторської перевірки та під час надання інших аудиторських послуг викривлення показників фінансової звітності, порушення та недоліки в роботі, а також про будь-які події, які можуть суттєво вплинути на платоспроможність, безпеку та надійність учасника групи або всієї фінансової групи, протягом трьох днів з моменту виявлення таких подій чи фактів (ст. 16-1 «Нагляд на консолідованій основі» Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг»<sup>155</sup>).

4. Аудитори, аудиторські фірми, які надають послуги з бухгалтерського обліку, якщо вони беруть участь у підготовці і здійсненні правочину щодо купівлі-продажу нерухомості, управління активами клієнта, управління банківським рахунком або рахунком у цінних паперах, залучення коштів для утворення юридичних осіб, забезпечення їх діяльності та управління ними, утворення юридичних осіб, забезпечення їх діяльності чи управління ними, а також купівлі-продажу юридичних осіб зобов'язані:

- стати на облік у Держфінмоніторингу як суб'єкт первинного фінансового моніторингу;
- призначити відповідального працівника;
- забезпечувати виявлення фінансових операцій між замовником аудиторської або бухгалтерської послуги його контрагентами та внесення інформації до реєстру фінансових операцій, якщо є підстави вважати, що фінансові операції підпадають під ознаки, визначені статтею 16 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним

<sup>153</sup> Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 7 грудня 2000 року № 2121-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>

<sup>154</sup> Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 7 грудня 2000 року № 2121-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>

<sup>155</sup> Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12 липня 2001 року № 2664-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2664-14>

шляхом»<sup>156</sup> (ст. 5 «Система та суб'єкти фінансового моніторингу», ст. 6 «Завдання, обов'язки та права суб'єкта первинного фінансового моніторингу», ст. 8 «Заходи, що здійснюються спеціально визначеними суб'єктами первинного фінансового моніторингу», ст. 16 «Фінансові операції, що підлягають внутрішньому фінансовому моніторингу»).

Слід підкреслити, що в Законі України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом» передбачені обставини, при яких аудитори та аудиторські фірми можуть не повідомляти Спеціально уповноважений орган про свої підозри щодо фінансових операцій, — якщо відповідна інформація стала їм відома за обставин, що є предметом їх професійної таємниці, якщо вони виконують свої обов'язки щодо захисту клієнтів, представництва його інтересів у судових органах та у справах досудового врегулювання спорів (п.7 ст. 8 «Заходи, що здійснюються спеціально визначеними суб'єктами первинного фінансового моніторингу»). В принципі, керуючись нормами Закону України «Про аудиторську діяльність» стосовно обов'язків аудиторів і аудиторських фірм — зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні не лише аудиту, а й при виконанні інших аудиторських послуг, не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, — можна поставити під сумнів законність вимог до аудиторів щодо виконання функцій суб'єкта первинного фінансового моніторингу.

3. При формуванні остаточної думки від аудиторів відповідно до Міжнародних стандартів аудиту не вимагається абсолютного рівня впевненості та чітких висновків, аудитори широко використовують поняття «сутєвість», яке відсутнє у практиці роботи органів державного фінансового контролю.

4. Майже в кожному міжнародному стандарті аудиту містяться окремі параграфи, де детально описані суб'єктивні фактори, які спричинюють до виникнення невизначеності за своєю суттю (наприклад, параграф 5 в МСА 570 «Безперервність»), тобто які, так би мовити, заздалегідь виправдовують або пояснюють помилку аудиту. В діяльності органів державного фінансового контролю такого не може бути. Невиявлена помилка при перевірці великого підприємства — це неналежне виконання професійних обов'язків, і нікого не буде цікавити те, що «на судження стосовно результату подій або умов впливають розмір і складність суб'єкта господарювання, характер і стан його бізнесу і ступінь впливу зовнішніх чинників» (п.5 МСА 570, третій абзац)<sup>157</sup>.

5. За результат аудиту можна визнати не лише факт видачі аудиторського висновку певного виду або факт відмови від його видачі, а й таку дію, як

<sup>156</sup> Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом» від 28 листопада 2002 року №249-IV (в редакції закону від 18 травня 2010 року №2258-VI) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/249-15>

<sup>157</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 574

припинення аудиторської перевірки, що, в принципі, неможливо в діяльності органів державного контролю.

Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості та 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» (МСКЯ 1), не містять конкретного опису умов, при яких аудитор може відмовитися від виконання завдання, лише зазначено, що така ситуація може відбуватися, якщо фірма отримує інформацію, яка б змусила її відмовитися від виконання завдання у випадку, коли така інформація була отримана раніше (п. 28 «а» МСКЯ 1<sup>158</sup>). Але така ситуація згадується як можлива в наступних випадках: порушення політики та процедур незалежності, якщо вживання запобіжних заходів не дозволяють знищити загрозу незалежності, або знизити її до прийнятного рівня або застосування необхідних запобіжних заходів буде неможливим (п. 21 «б» МСКЯ 1<sup>159</sup>), в Положенні з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»<sup>160</sup> (далі — ПНПКА 1) така ситуація стосується і порушення політики та процедур щодо етичних принципів.

В МСКЯ 1 лише наведені вимоги щодо політик та процедур, які повинні застосовуватися підприємством в цьому випадку (Д22), а саме:

- обговорення з відповідним рівнем керівництва та найвищого керівництва клієнта дій, які повинна здійснити фірма, на основі важливих фактів та обставин;
- обговорення, якщо фірма вважає, що їй необхідно відмовитися, з відповідним рівнем керівництва та найвищого керівництва клієнта відмови від виконання завдання або відмови від виконання завдання та продовження взаємовідносин з клієнтом та підстав відмови;
- розгляд існування професійних, законодавчих або нормативних вимог до продовження фірмою роботи або повідомлення фірмою регуляторних органів щодо відмови від завдання чи відмови від завдання та розриву співпраці з клієнтом разом із поясненнями причин відмови;
- документування важливих питань, консультацій, висновків та підґрунтя для висновків<sup>161</sup>.

Звернемося до вимог Міжнародних стандартів аудиту (МСА).

Умови та обставини, при яких аудитор може дійти висновку про неможливість продовження аудиту, містяться в МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності» (п. 38, Д54), МСА 250 «Розгляд законів та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» (п. 21, Д18), МСА 705 «Моди-

<sup>158</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 50

<sup>159</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 48

<sup>160</sup> 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 вересня 2007 року №182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>

<sup>161</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 62

фікація думки у звіті незалежного аудитора» (п. 13 «б»), МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність» (п. 10)<sup>162</sup>.

Приклади виняткових обставин, які можуть виникнути та поставити під сумнів спроможність аудитора продовжувати виконання аудиту, охоплюють таке:

- суб'єкт господарювання не вживає відповідних заходів, які стосуються шахрайства та які аудитор вважає потрібними за конкретних обставин, навіть якщо шахрайство є несуттєвим для фінансової звітності;
- розгляд аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та результати аудиторських тестів свідчать про значний ризик суттєвого й поширеного шахрайства;
- аудитор має значні сумніви щодо компетентності або чесності управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
- у винятковому випадку виявлення випадків недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, коли управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають виправних заходів, які аудитор вважає доцільними за конкретних обставин, навіть якщо недотримання вимог є несуттєвим для фінансової звітності;
- аудитор не має змоги отримати достатні і прийнятні аудиторські докази і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути і суттєвим, і всеохоплюючим одночасно, внаслідок чого висловлення умовно-позитивної думки буде недостатнім для інформування про серйозність ситуації;
- необхідний перегляд іншої інформації, але управлінський персонал відмовляється виконати такий перегляд.

Підкреслено, що через різноманітність обставин, що можуть виникнути, неможливо чітко визначити ситуації, коли відмова від завдання є доречною. До числа факторів, які можуть вплинути на думку аудитора, входить підозра у причетності управлінського персоналу або найвищого управлінського персоналу суб'єкта господарювання, що може поставити під сумнів достовірність їх заповідей, а також вплив на аудитора тривалої причетності до суб'єкта господарювання.

Слід звернути увагу, що міжнародні стандарти аудиту, висвітлюючи дане питання, акцентують увагу на тому, що відмова від завдання може бути прийнятною лише в тому випадку, якщо відмова можлива згідно із застосованими національними законодавчими або нормативними актами. Наголошується на тому, що аудитор, приймаючи таке рішення, повинен розглянути свою професійну та юридичну відповідальність, яка може варіюватися в різних країнах, включаючи, чи існує вимога, щоб аудитор надавав звіт особі або особам, які призначили його на аудит, або, в деяких випадках, регуляторним органам про відмову від завдання та причини такої відмови.

<sup>162</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 169, 189-190, 215, 222, 718, 777

Недоліком вітчизняного законодавства є те, що така можливість завершення роботи аудитора, як відмова від завдання, не згадується ані як дозволена, так і як не дозволена, що, безумовно, звужує обсяг поінформованості користувачів про права та обов'язки аудиторів.

На основі викладеного закономірно виникає питання: яку ж роль слід відвести аудиту? Значення (роль) аудиту у класичних працях з аудиту, найперше, пояснюється тим, що аудит підвищує цінність інформації, оскільки надає їй більшої достовірності та зменшує інформаційний ризик<sup>163</sup>. В «Аудиті Монтгомері» підкреслюється, що результатом процесу бухгалтерського обліку є складання фінансової звітності та надання іншої корисної інформації<sup>164</sup>. Аудит, як правило, не створює ні того, ні іншого. Він, скоріше, підвищує цінність інформації, що була створена у процесі обліку, оскільки аудитор критично оцінює таку інформацію та повідомляє про свій висновок зацікавлених осіб.

Інший важливий аспект ролі та значення аудиту полягає в тому, що аудит надає цінності інформації, оскільки сприяє посиленню контролю над нею. Як зазначено в «Аудиті Монтгомері», аудит спонукає тих, хто складає фінансові звіти, здійснювати процес обліку під власним контролем, домагаючись відповідності вимогам користувачів, оскільки особи (ті, хто займаються складанням таких звітів) знають, що їх робота буде підлягати незалежній експертизі<sup>165</sup>. Дедов Д. підкреслює, що як тільки контроль того, чиї інтереси представляються, над представником слабшає, ймовірність того, що він почне діяти у власних інтересах, зростає, тобто своєю пасивністю власник, акціонер провокує представника (менеджера) на порушення норм законодавства<sup>166</sup>. Цей мотиваційний аспект аудиту визнаний вже давно: усвідомлення того, що аудиторська перевірка буде здійснена, становить важливу та сильну перешкоду на шляху розповсюдження помилкової інформації.

Зазначені функції аудиту, безперечно, загальноувизнані, але уточнення вимагає сам процес взаємодії аудиту та систем контролю, який, на наш погляд, повинен бути представлений таким чином. Системи контролю — це сукупність суб'єкта, об'єкта та засобів контролю, які взаємодіють як єдине ціле у процесі встановлення бажаних результатів виконання,

<sup>163</sup> Арнс А. Аудит: [Пер. с англ.] / А. Арнс, Дж. Лоббек.; Гл. редактор сериї проф. Я.В. Соколов. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту). — М.: Финансы и статистика, 2003. — с. 17-18; 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. — с. 26-31

<sup>164</sup> 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. — с. 22

<sup>165</sup> 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. — с. 31

<sup>166</sup> Дедов Д.И. Конфликт интересов/ Дмитрий Иванович Дедов — М.: Волтерс Клувер, 2004. — с. 196

виміру стану об'єкта контролю, аналізу та оцінки даних вимірювань та розробки необхідних коригуючих дій<sup>167</sup>. Мета системи контролю полягає в забезпеченні суб'єкта контролю контрольною інформацією, що дозволяє йому передбачати можливі зриви та відхилення від запланованого ходу робіт і вчасно здійснювати коригувальні дії. Як було доведено вище, кожна система контролю повинна містити засоби контролю, які можуть бути представлені різноманітними суб'єктами, котрі виконуватимуть інформаційно-аналітичні функції. Наявність зв'язків між перерахованими елементами і необхідність здійснення аналітико-інформаційної роботи переконують у тому, що система контролю багато в чому інформаційна система, яка заснована на переробці значних масивів інформації. Дані твердження яскраво підкреслюють необхідність та виняткову важливість аудиту як елемента, який дозволяє встановити ступінь достовірності певної інформації, оскільки контроль неможливий без інформації та її обробки. Шохін С. О. до найсуттєвіших чинників підвищення ефективності контролю відносить, зокрема, повноту та достовірність вихідних даних про об'єкт контролю, на основі чого і здійснюється контроль (інформаційне забезпечення контролю)<sup>168</sup>.

Таким чином, аудит є елементом систем контролю, але аж ніяк не повноцінною системою контролю. Його виняткова важливість полягає в тому, що аудит — це, все ж таки, не просто збір фактів, а їх оцінка. І хоча він здійснює певне порівняння з нормативами, проте аудит 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. Аудит необхідний тоді, коли необхідний контроль або інші дії, а для здійснення такого роду дій необхідно отримати певну інформацію, тобто необхідно мати певну гарантію інформаційної безпеки, отже, зменшити інформаційний ризик. Результати аудиту — це лише докази для інших суб'єктів, якими вони мають можливість скористатися при здійсненні своїх функцій. Діяльність аудиторів, які видають аудиторські висновки різних видів, можна порівняти з діяльністю рейтингових агентств, які присвоюють рейтинги. Останні також висловлюють свою думку стосовно фінансового стану певних економічних суб'єктів, наприклад, банківських установ, але жодному не спадає на думку назвати їх суб'єктами контролю.

Для більшого унаочнення змісту діяльності, що виконується аудитором, узагальнимо основні етапи виконання завдань, на які розповсюджу-

<sup>167</sup> Кочерин Е. А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. / Евгений Алексеевич Кочерин. — М.: Экономика, 1982. — с. 146

<sup>168</sup> Шохин С. О. Эффективность бюджетно-финансового контроля. / Сергей Олегович Шохин. — М.: Прогресс, 1995. — с. 11-12



ється дія Стандартів Ради з міжнародних стандартів аудиту та впевненості<sup>169</sup> (табл. 1.4).

Представлений матеріал побудований з урахуванням того, що згадані стандарти включають:

- Міжнародні стандарти аудиту (МСА), які застосовуються під час аудиторської перевірки історичної фінансової інформації;
- Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), які застосовуються під час огляду історичної фінансової інформації;
- Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, що застосовуються під час виконання завдань з надання впевненості, які не стосуються історичної фінансової інформації (МСЗНВ);
- Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП), які застосовуються під час виконання завдань з підготовки фінансової інформації, завдань з виконання погоджених процедур та завдань з інших супутніх послуг (п. 4-7 Передмови до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг).

Розглянемо питання, хто ж виступає суб'єктом контролю у представленій нами схемі, тобто на кого «працює» аудитор, яким користувачам він допомагає приймати рішення. Такими суб'єктами можуть виступати різні особи:

---

<sup>169</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – 846 с.; 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – 414 с.

**Характеристика процесу виконання послуг, що передбачені стандартами Ради з міжнародних стандартів аудиту та впевненості**

| Види та послідовність дій                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Супутні послуги (виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації, підготовка фінансової інформації) | Завдання з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації | Огляд історичної фінансової інформації |                                        |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|----------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                  |                                                                                              | Предмет завдання: фінансова інформація | Аудит історичної фінансової інформації |
| Виконання аудиторських процедур, які були погоджені аудитором, суб'єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми особами, і за визначення природи, розрахунку часу та обсягу процедур практик відповідальності не несе                                                                              | +                                                                                                                | -                                                                                            | -                                      | -                                      |
| Збирання, класифікація та узагальнення фінансової інформації (фінансових звітів та ін.)                                                                                                                                                                                                                       | +                                                                                                                | -                                                                                            | -                                      | -                                      |
| Виконання процедур, які обумовлені вимогами МСА, МСЗО, МСЗНВ. При цьому аудитор несе відповідальність за визначення природи, розрахунку часу та обсягу процедур, а також за розгляд будь-яких додаткових питань, які можуть поставити перед ним питання про необхідність суттєвої зміни інформації з предмета | -                                                                                                                | +                                                                                            | +                                      | +                                      |

|                                                                                              |                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                   |                                                                                                           |                                                                                                                         |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Надання звіту про фактичні результати, отримані в результаті виконання погоджених процедур   | +                                                                                                                                                                                           | -<br>Окремо не надається, але включений до аудиторського висновку у вигляді стислої опису обсягу виконаної роботи | -<br>Окремо не надається, але включений до аудиторського висновку у вигляді стислої характеристики огляду | -<br>Окремо не надається, але включений до аудиторського висновку у вигляді стислої опису обсягу аудиторської перевірки |
| Надання звіту щодо завдання з підготовки інформації                                          | +                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                   |                                                                                                           |                                                                                                                         |
| Оцінка результатів здійснених аудиторських процедур                                          | -<br>Впевненість не висловлюється і висновки не робляться. Користувачі звіту самі оцінюють процедури та результати, наведені у звіті, і на підставі роботи аудитора роблять власні висновки | +                                                                                                                 | +                                                                                                         | +                                                                                                                       |
| Формулювання впевненості                                                                     |                                                                                                                                                                                             | +                                                                                                                 | Обмеженої з урахуванням установленого рівня суттєвості                                                    | Обрунтованої з урахуванням установленого рівня суттєвості                                                               |
| Формулювання висновку                                                                        |                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                   | У позитивній чи негативній формі                                                                          | У позитивній формі                                                                                                      |
| Надання аудиторських звітів відповідальній стороні та користувачам                           |                                                                                                                                                                                             | +                                                                                                                 | +                                                                                                         | +                                                                                                                       |
| Прийняття рішень за наслідками висловлених аудиторських висновків та сформованої впевненості | -<br>Рішення приймається користувачами                                                                                                                                                      | -<br>Рішення приймаються користувачами                                                                            | -<br>Рішення приймаються користувачами                                                                    | -<br>Рішення приймаються користувачами                                                                                  |

1. Якщо здійснюється ініціативний аудит, то суб'єктом контролю виступає замовник аудиту (власник, керівник). Отже, аудит можна представити як елемент системи внутрішнього або зовнішнього контролю. Застосування двох термінів не випадкове, адже в економічній літературі, присвяченій фінансовій звітності, до внутрішніх користувачів віднесено лише керівництво та персонал, акціонерів віднесено до зовнішніх користувачів з прямим фінансовим інтересом.

З таких позицій слід переглянути класифікацію видів контролю за спрямованістю залежно від ідентифікації суб'єкта та об'єкта контролю на внутрішній та зовнішній. Ідентифікуючи суб'єкт контролю з тим, хто виконує контрольні дії, під внутрішнім контролем розуміють контроль, який здійснюється лише спеціально створеними для цього підрозділами у структурі підприємства та іншими службами в межах своїх повноважень.

Зовнішній контроль здійснюють спеціально створені для цього державні контрольні органи в різних сферах господарської системи.

Якщо ідентифікувати суб'єкт контролю з тим, хто має владні повноваження, то здійснення ініціативного аудиту не може розглядатися як проведення зовнішнього контролю, адже його результати використовуються в межах однієї організації, і рішення за його наслідками будуть ухвалюватися або управлінським персоналом, або власниками. В цьому випадку аудитор розглядається просто як залучений фахівець, який здійснює виявлення відхилень.

2. Якщо здійснюється обов'язковий аудит, система контролю виглядає складніше. Розглянемо дану систему на прикладі обов'язкової аудиторської перевірки публічних акціонерних товариств. Суб'єктом контролю в цьому випадку виступають реальні акціонери, але до системи контролю втручається ще один елемент — Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, яка також виконує контрольні функції, домагаючись від емітентів надання повної та достовірної інформації. Поряд з цим з'являються треті особи — потенційні акціонери, які використовують інформацію аудиту не з метою здійснення контролю, а з метою зменшення свого інформаційного ризику при виборі напрямків вкладення коштів, і в цьому випадковій держава в особі Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку виконує функцію забезпечення їх необхідною інформацією. Ці треті особи ніяким чином не вписуються у звичайну систему контролю, адже вони мають зовсім інші цілі. Отже, в даному випадку аудит стає важливим елементом механізму створення системи інформаційної безпеки.

Підводячи підсумки, слід зазначити, що в більшості видань з аудиту та фінансового права аудит розглядається як система незалежного фінансо-

вого контролю або форма контролю. Таке визначення вважаємо невиправданим, а застосування обох понять призводить до того, що в суспільній свідомості створюється стійке уявлення про те, що поняття «контроль» і «аудит» близькі за суттю та в певному контексті можуть розглядатися як тотожні. Це, у свою чергу, призводить до неправильного розуміння місця аудиту в економіці, до виникнення ситуації «розриву в очікуваннях», яка означає неспівпадання інформаційних результатів перевірки, що надані аудиторами, та очікувань користувачів фінансової звітності, чи невідповідність між тим, у чому, на думку суспільства, повинен полягати аудит, та можливостями реального процесу аудиту, який обмежений певними рамками. Зазначену ситуацію визнають у всьому світі, а причини її виникнення чисельні та різноманітні за своїм характером, але в нашому випадку аудитори — практики та вчені сприяють її поглибленню або ж навіть штучно її підсилюють.

Фінансовий контроль як поняття в науковій літературі та практиці державного управління і регулювання ринковою економікою трактується невиправдано широко саме через відсутність чіткості та цілісності у визначенні суб'єктів контролю. Розуміння та використання терміна «контроль» тісно пов'язані з уявленням про ієрархію у людських відносинах. Отже, головна ознака суб'єкта контролю полягає у наявності владних повноважень, тобто повноважень здійснити вплив, при якому існують можливості встановлення або зміни поведінки суб'єктів, навіть у супереччя їх волі, з метою дотримання певних норм. У протилежному випадку, наповнюючи зміст контрольної діяльності лише етапом, на якому здійснюється пошук відхилень від існуючих норм та констатація того, чи має місце правопорушення, ми звужуємо значення контролю, оскільки не маємо можливості простежити його відмінність від таких «пасивних» видів діяльності, як аналіз, оцінка тощо. Контрольним відношенням завжди притаманний владно-вольовий момент.

Безумовно, суб'єкти контролю можуть відрізнятися обсягом владних повноважень, правовою регламентацією їх діяльності, характером вжитих заходів впливу. Але не можна забувати і про те, що «ефективність контролю залежить і від прав, повноважень, компетенції контролюючого органу, а також від його можливості застосування заходів до порушників фінансової дисципліни»<sup>170</sup>.

Визначаючи системи контролю в економічній науці та практиці, слід виходити з того, що вони є великими та складними системами, які не

<sup>170</sup> Бурцев В.В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации: Теория и практика. / Владимир Владимирович Бурцев. — М.: Изд.-торг. корпорация «Дашков и Ко», 2003. — с. 127-128

можуть бути зведені до простих трьох елементів (об'єкт, суб'єкт, контрольні дії). Мета системи контролю полягає в забезпеченні суб'єкта контролю контрольною інформацією, що дозволяє йому передбачати можливі зриви та відхилення від запланованого ходу робіт і вчасно здійснювати коригувальні дії. Отже, системи контролю повинні включати в себе засоби контролю, які можуть бути представлені різноманітними суб'єктами, що виконуватимуть інформаційно-аналітичні функції.

Із таких позицій зовсім по-іншому слід розглядати аудит як невід'ємний елемент інфраструктури ринкової економіки, адже аудитори позбавлені права втручатися в діяльність об'єкта, не мають владних повноважень домогтися виправлення ситуацій, тобто не мають головної ознаки суб'єктів контролю. При дослідженні проблем аудиту серед головної передумови його виникнення виділяється потреба в інформації для подальшого здійснення контролю або прийняття управлінських рішень, але ж не контроль когось-небудь або чого-небудь. Аудит тим і відрізняється від сфери державного контролю, що аудитори безпосередньо за його наслідками винуватців не встановлюють, тобто він працює, так би мовити, «знеособлено». Аудит — висловлення думки за результатами оцінки певної інформації, результати аудиту — це лише докази, які використовують інші суб'єкти при здійсненні своїх функцій.

Отже, аудит слід розглядати як 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.

Із представлених результатів та висновків об'єктивно визначаються перспективи подальших досліджень, які повинні йти в напрямку визначення систем контролю, в яких задіяний аудит, мети та завдань цих систем контролю та аудиту як складового їх елемента. Вищенаведене має особливо важливе значення для обов'язкового аудиту, оскільки його мета та завдання будуть визначатися не лише системою контролю, в якій він задіяний, а й необхідністю забезпечення певного рівня інформаційної безпеки суспільства в цілому, тобто необхідністю виконання публічного обов'язку.

### 1.3. Публічна функція обов'язкового аудиту

Традиційний підхід до визначення сутності аудиту базується на тому, що аудит найчастіше розглядається як спеціальний вид підприємницької діяльності, оскільки саме цей аспект наглядно проявляється в умовах ринкової економіки. Законом України «Про аудиторську діяльність» аудиторська діяльність визначена саме як підприємницька діяльність (ст. 3)<sup>171</sup>. Булгакова Л.І. до принципів аудиту як спеціального виду підприємницької діяльності відносить: економічну свободу, в тому числі в підприємницькій діяльності, свободу конкуренції та обмеження монополістичної діяльності, законність, незалежність, професіоналізм, конфіденційність, державне регулювання<sup>172</sup>.

Але аудит неправомірно обмежувати рамками лише практичної діяльності аудиторів та аудиторських фірм, які надають певні послуги суб'єктам ринкових відносин, і, як підкреслює Булгакова Л.І., у спеціальній літературі постійно звертається увага на невідповідність цілі аудиту його юридичному статусові<sup>173</sup>.

Зазначений вище підхід, фактично, трансформувався у два напрямки. Так, на думку Нітецького В.В., визначення аудиторської діяльності як підприємницької принижує та звужує цілі аудиторської служби, адже підприємництво спрямоване на отримання прибутку, а це не є основною задачею аудиту<sup>174</sup>. Інший напрямок розвитку розуміння цілі та сутності аудиту призвів до необхідності розглядати його як комплексну систему, яка, як підкреслює Г.М. Давидов, поєднує в собі такі складові: відокремлений вид підприємницької діяльності, відокремлена професія, галузь економічної науки<sup>175</sup>. Міронова О.А. та Азарська М.А. також підкреслюють, що характеристика аудиту, яка розкриває усе різноманіття його сутності, повинна бути комплексною і включати три елементи (напрямки): аудит як галузь наукових та спеціальних знань, аудит як галузь практичної діяльності, аудит як інформаційна система, котра використовується в управлінні<sup>176</sup>.

<sup>171</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року № 3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року № 140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

<sup>172</sup> Булгакова Л.І. Аудит в России: механизм правового регулирования / Л.И. Булгакова; Рос. Акад. наук, Ин-т государства и права. – М.: Волтерс клвер, 2005. – с. 21

<sup>173</sup> Булгакова Л.І. Аудит в России: механизм правового регулирования / Л.И. Булгакова; Рос. Акад. наук, Ин-т государства и права. – М.: Волтерс клвер, 2005. – с. 4

<sup>174</sup> Нитецкий В.В. Правовые основы независимой аудиторской деятельности / В.В. Нитецкий // Аудиторские ведомости. – 1997. – №3. – с. 13

<sup>175</sup> Давидов Г.М. Аудит: теория і практика: Монографія. / Григорій Миколайович Давидов. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – с. 50

<sup>176</sup> Миронова О.А. Аудит: теория и методология: учеб. пособие: для чтения курсов «Аудит» студентам и магистрам специальностей «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет и аудит», «Налоги и налогообложение» / О.А. Миронова, М.А. Азарская. – 2-е изд., испр. – М.: Омега-Л, 2006. – с. 12-13

Кожна з цих характеристик має свої відмінні ознаки, сутнісну структуру, але разом з тим усі три характеристики між собою взаємопов'язані.

Існує цілий ряд наукових проблем, які залишаються малодослідженими або взагалі існують поза сферою наукових розробок, і найперше це стосується обов'язкового аудиту, хоча саме він є первісним в історії становлення аудиту як елемента соціально-економічних відносин у суспільстві і, як зазначається у законодавстві ЄС, саме обов'язковий аудит становить основний елемент забезпечення достовірності у ланцюгу фінансової звітності, яка передбачає значний суспільний інтерес.

Практично в усіх виданнях з проблем теорії та практики аудиту обов'язкова аудиторська перевірка згадується лише при розкритті видів аудиту<sup>177</sup>, в найкращому випадку описуються нормативні документи, які висувають певні вимоги до його проведення (якщо такі існують). Серед публікацій, де найбільш детально розглядаються особливості обов'язкового аудиту, слід виділити підручник «Аудит» за редакцією проф. Подольського В.І., в якому охарактеризовані загальні обов'язки аудиторської організації та економічного суб'єкта під час проведення обов'язкового аудиту<sup>178</sup>, а також видання «Конфлікт інтересів» Дедова Д.І., де пропонуються можливі шляхи вирішення проблеми дотримання аудиторами незалежності при проведенні обов'язкового аудиту<sup>179</sup>.

На жаль, дослідження у зазначеній сфері залишаються фрагментарними, безпосередньо питанням необхідності введення обов'язкового аудиту та його функціям увага не приділяється, і хоча представлення аудиту як науки, професії, підприємницької діяльності та інформаційної системи є досить комплексним, проте, на наш погляд, не повною мірою розкриває функції саме обов'язкового аудиту.

Як було зауважено в підрозділі 1.1., значення (роль) аудиту у класичних працях з аудиту в першу чергу пояснюється тим, що аудит підвищує цінність інформації, оскільки надає їй більшої достовірності та зменшує інформаційний ризик, який розглядається, в основному, з точки зору агентських взаємовідносин між акціонерами та найнятими менеджерами (агентами). Але в сучасному інформаційному просторі коло осіб, яких може цікавити інформація, що міститься у фінансовій звітності, значно розширюється. Шеремет А.Д. та Суйц В.П. підкреслюють, що підхід теорії агентів до аудиту полягає в розгляді кола осіб, які зацікавлені в до-

<sup>177</sup> Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования / Л.И. Булгакова; Рос.Акад.наук, Ин-т государства и права. – М.: Волтерс Клувер, 2005. – с. 15-16; Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. / Богдан Федорович Усач. – К.: Знання-Прес, 2002. – с. 17; Шеремет А.Д. Аудит: Учебник. / Шеремет А.Д., Суйц В.П. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2004. – с. 33

<sup>178</sup> Аудит: учебник для вузов / [В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.]; Под ред. проф. В.И. Подольского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – с. 63

<sup>179</sup> Дедов Д. И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. 202-232



стовірності фінансової інформації, та вивченні їх інтересів і потреб<sup>180</sup>. Отже, вони виходять за звичне коло користувачів (акціонерів, власників), які становлять центральну частину в теорії агентів. З цих позицій перелік теорій аудиту, який представлений С. М. Бичковою<sup>181</sup>, яскраво ілюструє розширення кола користувачів результатами аудиторської праці. Остання теорія — теорія про роль аудитора як інструмента соціального контролю — підкреслює, що клієнтом аудитора виступають не власники і, тим більше, не управлінський персонал, а суспільство в цілому, тому важливо не те, що думають особи, які купили акції, а те, що можуть подумати потенційні покупці. Адже в даному випадку аудитор виступає в інтересах не лише реальних інвесторів та власників, а й, в першу чергу, з метою забезпечення безпеки інвестування потенційних інвесторів.

Розуміння того, що результатами аудиторської праці користується не лише безпосередній клієнт, а й так звані «треті особи», з якими формальний договір відсутній, приводить нас до необхідності усвідомлення суспільно значимого характеру аудиторської діяльності, що вимагає, у свою чергу, виконання аналізу сутності суспільних, публічних та державних інтересів та тієї ролі, яку аудит може і повинен відігравати в механізмі їх забезпечення.

Використання категорій «інтерес», «публічно-правовий інтерес» та «приватно-правовий» або «цивільно-правовий інтерес» як елементів системи соціальних цінностей набуває особливої актуальності на сучасному етапі розвитку цивілізації, коли кожна цивілізована держава, зараховуючи себе до кола демократичних, заявляє про пріоритет загальнолюдських цінностей, прав та свобод людини відносно решти інтересів, які охороняються правом.

Під публічним інтересом розуміють життєво необхідне становище великих соціальних груп (включаючи суспільство в цілому), обов'язок щодо реалізації (досягнення, розвитку) якого лежить на державі<sup>182</sup>, визнаний державою та забезпечений правом інтерес соціальної спільноти, задоволення якого виступає гарантом її існування та розвитку<sup>183</sup>; відображені в праві відгармонізовані, збалансовані певним чином інтереси держави як організації політичної влади, інтереси всього суспільства (спільні інтереси його членів), а також значної його частини/прошарків (територі-

<sup>180</sup> Шеремет А.Д. Аудит: Учебник. / Шеремет А.Д., Суйц В.П. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2004. – с. 11

<sup>181</sup> Бычкова С.М. Доказательства в аудите. / Светлана Михайловна Бычкова. – М.: Финансы и статистика, 1998. – с. 4-5

<sup>182</sup> Тотьев К.Ю. Публичный интерес в правовой доктрине и законодательстве / К.Ю. Тотьев. // Государство и право. – 2002. – №9. – с. 20

<sup>183</sup> Тихомиров Ю.А. Публичное право. Учебник для юридических фак-в и вузов. / Ю.А. Тихомиров. – М.: «Издательство БЕК», 1995. – с. 55

альних громад, соціальних груп, особливо найуразливіших — споживачів, найманих працівників, дрібних підприємців, залежних підприємств, меншості в товаристві), що захищаються чи можуть захищатися за ініціативою держави в особі її компетентних органів з метою відновлення порушеного правопорядку, попередження кризових явищ та забезпечення оптимальних умов для функціонування державно-організованого суспільства<sup>184</sup>. Дійсно, поява самої держави передбачає наділення її правом обмежувати приватне відносно публічного. Як стверджував Д. Дідро, люди «усвідомили, що кожній людині необхідно поступатися частиною своєї природної незалежності та підкоритися волі, яка представляє собою волю суспільства»<sup>185</sup>.

Із визначення, сформульованого Тихоміровим Ю.А.<sup>186</sup>, випливає, що держава стає представником публічного інтересу, якщо у своїй діяльності представляє та забезпечує дотримання інтересів усіх своїх громадян (суспільні інтереси), а визнаний державою суспільний інтерес реалізується в нормах права. Захист публічного інтересу, який визнаний державою та забезпечений системою права, виступає умовою та гарантом існування і розвитку соціальної спільноти.

У теорії права прийнято виділяти кілька основних ознак публічного інтересу<sup>187</sup>:

1. Такий інтерес — єдиний для окремої соціальної спільноти, передбачає наявність деяких встановлених правил, норм, вимог, які основоположні для існування та підтримки всієї соціальної структури даного суспільства. Ці правила відтворюють деякі стійкі зв'язки, що дозволяють у процесі соціальної взаємодії забезпечувати цілісність соціальної спільноти. Приватний інтерес стосується окремих осіб, публічний інтерес належить не окремим особам, а суспільству в цілому. Наприклад, інтерес, який полягає в отриманні громадянства, має індивідуальний характер, адже в його основі лежить благо конкретної особи, а інтерес з організації транспортного зв'язку в межах міста належить вже не індивідууму, а всім мешканцям міста.

2. Прагнення до стабілізації, до певної впорядкованості. Саме процес формування духовних цінностей, традицій, неписаних етичних законів, моралі, культурних традицій представляє собою прагнення перших людських колективів до врегулювання та систематизації суспільних відносин. На думку Ж. Ж. Руссо, перехід від стану «природного» до стану «цивільного» здійснив у людині досить прикметну зміну, замінивши в її поведінці інстинкт справедливості та надавши їй діям того морального характеру, якого вона раніше була позбавлена»<sup>188</sup>.

<sup>184</sup> Вінник О.М. Теоретичні аспекти правового забезпечення реалізації публічних і приватних інтересів в господарських товариствах [Електронний ресурс]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук: спец. 12.00.04 — господарське право; господарсько-процесуальне право / О.М. Вінник; Київ, нац. ун-т ім. Т. Шевченка. — К., 2004. — 32 с. — Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2004/04vomigt.zip>

<sup>185</sup> Политология: Учебник для вузов / [М.А. Василик, В.А. Гуторов, Ю.В. Косов и др.]; под ред. Василика. — М.: «Гардарика», 1999. — с. 301

<sup>186</sup> Тихомиров Ю.А. Публичное право. Учебник для юридических фак-в и вузов. / Ю. А. Тихомиров. — М.: «Издательство БЕК», 1995. — с. 55

<sup>187</sup> Даньков А.А. Баланс частного и публичного интересов и его значение в правоприменительной деятельности [Електронний ресурс]/ А.А. Даньков. — Режим доступу: <http://www.samoupravlenie.ru/16-05.htm>

<sup>188</sup> Руссо Ж.Ж. Трактаты. [Серия: Литературные памятники] / Ж.Ж. Руссо. — М.: «Наука», 1969. — с. 167-168

3. Обов'язкове визнання та забезпечення правом тією державою, яка в результаті усвідомлення об'єктивних потреб свого існування та розвитку визначила даний публічний інтерес як значимий для себе і такий, що виступає основою соціальної спільноти, конкретизувала шляхи та способи його досягнення та готова до захисту визнаного нею інтересу за допомогою заходів державного примусу.

4. Публічні інтереси можуть бути реалізовані тільки спільно, а тому частково вони становлять потреби, які об'єктивно не можуть бути задоволені в індивідуальному порядку, а частково — це загальні потреби, більш ефективно задоволення яких буде відбуватися за умови їх спільного, а не індивідуального здійснення. Як висловлюється В. Остром, суспільні блага — це блага, які не можуть бути легко розфасовані, які не можуть бути продані лише тим особам, які готові за них платити<sup>189</sup>.

5. Публічні інтереси мають відносно територіальний характер. Інакше кажучи, кожна держава може мати свій інтерес у межах своєї території, на яку розповсюджується її суверенітет, оскільки вона, відображаючи культурні, національні, релігійні особливості суспільства, особливості конкретно-історичного розвитку політичної структури, виражає єдині морально-концептуальні принципи, розроблені її громадянами<sup>190</sup>, які можуть не співпадати з ціннісною системою, що існує в державі.

6. Прагнення до самозбереження шляхом створення механізмів (системи норм), які підпорядковують приватний інтерес публічному. В державі проблема співвідношення приватного — публічного набуває інший характер, з'являється можливість жорсткого, при цьому легітимного обмеження прав приватних осіб з метою захисту загального. Саме тому видається необхідним створення загального підходу до пошуку балансу приватного та публічного, виходячи з філософського розуміння держави та її цілей.

7. Межа між сферами приватного та публічного інтересу є рухомою, зумовлена рівнем соціально-економічного та особливостями історичного розвитку суспільства, визначається законодавством залежно від потреб державного та суспільного розвитку. Визначення цієї межі, порядок з формування інтересів через правове регулювання, і становить проблему поєднання (забезпечення балансу) публічних та приватних інтересів. Особлива роль досягнення цієї цілі належить судовій владі, у функціонуванні якої реалізується механізм судового контролю та усунення дисбалансу у випадках, коли в законодавчих та нормативних документах не виконана задача дотримання балансу інтересів.

8. Приватні та публічні інтереси неоднорідні, що обумовлює виникнення протиріч не лише між приватними та публічними інтересами, а й між їх окремими різновидами. На практиці це виявляється в суперечках між двома суб'єктами приватного права або у протиріччях між інтересами держави та її окремих адміністративно-територіальних одиниць.

9. Зовнішньою ознакою, за якою можна відокремити приватне від публічного, зазвичай, є спосіб захисту відносин. Судовий захист порушеного приватного інтересу здійснюється на вимогу зацікавленої особи, носія цього інтересу, захист здійснюється у формі цивільного процесу як результат висунення цивільного позову. Захист публічного інтересу, що охороняється правом, здійснюється органами державної влади, які повинні захищати цей інтерес у випадку його порушення за ініціативою органів державної влади та здійснюється у формі адміністративного або кримінального процесу.

<sup>189</sup> Остром В. Смысл американского федерализма. Что такое самоуправляющееся общество / Винсент Остром : Пер. с англ. / Предисл. А. Оболонского. — М.: «Арена», 1993. — с. 166

<sup>190</sup> Дмитриева Г. К. Мораль и международное право / Галина Кирилловна Дмитриева. — М.: Междунар. отношения, 1991. — с. 42

З іншого боку, було б краще в основу розмежування приватного та публічного права покласти критерій інтересу, оскільки, видаючи норму права, законодавець завжди має на увазі охорону певних інтересів.

Виникнення самої держави передбачає наділення її правом обмеження приватного в інтересах публічного. Водночас, на думку Гегеля<sup>191</sup>, Локка<sup>192</sup>, Спінози<sup>193</sup>, головну мету держави складає інтерес окремих людей, оскільки саме для цього і поєднуються приватні інтереси. Як висловлюється В. Остром, суспільні блага — це блага, які не можуть бути легко розфасовані, які не можуть бути продані лише тим особам, які готові за них платити<sup>194</sup>. Деякі спеціалісти вважають, що суспільний інтерес повинен бути загальноновизнаним, але буває достатньо його відповідності інтересам загального блага незалежно від загального визнання (такими, наприклад, є основні права людини, на відміну від рабства, незалежно від їх визнання у XVIII сторіччі). Недолік критерію загального визнання полягає в тому, що, зазвичай, воно формується після того, як багатократно були обмежені (уражені) інтереси багатьох людей<sup>195</sup>.

Отже, захист публічних інтересів повинен здійснюватися не для захисту самої держави як кінцевої цілі, а задля найбільш ефективного здійснення прав приватних осіб. У спеціальній літературі на основі розробленої в економічній теорії класифікації благ залежно від ознак конкурентності в їх споживанні та можливості їх виключення зі споживання запропонована така дефініція: «Публічними можна вважати послуги, які наділені властивостями приватних благ, але безпосередньо пов'язані із специфікацією та захистом прав власності окремих осіб»<sup>196</sup>. Привертає увагу те, що публічні послуги визначені через категорію приватних благ, а у вищезгаданій класифікації цьому виду благ протиставляються суспільні блага, до яких відносять «підтримку внутрішньої та зовнішньої безпеки, а також державне управління»<sup>197</sup>. На думку Шастітко А., блага, доступ, до яких може бути опосередкований формою публічної послуги, виникають як побічний продукт виробництва суспільних благ<sup>198</sup>.

Публічний інтерес визначається як інтерес, який має суттєве значення для необмеженого кола осіб і може бути реалізований тільки спільно,

<sup>191</sup> Гегель Г.В.Ф. Философия права. [Серия: Философское наследие] / Г. В. Ф. Гегель — М., 1990. — с. 279

<sup>192</sup> Локк Д. Избранные философские произведения. (в 2-х томах). / Д. Локк — Т. 2. — М., 1960. — с. 16

<sup>193</sup> Спиноза Б. Избранные сочинения: в 2-х томах. — Т.2. — М.: «Госполитиздат», 1957. — с. 207, 261

<sup>194</sup> Остром В. Смысл американского федерализма. Что такое самоуправляющееся общество / Винсент Остром / Пер. с англ. / Предисл. А. Оболонского. — М.: «Арена», 1993. — с. 166

<sup>195</sup> Дедов Д. И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов — М.: Волтерс Клувер, 2004. — с. 203

<sup>196</sup> Шастітко А. Організаційні рамки надання публічних послуг / А. Шастітко // Вопросы экономики. — 2004. - №7. — с. 153

<sup>197</sup> Шастітко А. Організаційні рамки надання публічних послуг / А. Шастітко // Вопросы экономики. — 2004. - №7. — с. 152

<sup>198</sup> Шастітко А. Організаційні рамки надання публічних послуг / А. Шастітко // Вопросы экономики. — 2004. - №7. — с. 152

а тому частково — це потреби, які об'єктивно не можуть бути задоволені в індивідуальному порядку, а частково — це загальні потреби, більш ефективно задоволення яких буде відбуватися за умови їх спільного, а не індивідуального здійснення. Загальний інтерес — це не що інше, як та чи інша сукупість приватних інтересів, а правова охорона надається лише тим інтересам окремих осіб, як мають більш-менш загальне значення<sup>199</sup>.

З цих позицій слід відмітити, що крім суспільних до категорії публічних інтересів відносяться і державні інтереси, які становлять суспільні інтереси, що представляються через діяльність держави. Виділення держави як специфічного носія суспільних інтересів у даному випадку цілком виправдане, оскільки повна відповідність суспільних та державних інтересів — це недосяжна ціль, адже в системі суспільство — держава завжди існують непереборні протиріччя, які часто проявляються у вигляді прямого протистояння, коли держава (її представники, органи) забуває, чий інтереси вона повинна виражати. Отже, як зазначає Дедов Д., незалежно від того, наскільки широке коло зацікавлених осіб, інтереси, які захищаються правом, завжди будуть мати публічне значення<sup>200</sup>.

Публічний інтерес лежить в основі публічної послуги, яка пов'язується із здійсненням державного управління та забезпеченням гарантованих умов життя. Особливість публічних послуг полягає в їх високій соціальній значимості, зацікавленості в них більшості членів суспільства. Не важливо, чи вигідні такі послуги для суб'єктів їх надання, вони все одно повинні надаватись і бути однаковими незалежно від місця їх надання за якістю, строком, доступністю. Якщо підприємницький інтерес надавати певні послуги відсутній або ж ті, хто бажає отримати певну послугу, не наділені відповідними механізмами примусу, держава повинна взяти на себе виконання такої послуги чи простимулювати виникнення інтересу. Саме це й відбулося з обов'язковим аудитом: його функції перейшли на дещо інший рівень, адже держава розглядає себе, в першу чергу, як того суб'єкта, хто зобов'язаний зменшити інформаційний ризик (або посприяти його зменшенню), а не окремо взятих акціонерів. Як зазначено в Конституції України, забезпечення економічної та інформаційної безпеки України є найважливішими функціями держави (ст. 17)<sup>201</sup>.

Отже, обов'язковий аудит слід розглядати як публічну послугу, в основі якої лежить публічний (суспільний) інтерес, тобто як суспільно зна-

<sup>199</sup> Путило Н.В. Система публичных услуг. Социальные услуги / Н.В. Путило // Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник / под общ. Ред. Е.В. Грищенко, Н.А. Шевелевой. М.: Волтерс Клувер, 2007. — с. 11

<sup>200</sup> Дедов Д. И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов — М.: Волтерс Клувер, 2004. — с. 204

<sup>201</sup> Конституція України від 28 серпня 1996 року (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/page>

чиму діяльність, що регламентована законодавством. В Кодексі етики підкреслено, що характерною рисою професії бухгалтера є прийняття на себе відповідальності діяти в суспільних інтересах, саме тому його відповідальність полягає не лише у задоволенні потреб окремого клієнта чи роботодавця (п. 100.1)<sup>202</sup>. Аудит може виступати як засіб зменшення або попередження конфлікту інтересів, коли зачіпаються публічні (суспільні) інтереси. Шеремет А.Д. та Суйц В.П. підкреслюють, що аудиторські послуги — це послуги посередників, які встановлюють достовірність фінансової інформації, а наявність достовірної інформації дозволяє підвищити ефективність функціонування ринку капіталу та дає можливість оцінювати та прогнозувати наслідки різних економічних рішень<sup>203</sup>.

Для того, щоб чітко встановити взаємозв'язок обов'язкового аудиту та публічних послуг, слід більш детально розглянути їх класифікацію та відмінності від державних та соціальних послуг. І тут виникає перша проблема, оскільки до цих пір в юридичній літературі відсутнє чітке вирішення вказаної проблеми і не завжди обов'язковий аудит вписується у представлені класифікації.

Костюков А.Н. визначає три підходи до виділення публічних, державних та соціальних послуг<sup>204</sup>. Відповідно з першим підходом, публічні послуги мають такі характерні ознаки:

- забезпечують діяльність суспільно значимої спрямованості;
- мають необмежене коло суб'єктів, які користуються ними;
- здійснюються як органами державної та муніципальної влади, так і іншими суб'єктами (основна ознака, за якою публічні послуги відрізняються від державних, полягає в тому, що останні характеризуються наявністю лише одного суб'єкта, який їх надає, — державних органів, отже публічні послуги значно ширші, ніж державні)<sup>205</sup>;
- базуються як на публічній, так і на приватній власності<sup>206</sup>.

За другим підходом, до публічних послуг відносяться суспільно значимі, платні для отримувачів, послуги, ціна яких регулюється державою і

<sup>202</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С.Я. Зубевича. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. — с. 7

<sup>203</sup> Шеремет А.Д. Аудит: Учебник. / Шеремет А.Д., Суйц В.П. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2004. — с. 11

<sup>204</sup> Костюков А.Н. Проблемы правового регулирования публичных услуг в России / А.Н. Костюков // Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник / под общ. ред. Е.В. Грищенко, Н.А. Шевелевой. М.: Волтерс Клувер, 2007. — с. 2-3

<sup>205</sup> Путило Н.В. Система публичных услуг: Социальные услуги / Н.В. Путило // Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник / под общ. ред. Е.В. Грищенко, Н.А. Шевелевой. М.: Волтерс Клувер, 2007. — с. 9; Терещенко Л.К. Услуги: государственные, публичные, социальные / Л.К. Терещенко // Журнал российского права. — 2004. — № 10. — с. 6-7

<sup>206</sup> Талапина Э.В. Публичные функции в экономике / Э.В. Талапина, Ю.А. Тихомиров // Право и экономика. — 2002. — №6. — с. 5

які надаються комерційними організаціями відповідно до регламенту публічних послуг<sup>207</sup>. У даній класифікації державні послуги розглядаються як безкоштовні послуги, які, згідно з законом, здійснюють уповноважені суб'єкти зацікавленим особам, які добровільно звернулися, відповідно з регламентами та стандартами надання державних послуг за рахунок використання ресурсів держави.

На основі третього підходу публічна послуга трактується достатньо вузько, виключаючи з категорії публічних послуг, адресовані невизначеному колу осіб, оскільки для публічної послуги характерні такі ознаки:

- це благо індивідуальне, тобто адресоване конкретним суб'єктам;
- воно добровільне, надається без примусу з боку держави, тобто лише за ініціативою громадян та юридичних осіб;
- послуга має обов'язковий характер<sup>208</sup>.

Одна із запропонованих класифікацій пропонує виділяти три види публічних послуг:

- послуги для громадян;
- послуги для підприємців та юридичних осіб;
- послуги інформаційного характеру, які надаються органами державного та місцевого самоврядування<sup>209</sup>.

З точки зору визначення сутності обов'язкового аудиту як публічної послуги, інтерес становить класифікація публічних послуг на основі такого класифікаційного критерію, як інтерес, під яким розглядається спонукальний фактор до виникнення правовідносин.

1. Послуги, потреба в яких викликана приватним інтересом, але не будьяким, а таким, що має соціальну значимість, тобто передбачає досягнення таких особистих цілей, які розглядаються суспільством, по-перше, позитивно, а по-друге, як мінімум благ, які належать кожному членові суспільства. В даному випадку публічні блага розглядаються як елементи, які забезпечують гідне життя та вільний розвиток, але діяльність держави по забезпеченню доступності предметів розкоші, які не входять у перелік потреб першої необхідності, не повинна відноситися до сфери публічних послуг.

2. Послуги, потреба в яких спричинена таким поєднанням приватного та публічного інтересу, який фіксується у вигляді обов'язків громадянина

<sup>207</sup> Нестеров А.В. Понятие услуги государственной, общественной (социальной) и публичной / А. В. Нестеров // Государственная власть и местное самоуправление. – 2005. – № 11. – с. 22

<sup>208</sup> Щекин Д.М. О коммерциализации деятельности российского государства / Д.М. Щекин // Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник / под общ. ред. Е.В. Гриценко, Н.А. Шевелевой. М.: Волтерс Клувер, 2007. – с. 92

<sup>209</sup> Путило Н.В. Система публичных услуг: Социальные услуги / Н.В. Путило // Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник / под общ. ред. Е.В. Гриценко, Н.А. Шевелевой. М.: Волтерс Клувер, 2007. – с. 10; Тихомиров Ю.А. Совершенствование организации управления и оказания публичных услуг / Ю.А. Тихомиров, М.Д. Чеснокова // Журнал российского права. – 2005. – №3. – с. 20

виконувати певні дії на благо самого громадянина (вакцинація, безкоштовна середня освіта).

3. Послуги, потреба в яких спричинена переважно публічним інтересом. У таких випадках сам громадянин або юридична особа не бажає отримувати дану послугу, але повинен докласти зусиль для її отримання внаслідок того, що такі дії передуватимуть настанню необхідних для громадянина правовідносин, становлять один з елементів їх фактичного складу, а відмова від отримання таких послуг пов'язана зі збитками для громадян.

4. Послуги, пов'язані з обов'язковими для органу державними, публічними функціями, які здійснюються в інтересах громадян або юридичних осіб, але не інших органів<sup>210</sup>.

Можна вести мову про публічні послуги, які надаються безпосередньо державними органами та установами, а можна і про делеговані послуги<sup>211</sup>. Шевельова Н. А. виділяє два типи публічних послуг, які відрізняються за своєю правовою природою, суб'єктами та фінансовою основою:

- публічні послуги першого типу — це послуги, які надаються органами виконавчої влади (системні послуги);
- публічні послуги другого типу — це послуги, які надаються підвідомчими бюджетними установами та іншими вповноваженими організаціями (персоніфіковані послуги)<sup>212</sup>.

Послуги першого типу характеризуються такими особливостями:

- суб'єкти їх надання — це винятково вповноважені органи виконавчої влади;
- суб'єкти їх отримання — суспільство і держава, яка в такий спосіб виконує свою нову функцію в суспільстві;
- здійснюються на владно-розпорядчій основі;
- правовою основою виступає індивідуальний акт уповноваженого органу;
- послуга надається отримувачеві лише на безкоштовній основі;
- фінансову основу надання таких послуг складають кошти відповідних бюджетів, які надаються органам виконавчої влади на основі кошторису доходів та витрат;

<sup>210</sup> Путило Н. В. Система публичных услуг. Социальные услуги/ Н. В. Путило// Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник/ под общ. ред. Е. В. Гриценко, Н. А. Шевелевой. М.: Волтерс Клувер, 2007. — с. 12-13

<sup>211</sup> Путило Н. В. Система публичных услуг. Социальные услуги/ Н. В. Путило// Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник/ под общ. ред. Е. В. Гриценко, Н. А. Шевелевой. М.: Волтерс Клувер, 2007. — с. 10

<sup>212</sup> Шевелева Н. А. Публичные услуги и их финансирование/ Н. А. Шевелева// Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник/ под общ. ред. Е. В. Гриценко, Н. А. Шевелевой. М.: Волтерс Клувер, 2007. — с. 202



- передача іншим суб'єктам прав здійснення таких публічних послуг недопустима<sup>213</sup>.

Основними характеристиками публічних послуг другого типу визначено такі:

- різноманітність суб'єктів їх надання, в тому числі недержавних установ та організацій;
- дія всіх суб'єктів надання публічних послуг у публічних інтересах;
- отримувачем послуги виступає конкретний громадянин чи організація;
- для отримувача послуга має споживчу цінність, благо;
- платний характер послуги для суб'єкта, який її надає;
- правовою основою надання послуг виступає договір;
- неможливість ухилення держави від надання або організації надання таких послуг;
- контроль з боку держави за якістю таких послуг<sup>214</sup>.

На наш погляд, проведення обов'язкового аудиту за своїми ознаками значною мірою відповідає характеристикам персоніфікованих публічних послуг, але з урахуванням певних особливостей. По-перше, проблемність визначення природи обов'язкового аудиту полягає у більш складних чотиристоронніх взаємовідносинах, які виникають під час його здійснення (рис. 1.5).

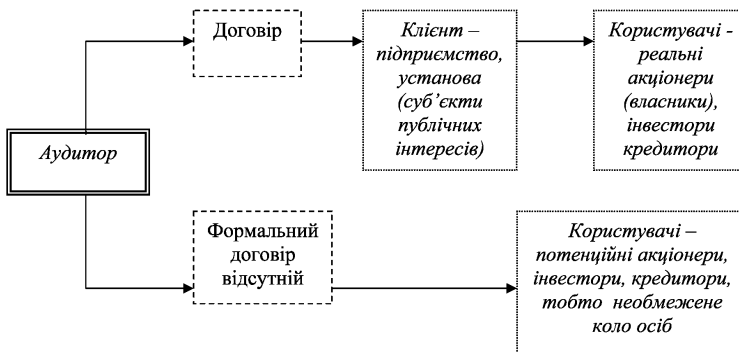


Рис. 1.5 Взаємовідносини, що виникають під час здійснення обов'язкового аудиту

<sup>213</sup> Шевелева Н. А. Публичные услуги и их финансирование/ Н. А. Шевелева// Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник/ под общ. ред. Е. В. Гриценко, Н. А. Шевелевой. М.: Волтерс Клувер, 2007. – с. 208

<sup>214</sup> Шевелева Н. А. Публичные услуги и их финансирование/ Н. А. Шевелева// Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник/ под общ. ред. Е. В. Гриценко, Н. А. Шевелевой. М.: Волтерс Клувер, 2007. – с. 210

Суспільно значима роль аудиту проявляється лише в тому випадку, якщо його результати офіційно оприлюднюються з метою надання можливості ознайомитися з ними необмеженому колу осіб. Публічність обов'язкового аудиту має дещо інший статус, оскільки розуміння його соціально значимої ролі в забезпеченні економічної безпеки держави призвело до необхідності закріплення обов'язковості його проведення та оприлюднення його результатів.

По-друге, ускладнює визначення аудиту як публічної послуги те, що його проведення, в принципі, не має суттєвого соціального значення в тому сенсі, що його важко віднести до переліку потреб першої, та навіть і другої, необхідності.

Саме в цьому аспекті ставиться під сумнів першочерговість підприємницького характеру аудиторської діяльності. Так, деякі автори пропонують розглядати аудит як юридичну модель, складову структури соціального контролю в суспільстві поряд із судами та іншими правоохоронними органами, нотаріатом, експертними установами<sup>215</sup>. Прихильники юридично-процесуальної моделі аудиту визначають дане поняття як юридичний процес, право на здійснення якого є найважливішим привілеєм, що визначає правову природу аудиторської діяльності в широкому сенсі як юрисдикційну, правоохоронну. Держава та суспільство наділяють певних осіб привілеями, що пов'язані з виконанням особливих соціально значимих функцій (таких як захист конституційних прав та свобод, охорона майнових прав та законних інтересів тощо). У свою чергу вказані особи зобов'язуються зробити виконання цих функцій основною метою та сенсом своєї професійної діяльності, в результаті чого вони повинні відмовитися від переслідування мети отримати прибуток<sup>216</sup>. На наш погляд, дані пропозиції надто категоричні, але вони переконують у дискусійності та складності проблеми розуміння сутності та призначення обов'язкового аудиту.

В економічній літературі зустрічаються і більш категоричні вимоги. Так, російський юрист Дедов Д., враховуючи те, що аудит не є послугою, а швидше, функція публічного характеру, в якості одного з заходів щодо усунення конфлікту у сфері незалежності висуває таку вимогу: аудиторська фірма не повинна отримувати винагороду за аудит (в контексті подальших пояснень мається на увазі прибуток), клієнт повинен компенсувати аудиторській фірмі лише її витрати на проведення аудиту, оскільки основним джерелом доходів для аудиторської фірми повинні бути всі

<sup>215</sup> Кожура Р.В. Аудит: Предпринимательство или юридический процесс (об одной профессиональной привилегии)/ Р.В. Кожура// Аудиторские ведомости. – 1997. – № 11. – с. 33

<sup>216</sup> Булгакова Л. И. Аудит в России: механизм правового регулирования/ Л. И. Булгакова; Рос. акад. наук, Ин-т государства и права. – М.: Волтерс Клувер, 2005. – с. 5

інші послуги, крім аудиту, які надаються іншим компаніям, а не клієнту з аудиту<sup>217</sup>. Такі вимоги, на його думку, повинні виступати як обмеження діяльності аудиторів, спрямоване на захист публічних інтересів, оскільки повністю виключає конфлікт інтересів.

Така позиція має підтримку серед інших фахівців з юридичних наук.

Так, Кустова М. В. зауважує: «Очевидно, що платне надання публічних послуг органами та установами держави повною мірою містить у собі загрозу комерціалізації діяльності публічної влади. Тому в тих випадках, коли публічний платіж не має податкового характеру, який відрізняється певною довільністю у визначенні його розміру, а стягується саме як плата за публічну послугу та за межами дії податкового законодавства, його розмір у будь-якому випадку не повинен перевищувати обґрунтованих витрат з надання такої послуги»<sup>218</sup>.

Як приклад наводяться проблеми фінансового забезпечення публічної функції щодо здійснення супроводження судів по трасах Північного морського шляху, коли ці обов'язки, які вважалися прерогативою Міністерства морського флоту СРСР і фінансувалися за рахунок стягнення «льодокольного збору», Уряд Російської Федерації після процесу акціонування морських пароплавств вирішив передати створеним недержавним комерційним організаціям. Передача такої функції була здійснена, фактично, без зміни її змісту, та одночасно виникла необхідність вирішення питання про її фінансове забезпечення. Це й зумовило насамкінець передачу пароплавствам також прав та обов'язків стягнення «льодокольного (потонного) збору», введення якого від початку було спрямоване на компенсацію витрат, що пов'язані із здійсненням «отриманої» публічної функції. Але згодом поняття «льодокольний збір» поступово було вилучене з правових актів, в яких почали застосовувати термін «тариф на послуги льодокольного флоту», який більшою мірою відповідає правовій природі платежів, що підлягають сплаті комерційним організаціям у зв'язку з наданням ними послуг, хоча і пов'язаних з реалізацією ними публічних послуг. Таким чином, розвиток правового регулювання розглянутих відносин свідчить про те, що мала місце не відмова держави від виконання публічної функції з виведенням комплексу послуг, які опосередковують її реалізацію, у сферу цивільного обороту, а спроба вбудувати в механізм реалізації цієї функції виконання послуг недержавними комерційними установами на основі укладення з ними відповідних угод. При такому розумінні затвердження «тарифу на послуги льодокольного флоту» є, фактично, нічим іншим, як затвердженням тарифу на публічну послугу, тобто визначенням розміру публічного неподаткового платежу з метою компенсації витрат, пов'язаних із реалізацією публічної функції<sup>219</sup>.

Така постановка питання висвітлює проблеми, пов'язані з визначенням як меж участі недержавних комерційних організацій у наданні публічних

<sup>217</sup> Дедов Д. И. Конфликт интересов/ Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. 225-226

<sup>218</sup> Кустова М. В. К вопросу о финансовой основе оказания публичных услуг/ М. В. Кустова// Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник/ под общ. Ред. Е. В. Гриценко, Н. А. Шевелевой. М.: Волтерс Клувер, 2007. – с. 222

<sup>219</sup> Кустова М. В. К вопросу о финансовой основе оказания публичных услуг/ М. В. Кустова// Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник/ под общ. Ред. Е. В. Гриценко, Н. А. Шевелевой. М.: Волтерс Клувер, 2007. – с. 226-234

послуг, так і меж забезпечення фінансової основи такої участі. Надання публічних послуг може здійснюватися як безкоштовно, так і на платній для споживачів основі. Але вважається, що характер публічної послуги сам по собі виключає повну комерціалізацію діяльності з її надання, а тому визначення плати за публічну послугу повинне здійснюватися з урахуванням необхідності компенсації обґрунтованих витрат публічного суб'єкта з її надання.

Проте існують і інші позиції. Щокін Д.М. вважає, якщо розглядати публічні послуги в широкому значенні, то владна діяльність держави згідно загального правила повинна бути безкоштовною, введення платності для владних публічних послуг, наприклад, по ліцензуванню, повинно бути виключним явищем, а не переслідувати мету отримання доходу від такої діяльності, єдиною допустимою правовою формою платності владних публічних послуг мають бути збори (мити)<sup>220</sup>. Якщо ж розглядати публічні послуги у вузькому значенні — як соціально-корисну діяльність, яка не має владної природи (надання медичних або загальноосвітніх послуг), то в такому разі повинні застосовуватися дещо інші підходи при визначенні принципів платності за такі публічні послуги, які повинні диференціюватися залежно від критерію їх монопольності<sup>221</sup>:

1. Якщо в силу правових або фактичних обставин публічні послуги невідного характеру мають монопольний характер, то принцип їх платності повинен бути обмежений і, по суті, тут повинен застосовуватися підхід, аналогічний митному принципів, а не принцип доходності. Платність таких послуг повинна покривати лише необхідні витрати, і при цьому платність таких послуг не повинна створювати бар'єри на шляху до їх доступності для населення.

2. Існують публічні послуги, які надаються в конкурентному середовищі, і до таких послуг може бути застосований принцип доходності, тобто процес ціноутворення може будуватися на основі попиту та пропозиції, а від надання таких послуг допустиме отримання прибутку (послуги у сфері вищої освіти). Безперечно, можливо встановити ціни на такі послуги на мінімальному рівні, наприклад, з метою забезпечення їх більшої доступності для населення, але це вже питання економічної політики, а не права.

<sup>220</sup> Щекин Д.М. О коммерциализации деятельности российского государства/ Д.М. Щекин// Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник/ под общ. ред. Е.В. Гриценко, Н.А. Шевелевой. М.: Волтерс Клувер, 2007. – с. 91

<sup>221</sup> Щекин Д.М. О коммерциализации деятельности российского государства/ Д.М. Щекин// Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник/ под общ. ред. Е.В. Гриценко, Н.А. Шевелевой. М.: Волтерс Клувер, 2007. – с. 91-93

Отже, можна представити процес визнання обов'язкового аудиту як публічної послуги за такими варіантами:

1. «Класичний» варіант, який підкріплений історією розвитку аудиту в західних країнах протягом XIX-XX століть. Інтереси окремих осіб — спочатку реальних акціонерів, інвесторів, власників, кредиторів — щодо зменшення свого інформаційного ризику поступово, у зв'язку з розвитком фондового ринку та втягненням у сфері діяльності окремих установ необмеженого кола осіб, перетворилися в державні інтереси щодо захисту економічної безпеки суспільства. В даному випадку яскраво прослідковується об'єднання приватних інтересів та «перетворення» їх в суспільні, державні. Оскільки держава так і залишила функції з аудиту суб'єктів суспільного інтересу на незалежних аудиторів, виконання обов'язкового аудиту, фактично, набуло форми «публічної послуги». При цьому слід зробити акцент, що держава, фактично, не визнала надання впевненості стосовно стану достовірності фінансової звітності суб'єктів суспільного інтересу своєю задачею, а залишила за собою задачу щодо забезпечення виконання таких функцій іншими суб'єктами та забезпечення належної якості таких послуг.

2. «Трансформований варіант», прикладом якого є трансформація функцій контрольно-ревізійних та податкових служб для країн посткомандно-адміністративного простору. Фактично держава виконувала функції з перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, але згодом делегувала їх виконання спеціально вповноваженим комерційним підприємствам. Такий варіант можна знайти у вітчизняному, російському законодавстві та законодавстві інших посткомандно-адміністративних країн — проведення аудиту державних підприємств та підприємств, у статутному капіталі яких певна частка належить державі. В принципі, такі функції повинна виконувати держава і для цього існують спеціальні державні органи (наприклад, Державна контрольно-ревізійна служба, Фонд державного майна), але вони делеговані суб'єктам аудиторської діяльності, а за собою держава залишає функції з розробки рекомендацій щодо призначення аудиторів для таких підприємств та установ і порядку виконання таких завдань.

У вітчизняній практиці на даний час такий варіант розвитку аудиту представлений «запровадженням системи контролю через проведення аудиту податкової звітності аудиторськими фірмами» відповідно до Генеральної угоди про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державної податковою службою<sup>222</sup>, який спрямовано, в першу

<sup>222</sup> Генеральна Угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України від 31 серпня 2011 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/n0002230-11/print1321256027970139>

чергу, на зменшення ступеня ризиків у діяльності платників податків, що впливатиме на періодичність проведення органами ДПС планових документальних перевірок з питань правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків та зборів, а також дотримання іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПС.

В даному випадку інститут, який зароджувався як незалежний, починає використовуватися державою. В існуванні такого механізму зацікавлена в першу чергу держава, оскільки він дозволяє реалізовувати її інтереси без додаткового навантаження на бюджет, але також і ті суб'єкти господарювання, які готові та хочуть підтвердити «свій статус».

3. «Швидкий варіант», яскравий приклад якого — наша країна та інші країни, які швидкими темпами впроваджують ринкові відносини. У цьому випадку держава не чекає, коли приватні інтереси необмеженого кола осіб, які бажають вкладати кошти в акціонерні товариства або співпрацювати з банками, кредитним установами, перетворюються в державні, а відразу визнає їх такими, вводячи інститут обов'язкового аудиту.

У фаховій літературі виділяють такі критерії, при визначенні кола суб'єктів, які підлягають обов'язковому аудиту<sup>223</sup>:

1. Потреба в розкритті фінансової інформації компаній, діяльність яких зачіпає інтереси широкого кола осіб.

2. Аудит зарубіжних компаній з метою перевірки дотримання національного законодавства, виконання зобов'язань зарубіжними інвесторами, а також з метою захисту їх інтересів.

3. Мінімізація ризиків суб'єктів господарювання, як мають достатньо великі обороти та які мають значні активи.

4. Мінімізація ризиків держави при здійсненні державного фінансування.

5. Дотримання національного законодавства суб'єктами середнього та малого бізнесу з причини неможливості охопити їх системою державного контролю.

6. Підприємства з часткою власності, що належить державі.

Фактично випадки, перераховані в пп. 2-6, представляють «трансформований варіант» введення обов'язкового аудиту і лише перший критерій характеризує необхідність введення обов'язкового аудиту в «чистому вигляді».

Зауважимо, що непрямо визнання обов'язкового аудиту як «публічної (суспільної) послуги» підтверджується тим, що у законодавстві Європей-

<sup>223</sup> Гавриленко А.А., Гавриленко Д.А. Формирование эффективных рынков национального аудита [Електронний ресурс]. / А.А. Гавриленко, Д.А. Гавриленко // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №4. – Режим доступу: [http://auditfin.com/fin/2010/4/04\\_02/04\\_02%20\[2\].pdf](http://auditfin.com/fin/2010/4/04_02/04_02%20[2].pdf)

ського Співтовариства для визначення критеріїв обов'язковості проведення аудиту застосовується визначення «суб'єкти суспільного інтересу» — «Public Interest Entities»<sup>224</sup>, тобто вважається, що ступінь значимості суспільних (публічних) інтересів має визначати тих суб'єктів, які повинні в обов'язковому порядку підлягати щорічному аудиту. До таких суб'єктів віднесено підприємства, які становлять значний суспільний інтерес внаслідок таких факторів:

- вид бізнесу;
- обсяг діяльності;
- чисельність працюючих;
- корпоративний статус, що передбачає наявність значної кількості акціонерів.

До їх кола, зокрема, включають кредитні установи, страхові компанії, інвестиційні фірми та фонди, пенсійні фірми та фонди, а також лістингові компанії, тобто акціонерні товариства, акції яких зареєстровані та знаходяться в обігу на визнаних фондових біржах.

Кодекс етики до кола суб'єктів господарювання, що становлять суспільний інтерес, включає (пп. 290.25-290.26)<sup>225</sup>:

- всіх суб'єктів господарювання, зареєстрованих на біржі;
- будь-якого суб'єкта господарювання, який визначений нормативними актами чи законодавством, як суб'єкта господарювання, що становить суспільний інтерес або для якого нормативні акти чи законодавство вимагають, щоб аудит проводився з дотриманням тим самих вимог щодо незалежності, які застосовуються до аудиту суб'єктів господарювання, зареєстрованих на біржі.

Зазначено, що такі нормативні акти можуть бути видані будь-яким відповідним регулювальним органом, зокрема органом, що регулює аудиторську діяльність. Фірмам і організаціям — членам МФБ рекомендується визначити, чи вважати додаткові суб'єкти господарювання або певні категорії суб'єктів такими, що становлять суспільний інтерес, тому що вони мають велику кількість і широке коло зацікавлених сторін. Слід брати до уваги, зокрема, такі чинники:

- характер бізнесу, як-от утримування активів у фідучіарних інституціях, таких як банки, страхові компанії та пенсійні фонди;
- розмір;
- кількість працівників.

<sup>224</sup> Commission Recommendation of 16 May 2002 2002/590/EC “Statutory Auditor’s Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.net/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:EN:PDF>

<sup>225</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – с. 39-40

Отже, враховуючи коло суб'єктів, задіяних у функціонуванні механізму обов'язкового аудиту, його слід розглядати як публічну послугу у двох аспектах:

1. Для самого підприємства — суб'єкта суспільних інтересів — проведення публічної послуги — це дія, яка виконується в більшості випадків «з примусу», але воно докладає певних зусиль для її отримання тому, що такі дії передують настанню необхідних правовідносин.

2. Для широкого кола юридичних та фізичних осіб існування обов'язкового аудиту та можливість ознайомитися з аудиторськими висновками, складеними за його наслідками, — це публічна послуга в «чистому вигляді».

Ці висновки допомагають прийти до єдиного рішення стосовно «платності» обов'язкового аудиту. В цьому сенсі обов'язковий аудит для широких верств населення повинен бути безкоштовний (теоретично можливе застосування варіанту у вигляді збору в незначному розмірі, наприклад, у вигляді доступу до відповідних інтернет-ресурсів). Якщо б за обов'язковий аудит платив кожен з необмеженого кола користувачів його результатами, то були б відсутні обґрунтовані підстави для встановлення плати за його проведення навіть на рівні, який не перевищує витрати. Для підприємства — суб'єкта суспільного інтересу проведення обов'язкового аудиту є публічною послугою, яка надається в конкурентному середовищі, і до нього може бути застосований принцип доходності.

На наш погляд, можна виділити такі специфічні характеристики обов'язкової аудиторської перевірки:

- якщо йдеться про обов'язковий аудит, то важлива суспільно значима роль аудиту проявляється у формуванні думки стосовно ступеня достовірно оприлюдненої інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання, яка офіційно оприлюднюється з метою надання можливості ознайомитися з нею необмеженому колу осіб;
- хоча вибір аудиторської фірми або аудитора та оплата наданих послуг здійснюється на комерційних засадах в рамках цивільно-правового договору, за своїми цілями, призначенням та функціями обов'язковий аудит здійснюється в інтересах певного кола осіб та держави, тобто в суспільних інтересах;
- аудиторська фірма (аудитор), здійснюючи обов'язковий аудит на підставі вимог законодавства за повноваженнями держави, по суті виконує публічну функцію, оскільки вже не приватний, а публічний інтерес лежить в основі цього механізму, відносини,



- які виникають в ході обов'язкової аудиторської перевірки, значною мірою мають публічно-правовий характер;
- визначення природи обов'язкового аудиту як публічної послуги полягає у більш складних чотиристоронніх взаємовідносинах, які виникають при його здійсненні, в які втягнуті, по-перше, підприємство — суб'єкт суспільного (публічного) інтересу, по-друге, суб'єкт аудиторської діяльності, по-третє, реальні акціонери, інвестори, кредитори, по-четверте, необмежене коло інших осіб, яких фактично можна розглядати як потенційних акціонерів, інвесторів, кредиторів тощо;
  - аудиторське підприємство, яке здійснює обов'язковий аудит, діє офіційно як незалежна інстанція на підставі повноважень, які фактично делеговані йому державою, а держава залишає за собою обов'язки з організації надання таких послуг та з контролю за їх якістю;
  - проведення обов'язкового аудиту не передбачає ініціативу суб'єкта, який підлягає аудиту, а становить його обов'язок публічно-правового характеру, для самого підприємства — суб'єкта суспільних інтересів — проведення публічної послуги є дією, яка виконується в більшості випадків «з примусу», але воно докладає певних зусиль для її отримання внаслідок того, що ці дії передують настанню необхідних правовідносин.
  - юридична особа, яка проводить обов'язковий аудит, укладає договір про надання аудиторських послуг в рамках цивільного права, разом з тим така юридична особа має особливий статус, оскільки створюється спеціально та виключно для здійснення аудиторської діяльності, не може займатися іншою підприємницькою діяльністю;
  - аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора), який складається за результатами перевірки, вноситься до публічної (офіційно оприлюдненої) річної фінансової звітності як обов'язковий елемент, без нього звітність не може бути прийнята, а користувачі фінансової звітності не можуть розглядати її як достовірну;
  - визнаючи специфіку обов'язкового аудиту як публічної (суспільної) послуги, важливо створити не лише механізм обов'язковості його проведення, а й механізм належного оприлюднення його результатів;
  - з урахуванням відкритості (публічності) аудиторського висновку в аудитора при проведенні обов'язкового аудиту може і повинна виникати відповідальність перед «третіми особами», яких він знає, а може і не знати, але які можуть прийняти рішення,

базуючись повністю або частково на його висновкові, що вимагає підвищеної уваги до юридичної проблеми відповідальності перед «третіми особами», яка до цих пір не має однозначного рішення у світі;

- виходячи з того, що проведення обов'язкового аудиту спрямоване на захист суспільних інтересів, в законодавчих та нормативних документах можуть (і повинні) встановлюватися особливі, підвищені вимоги до діяльності тих незалежних аудиторів, які здійснюють обов'язкову аудиторську перевірку.

Підводячи підсумки, слід підкреслити, що обов'язковий аудит — це аудиторська перевірка, яка здійснюється відносно окремих суб'єктів господарювання, критерії вибору яких та строки проведення аудиту безпосередньо встановлюються державними правовими актами. Необхідність проведення обов'язкового аудиту виникає в тих випадках, коли держава вважає за необхідне захистити інформаційні права та законні інтереси певних осіб в отриманні достовірної інформації про діяльність окремих суб'єктів. Як правило, держава бере на себе функцію регулювання процесу виробництва та розподілу інформаційних продуктів, без яких суспільство не може нормально розвиватися. Це створює більш-менш рівні можливості у сфері споживання інформаційних продуктів. Адже інтереси суспільства вимагають, аби значна частина інформації була доступною, тому й держава повинна створити механізм забезпечення доступу до інформації та зробити його загальнодоступним.

Забезпечення суспільної контрольованості певної групи суб'єктів, фінансово-господарська діяльність яких виступає об'єктом публічного (суспільного) інтересу, встановлення підвищених гарантій достовірності їх фінансової звітності та стійкості фінансового стану за допомогою проведення обов'язкового аудиту повинно розглядатися як важливий чинник дотримання економічної безпеки держави. Отже, функції аудиту переходять на дещо інший, більш високий рівень, оскільки держава обов'язок щодо зменшення інформаційного ризику вважає своїм обов'язком, а не лише обов'язком окремо взятого акціонера.

Виступаючи як засіб зменшення або попередження конфлікту інтересу, в якому зачіпаються публічні інтереси, відносини, які виникають в ході обов'язкової аудиторської перевірки, значною мірою мають публічно-правовий характер. Хоча вибір аудиторської організації та оплата наданих послуг здійснюються на комерційних засадах в рамках цивільно-правового договору, тобто опосередковуються приватно-правовою формою, за своїми цілями, призначенням та функціями обов'язковий аудит здійснюється

в інтересах певного кола осіб, яке заздалегідь не може бути визначене, та держави, тобто в суспільних інтересах.

Необхідність запровадження обов'язкового аудиту не завжди розглядалася однозначно. Адамс Р. зауважує, що певні дослідження показали: інформація, яка не підлягала аудиту, наприклад, квартальна фінансова звітність, має більший вплив на ціну акцій, аніж перевірена фінансова звітність, а це може бути ознакою того, що більш своєчасна інформація значно корисніша, а масштаби ринку та аудиту неспівставні. Адамс Р. закінчує свої висновки наступним питанням: «Можливо, річний зовнішній аудит не що інше, як звичайнісінький ритуал?»<sup>226</sup>.

На наше переконання, необхідно розуміти та використовувати всі переваги аудиторської діяльності з точки зору її соціальної користі в системі соціально-економічних відносин. Як підкреслено в «Аудиті Монтгомері», сутність такого роду послуг вказує на турботу про суспільну користь, яка поширюється значно далі, ніж місцеві (локальні) інтереси аудиторів. Часто позиції, які публічно відстоює в певних питаннях аудитор, суперечать інтересам одного чи кількох клієнтів, але професіонали повинні ставити інтереси суспільства вище від своїх власних або ж інтересів конкретного клієнта. Отже, аудитори повинні визнавати свою професійну відповідальність перед суспільством в цілому<sup>227</sup>.

Незважаючи на труднощі, які виникають при запровадженні обов'язкового аудиту, важко заперечувати необхідність його застосування, оскільки, як підкреслював Дж. Ст. Мілль, «є речі, де втручання закону потрібне не для того, щоб переосмислити судження людей про свій власний інтерес, а для того, щоб додати цим судженням реальної сили, тому що самі люди не в змозі робити це інакше, ніж за взаємною згодою, а така згода не буде дійсною, якщо вона не буде підкріплена або санкціонована законом»<sup>228</sup>. Іноді тільки спільна угода може забезпечити збіг приватних і суспільних інтересів, забезпечити необхідний рівень соціальної корисності, що повністю стосується й обов'язкового аудиту.

<sup>226</sup> Адамс Р. Основы аудита/ Адамс Р.: пер. с англ./ Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – с. 94

<sup>227</sup> 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. – с. 54

<sup>228</sup> Б्लाуг М. Экономическая мысль в ретроспективе. Пер. с англ., 4-е изд./ Марк Б्लाуг. – М.: «Дело ЛТД», 1994. – с. 198

## **РОЗДІЛ 2**

### **ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЯКОСТІ АУДИТУ**

#### **2.1. Концептуальні підходи до визначення якості аудиту**

В сучасних умовах підвищується інтерес до проблем якості аудиту, що пов'язано як з необхідністю удосконалення організаційних та методичних його аспектів, так і з необхідністю введення аудиторськими підприємствами системи контролю якості. Але проблеми якості аудиторської діяльності, визначення критеріїв її оцінки охоплюють значне коло питань, і спрощений підхід до вирішення проблеми впровадження системи якості, який полягає у перевірці старшими аудиторами роботи асистентів аудиторів, не може бути прийнятним для довгострокової концепції на ринку аудиторських послуг.

Якість аудиту визначається якістю функціонування і використання кожного елемента системи аудиторського процесу, зокрема, раціональності його побудови, застосуванням наукових, передових методів аудиту, швидкістю та повнотою інформаційного обслуговування. З урахуванням зазначеного зауважимо, що основна мета управління якістю досліджуваного процесу полягає в забезпеченні дотримання його регламентованого рівня за умов застосування прогресивних методів аудиту, які максимально сприяють формуванню об'єктивної думки про достовірність фінансової звітності. При цьому підвищення якості аудиту відбувається за рахунок поліпшення організації аудиторської перевірки та раціонального використання наявних ресурсів.

Питання якості аудиту розглядаються в економічній літературі та періодичних виданнях. Безумовно, існують так звані «чорний» та «сірий» аудит. При цьому недобросовісність коливається від просто поверхового аудиту до злочину у вигляді продажу аудиторських висновків без проведення необхідних аудиторських процедур. Саме завдяки такому аудиту багато з інвестиційних та фінансово-кредитних установ не довіряють аудиторському висновку, наполягаючи на жорстких формах забезпечення зобов'язань, у першу чергу застосовуючи заставу та поручительство при видачі кредитів.

Такий контроль якості повинна здійснювати держава, щонайменше, створити та затвердити необхідний механізм, оскільки звичайні замовники аудиторських послуг та аудиту з об'єктивних причин не мають належних знань та досвіду для істинної оцінки діяльності певної аудиторської організації, крім того, вони не мають відповідних важелів впливу. Слід

відмітити і інший аспект. Самі аудиторські підприємства страждають від загальної невизначеності у критеріях якості аудиту.

Процес оцінки якості — це безпосередня характеристика того, наскільки реалізуються вимоги, що визначені за тими чи іншими критеріями. Між тим сьогодні ні у вітчизняному, ні у світовому аудиті чітко не визначені поняття і критерії якості аудиту. Це пов'язано з неоднозначністю самого об'єкта контролю — якістю аудиту, оскільки доволі важко розробити та змусити працювати систему, яка контролює якість послуг, тим більше, що саме поняття «якість», наскільки практично воно б не звучало, відноситься, перш за все, до філософських категорій. Виникає доволі спірна ситуація, коли об'єкти контролю не визначені, а обов'язок його здійснення передбачений в обов'язковому порядку.

До того ж зазначена проблема стосується й системи контролю в цілому. Максимова В. Ф. виділяє такі невирішені та дискусійні питання у сфері внутрішньогосподарського контролю: відсутність узгодженої позиції у тлумаченні категорії «якість контролю»; нерозмежованість понять якості та ефективності внутрішнього контролю; невизначеність мети оцінювання якості внутрішнього контролю; відсутність чіткої межі між категоріями «якість діяльності у процесі внутрішнього контролю» та «якість інформації, створеної в результаті внутрішнього контролю»<sup>1</sup>.

Отже, потенціал аудиторської діяльності в Україні та можливості аудиту на рівні забезпечення економічної безпеки держави та суспільства, на жаль, залишаються реалізованими не повністю, оскільки поки що недостатньо підкріплені відповідними теоретичними дослідженнями та методичними розробками.

Поняття «якість» багатоаспектне та багатогранне. Системне розуміння якості відображають визначення, наведені в енциклопедичних виданнях та філософських словниках.

«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, перш за все, від його структури, характеру зв'язків елементів цілого, а також від складу його елементів»<sup>2</sup>. «Якісна визначеність предметів та явищ є тим, що робить їх стійкими, що розмежовує їх та створює безкінечне розмаїття світу. Якість становить суттєву визначеність предмета, завдяки якій він є цим, а не іншим предметом та відрізняється від інших предметів. Якість предмета, як правило, не зводиться до окремих його властивостей. Вона пов'язана з предметом як цілим, охоплює

<sup>1</sup> Максимова В.Ф. Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві: Навч. посібник. / Валентина Федорівна Максимова. — Суми: ВТД «Університетська книга». — 2008. — с. 37

<sup>2</sup> Большая Советская Энциклопедия (В 30 томах). Гл. ред. А.М. Прохоров. Изд. 3-е. — М., «Советская энциклопедия», 1973. — Т. 11. Италия — Кваркуш. 1973. — с. 1641-1642

його повністю та невід’ємна від нього»<sup>3</sup>. «Якість — це внутрішня визначеність предмета, яка становить його специфіку, що відрізняє даний предмет від усіх інших»<sup>4</sup>.

Саме якість є тією ознакою, за якою предмети та процеси відрізняються між собою. В цьому сенсі якість — категорія об’єктивна, оскільки кожному предметові, кожному процесу притаманні ті чи інші властивості. Під визначеністю слід розуміти певну об’єктивну міру, яка виражає властивості об’єкта та спроможність суб’єкта (спостерігача) до відокремлення цієї міри. При цьому проявляється можливість об’єктивного судження про якість об’єкта, але ця об’єктивність значною мірою умовна, оскільки не можна залишати поза увагою присутність волі людини у предметах або процесах, які мають штучне походження, наприклад, в аудиті. Не можна говорити про повну об’єктивність даної категорії, але рівень суб’єктивізму не може бути перепорою для визначення та оцінки якості цього процесу.

Якщо використати визначення аудиту, наведене в Законі України «Про аудиторську діяльність» — «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 з вимогами користувачів» (ст. 3, абзац другий)<sup>5</sup>, то визначення якості аудиту буде звучати так: «Якість аудиту — це тотожність думки аудитора про достовірність в усіх суттєвих аспектах даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших правил (внутрішніх положень) суб’єктів господарювання згідно з вимогами користувачів дійсному рівню їх достовірності (викривлення)».

Міжнародний стандарт аудиту 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів» визначає мету аудиторської перевірки фінансових звітів таким чином — надання аудиторіві можливості висловити думку, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності (п. 11 «а»)<sup>6</sup>. В цьому випадку якість аудиту — це тотожність думки аудитора про відповідність фінансових звітів в усіх суттєвих аспектах визначеній концептуальній основі фінансової звітності дійсному рівню їх відповідності.

<sup>3</sup> Философский словарь / Под ред. И.Т. Фролова. — 5-е изд. — М.: Политиздат, 1987. — с. 193-194

<sup>4</sup> Українська радянська енциклопедія. Том 16. Цементация — Ї. — Академія Наук УРСР. Київ. — 1964. — с. 463

<sup>5</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року № 3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

<sup>6</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 79

Комітет з основних концепцій аудиту Американської асоціації бухгалтерів, утворений в 1971 році, пропонував таке визначення: «Аудит — це системний процес отримання та оцінки об'єктивних даних про економічні дії та події, що встановлює рівень їх відповідності визначеному критерію і надає результати зацікавленим користувачам»<sup>7</sup>. На даний час таке широке тлумачення аудиту, яке об'єктами аудиту виділяє не лише фінансову звітність, а й усі економічні дії та події, трансформувалося у визначення завдання з надання впевненості, яке викладене в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості: «Завдання, виконуючи які, практик призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною, щодо результатів оцінки або порівняння предмета завдання з відповідними критеріями» (п. 7)<sup>8</sup>. Отже, використовуючи широке визначення аудиту і виділяючи його ключові терміни, під якістю аудиту розуміємо тотожність думки аудитора про рівень відповідності визначеному критерію отриманих даних про економічні дії та події їх дійсному (реальному) рівню відповідності (викривлення).

Поряд з цим це наведене визначення якості аудиту певною мірою спростовується існуючими принципами аудиту, зокрема принципом аудиторського ризику. Аудиторський ризик — це ризик того, що аудитор прийде до висновку про те, що фінансова звітність вірно та об'єктивно відображає реальний стан справ, та надасть висновок без обмежень у випадку, якщо в дійсності у звітності містяться суттєві невідповідності, і, навпаки, — ризик представлення негативного аудиторського висновку у випадку, коли в дійсності у звітності відсутні суттєві неточності та невідповідності. Але цікаво, що жодні інші професійні послуги — юридичні, страхові, лікарняні — не містять такого принципу.

Для визначення критеріїв оцінки якості аудиту доцільно розглянути еволюцію підходів щодо визначення якості продукції. Якість продукції — сукупність властивостей продукції, які визначають ступінь її придатності для використання за призначенням<sup>9</sup>. В історії розвитку документованих систем якості, мотивації, освіти та партнерських відносин виділяють п'ять етапів у вигляді п'яти зірок якості: перша зірка — якість продукції визначається як відповідність стандартам (1905 рік); друга зірка — якість продукції розглядається як відповідність стандартам та стабільність процесів (1924 рік); третя зірка — якість продукції, процесів, діяльності розглядається з точки зору відповідності ринковим вимогам (1951 рік); четверта зірка — якість розглядається як задоволення вимог і потреб споживачів та співробітників (1980 рік); п'ята зірка

<sup>7</sup> Аудит Монтомгери / 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. — с. 19; Бычкова С.М. Доказательства в аудите. / Светлана Михайловна Бычкова. — М.: Финансы и статистика, 1998. — с. 3; Робертсон Дж. К. Аудит: Пер. с англ. / Дж. К. Робертсон — М.: КРМГ и Контракт, 1993. — с. 4

<sup>8</sup> 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., Гік О.В., Біндер С.Г. — К.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 6

<sup>9</sup> Українська радянська енциклопедія. Том 16. Цементация — Ї. — Академія Наук УРСР. Київ. — 1964. — с. 464

— якість розглядається як задоволення вимог та потреб суспільства, власників (акціонерів), споживачів та співробітників (з 90-х рр. XX ст.)<sup>10</sup>.

Наведені вище визначення якості розрізняють з точки зору ділових функцій — маркетингу, виробництва та проектування. Наприклад, визначення, яке зорієнтоване на споживача, найбільш наближене до маркетингової точки зору. З іншого боку, розробники віддають перевагу підходу, що зорієнтований на виробництво та відображає першочергові інтереси менеджерів з виробництва.

Бичкова С.М. та Ітиглова О.Ю. якість аудиту як професійної послуги з точки зору практичної діяльності розглядають з різних аспектів (табл. 2.1):

- по-перше, з точки зору її абстрактності, інтуїтивності сприйняття;
- по-друге, з точки зору орієнтації на виробництво, — як відповідність вимогам аудиторських стандартів та інших нормативних актів по аудиторській діяльності;
- по-третє, з точки зору її цінності, — як відповідність одночасно стандартам та вартості при дотриманні принципу найбільшої користі від витрачених ресурсів;
- по-четверте, з точки зору задоволення потреб користувачів.

*Таблиця 2.1*

**Підходи до якості аудиту з точки зору практичної діяльності, запропоновані Бичковою С.М. та Ітигловою О.Ю.<sup>11</sup>**

| №  | Основна концепція підходу                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Недоліки та обмеження підходу                                                                                                                                                                         |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. | Якість аудиторських послуг є прямим результатом професійної компетентності та досвіду аудитора.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | У цьому випадку якість аудиту сприймається інтуїтивно, базуючись на взаємодії аудитора — виконавця з фірмою — замовником.                                                                             |
| 2. | Якість аудиту визначається рейтингом аудиторської фірми, який враховує такі позиції, як, наприклад, конкурентні переваги, показники фінансової діяльності, тривалість роботи компанії на ринку аудиторських послуг, досвід та кваліфікація аудиторів, кількість клієнтів та розмір компанії. За цим же підходом припускається, що оцінка якості послуг аудиторської фірми може здійснюватися на стадії вибору фірми-партнера шляхом проведення оцінки певних позицій. | Рейтинг аудиторських компаній як зведена оцінка внутрішніх та зовнішніх факторів аудиторської діяльності — загальний індикатор стану ринку аудиторських послуг, а не показник якості аудиту в цілому. |

<sup>10</sup> Управление качеством. Учебник / [С.Д. Ильенкова, Н.Д. Ильенкова, С.Ю. Ягудлин и др.]; Под ред. д.э.н., проф. Ильенковой С.Д. — М.: ЮНИТИ, 1998. — с. 41

<sup>11</sup> Бичкова С.М. Контроль качества аудита. / С.М. Бичкова, Е.Ю. Итыглова — М.: Эксмо, 2008. — с. 7-9



| №  | Основна концепція підходу                                                                                                                                                                                                                                                               | Недоліки та обмеження підходу                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3. | Якість аудиту — це відповідність вимогам аудиторських стандартів та інших нормативних актів, які регламентують аудиторську діяльність                                                                                                                                                   | Орієнтація аудиторської фірми на відповідність мінімальним стандартам знижує її стратегічні переваги, оскільки професійна діяльність аудиторської фірми може відповідати стандартам аудиторської діяльності та не відповідати стандартам якості, встановленим потенційними клієнтами та іншими зацікавленими особами.                                                                                    |
| 4. | Якість аудиту вимірюється з позиції наданої аудиторської послуги, з урахуванням того, що в основі якості аудиторської перевірки покладені дві перемінні, які, як зазначають автори, чітко вимірюються. Використання даного підходу передбачає порівняння отриманих та очікуваних вигод. | Вимоги замовника можуть бути завищеними. Насамкінець аудиторська послуга забезпечується вкладеною професійною працею, спрямованою на певний результат з наміром його досягти. Споживач отримує те, що може і повинен представити для його блага споживач професійних послуг за умовами договору на проведення аудиту.                                                                                    |
| 5. | Якість аудиту визначається співвідношенням одночасно стандартів та вартості, що передбачає необхідність дотримання принципу найбільшої вигоди від витрачених ресурсів.                                                                                                                  | Для замовника високоякісна послуга за розумною ціною виглядає більш якісною, аніж така ж послуга за більш високою ціною, яка склалася внаслідок розбіжностей у витратах. При цьому придбання аудиторської послуги нижче ринкової вартості означає її придбання за ціною нижче рівня довіри, а отже, існує ймовірність отримання аудиторських послуг, якість яких буде зумовлена заниженим рівнем довіри. |
| 6. | Якість аудиту визначається як результат участі споживачів в оцінці якості аудиторської перевірки, до складу яких включають і фірму — клієнта, і інших користувачів думки аудитора (інвесторів, кредиторів тощо).                                                                        | При цьому підкреслюється, що кожний представник окремої групи користувачів професійної думки аудитора має своє розуміння якості, яке може бути використано.                                                                                                                                                                                                                                              |
| 7. | Якість аудиту визначається як відповідність прихованим потребам клієнтів.                                                                                                                                                                                                               | Аудиторська фірма повинна передбачати майбутні, ще не оформлені запити споживачів та формувати сучасні погляди на якість аудиторської діяльності, що включає, зокрема, розробку практичних рекомендацій та надання методичної допомоги клієнту.                                                                                                                                                          |

При цьому останній напрямок містить кілька підходів, а саме: відповідність очікуванням фірми — клієнта, відповідність очікуванням більш

широкого кола користувачів, та відповідність прихованим (ще не сформованим та неусвідомленим) потребам клієнтів.

Перший підхід трактує якість з точки зору її абстрактності та інтуїтивного сприйняття. Згідно з цим поглядом якість абстрактна і може бути розпізнана лише експериментально, інакше кажучи, якість визначити не можна, але, побачивши, ви її впізнаєте. Якість аудиторських послуг за цим підходом визначається як прямий результат професійної компетентності та досвіду аудитора і сприймається інтуїтивно, базуючись на взаємодії аудитора — виконавця з фірмою — замовником. Але такий підхід не дозволяє отримати чіткі критерії оцінки якості аудиту.

Відповідно до другого підходу, якість розглядається з точки зору орієнтації на виробництво, тобто як відповідність вимогам аудиторських стандартів та інших нормативних актів з аудиторської діяльності. Недолік даного підходу полягає в тому, що в даному разі не враховуються розбіжності між потребами та перевагами споживачів. Орієнтація аудиторської фірми на відповідність мінімальним стандартам знижує її стратегічні переваги, оскільки професійна діяльність аудиторської фірми може відповідати стандартам аудиторської діяльності та не відповідати стандартам якості, що встановлені потенційними клієнтами та іншими зацікавленими особами.

Третій підхід передбачає оцінку якості з точки зору її цінності. Цей підхід у визначенні якості включає цінність та ціну, а сама якість визначається як баланс між виконанням та прийнятною для клієнта ціною, тобто як відповідність одночасно стандартам та вартості при дотриманні принципу найбільшої користі від витрачених ресурсів. Для замовника високоякісна послуга за розумною ціною виявляється більш якісною, ніж така ж послуга, надана за більш високою ціною, яка склалася внаслідок розбіжностей у витратах. При цьому придбання аудиторської послуги за ціною, нижчою від ринкової вартості, означає її придбання за ціною, нижчою від рівня довіри, а отже, існує ймовірність отримання аудиторських послуг, якість яких буде зумовлена заниженим рівнем довіри.

Відповідно до четвертого підходу, якість розглядається з точки зору задоволення вимог користувачів. Суб'єктивність такого підходу породжує дві задачі: як вирішити, які характеристики повинна мати послуга для того, щоб задовольнити більшість клієнтів, і яким чином розрізнити характеристики, які забезпечують задоволення, а також ті, які відображають рівень якості. Цей напрямок визначення якості аудиту передбачає кілька підходів, а саме: відповідність очікуванням клієнта, відповідність очікуванням більш широкого кола користувачів, відповідність прихованим (ще не сформованим та неусвідомленим) потребам клієнтів.

Бичкова С. М. та Ітиглова О. Ю. виділяють ще такий підхід до визначення якості аудиту, як використання рейтингів аудиторської фірми, але, на наш погляд, це, швидше, метод оцінки якості аудиту, оскільки рейтинги можуть містити різноманітні критерії, притаманні кільком або всім перерахованим вище підходам з оцінки якості аудиту. Крім того, на думку вчених, рейтинг аудиторських компаній як зведена оцінка внутрішніх та зовнішніх факторів аудиторської діяльності є загальним індикатором стану ринку аудиторських послуг, а не показником якості аудиту в цілому.

З наведеного огляду підходів до визначення якості аудиту випливає, що якість аудиту — це комплексне поняття, а існуючі підходи вирішують лише окремі задачі і не можуть сформуувати комплексне уявлення про об'єкт оцінювання.

Розглянемо, яким чином вирішено проблему визначення якості аудиторської діяльності в Україні. В останні часи Аудиторською палатою України було прийнято кілька важливих нормативних документів з питань контролю якості аудиторської діяльності, що свідчить про посилення уваги до проблем якості аудиту, формування ґрунтовної методологічної бази.

Так, згідно з Положенням з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» (ПНП КЯ 1), якісною визнається аудиторська послуга, яка надається аудиторськими фірмами з дотриманням професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, і яка задовольняє потреби користувачів (п. 3 вступу), 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 (п. 4 вступу)<sup>12</sup>.

У Концептуальній основі контролю аудиторської діяльності в Україні, що затверджена рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року № 182/3<sup>13</sup>, визначені чотири основні напрямки контролю аудиторської діяльності: контроль за дотриманням аудиторами та аудиторськими фірмами вимог стандартів аудиту, затверджених АПУ, Закону

<sup>12</sup> 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 вересня 2007 року № 182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>

<sup>13</sup> Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджена рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року № 182/3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1818624331.pdf>

України «Про аудиторську діяльність», вимог професійної етики, в тому числі незалежності, та вимог Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг».

Узагальнюючи положення вищеназваних документів стосовно напрямків контролю та вимог до аудиторських послуг, можна сформулювати певні критерії якості аудиторської діяльності в Україні (рис. 2.1).

У представленій нижче схемі такий критерій якості аудиторської діяльності, як відповідність висновків (звітів) умовам завдання, показаний з урахуванням двох факторів: з одного боку, відповідність умовам завдання можна розглядати як формальний критерій відповідності виконаної роботи умовам завдання, тобто умовам укладеного договору на проведення аудиту, який у свою чергу не повинен суперечити вимогам законодавства про аудиторську діяльність, Цивільного кодексу України та іншим документам сфери регулювання договірних відносин; з іншого, відповідність умовам завдання можна розглядати як один із критеріїв визначення ступеня задоволення потреб користувачів.

Зауважимо, існують і документи, які містять певні критерії якості діяльності конкретної аудиторської фірми, які визначаються з точки зору такого підходу, котрий базується на рейтингові аудиторської фірми, а саме:

- Рекомендації щодо обрання акціонерним товариством аудиторів фінансової звітності, які схвалені Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30 червня 2010 року № 1034;
- Інструктивний лист Фонду Державного майна України від 4 лютого 2006 року № 10-28-1532 «Щодо впорядкування механізму відбору аудиторської фірми»;
- Методичні рекомендації з рейтингування аудиторських фірм України, затверджені рішенням АПУ від 26 жовтня 2006 року № 167/5;
- Рішення Аудиторської палати України від 29 вересня 2011 року № 239/12 «Про затвердження критеріїв, яким повинні відповідати аудиторські фірми, що мають право здійснювати аудит податкової звітності та надавати висновки (звіти)»;
- Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, затверджений рішенням Аудиторської палати України від 26 квітня 2007 року № 176/7 (у редакції рішення Аудиторської палати України від 26 травня 2011 року № 231/9 зі змінами та доповненнями).

Крім того, існують вимоги щодо порядку проведення тендерів для обрання аудиторів, які існують в такому законодавчому документі, як Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» (ст. 90-94).



Рис. 2.1 Критерії якості аудиторської діяльності, сформовані на підставі Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні та Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»

Розглянемо вимоги Рекомендацій щодо обрання акціонерним товариством аудиторів фінансової звітності, які схвалені Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30 червня 2010 року № 1034<sup>14</sup>. У преамбулі зазначено, що ці рекомендації розроблено з метою підвищення якості аудиту, забезпечення достовірності фінансової звітності акціонерних товариств, підвищення рівня прозорості та відкритості ринку цінних паперів. Підготовлені рекомендації мали на меті ознайомлення

<sup>14</sup> Рекомендації щодо обрання акціонерним товариством аудиторів фінансової звітності, схвалені Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30 червня 2010 року № 1034 // Бухгалтерія. – 2010. – № 30 (913). – С. 10-11

замовників аудиту з вимогами, яким повинен відповідати аудитор для того, аби провести якісну перевірку за Міжнародними стандартами аудиту та стандартами розкриття інформації.

Половина змісту рекомендацій присвячена викладові термінів, які містяться в Законі України «Про аудиторську діяльність». В другій половині наведені такі узагальнення:

1. Підбір та призначення аудиторів акціонерним товариствам рекомендується здійснювати шляхом аналізу інформації щодо діяльності аудиторів, бажано на тендерній основі. Тендерні умови можуть оприлюднюватися у друкованих чи електронних засобах масової інформації або розсилатися попередньо визначеним аудиторам. Інформацію щодо діяльності та адреси аудиторів акціонерні товариства можуть отримати в мережі Інтернет, у тому числі з сайтів аудиторів, Аудиторської палати України, Співки аудиторів України, а також з періодичних видань, довідників, рейтингів тощо.

2. Акціонерним товариствам при вивченні тендерних пропозицій та інформації щодо діяльності аудиторів рекомендується звернути увагу на:

- строк діяльності аудитора (аудиторської фірми) на ринку аудиторських послуг (рекомендується обирати фірми, які працюють не менше трьох років);
- кількість співробітників, у тому числі сертифікованих аудиторів, їх професійний досвід (залежно від обсягу операцій для великих — не менше п'яти, середніх — трьох);
- наявність у аудитора свідоцтва про проходження контролю якості для здійснення обов'язкового аудиту;
- наявність сертифікатів (свідоцтв) у аудиторів про проходження різних форм навчання у професійних організаціях або інших структурах;
- участь у програмах підвищення кваліфікації, які стосуються учасників ринку цінних паперів;
- рекомендації та відгуки замовників, яким аудитори надавали аудиторські послуги;
- публікації в засобах масової інформації як про аудиторську фірму, так і про її співробітників;
- наявність веб-сторінки;
- членство аудиторів у громадських професійних об'єднаннях.

Ці рекомендації можна визнати хоча і надто загальними, але слушними.

3. Підкреслено, що важливим при доборі та призначенні аудиторів є відсутність конфлікту інтересів. З точки зору проведення аудиту, це, насамперед, пов'язано з необхідністю врахування акціонерними товариствами вимог Міжнародних стандартів аудиту та етики, у тому числі виконання вимог таких стандартів:

- стандарту 210 «Умови домовленості про аудиторську перевірку»;
- стандарту 510 «Перші завдання: залишки на початок періоду»;
- стандарту 580 «Пояснення управлінського персоналу»;
- стандарту 240 «Пояснення управлінського персоналу»;
- стандарту 550 «Зв'язані сторони»;
- інших стандартів у частині прав і обов'язків акціонерних товариств та аудиторів.

4. Важливий етап добору та призначення аудиторів акціонерними товариствами полягає у визначенні вартості аудиторських послуг. При визначенні винагороди за ау-

диторські послуги рекомендується ознайомитися з Розділом 240 «Гонорари та інші типи винагороди» Кодексу етики професійних аудиторів.

5. При доборі та призначенні аудитора акціонерному товариству рекомендується визначити кілька аудиторів, познайомитися з їх керівництвом, з'ясувати можливості для здійснення внутрішнього контролю, наявність технічних умов методичного забезпечення проведення якісного аудиту, а після цього зробити остаточний вибір та призначення. Остаточний вибір та призначення аудиторів фінансової звітності акціонерним товариствам рекомендується підтверджувати відповідними рішеннями тендерних комісій (комітетів) та затверджувати рішеннями органів управління акціонерних товариств, уповноважених на це законодавчими та нормативними актами, установчими та внутрішніми розпорядчими документами акціонерного товариства.

Фондом Державного майна України виданий інструктивний лист від 4 лютого 2006 року за № 10-28-1532 «Щодо упорядкування механізму відбору аудиторської фірми»<sup>15</sup>, в якому викладені певні обов'язкові умови, що дозволяють брати участь у конкурсі (тендері) для проведення аудиту річної фінансової звітності господарських товариств, у статутних фондах яких державна частка перевищує 50 відсотків. До цих умов віднесено такі:

- кількість структурних підрозділів в аудиторській фірмі (не менше ніж три філіали);
- кількість працівників в аудиторській фірмі (не менше тридцяти осіб);
- час роботи на ринку аудиторських послуг (не менше десяти років);
- досвід в приватизації господарських товариств;
- досвід здійснення аудиту державних та комунальних підприємств;
- наявність ліцензій, свідоцтв, сертифікатів, дипломів та інших документів, що підтверджують право на здійснення аудиторської діяльності та кваліфікаційний рівень працівників аудиторської фірми;
- кількість сертифікованих аудиторів (не менше чотирьох осіб);
- наявність фахівців з дипломами на знання міжнародних стандартів фінансової звітності (не менше двох осіб);
- наявність фахівців з вченими ступенями.

Існують *Методичні рекомендації з рейтингування аудиторських фірм України, затверджені рішенням АПУ від 26.10.2006 р. № 167/5*<sup>16</sup>, які містять інформацію для аудиторських фірм та рейтингових агентств щодо методики та процесу рейтингування, можливих критеріїв оцінки аудиторських фірм, розробки понятійного апарату (визначень, термінів) процесу рейтингування аудиторських фірм.

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. У вищезгаданих методичних рекомендаціях рекомендується така рейтингова шкала, яка складається з чотирьох класів:

<sup>15</sup> Інструктивний лист Фонду Державного майна України від 4 лютого 2006 року №10-28-1532 «Щодо упорядкування механізму відбору аудиторської фірми» // Галицькі контракти. – Дебет-Кредит. – 2006. – № 11. – С. 4-5

<sup>16</sup> Методичні рекомендації з рейтингування аудиторських фірм України, затверджені рішенням Аудиторської палати України від 26 жовтня 2006 року №167/5 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/reestr/2126620413/doc>

| Рейтинг | Значення                                                                                  |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------|
| A++     | Високий рівень професійної надійності<br>Ризик надання неякісних послуг мінімальний       |
| A+      | Високий рівень професійної надійності<br>Ризик надання неякісних послуг незначний         |
| A       | Високий рівень професійної надійності<br>Ризик надання неякісних послуг низький           |
| B++     | Задовільний рівень професійної надійності<br>Ризик надання неякісних послуг незначний     |
| B+      | Задовільний рівень професійної надійності<br>Ризик надання неякісних послуг середній      |
| B       | Задовільний рівень професійної надійності<br>Ризик надання неякісних послуг низький       |
| C       | Недостатній рівень професійної надійності<br>Ризик надання неякісних послуг значний       |
| Д       | Незадовільний рівень професійної надійності<br>Ризик надання неякісних послуг загрозливий |

Запропоновано такі складові показники рівня професійної надійності:

- наявність висококваліфікованого персоналу для обслуговування замовників (для співвідношення між кількістю та вартістю виконання договорів на проведення аудиту, надання інших аудиторських послуг або чисельністю сертифікованих аудиторів і рівнем їх кваліфікації, в тому числі якістю підвищення кваліфікації);
- оцінку якості наданих послуг за системою показників: відсутність зауважень за результатами контрольної перевірки якості наданих аудиторських послуг Аудиторською палатою України, відсутність зауважень (порушень тощо) з боку Аудиторської палати України, регуляторних, судових органів та замовників;
- наявність процедури страхування аудиторських ризиків (страховий поліс) та страхових випадків;
- наявність у договорах із замовниками умов щодо відповідальності фірми за завдані збитки із визначенням розміру або порядку їхнього розрахунку;
- термін діяльності на ринку аудиторських послуг;
- наявність відповідного матеріального та технічного забезпечення (власного або орендованого офісу, телефонних мереж, комп'ютерної техніки, власної веб-сторінки, зареєстрованої торгової марки тощо);
- наявність філій (представництв або асоційованих підприємств в областях країни);
- наявність у структурі та штаті аудиторської фірми допоміжних служб або спеціалістів (консультантів);
- оцінку фінансового стану та фінансової стабільності (розмір активів, власного капіталу, валових доходів, чистого прибутку, наявність, розмір та ліквідність страхових резервів (деPOSITIV), динаміки цих показників за п'ять років та інших показників);
- оцінку стану системи менеджменту;



- інші показники, передбачені методикою рейтингування, що оприлюднюються.

В 2011 році Аудиторська палата України на виконання вимог Генеральної угоди про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України затвердила *критерії, яким повинні відповідати аудиторські фірми, що мають право здійснювати аудит податкової звітності та надавати висновки (звіти)*<sup>17</sup>.

- кількість сертифікованих аудиторів, які працюють за трудовим договором з аудиторською фірмою, повинна складати не менше трьох;
- визнання аудиторської фірми такою, що пройшла перевірку системи контролю якості аудиторських послуг;
- наявність щорічного здійснення удосконалення професійних знань не менш як у двох сертифікованих аудиторів аудиторської фірми за програмами, затвердженими АПУ та Державною податковою службою;
- термін включення аудиторської фірми до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів повинен складати не менше 1 року з початку аудиторської діяльності (дата отримання першої ліцензії або Свідоцтва);
- укладання аудиторською фірмою договору страхування професійної відповідальності перед третіми особами — замовниками аудиту;
- наявність у аудиторської фірми публічності для суспільства через розкриття на власному веб-сайті в мережі Інтернет такої інформації: найменування, код ЄДРПОУ, адреса місцезнаходження, контактний телефон та адреса електронної пошти аудиторської фірми; посада, прізвище, ім'я та по батькові, номер і дата видачі сертифіката, контактний номер телефону керівника аудиторської фірми; копія документа, що підтверджує укладення аудиторською фірмою договору страхування професійної відповідальності;
- створення аудиторською фірмою системи зберігання конфіденційної інформації.

В новій редакції *Порядку ведення реєстру аудиторських фірм та аудиторів*<sup>18</sup>, яка діє з 1 січня 2012 року, передбачена обов'язковість ведення Переліку аудиторських фірм, які відповідають критеріям для проведення обов'язкового аудиту. До Переліку вноситься інформація про аудиторські фірми, які відповідають таким критеріям:

- 1) за трудовим договором за основним місцем роботи працює не менше трьох аудиторів;
- 2) щодо них є рішення АПУ про визнання аудиторською фірмою такою, що пройшла перевірку системи контролю якості аудиторських послуг;
- 3) уклали договір страхування професійної відповідальності перед третіми особами — замовниками аудиту;
- 4) є публічними для суспільства через розкриття на власному веб-сайті в мережі Інтернет такої інформації:

<sup>17</sup> Рішення Аудиторської палати України «Про затвердження критеріїв, яким повинні відповідати аудиторські фірми, що мають право здійснювати аудит податкової звітності та надавати висновки (звіти)» від 29 вересня 2011 року № 239/12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/vra12230-11>

<sup>18</sup> Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, затверджений рішенням Аудиторської палати України від 26 квітня 2007 року № 176/7 (у редакції рішення Аудиторської палати України від 26 травня 2011 року № 231/9 зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/temp/217675738.doc>

- назва аудиторської фірми, ідентифікаційний код, адреса місцезнаходження, контактний телефон та адреса електронної пошти;
- посада, П. І. Б., номер і дата видачі сертифіката, контактний номер телефону керівника аудиторської фірми;
- назва підрозділу (посади), що відповідає за внутрішній контроль якості, П. І. Б. керівника підрозділу (посадової особи). Контактний телефон та адреса електронної пошти (за наявності);
- копія свідоцтва про відповідність системи контролю якості;
- копія документа, що підтверджує укладення договору страхування професійної відповідальності;
- копія документа, що засвідчує наявність у заявника системи конфіденційного зберігання інформації та документів замовників аудиторських послуг;
- інформація про проведення аудиту суб'єкта господарювання, визначених у статті 8 Закону «Про аудиторську діяльність», відповідно до порядку публікації такої інформації, визначеному АПУ (п. 2.1.3. Порядку ведення реєстру аудиторських фірм та аудиторів).

Законом України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» (ст. 90-94)<sup>19</sup> передбачена обов'язковість проведення тендера для обрання аудитора Накопичувального фонду. Переможцем (переможцями) тендера визнається претендент (претенденти), який брав участь у другому етапі тендера, тендерна пропозиція якого отримала найвищу бальну оцінку за системою бальної оцінки, затвердженої Радою Накопичувального фонду, за певними критеріями. Рада Накопичувального фонду під час затвердження системи бальної оцінки тендерних пропозицій визначає найменшу загальну суму балів та найменший бал для кожного критерію, за яким здійснюється бальна оцінка, що дозволяють визнати претендента переможцем тендера.

Якщо у другому етапі тендера брав участь лише один претендент, Рада Накопичувального фонду може визнати його переможцем, якщо його тендерна пропозиція отримала найвищу бальну оцінку за всіма критеріями, що визначені умовами проведення тендера, та технічним завданням. У разі, якщо тендерна пропозиція жодного з претендентів не набрала найменшої загальної суми балів або найменший бал для кожного критерію, за якими здійснюється бальна оцінка, переможця тендера не визначається.

До критеріїв, за якими здійснюється оцінка, віднесено такі:

- відповідність вимогам, визначеним Законом України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», умовам проведення тендера та технічним завданням;
- дотримання претендентом у своїй діяльності вимог законодавства, фінансово-економічних нормативів, наявність або відсутність відповідних порушень, застосування до претендента санкцій за ці порушення, наявність або відсутність претензій та судових позовів до претендента, не врегульованих спорів за його участю, скарг на дії претендента та якість послуг, що надаються ним;
- фінансовий стан претендента, включаючи обсяг його власного капіталу, наявність або відсутність кредиторської та дебіторської заборгованості, платоспроможність, можливість гарантування власними коштами виконання зобов'язань за договором та можливість відшкодування збитків при порушенні

<sup>19</sup> Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 року №1058-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1058-15>

умов договору в разі визнання його переможцем тендера, основні показники фінансово-господарської діяльності, прибутковість цієї діяльності, обсяг залучених коштів інших осіб;

- ділова репутація претендента, перелік послуг, які ним пропонуються, тривалість і досвід надання цих послуг, коло осіб, яким вони надавалися, якість зазначених послуг, відповідність технології надання цих послуг сучасним стандартам;
- характеристика організаційної структури матеріально-технічної бази претендента та можливості для повноцінного надання відповідних послуг, його ділова репутація, рівень освіти та досвід роботи персоналу, відповідального за надання відповідних послуг;
- можливість забезпечення претендентом необхідної взаємодії з Пенсійним фондом, іншими суб'єктами накопичувальної системи пенсійного страхування, взаємодія з якими необхідна у процесі надання відповідних послуг, зокрема оперативність такої взаємодії, її технічне забезпечення, у тому числі забезпечення обміну інформацією;
- можливість виникнення ризиків при наданні претендентом послуг;
- надання найвищої якості послуг за найменшу ціну;
- іншими критеріями, визначеними умовами проведення тендера і технічним завданням.

Отже, нормативними документами України надається перевага оцінці якості аудиту з урахуванням підходу, орієнтованого на виробництво, який недостатньо враховує вимоги та переваги користувачів результатів аудиторської перевірки, крім того, суб'єктами, які, в принципі, можуть оцінити якість аудиторських послуг, виділяються лише самі аудитори.

Дійсно, внаслідок специфіки аудиту основним критерієм якості аудиторських перевірок, який не піддається сумніву, визнається дотримання вимог стандартів аудиту. Але недолік даного підходу полягає в тому, що, доки стандарти не базуються на потребах та перевагах клієнтів, якість залишається внутрішньою задачею, яка допомагає спростити контроль надання аудиторських послуг, але не дає клієнтам, суспільству того, чого вони бажають. Наявність лише такого критерію якості, на наш погляд, не дозволяє повною мірою провести оцінку якості всіх аспектів аудиторського процесу.

Бичкова С. М. та Итиглова О. Ю. підкреслюють, що в умовах збільшення конкуренції на ринку аудиторських послуг здійснення аудиту на основі «відповідності вимогам стандартів» без розробки стратегії процесу надання аудиторських послуг призведе до отримання «обмеженого результату тактичного характеру», а всі зусилля, спрямовані на впровадження в управління діяльністю аудиторських фірм елементів сучасного менеджменту якості, будуть мати формальний характер<sup>20</sup>. Стратегічний підхід до якості аудиту передбачає, перш за все, орієнтацію аудиторської фірми

<sup>20</sup> Бичкова С.М. Контроль качества аудита. / С.М. Бичкова, Е.Ю. Итиглова – М.: Эксмо, 2008. – с. 8

на задоволення потреб ринку. Перевагу слід надавати споживчій оцінці, вивченню характеру потреб та виділенню показників якості, які мають першочергове значення для тих, хто використовує кінцевий результат аудиторської діяльності. Рівень довіри з боку користувачів до професійної думки аудитора залежить від рівня задоволення їх інтересів<sup>21</sup>. Названими авторами підкреслюється необхідність надання переваги потребам споживачів при розробці напрямків підвищення якості аудиторських послуг на мікрорівні, але, на наш погляд, поза увагою залишається цей критерій щодо макрорівня, тобто з точки зору оцінки якості аудиторської діяльності суспільством в цілому.

Але такий критерій важливий і для того, щоб результати аудиторської роботи були визнані як інформація в сучасному значенні цього слова. В енциклопедичних виданнях інформація інтерпретується як «відомості про які-небудь події, ситуації, чиюсь діяльність тощо»<sup>22</sup>. У Цивільному кодексі України інформація трактується як документовані або публічно оголошені відомості про події та явища, що мали або мають місце в суспільстві, державі та навколишньому середовищі (стаття 200, глава 15 «Нематеріальні блага», Розділ III «Об'єкти цивільних прав»)<sup>23</sup>. Але інформація — це не будь-які відомості, повідомлення або дані, а лише ті, які зменшують в отримувача невизначеність у тій сфері, якої вони стосуються<sup>24</sup>.

Необхідність урахування потреб користувачів підкреслено і в Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики. Так, зазначено, що коли це можливо, користувачі або їхні представники повинні разом з практиком та відповідальною стороною (і замовником, якщо він відрізняється від відповідальної сторони) визначити вимоги до завдання, що не звільняє аудитора від відповідальності за визначення природи, обсягу процедур, необхідності розгляду додаткової інформації (п. 29 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості)<sup>25</sup>.

При визначенні концепції якості аудиту та оцінці його рівня необхідно визначитися з ключовим користувачем аудиту, інакше якість аудиту перетвориться в певну абстракцію. Але не можна до кінцевого споживача відносити лише замовників аудиту (тих, хто сплачує «живі» грошові кошти), особливо у випадку обов'язкового аудиту. Зацікавленими в результатах

<sup>21</sup> Бычкова С.М. Контроль качества аудита. / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыглова – М.: Эксмо, 2008. – с. 13

<sup>22</sup> Українська радянська енциклопедія. Том 5. Є – Італіки. – Академія Наук УРСР. Київ. – 1961. – с. 546

<sup>23</sup> Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>

<sup>24</sup> Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. / Валерий Викторович Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2006. – с. 167-168

<sup>25</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 12

аудиторських послуг є широке коло користувачів, а у випадку обов'язкового аудиту — практично все суспільство, оскільки якщо відокремити реальних акціонерів та інвесторів можна, то окреслити коло потенційних кредиторів, інвесторів, акціонерів практично неможливо.

Як підкреслено, в «Аудиті Монтгомері», професія аудитора пов'язана із суспільними зобов'язаннями, які виходять за межі послуг, що надаються конкретному клієнтові. Сутність аудиторських послуг вказує на турботу про суспільну користь, яка охоплює набагато глибші інтереси, ніж місцеві (локальні) інтереси аудиторів. Часто позиції, які публічно відстоює в певних питаннях аудитор, вступають у протиріччя з інтересами одного або більше клієнтів, але професіонали повинні ставити інтереси суспільства вище своїх власних або інтересів конкретного клієнта. Отже, аудитори повинні визнавати свою професійну відповідальність перед суспільством в цілому<sup>26</sup>, а забезпечення потреб людей, для яких необхідно, аби та чи інша організація надала їм підданий аудиту фінансовий звіт, — основна мета аудиту<sup>27</sup>.

Але таке широке тлумачення призводить до виникнення ситуації невизначеності, яка обумовлюється такими факторами:

- неможливо достовірно визначити коло майбутніх фактичних зацікавлених користувачів як за видами, так і за кількістю;
- кожен зацікавлений користувач має власні специфічні інформаційні потреби;
- кожен зацікавлений користувач може сприймати одну й ту саму звітність по-різному<sup>28</sup>.

Ковальов В.В. робить важливий висновок: інформація сама по собі не існує, існують лише дані, з яких можна отримати інформацію, тому інформація варіабельна та суб'єктивна, а ступінь інформативності даних завжди відносний, причому ця відносність визначається багатьма факторами, зокрема рівнем професійної підготовки користувача та мірою його поінформованості на момент отримання даних<sup>29</sup>.

Визначення характеристик таких користувачів та їх вимог залишається невирішеною задачею в сфері бухгалтерського обліку, аудиту, контролю, фінансового менеджменту, інших суспільних наук.

Поняття «середня людина», тобто середній, типовий представник своєї групи, було введено бельгійським вченим Ламбертом Адольфом Жаком Кветелем на початку

<sup>26</sup> Аудит Монтгомері / 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. — с. 54

<sup>27</sup> Аудит Монтгомері / 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. — с. 26-31

<sup>28</sup> Шевелев А.Е. Риски в бухгалтерском учете: учебное пособие / А. Е. Шевелев, Е. В. Шевелева. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: КНОРУС, 2008. — с. 166

<sup>29</sup> Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. / Валерий Викторович Ковалев. — М.: Финансы и статистика, 2006. — с. 168

XIX сторіччя. Інший вчений Френсис Гальтон, спираючись на ці розробки, застосував теорію ймовірності «в моральних та політичних науках» та довів, що нормальне розподілення, яке широко використовується в природі, може бути покладено в основу опису соціальних явищ<sup>30</sup>.

Проблемність даного питання яскраво ілюструється цікавим аналізом суттєвості, наведеним в «Аудиті Монтгомері»<sup>31</sup>.

Суттєвість — це величина пропуску, неточного або неправильного трактування факту бухгалтерської інформації, яка у світі супутніх обставин робить ймовірним, що судження, зроблене на основі цієї інформації, могло б змінитися або на нього міг би вплинути неточний або неправильний факт. В підсумку лише користувач фінансових звітів визначає, що важливо (що підтримує нашу концепцію якості аудиту). Проте, як зазначено в даній книзі, необхідно визначитися, про якого користувача йде мова. Застосовуються різні формулювання:

1. Інструкція Комісії з цінних паперів та бірж визначає суттєвість наступним чином: «Термін «суттєвий» при використанні з метою кваліфікації вимоги до представлення інформації з будь-якого предмета обмежує необхідну інформацію до тих питань, про які слід проінформувати середнього вкладника». В окремих судових постановках було підкреслено, що суттєвість включає суми, які є мотивацією для «середнього вкладника», а не для середнього банкіра або спеціаліста з цінних паперів.

2. При розробці стандарту для конкретної ситуації інші судові справи звертаються до «середнього власника акцій».

3. FASB (Financial Accounting Standard Board) у викладенні своїх концепцій використовує термін «розумна особистість».

4. Видання Американської асоціації аудиторів — до «інформованого вкладника».

В «Аудиті Монтгомері» робиться висновок, що суттєвість визначається користувачем, який може бути тільки інформований, але не повинен глибоко розбиратися у фінансових звітах.

З урахуванням результатів аналізу та узагальнення існуючих у літературі трактувань поняття якості взагалі і якості аудиту зокрема, на наш погляд, якість аудиту необхідно розглядати таким чином:

- по-перше, з позицій його сутності і визначення того, чи є послуги з проведення перевірки конкретного клієнта аудитом як таким (концепція орієнтації на виробництво);
- по-друге, з огляду на задоволення потреб користувачів, зокрема, суспільства у встановленні об'єктивності та достовірності фінансової інформації (концепція орієнтації на користувача з урахуванням концепції з орієнтованості на цінність).

Бичковою С. М. та Ігнатовою О. Ю. ці напрямки оцінки якості аудиту розмежовані у такий спосіб: оцінка з точки зору виконавця (аудиторської фірми або індивідуального аудитора) та оцінка з точки зору споживача

<sup>30</sup> Шевелев А.Е. Риски в бухгалтерском учете: учебное пособие / А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2008. – с. 20

<sup>31</sup> 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. – с. 144-145

(користувача професійної думки аудитора)<sup>32</sup>. При цьому Бичкова С. М. та Ітиглова О. Ю. виділяють два якісних рівні аудиту, які виступають паралельно один одному: необхідний та достатній. Дотримання професійних стандартів та вимог законодавчих документів, за їх теорією, виступає в якості критерію необхідного професійного рівня аудиту<sup>33</sup>. Потреба клієнта в конкретному виді аудиторської послуги та її корисності визначає той рівень якості аудиту, який достатньою мірою відповідає індивідуальним особливостям користувача професійної думки аудитора<sup>34</sup>. На наш погляд, не можна виділяти такі якісні рівні окремо, оскільки такі критерії підпорядковані один одному, отже, взаємозалежні.

Відносно першого положення відмітимо, що аудит буде таким тільки в тому випадку, якщо виконуватиметься з дотриманням професійних стандартів, і такі критерії якості будуть більш-менш розтлумачені в нормативних документах. Аудитори, які надають свої послуги, що передбачають важливість характеристик довіри, можуть відчувати в цьому напрямку значні проблеми. Адже переваги від отримання їхніх послуг можуть бути настільки нематеріальними, що клієнти не зможуть оцінити якість одержаної послуги, навіть після того, які її було придбано та використано. У цьому разі повинні розроблятися засоби наведення матеріальних доказів якості послуги. Як зазначено в підручнику Аренса А. та Лоббека Дж., «більшість професіоналів — бухгалтерів погоджується з тим, що у випадку, коли при аудиті не виявлені суттєві неточності та у зв'язку з цим представлено помилковий аудиторський висновок, аудиторську фірму слід попросити захистити якість проведеної аудиторської перевірки»<sup>35</sup>, а це можна зробити лише використовуючи вимоги професійних стандартів.

Що стосується другого положення, то, віддаючи належне нагадуванню про цей критерій у нормативних документах, відзначимо, що його зміст залишається поза увагою як науковців, так і практикуючих аудиторів, хоча саме він, на наш погляд, є визначальним при оцінці якості та необхідності аудиторської діяльності, оскільки при незадоволенні вимог та потреб споживачів (користувачів результатами аудиторської праці) втрачається сенс існування самого аудиту як такого.

При цьому на макrorівні концепція орієнтації на споживача повинна мати першочергове значення і визначати всі інші критерії оцінки якості, на мiкрорівні концепція орієнтації на споживача повинна бути підпорядкована вимогам дотримання професійних стандартів. Така позиція зумо-

<sup>32</sup> Бичкова С.М. Контроль качества аудита. / С.М. Бичкова, Е.Ю. Итыглова – М.: Эксмо, 2008. – с. 14

<sup>33</sup> Бичкова С.М. Контроль качества аудита. / С.М. Бичкова, Е.Ю. Итыглова – М.: Эксмо, 2008. – с. 12

<sup>34</sup> Бичкова С.М. Контроль качества аудита. / С.М. Бичкова, Е.Ю. Итыглова – М.: Эксмо, 2008. – с. 13

<sup>35</sup> 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, 2003. – с. 108

влена тим, що думка аудитора, наприклад, про достовірність фінансової звітності, має суб'єктивний характер, тому професійне судження аудитора повинно бути підкріплене вимогами стандартів та нормами законодавчих і нормативних документів. Ступінь довіри до професійної думки аудитора з боку зацікавлених користувачів залежить від міри задоволення їх потреб з урахуванням законодавчих вимог, професійних стандартів, етики, а не з точки зору виконання будь-яких капризів та бажань клієнтів. Певна гарантія якості аудиторських перевірок, а відповідно, й прийнятного рівня достовірності фінансової звітності, полягає у дотриманні, незалежно від конкретних умов ряду обов'язкових принципів, порядку використання загальних підходів до проведення аудиторської перевірки, виконання єдиних вимог до якості та надійності незалежного аудиторського висновку. Такі принципи, загальні підходи та єдині вимоги встановлюються в загальноприйнятих стандартах аудиторської діяльності, тому застосування стандартів слугує своєрідною гарантією забезпечення інтересів користувачів звітності, хоча існує й позиція, за якою технічні стандарти та правила професійної етики можуть негативно впливати на розвиток конкуренції.

На макрорівні якість аудиту сприймається з точки зору рівня задоволення потреб суспільства, тобто всього можливого кола користувачів продуктом аудиторської праці, а вартість аудиту важливості не має. На мікрорівні якість аудиту, з точки зору задоволення потреб клієнта, формується як задоволення потреб (існуючих та прихованих) з дотриманням принципу отримання найбільшої користі від витрачених ресурсів, оскільки в даному випадку вже витрачаються «живі» кошти.

Головний ризик для аудитора при проведенні зовнішнього аудиту полягає у видачі помилкового висновку про достовірність фінансової звітності клієнта. При виконанні внутрішнього аудиту аудиторський ризик зводиться до надання клієнтові звіту низької якості або помилкових рекомендацій. Суттєвість цих ризиків та можливі наслідки для аудитора настільки відрізняються, що сучасна аудиторська професія, по суті, повинна бути поділена на дві частини: на ту, що зорієнтована на зовнішніх користувачів фінансової звітності при проведенні обов'язкового аудиту, і ту, що зорієнтована на клієнта.

Запропонований підхід може бути представлений таким чином (рис. 2.2).



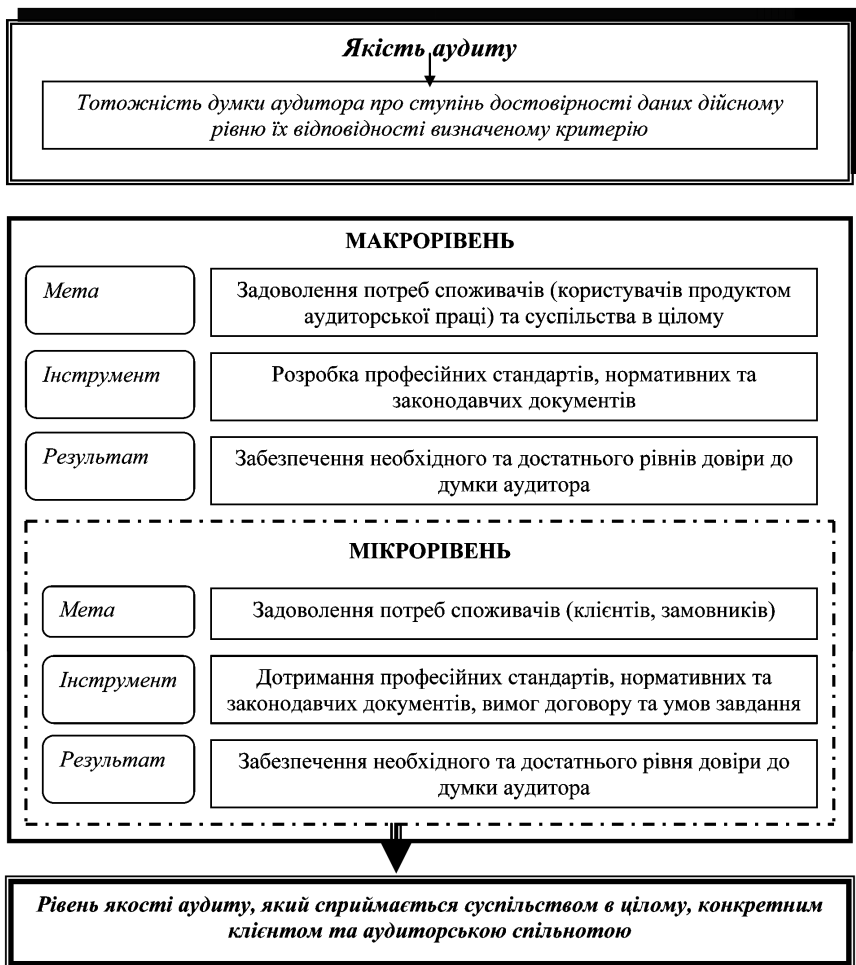


Рис. 2.2 Концептуальні підходи до визначення якості аудиторської діяльності

Бичкова С.М. та Ітиглова О.Ю. вважають, що необхідно розрізняти стратегічні і тактичні аспекти загального контролю якості аудиторської діяльності<sup>36</sup>. Стратегія визначає найважливіші цілі та задачі, які наслідує держава, професійні об'єднання та аудиторські організації в цілому для досягнення високої якості аудиторських послуг, що надаються клієнтам, а тактика — це конкретні заходи, які застосовуються для досягнення

<sup>36</sup> Бичкова С.М. Контроль качества аудита. / С.М. Бичкова, Е.Ю. Итиглова – М.: Эксмо, 2008. – с. 52

стратегічних цілей та задач. При цьому стратегічний підхід до контролю якості аудиту повинен полягати в максимальному задоволенні потреб користувачів професійної думки аудитора при мінімальній собівартості надання послуг та оптимальній рентабельності діяльності, оскільки якість — це найперше засіб отримання прибутку та досягнення конкурентної переваги. Тактичний підхід до здійснення контролю якості аудиту спрямований на забезпечення відповідності якості аудиторських послуг встановленим критеріям.

Дана модель дозволяє виділити причини неякісного аудиту. Бичкова С.М. та Итиглова О.Ю. виникнення такої ситуації пов'язують з такими причинами:

- по-перше, у зв'язку з неправильною оцінкою розмірів аудиторського ризику, що проявляється в таких моментах: якщо аудитор не зміг виявити суттєві викривлення звітності та надав позитивний аудиторський висновок, а фірма-клієнт згодом була оштрафована, аудитори можуть бути звинувачені в некомпетентності та притягнені до відповідальності;
- по-друге, внаслідок недотримання критеріїв якості аудиту;
- по-третє, внаслідок недотримання інтересів об'єкта, який підлягав аудиту, та інших користувачів професійної думки аудитора<sup>37</sup>.

На наш погляд, зазначені причини слід певним чином переформатувати, оскільки не можна розглядати інтереси користувачів відірвано від категорії «критерії якості аудиту», а невиявлення аудитором суттєвих помилок може бути наслідком не лише невірної оцінки аудиторського ризику, а й недотримання всіх інших вимог професійних стандартів (при розрахунку рівня суттєвості, при формуванні професійних суджень у процесі узагальнення результатів аудиту, при використанні аналітичних процедур, при формуванні вибірки та розповсюдженні її результатів на загальну сукупність тощо). Отже, до причин неякісного рівня аудиту слід віднести:

- по-перше, недотримання інтересів та потреб користувачів продуктом аудиторської праці та суспільства в цілому;
- по-друге, недотримання вимог професійних стандартів, вимог нормативних та законодавчих документів;
- по-третє, недотримання вимог договору та умов завдання.

Принципові висновки, які впливають із запропонованої моделі, також полягають в тому, що слід посилити роль вітчизняного законодавства у сфері аудиту з метою врахування особливих вимог національних користувачів до результатів аудиторської роботи. У нашій країні вимоги до аудиторської роботи, фактично, регламентуються лише Міжнародни-

<sup>37</sup> Бичкова С.М. Контроль качества аудита. / С.М. Бичкова, Е.Ю. Итиглова – М.: Эксмо, 2008. – с. 49

ми стандартами аудиту, надання впевненості та етики, які до певної міри розпливчасті, хоча, безумовно, виступають первісним орієнтиром при розробці конкретних методик, і не забороняють, а в деяких випадках безпосередньо містять посилання на національне законодавство (наприклад, в МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» зазначено, що «від аудитора за законодавчим чи нормативним актом або за угодою із суб'єктом господарювання чи додатковими вимогами, застосовними до завдання, наприклад, за стандартами національної професійної бухгалтерської організації, може вимагатись повідомлення інформації про додаткові питання, які не потрібні за цим чи іншими МСА» (п. 3, Д10)<sup>38</sup>).

Суспільна думка стала відігравати важливу роль при визначенні того, що очікується від аудиторів у повсякденній практиці. Проте ніколи не існувало і не існує єдиного підходу щодо мети аудиту та вимог, які висувуються до нього, часто виникає неспівпадання інформації, наданої аудитором, з очікуваннями зацікавлених користувачів (у тому числі і клієнта). При оцінці якості обслуговування неможливо уникнути суб'єктивності, адже користувач безпосередньо залучений до процесу надання послуги, що повинен враховувати аудитор та суспільство при оцінці якості аудиту. Отже, найбільш важким місцем в запропонованій моделі є визначення потреб користувачів, а також можливостей та умов виникнення в них необхідного та достатнього рівня довіри до думки аудитора.

При цьому слід враховувати, що користувачі думки аудитора можуть бути абсолютно різними: при ініціативному аудитові — це безпосередньо замовник, але при обов'язковому аудитові слід враховувати наявність так званих третіх осіб — потенційних акціонерів, які використовують інформацію аудиту не з метою здійснення контролю, а з метою ознайомлення з підприємством та зменшення свого інформаційного ризику, а також органи державного управління. Як справедливо підкреслював О. О. Терехов: «Цілі використання бухгалтерської інформації визначають ступінь прийнятності інформаційного ризику в усіх суттєвих аспектах цієї інформації»<sup>39</sup>. Отже, чітке розуміння цілей реальних та потенційних користувачів результатами аудиторської праці дозволить створити адекватну до їх вимог систему аудиту, яка не буде розглядатися, за влучним висловленням

<sup>38</sup> 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., Зєніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 225, 234

<sup>39</sup> Терехов А.А. Аудит: перспективи розвитку. / Александр Александрович Терехов. – 2001. – с. 464

відомого вченого в галузі аудиту Р. Адамса, як «простий ритуал»<sup>40</sup>, не перетвориться у вид ліцензії, торгового патенту, плати тощо.

Подальші дослідження повинні йти у напрямку визначення так званого «кінцевого продукту», тобто того, які формулювання повинні бути в аудитора (або яких чекають від аудитора користувачі), яким чином аудиторі бачать цей процес отримання об'єктивних даних (користувачі бажать бачити цей процес), які критерії користувачі та аудиторі вважають прийнятними. Для цього слід посилити роль національного законодавства у сфері аудиту з метою врахування можливих особливих вимог національних користувачів результатами аудиторської роботи. Саме такі підходи дозволять забезпечити належний рівень якості аудиту як з точки зору всього суспільства, так і з точки зору конкретних замовників.

## **2.2. Концепції розвитку аудиту та їх відповідність реальним вимогам сучасності**

Як і в будь-якій науці, в аудиті існують різні наукові напрямки, а особливості національної системи бухгалтерського обліку та фінансового законодавства спричиняють суттєвий вплив на розвиток тенденцій в області розробки теорії та методів аудиту. Але в теорії аудиту до сучасного моменту відсутня єдність думок, можна відмітити лише певну спільність поглядів вітчизняних вчених, що базується на визнанні в теорії постулатів, принципів та категорій, які складають концепцію та концептуальні основи аудиту. З позицій ґрунтовності та повноти розкриття вказаних питань слід обов'язково виділити монографію Давидова Г. М. «Аудит: теорія і практика»<sup>41</sup>.

Отже, особливу важливість мають сьогодні аналіз існуючих концепцій розвитку аудиту, визначення їх узгодженості з реальними вимогами до аудиту, обґрунтування основних напрямків його розвитку в сучасних умовах.

Якщо взяти до уваги зарубіжну аудиторську практику протягом останніх ста років, то можна констатувати, що аудиторські процедури пройшли три стадії еволюції, тому за характером перевірки виділяються такі види аудиту: підтверджуючий, системно орієнтований та аудит, який базується на ризикові, або ризико-орієнтований. На такий розподіл звертає увагу більшість науковців<sup>42</sup>, і такий поділ концепцій розвитку аудиту дійсно відо-

<sup>40</sup> Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – с. 94

<sup>41</sup> Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика: Монографія. / Григорій Миколайович Давидов. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.

<sup>42</sup> Аудит: учебник для вузов / [В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин и др.]; Под ред. проф. В. И. Подольского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – с. 24; Воронина Л. И. Аудиторская деяте-

бражає зміну правил (стандартів) аудиту, але чи відображає така класифікація особливості розвитку мети і ролі аудиту в економіці та суспільстві? Розглянемо цю проблему більш детально.

*Підтверджуючий аудит* полягає у перевірці документації, яка підтверджує операції, відображені у фінансових звітах, та визначенні правильності групування вказаних операцій. З позицій даної теорії аудит характеризується як процес перевірки з метою отримання підтверджень відповідності облікової інформації економічній діяльності. Базою для даної теорії стали праці таких англійських теоретиків, як Ф. Пікслі та Л. Діксі, а, продовжуючи та розвиваючи підхід Лоуренса Діксі, представники цієї теорії, зокрема Р. Монтгомері, бачили свою задачу у розкритті навмисних та ненавмисних помилок, які знайшли відображення у звіті, що перевіряється<sup>43</sup>. Для отримання згаданих вище підтверджень пропонується така послідовність дій аудитора: порівняння бухгалтерської звітності з обліковими регістрами та первинними документами; перевірка логічного зв'язку звітних даних; пряме співставлення облікових даних із фактичним майновим станом підприємства (шляхом проведення інвентаризації). У рамках даної теорії існує два альтернативних підходи до здійснення прямого послідовного аудиту: від документів до звітності та від звітності до документів.

Даний вид аудиту, а скоріше, методів аудиту, є, на наш погляд, найбільш об'єктивним, достовірним та зрозумілим з точки зору його замовників та користувачів результатами аудиту. Не можна погодитися з Р. Адамсом, який зауважує: «Найбільш проста перевірка — це суцільне дослідження»<sup>44</sup>, адже вищеперелічені процедури найбільш трудомісткі і в той же час дають можливість отримати аудиторські докази з високим ступенем достовірності. Р. Адамс вважає, що даний метод має такі обмеження: по-перше, застосування цього прийому потребує надзвичайно багато часу та величезних витрат, а по-друге, аудитор перевіряє лише те, що відображено у звітності, і не може гарантувати, що нічого суттєвого з фактів господарської діяльності не було пропущено<sup>45</sup>.

---

льність: основы организации: учебно-практическое пособие / Лариса Ивановна Воронина. — М.: Экспресс, 2007. — с. 12-13; Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. / Ніна Іванівна Дорош. — К.: Знання, 2006. — с. 30; Миронова О.А. Аудит: теория и методология: учеб. пособие: для чтения курсов «Аудит» студентам и магистрам специальностей «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет и аудит», «Налоги и налогообложение» / О.А. Миронова, М.А. Азарская. — 2-е изд., испр. — М.: Омега-Л, 2006. — с. 24; Шеремет А.Д. Аудит: Учебник. / Шеремет А.Д., Суйц В.П. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2004. — с. 42

<sup>43</sup> Аудит Монтгомері / 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. — с. 531-532

<sup>44</sup> Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. — с. 172

<sup>45</sup> Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. — с. 172

З цими зауваженнями слід погодитися, але водночас необхідно враховувати, що вони, а особливо друге обмеження, властиві аудиту в принципі. Аудитор згідно з вимогами Міжнародних стандартів аудиту повинен висловити думку з двох питань: по-перше, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності, а по-друге, чи не містять фінансові звіти суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки (п. 11 МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту»)<sup>46</sup>. Отже, напрошується цікавий висновок. Суцільна перевірка взагалі нікому не потрібна, адже від аудиторів начебто чекають підтвердження певних характеристик фінансової звітності не в абсолютному вираженні, а в зовсім іншому варіанті. Стовідсоткова перевірка операцій та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку не становить необхідної умови формування аудиторської думки про достовірність фінансової звітності. Аудиторські підприємства в ході перевірки не повинні встановлювати достовірність звітності з абсолютною точністю, але повинні встановити її достовірність в усіх суттєвих аспектах. Можливо, це дійсно правильний висновок, адже кваліфікованому користувачеві фінансової звітності для прийняття рішень, як правило, не потрібна абсолютна точність показників, часто буває достатньо оцінити порядок їх числового значення. Хоча, чи знають користувачі аудиторського висновку, що на них чекає в його результативній частині?

Якщо не можна здійснити суцільну перевірку операцій, то необхідно зосередити увагу на таких категоріях:

- на внутрішньому контролі як методі виявлення помилок, попередження зловживань та забезпечення повноти облікових записів;
- на вибіркового дослідженні як засобові отримання надійних доказів, оскільки метод статистичного вибіркового дослідження досягнув такого рівня розвитку, при якому вивчення незначної за обсягом вибірки дає можливість сформулювати обґрунтовані висновки про кількість помилок у всій генеральній сукупності;
- на аудиторському ризику або аудиторській надійності (протилежний термін), адже природним результатом вибіркової перевірки буде невиявлення певної частини можливих відхилень та помилок, які призводять до викривлення показників звітності, тому аудиторі повинні намагатися при проведенні перевірки максимально знизити аудиторський ризик;

<sup>46</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 79

- на рівні суттєвості або матеріальності, під яким розуміють граничне значення помилки фінансової звітності, починаючи з якої кваліфікований користувач з великим ступенем ймовірності не зможе зробити на її основі правильні висновки та прийняти правильні економічні рішення, або розмір помилкових даних (включаючи пропуски) у фінансовій звітності, який з урахуванням конкретних умов та обставин перевірки впливає на судження користувача інформації та у зв'язку з цим робить ймовірним зміни у прийнятих ним рішеннях. При цьому аудитор зобов'язаний брати до уваги дві сторони суттєвості: якісну та кількісну.

Саме такі міркування і обумовили розвиток двох інших концепцій аудиту, які визначають підходи до його проведення, принципи побудови правил (стандартів).

*Системно орієнтований аудит*, пов'язаний з внутрішнім аудитом та контролем, базується на спостереженні, вивченні та оцінюванні систем, які контролюють операції. Мета аудитора при здійсненні аналізу та оцінці внутрішнього контролю полягає у встановленні ступеня довіри до нього, що у свою чергу використовується при визначенні характеру, обсягу та тривалості за часом процедур перевірки на відповідність і по суті. Доведено (в рамках даного підходу), що якщо система внутрішнього контролю працює ефективно, то ретельна перевірка не потрібна, оскільки можна довіряти системі внутрішнього контролю в розкритті помилок та порушень. Якщо відсутність контролю є очевидною або він навряд чи може бути визнаний як ефективний, аудитор повинен відразу ж перейти до виконання перевірки по суті, не виконуючи перевірки на відповідність. Р. Адамс наводить слова Р. Родса: «Там, де основні вимоги до контролю не виконуються або де процедури нагляду та ревізії не поєднуються ефективним способом, слід виконувати лише перевірку по суті»<sup>47</sup>.

У центрі філософії аудиту, який базується на системно орієнтованому підході, покладений принцип, згідно з яким: якщо аудитор оцінює систему внутрішнього контролю як ефективну, а потім здійснює серію перевірок на відповідність (перевірки контрольних моментів), котрі підтверджують дану оцінку, то немає необхідності у виконанні значної кількості тестів самої фінансової звітності (тобто перевірок по суті), оскільки для отримання надійної та підтвердженої інформації аудитор може покластися на облікову систему підприємства.

Р. Адамс виділяє такі основні стадії процесу аудиту, який базується на системно орієнтованому підході:

<sup>47</sup> Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – с. 179

1. Планування, реєстрація та контроль.
2. Вивчення та оцінка систем контролю.
3. Перевірка систем та інформації на виході.
4. Отримання аудиторських доказів (свідчень).
5. Аналіз фінансової звітності.
6. Доведення думки аудитора до акціонерів<sup>48</sup>.

Р. Адамс зазначає, що системно орієнтований підхід потребує від аудитора:

- впевнитися в існуванні таких систем та описати кожну з них;
- оцінити ймовірність того, наскільки надійна кожна з систем (чи забезпечує вона повноту записів, попереджує помилки, виявляє та попереджує зловживання);
- перевірити, чи повністю внутрішній контроль виконує своє призначення;
- залежно від результатів перевірки зробити висновок про ефективність внутрішнього контролю (в цьому випадку кількість детальних перевірок фінансової звітності по суті можна скоротити) або про те, що в деяких місцях він слабкий і на нього не завжди можна покластися (в такому випадку кількість перевірок по суті, які виконуватимуться надалі, необхідно збільшити)<sup>49</sup>.

Даний підхід виник унаслідок ускладнення організаційної структури економічних суб'єктів, виникнення великих структур типу корпорацій. Можна стверджувати, що формування даного підходу є спробою узгодити критерії «ефективність перевірки» та «тривалість перевірки». Його ефективність підтримується і зараз, саме цей підхід покладений в основу діючих стандартів та інструкцій. У передмові до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності зазначено, що комітети з аудиту та ефективна система внутрішнього контролю допомагають звести до мінімуму фінансові, операційні ризики та ризики дотримання, а також підвищити якість фінансової звітності<sup>50</sup>.

Водночас слід відмітити, що оцінка системи внутрішнього контролю — це більш складна процедура, ніж перевірка документів. Крім того, оцінка аудитором системи внутрішнього контролю як ефективної не гарантує відсутності помилок. Отже, в даному підході суб'єктивізм починає займати домінуючу позицію, адже немає чітких відповідей на питання, що таке система внутрішнього контролю, які її обов'язкові складові, які критерії її оцінки, в тому числі на різних підприємствах тощо. Отже, постає риторичне питання: «Що простіше перевірити: механізм дії системи чи результат її функціонування?»

<sup>48</sup> Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. — с. 22

<sup>49</sup> Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. — с. 171

<sup>50</sup> Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts), що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844)



*Аудит, який базується на ризику, або ризико-орієнтований* («ймовірнісний» підхід, за визначенням Р. Адамса<sup>51</sup>), передбачає здійснення в ході аудиторських перевірок та при наданні інших аудиторських послуг, у першу чергу, розрахунку аудиторського ризику (за спеціально розробленими методиками). Даний підхід — це логічне продовження системно орієнтованого, він доповнює його, надаючи більшого значення аудиторським доказам, які можна одержати не лише від вивчення систем внутрішнього контролю, але й від проведення процедур аналізу та вивчення факторів внутрішнього ризику. Р. Адамс виділяє такі основні джерела доказів, які використовуються при ризико-орієнтованому підході:

- внутрішні фактори (чи відноситься підприємство до традиційних галузей, чи до галузей високих технологій, якими були результати проведення аудиту в попередні роки тощо);
- процедури аналізу (показники, отримані шляхом співставлення результатів звітного періоду з результатами минулих років, із плановими показниками та з нормативами);
- процедури внутрішнього контролю (вони, зазвичай, становлять головне джерело доказів)<sup>52</sup>.

За цим підходом обсяг перевірок на відповідність та по суті визначається оцінкою ризику, тому аудиторіві найперше необхідно встановити допустимий загальний рівень аудиторського ризику. Найчастіше аудитори використовують вибіркиму перевірку, а при цьому прийнято вважати, що допустимий аудиторський ризик формування неправильної думки щодо перевірених даних складає 5%. Отже, якщо можна визначити величину аудиторського ризику, внутрішнього ризику та ризику контролю, то можна визначити й величину ризику невиявлення, дані про який дозволять аудитору значно точніше визначити характер, обсяг і тривалість процедур по суті.

Прийнято виділяти два основних методи оцінки аудиторського ризику: оціночний (інтуїтивний), який полягає в тому, що аудитори, виходячи із власного досвіду, визначають аудиторський ризик на основі звітності в цілому або окремих груп операцій на рівнях «високий», «ймовірний» та «малоймовірний», і використовують таку оцінку при плануванні аудиту, та кількісний, який передбачає кількісний розрахунок моделей аудиторського ризику.

В літературі для опису механізму формування величини аудиторського ризику останній подається у вигляді добутку трьох величин (ймовірностей), які відносяться до різних елементів процесу тестування:

$$AP = BP * PK * PH,$$

<sup>51</sup> Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – с. 177

<sup>52</sup> Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – с. 177

де AP — аудиторський ризик, величина якого визначається заздалегідь (наприклад, 5%); BP — внутрішній ризик, який існує незалежно від наявності систем внутрішнього контролю (залежить від якості управління, складності технології тощо), а його величина визначається аудитором за результатами виконання попередніх оглядів та досліджень; PK — ризик контролю (аудитор визнає, що деякі помилки залишаються непоміченими системами внутрішнього контролю), величина якого визначається подібно до величини внутрішнього контролю; PH — ризик невиявлення, ситуація, коли аудитор також визнає, що помилки, непомічені системами внутрішнього контролю, можуть залишитися невиявленими і при проведенні аудиту.

Саме ризик невиявлення є величиною залежною і невідомим членом рівняння. Він визначається як рівень ризику, який аудитор готовий допустити, беручи до уваги величини внутрішнього ризику та ризику контролю. Якщо величину аудиторського ризику обрати в розмірі 5%, внутрішній ризик оцінити на рівні 100% (такий рівень приймають аудитори, укладаючи договори з певним підприємством вперше), а ризик контролю — на рівні 30% (це достатньо низький рівень ризику, який означає, що всі, необхідні, на думку аудитора, види контролю справді виконуються), то величина ризику невиявлення буде становити:

$$PH = AP / (BP * PK) = 0,05 / (1,00 * 0,30) = 0,1666.$$

Якщо максимальна величина ризику невиявлення, при якій величина аудиторського ризику залишається нижчою 5%, дорівнює 16,67%, то це означає, що необхідний ступінь впевненості від проведення перевірки по суті повинен становити приблизно 83%. Обсяг вибірки для проведення перевірки по суті залежить від бажаного ступеня впевненості. Зазвичай, чим вищий ступінь бажаної впевненості, тим більшим повинен бути обсяг вибірки. У ситуаціях, коли аудитор вважає, що рівень внутрішнього ризику низький, а система внутрішнього контролю може попередити виникнення помилок в обліку, то він тоді може обрати більш високий рівень невиявлення (тобто від виконання перевірки по суті буде вимагатися значно нижчий ступінь впевненості).

Описана вище найпростіша модель оцінки аудиторського ризику (визначення ризику невиявлення шляхом ділення загальної величини аудиторського ризику на добуток властивого (невід’ємного) ризику та ризику систем контролю) наводиться в більшості посібників з аудиту, як вітчизняних, так і зарубіжних. Існують і інші варіанти такої моделі, в яких її компоненти розподіляються на складові, які відображають вплив виділених факторів<sup>53</sup>. У наукових публікаціях пропонуються мультиплікативні моделі ризику, причому виділяються десятки факторів. Наприклад, Шеремет А.Д. та Суйц В.П. розподіляють ризик невиявлення на ризик аналізу, ризик при перевірках по суті, ризик вибіркового дослідження<sup>54</sup>. В інших роботах виділяють ризик, викликаний відсутністю на підприємстві чіткого розподілу обов’язків та відповідальності, ризик втрати даних, ризик, обумовлений використанням нелегальних копій електронної обробки даних тощо. Слід назвати моделі оцінки складових аудиторського ризику із застосуванням бальних оцінок, запропоновані Бичковою С.М. та Растамхановою Л.М.<sup>55</sup>, які можуть бути використані для оцінювання суб’єктивних ймовірностей ризику.

<sup>53</sup> Петренко С.Н. Риски аудиторской деятельности: Научно-практическое пособие. / С.Н. Петренко – К.: Эльга, Ника-Центр, 2003. – 84 с.

<sup>54</sup> Шеремет А.Д. Аудит: Учебник. / Шеремет А.Д., Суйц В.П. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2004. – с. 157

<sup>55</sup> Бичкова С.М. Риски в аудиторской деятельности / С.М. Бичкова, Л.Н. Растамханова. Под ред. проф. С.М. Бичковой. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.: ил.

Проте слід зазначити, всі наведені моделі, на наш погляд, відрізняються надлишковою описовістю та можуть бути застосовані на практиці з певною мірою умовності, перш за все тому, що використані в них перемінні неможливо однозначно та об'єктивно оцінити. Всі названі величини ризику, всі елементи моделі можуть бути оцінені лише інтуїтивно, а сама модель оцінки величини аудиторського ризику (добуток певних складових) до цих пір не отримала теоретичного обґрунтування. Швидше за все, подібні моделі можуть використовуватися з метою виділення факторів, які впливають на величину ризику, з метою розуміння, що перераховані фактори сумісно (мультиплікативно) впливають на величину ризику, а зміна впливу будь-якого з них збільшує або зменшує величину аудиторського ризику. Такого роду моделі наводяться, скоріше, для надання певного «уточнення» обговорюваної проблеми, аніж для практичного застосування, адже в них не демонструється, та й не може бути показана сама можливість їх об'єктивного вимірювання.

В «Аудиті Монтгомері» зазначається, що вже було здійснено чимало спроб по створенню математично обґрунтованих моделей оцінки ризику, проте немає необхідності кількісно визначати аудиторський ризик або його компоненти. У дійсності було б неможливо об'єктивно розраховувати певні компоненти аудиторського ризику внаслідок значної кількості перемінних, які впливають на них, та суб'єктивного характеру багатьох з цих перемінних. Відповідно, багато аудиторів і не намагаються встановити чіткі величини для факторів ризику<sup>56</sup>.

Наведена класифікація концепцій розвитку аудиту, яка базується на зміні підходів до його проведення, дозволяє найчіткіше уявити пріоритетність застосовуваних методів аудиторської перевірки та аудиторських процедур, і разом з тим переконує, що система аудиту та вибір методів його проведення будуються дослідниками (в даному випадку аудиторами) з певною цільовою установкою. У кожному конкретному випадкові мету та задачі аудиту визначає замовник (звичайно, з врахуванням обмежень, встановлених міжнародними стандартами аудиту, огляду, супутніх послуг, надання іншої впевненості та погоджених процедур), а тому його вимоги повинен враховувати аудитор, обираючи залежно від поставленої мети та завдань конкретні аудиторські процедури. Такі процедури повинні бути певним чином «ухвалені» замовником для того, щоб він хоча б мав уявлення про те, які методи будуть застосовуватися з метою уникнення в майбутньому непорозуміння. З іншого боку, замовників цікавить кінцевий результат, а не те, якими способами він був досягнутий.

<sup>56</sup> Аудит Монтгомері / 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. – с. 140

Проте, оскільки аудитору слід буде надалі пояснювати, чому він вважає, що на підприємстві існують викривлення, більшість власників навряд чи вдовольняться відповіддю про рівень аудиторського ризику та ступінь недовіри до системи внутрішнього контролю. Саме до цього і повинен бути готовий аудитор, а тому йому необхідно шукати компроміс між розумінням користувачами мети та задач аудиту та стратегією перевірки.

В цілому можна стверджувати, що розвиток аудиторських процедур відбувається в напрямку від суцільної перевірки документів до розробки методів та прийомів, які дозволяють аудиторів сформувати власну думку без застосування простих прийомів перевірки всього обсягу документації. Це цілком логічно, адже розміри підприємств, кількісні та якісні характеристики їх операцій «фізично» не дозволяють застосовувати лише підтверджуючі прийоми перевірки документів. Аудиторські процедури першої стадії (підтверджуючий аудит) можна охарактеризувати як прямі, а другої та третьої (системно та ризико-орієнтований) — як непрямі. В цілому тенденція розширення сфери застосування непрямих методів закономірна і для сфери державного фінансового контролю (податкового контролю, діяльності контрольно-ревізійних установ тощо).

Поряд з цим, на нашу думку, дані стадії аудиту не можна класифікувати за ступенем розвитку, не можна говорити, що наступна стадія повністю виключає попередню, адже всі ці методи застосовуються в даний час на практиці при проведенні аудиторських перевірок. При цьому слід відмітити, що розмежування системно орієнтованого аудиту та аудиту, який базується на ризику, вельми умовне. Доказом тому є те, що в міжнародних стандартах аудиту відсутні стандарти, присвячені окремо аудиторському ризику та окремо — внутрішньому контролю. Існує група стандартів 300-499 «Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики», в яких даному питанню присвячені стандарти 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» і 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»<sup>57</sup>. Детально стадії і етапи процесу аудиторської перевірки фінансової звітності на різних етапах розвитку аудиту (підтверджуючий, системно орієнтований, аудит, що базується на ризику) детально розглянуто в монографії Рудницького В. С. «Методологія і організація аудиту»<sup>58</sup>.

З іншого боку, розвиток аудиторських процедур, перехід від аудиту підтверджуючого до аудиту ризико-орієнтованого показує розвиток під-

<sup>57</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 276-328, 338-361

<sup>58</sup> Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту [Монографія] / В. С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – с. 105-106

ходів до мети та завдань аудиту, яскраво характеризує зміну, а точніше, розширення вимог, які замовники висувають до аудиторів, а аудитори спроможні задовольнити у зв'язку з розвитком економічної науки.

В «Аудиті Монтгомері» зазначено, що, здійснюючи перевірку, незалежні аудитори виконують дві функції:

- функцію висококваліфікованого збирача та оцінювача свідчень на підтвердження повноти, правдивості та арифметичної точності представленої у фінансовому звіті інформації;
- функцію перевірки відповідності розшифрувань та оцінок у фінансовому звіті загальноприйнятим правилам обліку, функція інтерпретації фактів, які підтримують висновки у фінансових звітах, та оцінка зроблених висновків<sup>59</sup>.

Підкреслюється, що з часом, а особливо в кінці 90-х років XX ст., функція збору свідчень (доказів) постійно відсувається на задній план, а все більшого значення надається функції інтерпретації та оцінці. З цього аж ніяк не випливає, що перша функція не важлива. Це лише означає, що значно зросла роль оціночної функції.

Саме врахування зміни мети і ролі аудиторів покладено в основу іншої класифікації концепцій аудиту: адекватності, контролінгу та консалтингу<sup>60</sup>, визначення яких часто застосовуються як синоніми до назв трьох перших згаданих концепцій. Дані теорії, так би мовити, окреслюють межі ролі аудитора, мету та задачі його діяльності.

*Теорія адекватності, або теорія «сторожового пса»*, ґрунтується на об'єктивності. Сутність теорії зводиться до твердження, що аудит проводиться в інтересах власників, а отже, аудитор — це «сторожовий пес», який охороняє власність («добро») господарів. Ця теорія виходить з того, що аудитору достатньо вказати ступінь адекватності даних бухгалтерського обліку, переконуючи тим самим власника в думці, що бухгалтерський звіт складений правильно і що він може бути впевненим у наданих даних, оскільки аудитор, який розкриває правду, це найкращий «пес», який захищає власника. Недолік цієї теорії полягає в тому, що аудитор відповідає на питання, якою ситуація є насправді, але ця інформація на момент ознайомлення з нею потенційного інвестора вже застаріває.

*Теорія контролінгу, або теорія «собаки-шукача»*, виникла в першій чверті XX сторіччя і також робить ставку на об'єктивність, але за допомогою

<sup>59</sup> Аудит Монтгомері / 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. – с. 29

<sup>60</sup> Банковский контроль и аудит / Сибирский институт финансов и банковского дела: Учеб. пособие / [Н.В. Фадеекина, Е.К. Болгова, М.Н. Скурихин, А.В. Брыкин]; Под общей ред. д-ра экон.наук, проф. Н.В. Фадеекиной. – М.: Финансы и статистика, 2002. – с. 39-41; Леворш Ж. Роль аудита в деловом мире / Ж. Леворш // Контролинг. – 1992. – № 2. – С. 39-50; Соколов Я.В. Роль теории аудита в процессе подготовки кадров / Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Аудиторские ведомости. – 1998. – №2. – С. 16-20

непрямих методів, і краще розкриває механізм управління підприємством та, головне, дозволяє розкрити невикористані резерви. Відповідно до даної теорії мета аудиту переміщується з «мертвих документів» на «живу організацію» внутрішнього контролю на підприємстві, яке перевіряється. В цьому випадку мова йде про аналіз ефективності контролю, і, відповідно, тут аудитор не «сторожова собака», а «собака-шукач», яка повинна показати власнику, наскільки ефективно працює найнята ним адміністрація.

Соколовим Я.В. та Бичковою С.М. наводиться приклад, який переконливо показує розбіжності між теоріями адекватності та контролінгу<sup>61</sup>. Аналіз такої ситуації, як отримання підприємством за звітний рік Х грошових одиниць прибутку, представлений наступним чином:

1. Здійснивши детальну перевірку підприємства, «сторожові пси» будуть стверджувати, що дійсний прибуток дорівнює обліковому (або незначною мірою, без суттєвих наслідків, відрізняється від нього). Аудит у цьому випадку буде вважатися виконаним.

2. Задача «шукачів» зводиться до того, щоб на підставі аналізу діяльності адміністрації, її управлінських рішень показати власникам, що адміністрація за умови більш ефективної роботи могла б отримати не Х прибутку, а Х+Д, але якщо б працювали гірше, то прибуток міг би бути і меншим, наприклад, Х-Д. У цьому випадку аудиторські процедури зводяться до непрямих методів, які розкривають слабкі місця в управлінні, а увага аудиторів концентрується на тому, щоб саме ці слабкі місця були перевірені. В даному випадку мова йде не про усунення всіх відхилень, включаючи і порушення правил обліку, а про їх значимість. Матеріальними (або суттєвими, значимими) вважаються ті відхилення, які можуть здійснити вплив на прийнятті управлінські рішення, тому аудитор повинен їх виявити. В рамках даної теорії розкривається механізм управління підприємством, вона дозволяє розкрити невикористані резерви, але має і свої недоліки, зокрема, зниження ступеня об'єктивності звітних даних.

*Теорія «собаки-поводиря», або теорія консалтингу*, пов'язана з ефективністю роботи підприємства і зводить задачі аудиту не до аналізу адекватності, не до встановлення ступеня надійності внутрішнього контролю, а до аналізу ефективності роботи самого підприємства<sup>62</sup>. При цьому ефективність роботи підприємства визначається ефективністю роботи його працівників та, перш за все, адміністрації. За даним підходом контроль за діями працівників та посадових осіб замінюється оцінкою роботи коле-

<sup>61</sup> Соколов Я.В. Роль теории аудита в процессе подготовки кадров/ Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Аудиторские ведомости. – 1998. – №2. – С. 16-20

<sup>62</sup> Sherer C. Auditing and Accountability. / Michael Sherer, David Kent. – Pitman, London, 1983. – 208 p.; Tinker T. Paper Profits: A Social Critique of Accounting. / Tony Tinker. – Continuum International Publishing Group Ltd, London, 1985. – 230 p.

ктиву в цілому, що повинно стати засобом зняття соціальних конфліктів як на підприємстві, так і в суспільстві взагалі. Основними особливостями даної теорії можна визначити те, що найважливішими процедурами вважаються, по-перше, тести, причому тестування саме суб'єктивної поведінки, а не тестування документів, а по-друге, оцінка ризику, оскільки розрахунок невизначеності, в умовах якої приймаються ті чи інші рішення, складає основу роботи аудитора. Отже, теорія консалтингу базується на суб'єктивних оцінках і дозволяє виявити те, що лежить за межами документів, за межами зареєстрованих фактів господарської діяльності. Проте вона також має багато слабких місць, оскільки надто велика увага приділяється припущенням, а іноді й фантазіям адміністрації.

На наш погляд, всі вищеописані теорії аудиту (адекватності, контролінгу та консалтингу) цілком рівноцінні та не замінюють одна одну, оскільки вони розкривають різноплановість мети і завдань аудиту, що, в першу чергу, необхідно для суспільства в цілому, аби воно могло повноцінно скористатися можливостями аудиту. Кожна з розглянутих теорій переслідує свої цілі та відповідає на конкретні питання, в той же час, взаємодоповнюючись, вони в чомусь і суперечать одна одній. Перші дві теорії переслідують мету досягти об'єктивності, але аудитор, відповідаючи на питання, що є в дійсності, не може досягти цієї об'єктивності, оскільки його думка на момент ознайомлення з нею потенційного інвестора вже застаріває. Друга теорія дозволяє досягти більшої об'єктивності за допомогою непрямих методів і краще розкриває механізми управління підприємством та, головне, дозволяє показати невикористані резерви, проте ступінь об'єктивності звітних даних при цьому знижується. Третя теорія оперує суб'єктивними оцінками та дозволяє виявити те, що приховується за документами, за межами зареєстрованих фактів господарського життя і, на відміну від двох попередніх, націлена не в минуле, а в майбутнє. Але саме це становить її найслабкіше місце, оскільки надто велика увага приділяється припущенням, хоча аудитор повинен завжди оцінювати реальний стан справ, а не оцінювати прогнози.

Головна ж проблема полягає в тому, що названі теорії, визначаючи різні, але логічні та обґрунтовані підходи до ролі аудитора, не повною мірою підтверджуються реальною дійсністю, оскільки всі вищеописані задачі «собак-шукачів» та «собак-поводирів» не повністю вписуються у вимоги існуючих міжнародних стандартів аудиту. Про зміну цілей аудиту, на наш погляд, можна стверджувати лише у випадку повного інформування користувачів, тобто у випадку надання їм у документі, який вони можуть безперешкодно отримати, результатів оцінки тих об'єктів, акцент на які переміщується в кожній теорії (система внутрішнього контролю, ризику

діяльності підприємства, ефективність роботи підприємства, дотримання вимог законодавства тощо).

Якщо розглядати обов'язковий аудит, користувачів результатами аудиторської роботи ми можемо представити у вигляді трьох груп: управлінський персонал, реальні власники підприємства, широке коло інших користувачів (потенційні акціонери, інвестори тощо). Міжнародні стандарти аудиту значну увагу приділяють інформуванню управлінського персоналу різних рівнів і зобов'язанню аудиторів повідомляти управлінському персоналу певну інформацію, виявлену під час проведення аудиту фінансової звітності, яка важлива і стосується найвищого управлінського персоналу при здійсненні ним контролю за фінансовою звітністю і розкриттям інформації (додаток А).

Але, на жаль, така інформація найчастіше залишається поза змістом аудиторського висновку. Отже, у вимогах Міжнародних стандартів аудиту така зміна цілей аудиту, на наш погляд, чітко не прослідковується, оскільки згідно МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» у найважливішому документі — звіті незалежного аудитора — висновок робиться лише стосовно того, чи достовірно, в усіх суттєвих аспектах фінансові звіти відображають (або надають достовірну та справедливую інформацію про) фінансовий стан компанії АВС станом на 31 грудня 20X1 року, її фінансові результати та рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (п. 35)<sup>63</sup>. Зазначається, що, виконуючи оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосується підготовки та достовірного представлення фінансових звітів, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (п. 31 «б»)<sup>64</sup>. Отже, незважаючи на те, що сама система внутрішнього контролю розглядається аудитором, результати такої оцінки користувачам аудиторського висновку не надаються, а включаються, в найкращому випадку, до інформації, яка подається найвищому управлінському персоналові (МСА 265 ««Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»<sup>65</sup>). Поді-

<sup>63</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 691

<sup>64</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 690-691

<sup>65</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 250-262



бні вимоги містить і Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності<sup>66</sup>. Так, у статті 41 «Комітет з аудиту» зазначено, що аудитор чи аудиторська фірма повинні в обов'язковому порядку доповідати комітетові з аудиту (який повинен мати, окрім деяких винятків, кожний суб'єкт суспільного інтересу) про ключові питання, пов'язані з обов'язковим аудитом, та, зокрема, про суттєві прогалини у внутрішньому контролі у контексті процесу фінансової звітності.

Отже, мова йде про невиключення відповідної інформації до аудиторського висновку, що, безумовно, обмежує можливості аудиту як засобу зменшення інформаційного ризику. Якщо здійснюється ініціативний аудит, і користувачем аудиторського висновку є лише той самий управлінський персонал, то конфлікту ніякого не виникає, але у випадку обов'язкового аудиту, коли кількість користувачів аудиторського висновку значно розширюється і не обмежується лише управлінським персоналом, а отримати додаткові аудиторські звіти вони не можуть, то в такому разі ми повинні вести мову про невиконання аудитом тих завдань, які, фактично, висувають перед ним згадані теорії.

Проте даний підхід не є таким однозначним. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» визначає мету аудиторської перевірки фінансових звітів у такий спосіб: надання аудиторіві можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності (п. 11 «а»)<sup>67</sup>. Отже, чи повинен аудитор виходити за межі відповідних критеріїв або вимог концептуальної основи фінансової звітності, порядку її подання та давати оцінку додаткових об'єктів, які не стосуються принципів підготовки та якісних характеристик фінансової звітності? У цьому випадку Редько О.Ю. бачить важливу проблему і наголошує, що аналіз вітчизняної аудиторської практики свідчить, що професійна незалежність часто стає предметом впливу державних регуляторних органів, особливо на ринку цінних паперів, фінансових послуг та у сфері банківського бізнесу. Саме в цих сферах державні регулятори обирають найбільш легкий (з адміністративної точки зору) шлях —

<sup>66</sup> Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts), що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844)

<sup>67</sup> 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., Зєніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 79

замість того, щоб установлювати вимоги до змісту фінансової звітності, яка оприлюднюється, вони встановлюють вимоги до аудиторського висновку. Це спонукає аудитора розкривати інформацію, яку не наводить у звітності її емітент. Хибність такого підходу, перш за все, полягає у втраті формальної ознаки професійної незалежності аудитора в очах як емітента звітності, так і суспільства (власників)<sup>68</sup>.

Зміна цілей аудиту на сучасний момент найяскравіше прослідковується лише на прикладі США. Про внутрішній контроль як про обов'язковий елемент системи управління почали говорити у зв'язку з появою Закону Сарбейнса — Окслі (SOX) 2002 року, який став реакцією на скандали, пов'язані з махінаціями у звітності, в тому числі й відома справа корпорації ENRON.

Відповідно до даного документу з метою захисту інвесторів та суспільних інтересів шляхом забезпечення інформативності, достовірності та незалежності аудиторських висновків була створена Рада, мета якої полягає у нагляді за аудиторами публічних компаній (компаній, акції яких вільно продаються та купуються на фондових біржах) — Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB, офіційний сайт — <http://www.pcaobus.org>). PCAOB разом з Комісією з цінних паперів та бірж (SEC — Securities and Exchange Commissions) були розроблені і введені в дію аудиторські стандарти та правила, які повинні застосовуватися аудиторами при перевірці фінансової звітності публічних компаній (режим доступу до стандартів — [http://www.pcaobus.org/Standards/Standards\\_and\\_Related\\_Rules/index.aspx](http://www.pcaobus.org/Standards/Standards_and_Related_Rules/index.aspx)).

Вони не замінюють в повному обсязі стандарти, видані Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів — American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), а точніше, його Радою зі стандартів аудиту (Auditing Standards Board — ASB) — стандарти аудиту (Statements on Auditing Standards — SASs), стандарти з обліку та оглядових послуг (Statements of Standards for Accounting and Review Services — SSARs), а також стандарти завдань з підтвердження (Statements on Standards for Attestation — SSAEs) (офіційний сайт та режим доступу до стандартів — <http://www.aicpa.org>). Додатково розроблені стандарти, які стосуються саме поглибленого вивчення окремих питань, в основному, системи внутрішнього контролю. Даним законом передбачена (крім іншого) наявність у публічної компанії завіреного аудитором звіту про діяльність її системи

<sup>68</sup> Редько О.Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» [Електронний ресурс] / О.Ю. Редько; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. — К., 2009. — 40 с. — Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2009/09royspr.zip>

внутрішнього контролю. В цьому аспекті стандарти вимагають не лише констатувати в аудиторському висновку ефективність функціонування цієї системи, а й надати висновки щодо усунення недоліків, які були виявлені раніше.

Певним кроком у вирішенні даної проблеми у вітчизняній практиці стали вимоги Закону України «Про акціонерні товариства»<sup>69</sup>, в якому зазначено, що висновок аудитора крім даних, передбачених законодавством про аудиторську діяльність, повинен містити інформацію про факти порушення законодавства під час провадження фінансово-господарської діяльності, а також встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та звітності.

Підсумовуючи результати дослідження, слід зазначити, що, на наш погляд, на даний момент ґрунтовну основу та реальні докази мають лише ті концепції аудиту, які визначають розвиток та зміну правил (стандартів) і підходів до його проведення: підтверджуючий, системно орієнтований та аудит, який базується на ризику. Концепції аудиту, які визначають зміну мети та завдань аудиту, існують лише в теоретичному аспекті, оскільки вести мову про зміну мети аудиту можна лише у випадку інформування користувачів щодо результатів аудиторської праці про відповідні об'єкти, чого на практиці до останніх пір не відбувалося. Саме це було і є, на наш погляд, однією з причин виникнення «розриву в очікуваннях» в аудиті, тобто причиною неспівпадання інформаційних результатів перевірки, представлених аудиторами, та очікувань користувачів фінансової звітності, або невідповідності між тим, в чому, на думку суспільства, повинен полягати аудит, та можливостями реального процесу аудиту, який обмежений певними рамками. Зміна підходів до мети та завдань аудиту відбувається зараз, що підтверджується практикою такої країни, як США, державні регуляторні органи якої ввели додаткові стандарти щодо необхідності оцінки системи внутрішнього контролю та надання висновку з даного питання.

Слід підкреслити, що існують випадки, коли аудитор не може керуватися бажаннями замовників щодо висування завдань та вибору методів, оскільки результати його аудиту вплинуть на процес прийняття рішень не лише і не в першу чергу замовників, а й багатьох інших осіб. У таких випадках на допомогу має приходити держава, виступаючи певним гарантом шляхом запровадження обов'язкового аудиту та розробки вимог щодо його проведення. Розвиток цих підходів більшою мірою важливий з точки зору розвитку обов'язкового аудиту. Адже при ініціативному аудитові замовника

<sup>69</sup> Закон України «Про акціонерні товариства» від 17 вересня 2008 року №514-ХІV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=514-17>

в більшості випадків не задовольняють результати аудиту, які базуватимуться на оцінці системи внутрішнього контролю. Його цікавить результат роботи цієї системи, оцінити який може лише підтверджуючий аудит.

Отже, поки вимоги щодо мети та завдань аудиту не будуть закріплені у стандартах аудиту, потенційні можливості теоретичних концепцій аудиту будуть залишатися не використаними. На наш погляд, саме в цьому напрямку повинна відбуватися зміна аудиторських стандартів роботи, в тому числі і в нашій країні.

### **2.3. Проблема «розриву в очікуваннях» в аудиті: сутність, причини виникнення та шляхи подолання**

Аудит здійснюється не тільки з метою задоволення інтересів клієнта, але і в інтересах суспільства, забезпечуючи реалізацію конституційного права на інформацію у сфері підприємницької діяльності та економіки, і є однією з конституційних гарантій єдиного ринку, єдності економічного простору як однієї з основ конституційної побудови Української держави. Інакше кажучи, аудит становить інструмент забезпечення інформаційної та економічної безпеки громадян, суб'єктів підприємницької діяльності і держави. Проте ніколи не існувало єдиного підходу щодо визначення мети аудиту та вимог, які висуваються до нього, і нині часто виникає неузгодженість інформації, наданої аудитором, з очікуваннями зацікавлених користувачів (у тому числі і клієнта).

Як підкреслено в «Аудиті Монтгомері», професія аудитора пов'язана із суспільними зобов'язаннями, які виходять за межі послуг, що надаються конкретному клієнтові. Сутність аудиторських послуг вказує на турботу про суспільну користь, яка поширюється не лише на місцеві (локальні) інтереси аудиторів, а й значно далі. Часто позиції, які публічно відстоює в певних питаннях аудитор, вступають у протиріччя з інтересами одного чи більше клієнтів, у таких випадках професіонали повинні ставити інтереси суспільства вище своїх власних або інтересів конкретного клієнта. Отже, аудитори повинні визнавати свою професійну відповідальність перед суспільством в цілому<sup>70</sup>.

У професійній літературі з питань аудиту існує такий термін, як *«розходження в очікуваннях»*, або *«розрив в очікуваннях»*, який означає неспівпадання інформаційних результатів перевірки, представлених аудиторами, та очікувань користувачів фінансової звітності або невідповідність між тим, в чому, на думку суспільства, повинен полягати аудит, та мож-

<sup>70</sup> Аудит Монтгомері / 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. – с. 54

ливостями реального процесу аудиту, який обмежений певними рамками. Саме в зарубіжних виданнях, присвячених аудиту, підвищена увага приділяється аналізу причин виникнення такого розриву та шляхів його ліквідації. Це абсолютно логічно, адже саме в західних країнах вже років двадцять — тридцять тому відбулися процеси, пов'язані з невдалими перевітками, що і спричинило підвищення інтересу суспільства до кола обов'язків аудитора та сутності його роботи.

Крім того, слід зауважити, що проблема «розриву в очікуваннях» існує стосовно надання будь-якого виду послуг, а не лише аудиторської діяльності, і спеціалісти з маркетингу приділяють доволі значну увагу її дослідженню. У вітчизняній економічній літературі поки що ці питання не постають настільки гостро, хоча необхідність виявлення їх причин у сфері аудиторської діяльності та шляхів усунення становить надзвичайно актуальну наукову проблему.

Аудитори працюють у рамках законодавства, зокрема, міжнародних стандартів аудиту, які вимагають від них висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності. В Міжнародному стандарті аудиту 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» підкреслюється, що думка аудитора лише підвищує ступінь довіри визначених користувачів до фінансових звітів (п. 3)<sup>71</sup>. В МСА 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів» зазначається, що «через властиві обмеження аудиту існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення фінансової звітності можна не виявити навіть у тому разі, якщо аудит належно спланований і виконується відповідно до МСА» (п. 5)<sup>72</sup>. Ці положення міжнародних стандартів найяскравіше висвітлюють вимоги до аудиторів та обмеження їх відповідальності, але вони абсолютно не відповідають очікуванням користувачів.

Як підкреслює Р. Адамс, клієнти вважають, що аудит — це гарантія того, що звітність правильна, а отже, не містить помилок, гарантія відсутності невиявлених зловживань та засіб попередження зловживань в майбутньому, гарантія чесності адміністрації, прогноз стосовно вартості підприємства<sup>73</sup>. В дійсності жодна з цих думок не співпадає з тим, що аудиторів вважають своїм призначенням (рис. 2.3).

<sup>71</sup> 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., Зєніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. — К.: Видавництво «Фенікс», 2011. — С. 77

<sup>72</sup> 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., Зєніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. — К.: Видавництво «Фенікс», 2011. — С. 162

<sup>73</sup> Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. — С. 17

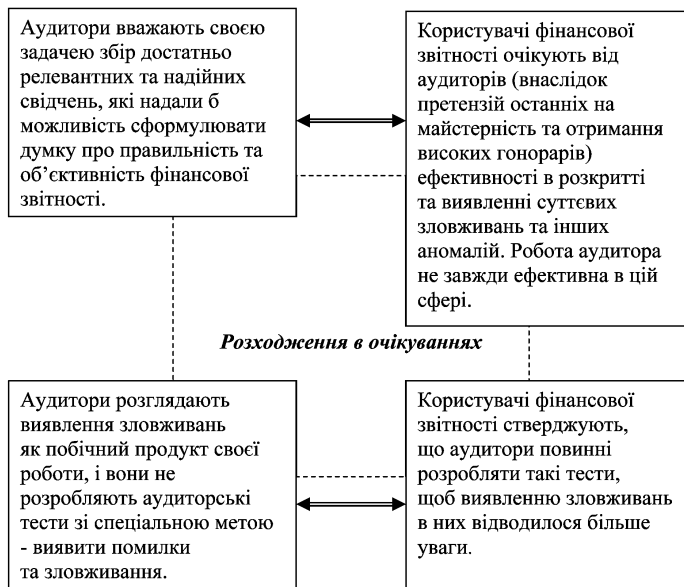


Рис. 2.3 Сутність «розходжень в очікуваннях», сформульована Р. Адамсом<sup>74</sup>

Сутність розриву в очікуваннях Р. Адамсом сформульована таким чином. Розрив (розходження у поглядах) проявляється в тому, що аудитори вважають своєю задачею збір надійних доказів та представлення своєї думки про фінансову звітність і відносять виявлення помилок до побічного продукту перевірки. Користувачі аудиторського висновку вважають, що обов'язок аудитора полягає, в першу чергу, у виявленні помилок (навмисних та випадкових), а також у підготовці таких аудиторських тестів, які б дозволяли виявити зловживання та невідповідності<sup>75</sup>.

З розходженнями у поглядах стикається і незалежність аудитора, скоріше, її нестача. Користувачі фінансової звітності хочуть, щоб аудитор був незалежним, неупередженим та безпристрасним для того, аби вони мали найбільший рівень впевненості у правильності аудиторського висновку. Якщо б виявилось, що аудитор, з якої-небудь причини, недостатньо незалежний, то довіра користувачів може бути підірвана, а зовнішній аудит не буде виправданим.

<sup>74</sup> Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – с. 379

<sup>75</sup> Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – с. 379

На наш погляд, найбільш повно «розрив в очікуваннях» та його складові проаналізовані у класичній праці «Аудит Монтгомері» (рис. 2.4).

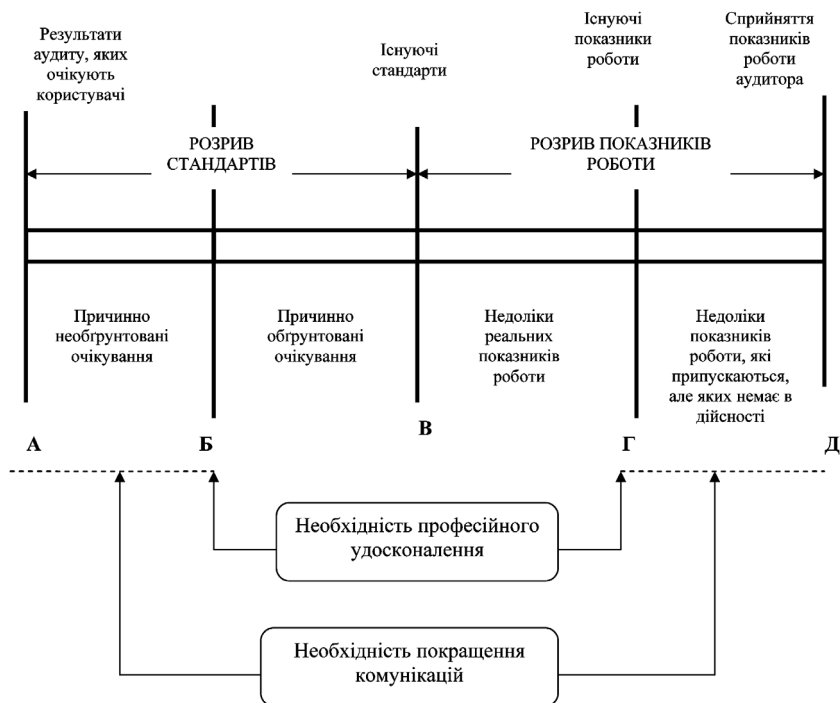


Рис. 2.4 Складові елементи «розриву в очікуваннях», запропоновані в «Аудиті Монтгомері»<sup>76</sup>

Складові елементу «розриву в очікуваннях» такі:

- горизонтальна смужка представляє повний розмір дефіциту, який можливий при розриві між найбільшими очікуваннями від аудиту та тим, що в дійсності дає аудит згідно зі сприйняттями користувачів;
- найбільші очікування від аудиту (точка А);
- те, що в дійсності дає аудит згідно зі сприйняттями користувачів (точка Д);
- показники роботи аудитора та якість фінансової інформації, які передбачені діючими стандартами (точка В);

<sup>76</sup> Аудит Монтгомері / Ф.Л. Дефлизи, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш, Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – с. 31-32

- відрізок смужки А-В (з поміткою «Розрив у стандартах») — очікування населення, які виходять за рамки діючих стандартів аудиту та обліку;
- відрізок смужки В-Д (з поміткою «Розрив в показниках роботи») — уявлення користувачів про те, що для показників роботи аудиторів або фінансової інформації, яка була піддана аудиту, не вистає того, чого вимагають від них діючі стандарти.

У запропонованій схемі акцентується увага на очікуваннях користувачів, які можуть бути обґрунтованими (розумними) та необґрунтованими (нерозумними), та їх сприйняттях, які, у свою чергу, можуть бути реалістичними та нереалістичними. Необґрунтоване очікування та помилкове (нераціональне, нереалістичне) сприйняття результатів виконаної роботи може підірвати довіру користувачів до аудиторів та перевіреної аудитором інформації не менше, аніж реальні помилки в аудиторській роботі.

В «Аудиті Монтгомері» «розрив в очікуваннях» представлений у вигляді двох складових: розрив між очікуваннями та вимогами (стандартами) і розрив між вимогами (стандартами) та результатами. Виділено дві причини виникнення розриву в очікуваннях та їх складові:

1. Користувачі аудиту очікують від нього набагато більше, аніж передбачено стандартами та нормативними документами. Якщо ці підвищені очікування обґрунтовані, відповідно потрібно внести зміни до стандартів та покращити роботу аудиторів, але якщо очікування нереально втілити в дійсність, то логічною повинна бути спроба змінити переваги користувачів. В більшості випадків це зробити неможливо, а тому аудитор повинен бути готовим до виникнення непорозумінь та намагатися подолати їх наслідки.

2. Користувачі результатами аудиторської перевірки вважають, що результати аудиту (при тому, що самі стандарти їх задовольняють) відрізняються від їх очікувань. Якщо аудитори дійсно недостатньою мірою дотримуються професійних стандартів, то необхідно покращити їх роботу. Якщо ж проблема полягає у помилковому сприйнятті результатів діяльності аудиторів, то необхідно знову ж таки змінити переваги користувачів, у протилежному випадку необхідно бути готовим до виникнення непорозумінь<sup>77</sup>.

«Завищені» вимоги користувачів на даному етапі соціально-економічного розвитку країни яскраво ілюструє Редько О. Ю., виділяючи критерії, які, як правило, визначають вітчизняні замовники аудиторських послуг з метою отримання належної якості останніх:

<sup>77</sup> Аудит Монтгомері / 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. – с. 31-32



- максимальна точність, обґрунтованість аудиторських висновків та консультацій;
- встановлення аудиторами максимальної кількості помилок чи будь-яких інших невідповідностей, викривлень тощо, причому це стосується не тільки обліку та звітності, а й діяльності в цілому;
- унеможливлення (після аудиторської перевірки) накладення на суб'єкта господарювання штрафних санкцій з боку фіскальних перевіряючих;
- оцінка якості знань та ефективності роботи управлінського персоналу;
- виявлення фактів шахрайства з боку персоналу;
- надання консультацій (або здійснення конкретних заходів), які б гарантовано безпечно сприяли зменшенню розміру сплати податків, зменшенню витрат та збільшенню прибутків, відшкодування з бюджету ПДВ тощо;
- запобігання хибним управлінським рішенням;
- повна лояльність до власників та захист їхніх інтересів;
- мінімальні терміни та вартість надання послуг;
- повна конфіденційність щодо виявлених недоліків або невідповідностей у роботі замовника та його управлінського персоналу, захист інтересів замовника в судових органах<sup>78</sup>.

Така інтерпретація розриву в очікуваннях, який виникає у процесі надання аудиторських послуг, наближена до теорії і практики маркетингу послуг. У зарубіжній та вітчизняній маркетинговій літературі описані методики, які дозволяють оцінити якість послуг з точки зору їх споживачів. Найбільш відома методика SERVQUAL (скорочення від «service quality» — «якість послуги»), відповідно до якої якість обслуговування, яке сприймається, визначається розходженням між очікуваннями споживачів та реально сприйнятою якістю<sup>79</sup>. Методика була запропонована в середині 80-х рр. XX сторіччя групою американських дослідників з Техаського університету. Вона була розроблена на основі серії фокус-груп та глибинних інтерв'ю з менеджерами компаній, які працювали у сфері послуг. За останні два десятиліття SERVQUAL неодноразово піддавалася критиці і теоретиків маркетингу, і дослідників-практиків, але методика достатньо міцно закріпилася у практиці маркетингових досліджень.

Автори SERVQUAL намагалися створити універсальну методику оцінки якості обслуговування саме з точки зору споживачів послуги. В результаті проведених досліджень був зроблений висновок, що якість обслуговування, яка сприймається, визначається розходженням між очікуваннями споживачів та реально сприйнятою якістю. Якщо очікування перевищують сприйнятий рівень обслуговування, клієнти відчують невдоволення та оцінюють обслуговування як неякісне. Якщо якість послуг

<sup>78</sup> Редько О. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / Олександр Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №1. – с. 46

<sup>79</sup> Parasuraman A. SERVQUAL: A multiple-item scale for measuring customer perceptions of service quality / A. Parasuraman, L. Berry, V. Zeithaml // Journal of Retailing. – Vol. 69 (Spring). – P. 12-40

ги перевищує очікування, обслуговування сприймається як гарне, клієнт задоволений.

При проведенні дослідження щодо рівня задоволення та причин виникнення «розриву в очікуваннях» необхідно вирішити дві задачі.

Перша задача полягає в необхідності виявлення очікувань споживачів відносно послуги, які складаються з кількох різних елементів. Останні включають:

- сервіс бажаний (той сервіс, який покупці сподіваються отримати, його рівень становить комбінацію того, що, на думку покупців, може бути, і того, що має бути їм надане в контексті їх персональних потреб);
- належний (граничний рівень очікування, мінімальний рівень сервісу, котрий покупець сприйме без невдоволення);
- передбачений (рівень сервісу, який покупці, фактично, очікують отримати);
- зону толерантності, що лежить між бажаним і належним рівнем обслуговування<sup>80</sup>.

Зона толерантності представлена певним проміжком, у якому покупці сприймають розбіжності в якості послуги. Інший спосіб охарактеризувати зону толерантності — представити її як діапазон обслуговування, у межах якого покупці не приділяють особливої уваги процесові надання послуги, і навпаки — коли обслуговування виходить за межі встановленого діапазону, покупці реагують або позитивно, або ж негативно.

Стосовно користувачів результатами аудиторської праці, то найбільш повно їх потреби, на наш погляд, охарактеризовані Бичковою С.М. та Ітигловою О.Ю.<sup>81</sup>, за їх визначенням — користувачі професійної думки аудитора.

Отже, користувачів результатами аудиту фінансової звітності зазначені вище автори поділяють за такими класифікаційними ознаками:

1. Залежно від обов'язковості аудиторської перевірки користувачі поділені на користувачів результатами обов'язкового аудиту та користувачів за власною ініціативою. Останні, у свою чергу, поділяються на активних, які займають активну позицію щодо достовірності наданої підприємством бухгалтерської інформації, та пасивних, які не висувають конкретних вимог до якості представленої підприємством бухгалтерської (фінансової) інформації. Бичкова С. М. та Ітиглова О. Ю. підкреслюють важливість

<sup>80</sup> Пашук О.В. Маркетинг послуг: стратегічний підхід: Навчальний посібник. / О.В. Пашук. – К.: ВД «Професіонал», 2005. – с. 148-149; Zeithaml V. The nature and determinants of customer expectations of service / V. Zeithaml, L. Berry, A. Parasuraman // Journal of the Academy of Marketing Science. – 1993. – 21. — № 1. – Р. 1-12

<sup>81</sup> Бичкова С.М. Контроль качества аудита. / С.М. Бичкова, Е.Ю. Итиглова – М.: Эксмо, 2008. – с. 15-20

активних користувачів, оскільки саме відповідно до їх потреб підприємства, які не є суб'єктами обов'язкового аудиту, ініціюють проведення аудиторської перевірки<sup>82</sup>.

2. Залежно від обсягу використаної інформації виділені користувачі, які використовують повний варіант аудиторського висновку, та користувачі, які використовують скорочений варіант аудиторського висновку. На наше переконання, така класифікація не відповідає вимогам щодо підсумкової інформації, які містяться в міжнародних стандартах аудиту. Її можна трансформувати наступним чином: користувачі, які використовують лише аудиторський висновок, та користувачі, які використовують аудиторський висновок та іншу додаткову інформацію, яка надається їм аудиторами.

3. За відношенням до суб'єкта аудиту розрізняють внутрішніх та зовнішніх користувачів.

4. Залежно від наявності формального договору з аудитором виділяють суб'єкта аудиту та зовнішніх відносно суб'єкта аудиту контрагентів. На наш погляд, більш доречним було б виділити безпосередньо замовника аудиту та третіх осіб.

Потреби користувачів Бичкова С.М. та Ітиглова О.Ю. класифікують таким чином<sup>83</sup>:

1. Всі групи зацікавлених користувачів об'єднує одна спільна мета, отже, *загальна інформаційна потреба*, яка полягає в тому, наскільки бухгалтерська інформація достовірна у всіх суттєвих аспектах. В рамках загальної інформаційної потреби як у внутрішніх, так і у зовнішніх користувачів мають місце *специфічні інформаційні потреби*, які вченими традиційно пояснюються як потреби зовнішніх та внутрішніх користувачів фінансової звітності.

2. У замовника аудиторської перевірки можуть бути як *установлені потреби*, які чітко оговорені на етапі планування та визначені умовами договору на надання аудиторських послуг, так і *приховані потреби*, які необхідно встановити у процесі надання аудиторських послуг, і, наприклад, вони можуть полягати в розробці на професійній основі компетентних рекомендацій та порад з різних питань бухгалтерського обліку, фінансового менеджменту, права та оподаткування, системи внутрішнього контролю тощо.

Але Бичкова С.М. та Ітиглова О.Ю. зауважують, що користувачі професійної думки аудитора, крім потреб, формують *власні очікування* відносно якості аудиту фінансової звітності, які пов'язані з тим, що прийняття

<sup>82</sup> Бичкова С.М. Контроль качества аудита. / С.М. Бичкова, Е.Ю. Итиглова – М.: Эксмо, 2008. – с. 17

<sup>83</sup> Бичкова С.М. Контроль качества аудита. / С.М. Бичкова, Е.Ю. Итиглова – М.: Эксмо, 2008. – с. 20

економічних рішень на підставі професійної думки аудитора не спричинить негативних наслідків у майбутньому. Такі очікування поділяються на дві групи:

- очікування відносно ходу аудиторської перевірки (дотримання аудитором запланованих строків та норм професійної етики, професійна компетентність та персональні якості аудитора тощо, тобто очікування відносно того, яким повинен бути і як повинен працювати аудитор);
- очікування відносно результатів проведення аудиту (наявність в аудиторському висновкові об'єктивної та неупередженої думки про достовірність фінансової звітності)<sup>84</sup>.

Крім того, Бичкова С. М. та Итиглова О. Ю. відмічають, що у клієнтів аудиторських фірм можуть виникати *завищені зауваження* відносно аудиту фінансової звітності, які полягають в тому, що аудитор за підсумками аудиторської перевірки повинен абсолютно гарантувати достовірність звітності клієнтам<sup>85</sup>. Ці завищені зауваження, на наш погляд, можна прирівняти до сервісу бажаного. Але до процесу аудиту застосовується поняття обґрунтованої (достатньої) впевненості, яке констатує обмежені можливості, які притаманні аудитові та які впливають на можливість виявлення аудитором викривлень фінансової звітності. Згідно з МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту», аудиторська перевірка призначена надати *достатню (обґрунтовану) впевненість* у тому, що фінансові звіти в цілому не містять суттєвих викривлень (п. 11 «а»)<sup>86</sup>. Отже, належний рівень надання аудиторських послуг — це певний рівень обґрунтованої (достатньої) впевненості, який споживачами аудиторських послуг сприймається як мінімальний.

Друга задача — це оцінка якості, яка сприймається. Споживача просять оцінити якість обслуговування в конкретній компанії. Одна з основних відмінностей між товарами та послугами полягає в тому, що послуги покупцям оцінити важче. Усі послуги можуть бути розміщені в континуумі, починаючи з «просто оцінити» і закінчуючи «важко оцінити», залежно від того, наскільки важливими є атрибути пошуку, досвіду чи довіри (подібна класифікація благ в теорії трансакційних витрат розглядалася в підрозділі 1.1). Ці три категорії атрибутів допомагають зрозуміти, як споживачі оцінюють різні типи пропозицій на ринку. Загалом існує тенде-

<sup>84</sup> Бичкова С.М. Контроль качества аудита. / С.М. Бичкова, Е.Ю. Итыглова – М.: Эксмо, 2008. – с. 20

<sup>85</sup> Бичкова С.М. Контроль качества аудита. / С.М. Бичкова, Е.Ю. Итыглова – М.: Эксмо, 2008. – с. 20

<sup>86</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 79

нція розташовувати більшість послуг, до яких відноситься й аудиторська діяльність, саме у правій частині континууму, підкреслюючи таким чином важливість для покупців високого ступеня атрибуту довіри (порівняно з такими іншими атрибутами, як пошук та досвід), що відображає дві основні розбіжності між товарами та послугами: відсутність відчуття надання послуги та мінливість того, що вклали, і того, що збиралися від неї одержати (що часто викликає проблеми контролю якості)<sup>87</sup>.

Модель оцінки якості послуг та «розходження в очікуваннях», сформована в рамках цієї концепції, представлена на рис. 2.5.



Рис. 2.5 Модель оцінки якості послуг та виникнення «розриву в очікуваннях» у споживачів

Причинами виникнення розходження «1» є незнання очікувань споживачів, розходження «2» — недостатня орієнтованість стандартів обслуговування на клієнтів, розходження «3» — невиконання стандартів обслуговування, розходження «4» — невідповідність дій обіцянкам. Використовуючи згадані рівні розходження, можна виділити наступні шляхи підвищення якості послуги, яка сприймається клієнтом:

- чітке розуміння компанією очікувань клієнтів;
- установлення адекватних стандартів обслуговування;

<sup>87</sup> Пашук О.В. Маркетинг послуг: стратегічний підхід: Навчальний посібник. / О.В. Пашук. – К.: ВД «Професіонал», 2005. – с. 152-154

- забезпечення рівня обслуговування, який відповідає встановленим стандартам;
- застосування врівноважених та раціональних тверджень у рекламній кампанії і в процесі спілкування з клієнтом.

Як підкреслено в «Аудиті Монтгомері», важливо, щоб професійні аудитори, які шукають ліків проти «розриву в очікуваннях», оцінювали їх реалістичність та їх сприйняття користувачами<sup>88</sup>.

Якщо причинно обґрунтовані очікування не відповідають вимогам стандартів (відрізок Б-В рис. 2.4) або якщо аудитор недостатньо дотримується професійних стандартів (відрізок В-Г рис. 2.4), то можна та й потрібно покращити стандарти або роботу аудиторів. У той же час якщо проблема полягає в нераціональних очікуваннях користувачів (відрізок А-Б рис. 2.4) або у помилковому сприйнятті результатів діяльності аудиторів (відрізок Г-Д рис. 2.4), то логічною буде спроба змінити переваги користувачів. Якщо це виконати неможливо, то професіонал повинен бути готовим до виникнення непорозумінь та намагатися подолати наслідки цих непорозумінь.

У фаховій літературі пропонуються деякі методи скорочення «розриву в очікуваннях».

Зокрема, Бичкова С.М. вважає, що основні методи скорочення «розриву в очікуваннях» повинні включати таке:

- підвищення обсягу робіт та послуг, що пропонуються аудиторам;
- покращення комунікаційних зв'язків (зі структурами внутрішнього контролю, між внутрішніми та зовнішніми аудиторами, з акціонерами);
- удосконалення процесу перевірки фінансової звітності (пояснення та посилення на окремі аспекти та виконанні оцінки відповідно до вимог нормативних документів, розгляд документів внутрішнього контролю, уточнення ролі та відповідальності внутрішніх аудиторів, дотримання етичних вимог, аналіз економічних досягнень та ефективності роботи керівництва);
- посилення ролі законодавчих рішень та зовнішнього контролю<sup>89</sup>.

З метою зближення позицій аудиторів та їх клієнтів, досягнення більш повного взаєморозуміння між ними Терехов О.О. пропонує такі заходи<sup>90</sup>:

1. Організаційно-владні зміни, наприклад, такі, при яких аудиторів буде призначати незалежна організація.
2. Зміна цілей аудиторської перевірки, до яких, зокрема, можна, наприклад, включити висловлення думки не лише на основі здійснених перевірок, але й на основі прогнозних оцінок, більш активна робота з виявлення зловживань.
3. Роз'яснювальна робота серед клієнтів, а також серед широкого кола користувачів бухгалтерської звітності та аудиторських висновків стосовно:

<sup>88</sup> Аудит Монтгомері / 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. – с. 31-32

<sup>89</sup> Бичкова С.М. Доказательства в аудите. / Светлана Михайловна Бичкова. – М.: Финансы и статистика, 1998. – с. 39-40

<sup>90</sup> Терехов А.А. Аудит: перспективы развития. / Александр Александрович Терехов. – 2001. – с. 120

- сутності аудиторського висновку та відповідальності аудиторів перед акціонерами;
- розмежування відповідальності аудиторів та адміністрації (те, що звітність була підготовлена саме адміністрацією, а не аудиторами);
- досліджень та перевірок бухгалтерської звітності як основної роботи аудиторів;
- зміст формулювань про перевірену звітність;
- того, що висновок містить лише думку, хоча і спеціаліста високої кваліфікації (здатного на професійні судження);
- вибіркового характеру здійснених перевірок фінансово-господарських операцій;
- необхідності неухильного дотримання аудиторських стандартів;
- обов'язку аудитора лише давати оцінку виправленням у звітності, які виконувала адміністрація;
- виключно рекомендаційний характер пропозицій аудитора та ін.

В «Аудиті Монтгомері» наведені пропозиції щодо зміцнення аудиторської незалежності, які класифіковані на дві категорії<sup>91</sup>:

1. Захист аудиторів від впливу керівництва за допомогою ревізійних комісій з обов'язковою вимогою, щоб кожний наступний аудитор зв'язувався зі своїм попередником при існуванні нагляду зі сторони професійних організацій за зміною аудиторів та ротацією аудиторського персоналу.

У МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» в якості джерела інформації стосовно чесності клієнта пропонується спілкування з діючими чи попередніми фірмами, що надавали клієнту професійні бухгалтерські послуги відповідно до застосованих етичних вимог (Д 20)<sup>92</sup>. В Законі України «Про аудиторську діяльність»<sup>93</sup> таку можливість повністю виключено. Відповідно до частини четвертої статті 19 «Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм» аудитори зобов'язані зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг, не розголошувати відомостей, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб. Отже, в нашій країні жодних винятків не існує.

2. Інші пропозиції щодо зміцнення незалежності аудиторів стосуються передачі аудиторської функції суспільному секторові, вибору аудитором загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку для клієнтів, заборони аудиторам надавати консультаційні послуги клієнту, фінансова звітність якого згодом буде об'єктом аудиторської перевірки.

Також пропонуються певні рекомендації щодо скорочення «розриву в очікуваннях» за допомогою посилення рівня незалежності аудитора Бичковою С.М.<sup>94</sup>, які зводяться до таких позицій:

<sup>91</sup> 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. – с. 80-85

<sup>92</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 61

<sup>93</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

<sup>94</sup> Бычкова С.М. Доказательства в аудите. / Светлана Михайловна Бычкова. — М.: Финансы и статистика, 1998. — с. 39-40

- аудитори не повинні надавати інші послуги клієнту;
- професійні органи повинні перевіряти незалежність аудиторських фірм;
- у випадку зміни підприємством аудитора має бути наданий звіт професійному органу, який до призначення іншого аудитора повинен прийняти відповідне рішення;
- директори фірм не можуть приймати рішення щодо вибору аудитора, оскільки це питання повинно перебувати в компетенції загальних зборів акціонерів;
- відношення, які складаються між різними сторонами, відповідальними за надання фінансової звітності, повинні регулюватися відповідними професійними органами, оскільки ні аудитор, ні директор підприємства — клієнта не повинні мати права працювати в них;
- у річному звіті заробітна плата аудиторів повинна бути показана в останніх рядках (після усіх витрат), оскільки аудит не є частиною нормальної діяльності фірми;
- висновок повинен містити положення про незалежність аудитора, що обґрунтовує його спроможність надати достовірну та об'єктивну думку.

Якщо проаналізувати вимоги відповідних нормативних документів стосовно якості аудиторських перевірок (Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»<sup>95</sup>, Концептуальну основу контролю аудиторської діяльності в Україні<sup>96</sup>), то можна зробити висновок, що вони, в основному, стосуються зменшення розриву в обслуговуванні, тобто усунення третього розходження (невиконання стандартів обслуговування) або недоліків реальних показників порівняно зі стандартами, оскільки присвячені створенню системи контролю якості всередині аудиторського підприємства.

На наш погляд, існують інші важливі причини виникнення «розриву в очікуваннях»: розрив в комунікаціях, розрив у знаннях та розрив в стандартах. При цьому серед названих причин першочергове значення мають розрив у комунікаціях та розрив у знаннях, подолання яких, у свою чергу, призведе до зміни стандартів роботи в напрямку вирішення двозначних питань.

Узагальнення результатів дослідження причин виникнення різних рівнів «розриву в очікуванні» та можливих шляхів їх усунення представлено в табл. 2.2.

<sup>95</sup> 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 вересня 2007 року № 182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>

<sup>96</sup> Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджена рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року № 182/3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1818624331.pdf>



Таблиця 2.2.

## Рівні «розривів в очікуванні» при сприйнятті якості аудиторської послуги

| Рівень розриву                                                                                                                                                                                         | Зміст та причини певного рівня розриву при сприйнятті аудиту як професійної послуги                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Шляхи усунення розриву                                                                                                                                                                                                          |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Розрив у знаннях</b><br>Незнання або помилкове сприйняття аудиторамі того, що клієнти очікують отримати, призводить до розриву між очікуваннями клієнтів та сприйняттям аудиторамі таких очікувань. | При ініціативному аудиті — недостатність взаємодії з клієнтами стосовно визначення їх потреб.<br>При обов'язковому аудиті — недостатність розуміння місця аудиту в системі державного регулювання економіки та системі фінансового контролю, недостатній рівень урахування вимог користувачів аудиторського висновку до аудиту.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Розуміння потреб користувачів аудиторського висновку стосовно головної мети аудиту та його побічних результатів.                                                                                                                |
| <b>Розрив у стандартах</b><br>Невміння та/або небажання аудиторів встановити стандарти якості, які відповідають очікуванням клієнтів, при абсолютній правильності розумінні очікувань клієнтів.        | Побоювання брати на себе високі зобов'язання, недооцінка власних можливостей, заниження вимог у стандартах та нормативних і законодавчих документах.<br>— невідповідність вимог стандартів очікуванням користувачів стосовно встановлення рівня суттєвості помилок, принципів оцінки системи внутрішнього контролю, дотримання принципу безперервності діяльності, врахування вимог законодавчих та нормативних документів, коректності облікових оцінок управлінського персоналу та порядку висвітлення результатів такої оцінки;<br>— невідповідність між положеннями Закону України «Про аудиторську діяльність» та Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, надання впевненості та супутніх послуг;<br>— невідповідність вимог вітчизняного законодавства у сфері незалежності аудиторів міжнародним документам;<br>— низький рівень вимог щодо забезпечення якості обов'язкового аудиту, неузгодженість вітчизняного законодавства з вимогами міжнародного та європейського. | Посилення вимог національного законодавства з питань обов'язкового аудиту, який, у свою чергу, має змінити якість ініціативного аудиту з метою встановлення чітких вимог та методик для аудиторів при вирішенні окремих питань. |

| Рівень розриву                                                                                                                                                                                                                                        | Зміст та причини певного рівня розриву при сприйнятті аудиту як професійної послуги                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Шляхи усунення розриву                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Розрив в обслуговуванні</b></p> <p>Неспроможність аудиторської фірми забезпечити якість обслуговування, яка відповідає встановленим стандартам.</p>                                                                                             | <p>Невідповідність системи контролю якості аудиторських послуг на рівні аудиторської фірми.</p> <p>Відсутність чіткої системи відповідальності аудиторів у випадку неналежного виконання ними своїх професійних обов'язків</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | <p>Розробка системи якості відповідно до ПНПКА 1 та МСА.</p> <p>Посилення вимог щодо незалежності аудитора.</p> <p>Встановлення чіткості при визначенні ступеня відповідальності аудитора, особливо під час проведення обов'язкового аудиту, перед «третіми» особами.</p>                                                                       |
| <p><b>Розрив у комунікаціях</b></p> <p>Невідповідність інформації про сутність аудиту та якість аудиторських послуг, яка передається аудиторами, їх фактичному стану, формування завищених очікувань у клієнта (причиною необхідності очікувань).</p> | <p>Відсутність тісного двостороннього зв'язку з клієнтом та управлінським персоналом підприємства, яке підлягає аудиту.</p> <p>Недостатній рівень поінформованості суспільства про принципи та стандарти аудиту, який включає:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— недостатній рівень інформування про систему національного фінансового контролю в цілому і систему незалежного аудиту, в тому числі майбутніх фахівців економічного профілю;</li> <li>— недостатність системи прозорості аудиту;</li> <li>— недостатня прозорість вимог щодо незалежності аудиторів, помилкове трактування аудиту як системи незалежного фінансового контролю;</li> <li>— непропорційне використання термінів «аудит» та «аудитор» у практиці роботи інших органів та для виконання іншої роботи;</li> <li>— змішування незалежного аудиту з державним аудитом, який здійснюється органами державної контролюю-ревізійної служби;</li> <li>— довільне використання терміну «аудит» в нормативних та законодавчих документах, які стосуються зовсім інших питань;</li> <li>— неадекватність та неузгодженість законодавства про обов'язковий аудит.</li> </ul> | <p>Посилення уваги до процесу спілкування з клієнтом та управлінським персоналом, їх інформування при укладанні договору про проведення аудиту, при плануванні аудиту, у процесі проведення аудиту відповідно до вимог, які містяться в МСА.</p> <p>Створення адекватної системи інформування суспільства про принципи та стандарти аудиту.</p> |

З метою визначення шляхів усунення «розриву в очікуваннях» віділимо його рівні залежно від етапів проведення аудиторської перевірки: при погодженні умов аудиту, в процесі проведення аудиту, при наданні результатів аудиту.

При погодженні умов аудиту та в процесі проведення аудиту причиною виникнення «розриву в очікуваннях» виступає відсутність достатнього обсягу спілкування аудиторів з управлінським персоналом та замовником. Його подолання дозволить уникнути причинно необґрунтованих очікувань, а також недоліків у показниках роботи, які припускаються, але яких немає в дійсності, тобто дозволить зменшити розрив у комунікаціях.

У зменшенні цього розриву надзвичайну важливість має покращення суспільної поінформованості про принципи та стандарти аудиту з метою формування суспільної впевненості в тому, що професійні стандарти та національне законодавство адекватно враховує їх вимоги. Надзвичайно важливим є інформування користувачів аудиторського висновку про те, на що вони можуть розраховувати. Якщо йдеться про обов'язковий аудит, то вимоги до нього слід навести у спеціальних законодавчих документах, які регламентують діяльність певного економічного суб'єкта. Якщо ж мова йде про ініціативний аудит, то надзвичайної важливості набувають договірні умови.

Під час надання результатів аудиту основною причиною виступає розрив у стандартах, який полягає в тому, що в нашій країні вимоги до аудиторської роботи, фактично, регламентуються лише Міжнародними стандартами аудиту, надання впевненості та етики, які певною мірою розпливчасті, хоча, безумовно, саме вони виступають первісним орієнтиром при розробці конкретних методик. Тому, на наш погляд, слід більш чітко викласти принципи вирішення окремих питань, хоча б для випадків проведення обов'язкового аудиту, з тих причин, що в міжнародних стандартах аудиту відсутні конкретні методичні рішення, що абсолютно обґрунтовано з точки зору можливих відмінностей в національному законодавстві (наприклад, при встановленні чітких методик оцінки рівня суттєвості, врахування вимог іншого законодавства, дотримання принципу безперервності діяльності та порядку висвітлення вказаних питань в аудиторському висновку тощо). До їх складу відносимо такі:

1. Рівень суттєвості та необхідність обов'язкового посилання на нього в аудиторському висновку.
2. Встановлення обсягу врахування законодавчих та нормативних актів при проведенні аудиту фінансової звітності.
3. Розробка методики оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності, яка б усувала його двозначне сприйняття.

4. Висловлення думки не просто стосовно фінансових звітів, а й стосовно ефективності внутрішнього контролю.

5. Висловлення думки стосовно оцінки відповідності використаної облікової політики, коректності облікових оцінок управлінського персоналу.

З точки зору користувачів, це будуть причинно обґрунтовані очікування, з точки зору аудиторів — причинно необґрунтовані, але в такій ситуації можна піти назустріч користувачам при їх вирішенні.

Тим більше, що встановлення чітких критеріїв є вимогою і самих Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики. Підкреслюється важливість, а точніше, обов'язковість наявності критеріїв оцінки для віднесення певної роботи, проведеної аудитором, до категорії завдань з надання впевненості. Адже критерії потрібні для прийняття несуперечливої оцінки або вимірювання предмету в контексті професійного судження. При відсутності системи відліку, яку задають відповідні критерії, будь-який висновок може піддаватися різним тлумаченням та неправильному розумінню (п. 35 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості<sup>97</sup>). За відсутності критеріїв оцінки проведена робота не може бути визначена як завдання з надання впевненості, а відповідно, й як аудит.

Виходячи з того, що аудит — це елемент, який забезпечує певний рівень інформаційної безпеки різних суб'єктів, слід враховувати, що представлена ним інформація повинна відповідати певним критеріям, які, зазвичай, висувуються в такому випадку (до інформації, яка використовується для аналізу та прийняття рішень), серед яких слід виділити співставність. Тому надані результати аудиту (аудиторські висновки) повинні давати можливість в певному обсязі порівнювати результати аудиту різних суб'єктів господарювання, що буде можливим лише при наявності однакових критеріїв оцінки якісного та кількісного рівня суттєвості (під кількісним рівнем розуміємо абсолютний або відносний рівень помилки, а під якісним — обсяг урахування інших законів та нормативних актів, порядок оцінки коректності облікових оцінок управлінського персоналу та відповідності використаної облікової політики, порядок оцінки ефективності внутрішнього контролю).

Отже, важлива вимога часу полягає у поданні інформації в аудиторському висновку таким чином, щоб це подання надавало впевненості користувачам у достовірності перевіреної фінансової звітності, а аудиторам — в адекватному сприйнятті даної інформації користувачами.

<sup>97</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 14

Наведені результати дослідження проблеми «розриву в очікуваннях» в аудиті лише окреслюють можливі шляхи вирішення цієї складної проблеми, яка, безумовно, надзвичайно актуальна та важлива сьогодні. Адже аудит не може існувати сам по собі, а як професійна послуга, яка користується певним попитом, повинен задовольняти вимоги користувачів. Отже, необхідно чітко визначити задачі, обов'язки, відповідальність та обмеження аудиторів, що повинно сприяти підвищенню ролі аудиторської діяльності в очах суспільства.

## РОЗДІЛ 3

# СУЧАСНИЙ СТАН СПРИЙНЯТТЯ СУСПІЛЬСТВОМ АУДИТУ ТА ШЛЯХИ УСУНЕННЯ «РОЗРИВУ В КОМУНІКАЦІЯХ»

### 3.1. Розвиток підходів щодо класифікації аудиту та інших послуг

Проблемам класифікації аудиту та вибору її ознак приділено достатньо уваги вітчизняними та зарубіжними вченими, що абсолютно логічно, адже наявність чіткої класифікації дозволяє правильно зрозуміти сам процес аудиту та сприяти його подальшому розвитку. Поряд з цим дана проблема потребує постійної уваги з урахуванням розвитку теорії та практики аудиту. Як зазначено в підручнику «Аудит Монтгомері», «становлення аудиту (типи, цілі) — процес достатньо тривалий, він не закінчився ще і в даний момент»<sup>1</sup>.

Найбільш традиційна ознака класифікації аудиту — його класифікація на аудит фінансової звітності, аудит на відповідність та операційний (управлінський, ефективності тощо), при цьому ознака такої класифікації отримує різноманітну назву (об'єкт перевірки, цільова спрямованість, ступінь охоплення сфер діяльності, призначення тощо). Але, на наш погляд, існує необхідність критичного переосмислення та перегляду видів аудиту, які визначені за цією ознакою, з урахуванням змісту та вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, надання впевненості та супутніх послуг, що й зумовило вибір напрямку та цільової спрямованості дослідження.

Визначальною, як уже вказувалося вище, є класифікація аудиту залежно від об'єкта перевірки (сфери діяльності, яка підлягає перевірці). Саме з такої класифікації починаються майже всі «класичні» підручники з теорії та практики аудиту. Відомими американськими вченими Аренсом А. та Лоббеком Дж. аудит класифікується за трьома типами<sup>2</sup> (подібна класифікація наведена і в «Аудиті Монтгомері»<sup>3</sup>):

- операційний — перевірка будь-якої сфери процедур та методів функціонування господарської системи з метою оцінки продуктивності та ефективності;

<sup>1</sup> Аудит Монтгомері / 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. — с. 19

<sup>2</sup> 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, 2003. — с.11-12

<sup>3</sup> Аудит Монтгомері / 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. — с. 38-41

- аудит на відповідність — перевірка дотримання в господарській системі специфічних правил, вимог, розпоряджень, що доведені персоналу вищим керівництвом (адміністрацією);
- аудит фінансової звітності — перевірка відповідності фінансової звітності певним критеріям.

Поряд з цим Аренсом А. та Лоббеком Дж. зазначається, що операційний аудит трактується не так однозначно, як традиційний аудит фінансової звітності<sup>4</sup>. Зауважується, що багато професіоналів замість терміна «операційний аудит» використовують терміни «управлінський аудит» або «аудит господарської діяльності», а інші професіонали не визначають відмінностей між операційним аудитом, аудитом господарської діяльності та управлінським аудитом. Науковці Аренс А. та Лоббек Дж. — прихильники широкого трактування терміна «операційний аудит» і розуміють під ним дослідження господарської системи з точки зору її ефективності та продуктивності<sup>5</sup>.

Наведене зауваження підтверджується оглядом систем класифікації аудиту, які пропонуються відомими вітчизняними та зарубіжними вченими сучасності, в яких по-різному трактується саме операційний аудит, внаслідок чого пропонуються більш складні класифікації аудиту. Так, виділяють управлінський (або виробничий) аудит<sup>6</sup>, аудит господарської діяльності (аудит ефективності роботи або адміністративного управління та підприємства), аудит на відповідність вимогам, аудит фінансової звітності, спеціальний аудит; аудит фінансової звітності, податковий, аудит на відповідність вимогам, ціновий, управлінський (виробничий), аудит господарської діяльності, спеціальний (екологічний, операційний)<sup>7</sup>; аудит фінансової звітності, аудит на відповідність вимогам, аудит господарської діяльності<sup>8</sup>; фінансовий (бухгалтерський) аудит, управлінський, виробничий, господарський та соціальний<sup>9</sup>. Серед українських учених найбільш повно класифікацію аудиту за його видами здійснено Ф.Ф. Бутинцем у підручнику «Аудит»<sup>10</sup>, в межах якої виділено бухгалтерський, управлінський, екологічний аудит та аудит фінансової звітності.

<sup>4</sup> Аренс А. Аудит: [Пер. с англ.] / А. Аренс, Дж. Лоббек. ; Гл. редактор сериї проф. Я.В. Соколов. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту). – М.: Финансы и статистика, 2003. – с. 536

<sup>5</sup> Аренс А. Аудит: [Пер. с англ.] / А. Аренс, Дж. Лоббек. ; Гл. редактор сериї проф. Я.В. Соколов. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту). – М.: Финансы и статистика, 2003. – с. 536

<sup>6</sup> Суйц В.П. Аудит: общий, банковский, страховой: Учебник. / Суйц В.П., Ахметбекова А.Н., Дубровина Т.А. – М.: ИНФРА – М, 2002. – с. 25-31

<sup>7</sup> Шеремет А.Д. Аудит: Учебник. / Шеремет А.Д., Суйц В.П. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2004. – с. 33-39

<sup>8</sup> Ярочкин В.И. Аудит безопасности фирмы: теория и практика: Учебное пособие для студентов высших учебных заведений. / В.И. Ярочкин, Я.В. Бузанова – М.: Академический Проект; Королев: Парадигма, 2005. – с. 8

<sup>9</sup> Андреев В.Д. Практический аудит: Спр. пособие. / Валерий Дмитриевич Андреев. – М., 1994. – с. 23

<sup>10</sup> Бутинець Ф.Ф. Аудит [Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 2-ге вид., перероб. і доп.]. / Франц Францович Бутинець. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – с. 37

Інші автори пропонують більш вузьку класифікацію: поділ аудиторської перевірки залежно від об'єкта перевірки (або спрямованості) на аудит фінансової (бухгалтерської) звітності та спеціальний аудит, спрямований на перевірку конкретних питань діяльності господарюючого суб'єкта<sup>11</sup>.

Вітчизняні вчені — прихильники традиційної класифікації аудиту. Зокрема, Давидов Г.М. підкреслює, що аудит фінансової звітності, управлінський (операційний) аудит та аудит на відповідність є типами аудиту, які основні в аудиторській практиці і визначені у спеціальній літературі<sup>12</sup>. Зауважимо, Дорош Н.І. зазначає, що узагальнення теоретичних розробок і практики дає змогу запропонувати та обґрунтувати на сучасному етапі розвитку аудиту такі види аудиту за об'єктами контролю: фінансовий аудит, аудит на відповідність, операційний аудит, аудит охорони довкілля, і пропонує ґрунтовне обґрунтування такої класифікації<sup>13</sup>.

Так, у складі аудиту на відповідність за характером визначеності вимог виділяється аудит на предмет відповідності певним конкретним вимогам чи розпорядженням (повністю визначеним вимогам) та аудит на предмет відповідності загальній доцільності (повністю не визначеним вимогам)<sup>14</sup>. Аудит на відповідність розпорядженням відображає процедури аудиту на предмет дотримання встановлених зовнішніми уповноваженими органами законів та підзаконних актів, розпоряджень, правил і завдань апарату управління чи власників. Аудит на відповідність доцільності відображає процедури аудиту діяльності посадових осіб щодо раціональності, розумності, обґрунтованості, корисності. Як приклад наведено перевірку таких об'єктів: встановлених норм і нормативів, складених бюджетів, бізнес-планів, інвестиційних проектів, політики дивідендів, залучення нових фінансових ресурсів, здійснення значних капітальних витрат, облікової політики, кардинального перетворення типу злиття чи приєднання, різні операції з цінними паперами, трастові, страхування, лізингу<sup>15</sup>.

На думку Дорош Н.І., операційний аудит передбачає перевірку господарської системи, операційної діяльності, методів функціонування та управління господарської системи, цільових програм з метою оцінки продуктивності та ефективності. Підкреслюється, що ефективність господарських операцій оцінити набагато складніше, ніж їх відповідність інструкціям, чи подання фінансової звітності відповідно до прийнятих

<sup>11</sup> Булгакова Л.І. Аудит в России: механизм правового регулирования / Л.И. Булгакова; Рос. Акад. наук, Ин-т государства и права. – М.: Волтерс клувер, 2005. – с. 15-20

<sup>12</sup> Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: Монографія. / Григорій Миколайович Давидов. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – с. 23

<sup>13</sup> Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. – с. 46-53

<sup>14</sup> Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. – с. 48

<sup>15</sup> Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. – с. 48



бухгалтерських принципів, і критерії оцінювання інформації встановлюються при кожному конкретному аудиті<sup>16</sup>.

У наведених визначеннях, на наш погляд, доволі складно чітко відокремити операційний аудит, який оцінює в більшості випадків ефективність, та аудит на відповідність доцільності, для якого автором запропоновані схожі критерії раціональності, розумності, обґрунтованості, корисності. Тому не зовсім доречним виглядає виділення в аудиті на відповідність такої підсистеми, як аудит на відповідність доцільності, тобто на відповідність ще повністю не визначеним вимогам. Доцільність, на наш погляд, повинна виступати критерієм оцінювання інформації саме в операційному аудиті, поряд із запропонованими критеріями продуктивності і ефективності. У складі ж аудиту на відповідність слід виділити такі підсистеми:

- аудит на відповідність законам та іншим нормативним актам;
- аудит на відповідність розпорядженням вищого органу управління (при перевірці дочірніх підприємств), управлінського персоналу.

Досить обґрунтовано Дорош Н.І. підкреслює важливість аудиту охорони довкілля у зв'язку з наявністю Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) 1010 «Розгляд екологічних питань при аудиті фінансової звітності», уведення якого обумовлено тим, що питання, пов'язані з охороною довкілля, стають важливими для дедалі більшої кількості суб'єктів господарювання і за певних обставин можуть суттєво впливати на фінансові звіти цих суб'єктів. Хоча, на наш погляд, для більш чіткої класифікації видів аудиту аудит охорони довкілля не слід розглядати як окремий загальний вид аудиту, він повинен бути виокремлений як важлива підсистема в аудитові відповідності (при перевірці дотримання норм законодавства стосовно екологічних питань) або в операційному аудиті (при перевірці ефективності та доцільності охоронних заходів, що здійснюються підприємством, та їх наслідків).

Віддаючи належне вищезгаданим розробкам, вважаємо, що класифікація видів аудиту повинна бути виконана з урахуванням логічного висновку Г.М. Давидова, який підкреслює, що кількість типів аудиту залежить від вимог та потреб практики і повинна відповідати Концептуальним основам міжнародних стандартів аудиту, які становлять головний критерій для розмежування аудиту, з одного боку, та аудиторських послуг, з іншого<sup>17</sup>.

Така відповідність, на наш погляд, цілком необхідна, оскільки Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, надання впевненості та супутніх послуг містять конкретні вимоги та рекомендації щодо роботи

<sup>16</sup> Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. – с. 49

<sup>17</sup> Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: Монографія. / Григорій Миколайович Давидов. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – с. 23

аудитора, а отже, визначають порядок виконання кожного конкретного завдання. Таким чином, класифікація аудиту повинна бути здійснена на основі викладених нижче міркувань:

1. У книзі «Аудит Монтгюмері» зазначено, що «визначення аудиту повинно бути достатньо широким, щоб їм можна було б охопити усе розмаїття типів та цілей перевірки»<sup>18</sup>. Дійсно, в практиці аудиту існують так звані «широкі» і «вузькі» визначення аудиту.

Наприклад, комітет з основних концепцій аудиту Американської асоціації бухгалтерів, створений в 1971 році, пропонував таке широке визначення, у якому вказано, що «аудит — це системний процес отримання й оцінки об'єктивних даних про економічні дії та події, що встановлює рівень їх відповідності визначеному критерію і надає результати зацікавленим користувачам»<sup>19</sup>. Тут же зазначається, що комітет навмисне надав аудиту таке широке визначення, яке дозволяє відобразити усе розмаїття цілей, які може переслідувати аудит, та усе різноманіття предметів дослідження, на яких може бути зосереджена увага у процесі конкретної аудиторської перевірки<sup>20</sup>.

Але слід враховувати, що на даний час широке тлумачення аудиту трансформувалося у визначення завдання з надання впевненості, яке викладене в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості: «завдання, за яким фахівець — практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших, ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмета перевірки за належними критеріями» (п. 7)<sup>21</sup>.

Підкреслюється важливість, а точніше, обов'язковість, наявності критеріїв оцінки для віднесення певної роботи, проведеної аудитором, до складу завдань із надання впевненості. Адже критерії потрібні для прийняття несуперечливої оцінки або вимірювання предмета в контексті професійного судження. При відсутності системи відліку, яку задають відповідні критерії, будь-який висновок може піддаватися різним тлумаченням та неправильному розумінню (п. 35 Міжнародної концептуальної основи

<sup>18</sup> Аудит Монтгюмері / 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. — с. 19

<sup>19</sup> Аудит Монтгюмері / 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. — с. 19; Банковский контроль и аудит / Сибирский институт финансов и банковского дела: Учеб. пособие / [Н.В. Фадейкина, Е.К. Болгова, М.Н. Скурихин, А.В. Брыкин]; Под общей ред. д-ра экон. наук, проф. Н.В. Фадейкиной. — М.: Финансы и статистика, 2002. — с. 25; Бычкова С.М. Доказательства в аудите. / Светлана Михайловна Бычкова. — М.: Финансы и статистика, 1998. — с. 3; Робертсон Дж. К. Аудит: Пер. с англ. / Дж. К. Робертсон — М.: КРМГ и Контракт, 1993. — с. 4

<sup>20</sup> Аудит Монтгюмері / 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. — с. 20

<sup>21</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 14

завдань з надання впевненості). За відсутності критеріїв оцінки проведення робота не може бути визначена як завдання з надання впевненості, а відповідно, і як аудит.

2. Класифікація видів аудиту на даний момент повинна розглядатися з точки зору класифікації завдань з надання впевненості:

- аудит історичної фінансової інформації;
- огляд історичної фінансової інформації;
- завдання з надання впевненості, які не стосуються історичної фінансової інформації, а відповідно, не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації;
- супутні послуги.

Подібна класифікація нині застосовується і Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів — American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Радою зі стандартів аудиту якого (Auditing Standards Board — ASB) видані стандарти аудиту (Statements on Auditing Standards — SASs), стандарти з обліку та оглядових послуг (Statements of Standards for Accounting and Review Services — SSARs), а також стандарти завдань з підтвердження (Statements on Standards for Attestation — SSAEs) (офіційний сайт та режим доступу до стандартів — <http://www.aicpa.org>).

У стандартах внутрішнього аудиту на даному етапі також чітко окреслюються розбіжності між різними видами робіт, які можуть виконуватися внутрішніми аудиторами, і в сукупності яких виділяються дві великі групи: діяльність з надання впевненості («assurance activity») та консультативна діяльність («consulting activity»)<sup>22</sup>.

Слід відзначити, що в Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики (видання 2007 року) визначення поняття «історична фінансова інформація» не наводилося. Таке визначення Міжнародна федерація бухгалтерів запропонувала лише у Міжнародних стандартах видання 2009 року (режим доступу — <http://www.ifac.org/Members/Downloads/2009-handbook-of-international-standards.pdf>), які були видані на Україні в 2010 році. В глосарії термінів зазначено, що історична фінансова інформація — це інформація, яка виражена у фінансових термінах, має відношення до конкретного підприємства і може бути отримана, в основному, з бухгалтерської інформаційної системи, про економічні події, які відбулися в минулі періоди, або про економічні умови та обставини, які мали місце в певний період минулого. Термін «фінансові звіти» трактується як структуроване представлення історичної фінансової інформації і стосується як повного комплексу фінансової звітності, так і окремого її компоненту. Отже, термін

<sup>22</sup> International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. 2011 Edition. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippt/standards>

«історична фінансова інформація» значно ширший, аніж термін «фінансові звіти», і містить, окрім фінансової звітності, й іншу інформацію, але тільки ту, яка може бути отримана з бухгалтерської інформаційної системи. Хоча даний висновок — це лише припущення автора, а в перспективі слід очікувати чітких визначень та пояснень.

При цьому слід враховувати, що якщо чітко наслідувати терміни, використані в Міжнародних стандартах аудиту (документах, підготовлених Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості), то аудитом називатиметься лише аудит історичної фінансової інформації, до складу якого віднесено і певні аудиторські завдання спеціального призначення, предметом перевірки в рамках яких, зокрема, виступають:

- фінансові звіти, складені відповідно до концептуальних основ спеціального призначення (МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»<sup>23</sup>);
- окремі фінансові звіти, певні елементи, рахунки або статті фінансового звіту (МСА 805 «Особливі міркування — аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»<sup>24</sup>);
- узагальнені фінансові звіти (МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності»<sup>25</sup>).

Окремо виділено таке завдання, як огляд історичної фінансової інформації, а для всього іншого використовуються терміни «завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» та «супутні послуги». Саме така класифікація наведена в Перелікові послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затвердженому рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/5<sup>26</sup>.

3. Класифікація аудиту на аудит фінансової звітності, аудит на відповідність та операційний (управлінський) аудит не згадується в Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етиці, її застосовують лише вчені, проте від неї не можна відмовлятися з точки зору розвитку

<sup>23</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 782-797

<sup>24</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 798-816

<sup>25</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 817-842

<sup>26</sup> Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1011111899.pdf>

теорії та практики аудиту, для чого необхідно чітко встановити точки перетину цієї класифікації з класифікацією, запропонованою в Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики.

У вищезгаданому рішенні Аудиторської палати України додатково розтлумачені види завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. Ці завдання передбачають різноманітні види оцінок (перевірок) ефективності (відповідності) різних сторін, об'єктів фінансово-господарської діяльності підприємства, зокрема, використання виробничих потужностей, функціонування системи управління тощо. Ці завдання можуть входити як до сфери операційного аудиту, так і до сфери аудиту на відповідність, що підтверджується одночасним використанням на рівні окреслення мети завдання термінів «оцінка» та «перевірка», а як критерій оцінки — термінів «ефективність» та «відповідність». Розбіжності між такими термінами, на наш погляд, полягають у чіткості, або, точніше, формалізованості встановлених критеріїв оцінки (що було обгрунтовано вище).

Зокрема, такий вид завдання з надання впевненості, як аудит фінансового стану, може розглядатися як аудит на відповідність, якщо в ролі критеріїв будуть використані рекомендації, викладені або в нормативних документах, прийнятих органами державної влади, наприклад, у Методиці аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектора економіки, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 14 лютого 2006 року № 170<sup>27</sup>, або в документах інших суб'єктів (наприклад, існуючі в банківських установах методики оцінки фінансового стану позичальника — юридичної особи, якщо слід підтвердити відповідність рівня фінансового стану вказаним вимогам на етапі визначення можливості отримання кредиту).

Коли чіткі критерії оцінки відсутні, а різні аудитори, залежно від контексту, тобто залежно від обставин завдання, можуть вибрати різні критерії, то таке завдання може розглядатися як операційний аудит. В п. 35 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості з цього приводу наведено яскравий приклад різноманітності критеріїв при виконанні окремих завдань: «Наприклад, одна відповідна сторона може відібрати кількість задоволених скарг покупців як предмет оцінки задоволення покупців; інша відповідна сторона може відібрати кількість повторних покупок протягом трьох місяців після першої покупки»<sup>28</sup>.

<sup>27</sup> Методика аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 14 лютого 2006 року № 170 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0332-06>

<sup>28</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 14

4. Слід враховувати, що предмети перевірок при аудиті фінансової звітності, операційному аудиті та аудиті на відповідність часто перетинаються, що зумовлено вимогами саме Міжнародних стандартів аудиту.

Складність чіткого розуміння сутності та мети операційного аудиту полягає в тому, що оцінка функціонування підприємства становить обов'язковий етап аудиту фінансової звітності, а оцінка невід'ємного ризику та системи внутрішнього контролю є невід'ємними складовими на етапі планування при визначенні загального рівня аудиторського ризику. Аренс А. та Лоббек Дж. в своїй книзі виділяють окремий параграф, присвячений взаємозв'язку між операційним аудитом та внутрішньогосподарським контролем<sup>29</sup>, підкреслюючи, що система внутрішнього контролю може розглядатися як елемент операційного аудиту, поряд з цим при загальному фінансовому аудиті її слід обов'язково перевірити; контрольні моменти клієнта можна оцінювати однаковими способами як для фінансового, так і для операційного аудиту, але цілі такої оцінки будуть різними. Вчені виділяють дві важливі відмінності між оцінкою внутрішньогосподарського контролю при аудиті фінансової звітності та при операційному аудиті — мета оцінки та тестування внутрішньогосподарського контролю і обсяг такої оцінки.

Так само точки перетину можна знайти й між аудитом фінансової звітності та аудитом на відповідність. Зокрема, Дорош Н.І. обґрунтовано підкреслює, що якщо політика фірми, договір, закон чи правила мають прямий і матеріальний вплив на фінансові звіти підприємства, то перевірка на відповідність, як правило, становить невід'ємну частину перевірки фінансового звіту<sup>30</sup>. Такі вимоги викладені в МСА 250 «Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів»<sup>31</sup>, що визначає можливість наявності однакових об'єктів перевірки при традиційному аудиті фінансової звітності та аудитові на відповідність.

Отже, можна виділити об'єкти перевірки, які більшою мірою відносяться до операційного аудиту чи аудиту на відповідність, але які тією чи іншою мірою враховуються при проведенні загального аудиту фінансової звітності, а це, зокрема, оцінка ефективності облікової політики, невід'ємного ризику, систем внутрішнього контролю, дотримання принципу безперервності діяльності, вимог законодавства та інших нормативних актів тощо.

<sup>29</sup> 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, 2003. – с. 538-539

<sup>30</sup> Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. – с. 48

<sup>31</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 209-223

Загальна класифікація видів аудиту, базуючись на широкому визначенні аудиту, може бути представлена таким чином (рис. 3.1).

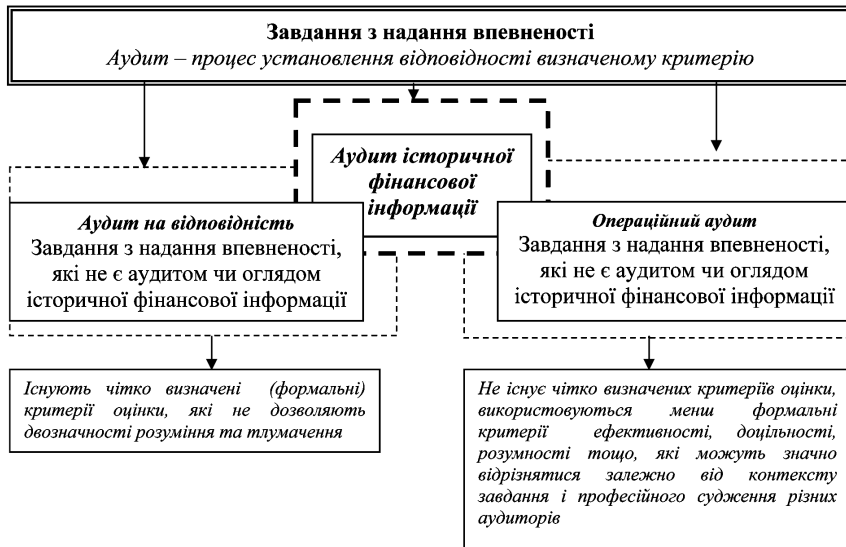


Рис. 3.1. Співвідношення різних видів аудиту

У запропонованій схемі перетинання прямокутників ілюструє взаємне співіснування різних видів аудиту, які склалися в теорії та практиці аудиту (аудит фінансової звітності, аудит на відповідність, операційний аудит), та їх «взаємовідносини» з міжнародними стандартами аудиту та надання впевненості.

Таким чином, виявляється, не можна стверджувати, що фінансовий аудит, аудит на відповідність та операційний аудит становлять абсолютно різні види аудиту за об'єктами контролю. Частково те, що виступає об'єктом перевірки на відповідність, обов'язково має бути враховане при проведенні загального аудиту фінансової звітності. Так само деякі об'єкти операційного аудиту є об'єктом перевірки при проведенні фінансового аудиту.

Для аудиту на відповідність таким об'єктом, який перетинається з фінансовим аудитом, стає перевірка дотримання вимог законодавства та інших нормативних актів, які стосуються діяльності суб'єкта господарювання (МСА 250 «Врахування законів та нормативних актів при аудиторський перевірці фінансових звітів»<sup>32</sup>).

<sup>32</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 209-223

Для операційного аудиту такими об'єктами, які перетинаються з аудитом фінансової звітності, виступають:

- суб'єкт господарювання та його середовище (МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»<sup>33</sup>, МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»<sup>34</sup>);
- складові системи внутрішнього контролю (МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»);
- дотримання підприємством принципу безперервності діяльності (МСА 570 «Безперервність»<sup>35</sup>);
- облікові оцінки та оцінки за справедливою вартістю (МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»<sup>36</sup>);
- оцінка заходів, пов'язаних з охороною довкілля (ПМПА 1010 «Розгляд екологічних питань при аудиті фінансової звітності»<sup>37</sup>).

5. Для ефективного усунення конфлікту інтересів важливо розуміти зміст інших (супутніх) послуг, які може надавати аудиторська фірма, що значною мірою залежить від повноти та ясності визначень і правових термінів, які використовуються для опису тих чи інших явищ.

Так, у статті 3 Закону України «Про аудиторську діяльність»<sup>38</sup> зазначено, що аудиторська діяльність — це підприємницька діяльність, яка передбачає організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг, пов'язаних із професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), зокрема, щодо ведення та відновлення бухгалтерського обліку,

<sup>33</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 276-328

<sup>34</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 338-361

<sup>35</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 571-588

<sup>36</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 482-529

<sup>37</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 2 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 157-183

<sup>38</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>



у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи та оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання. Аудиторською палатою України був затверджений Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)<sup>39</sup>, в якому також передбачені інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм) та визначені Законом України «Про аудиторську діяльність».

Отже, в законодавчих та нормативних документах України використовуються терміни «інші аудиторські послуги» або «інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів», які чітко пов'язують інші послуги та аудитора. Подібні визначення використовуються і в законодавстві інших країн, зокрема, у Федеральному Законі Російської Федерації «Про аудиторську діяльність»<sup>40</sup>, в якому також застосовується термін «інші послуги, пов'язані з аудиторською діяльністю».

Прихильники даного підходу підкреслюють, що хоча не всі супутні аудиторські послуги за своєю природою аудиторські, проте аудитори у своїй роботі можуть виходити за рамки професійної діяльності, оскільки правоздатні надавати й інші послуги, а використання в поняттях кореневого слова «аудит» дає певну гарантію того, що надання супутніх аудиторських послуг не порушує право про виключний характер аудиторської діяльності, якою можуть займатися лише аудитори<sup>41</sup>. На погляд автора, це дещо сумнівне твердження і, навпаки, спотворює дійсні наслідки зв'язку аудиту та інших послуг.

В складі міжнародних стандартів окремо виділені супутні послуги, щодо яких затверджені стандарти, а саме: завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації (Міжнародний стандарт супутніх послуг 4400<sup>42</sup>) та завдання з підготовки інформації (Міжнародний стандарт супутніх послуг 4410<sup>43</sup>). З цих позицій слід звернути увагу, що визначення, яке використовується — «супутні послуги» («related

<sup>39</sup> Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року № 182/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1011111899.pdf>

<sup>40</sup> Федеральний Закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/01/fz307fzot301208.doc>

<sup>41</sup> Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования / Л.И. Булгакова; Рос. Акад. наук, Ин-т государства и права. – М.: Волтерс клувер, 2005. – с. 10

<sup>42</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 390-399

<sup>43</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 400-409

services»), на наш погляд, буде не зовсім доречно з урахуванням вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів, в якому всі інші послуги об'єднуються терміном «послуги, які не є наданням впевненості».

В інших міжнародних документах використовується термін «послуги, які не є аудиторськими» («non-audit services»), що відразу вказує на розбіжності, протилежність у змісті, навіть несумісність аудиту з таким родом послуг. Термін «non-audit services» використовується в Директиві 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (далі — Директива 2006/43/ЄС) (article 22 «Independence and objectivity»)<sup>44</sup>, а також у Законі Сарбейнса-Окслі США (Title II Auditor Independence, Sec.201 Services outside the Scope of Practice of Auditors)<sup>45</sup>. У Кодексі професійної поведінки Американської Асоціації професійних бухгалтерів (AICPA Code of Professional Conduct<sup>46</sup>) з урахуванням широкої класифікації послуг з надання впевненості використовується більш категоричний термін — «nonattest services» (дослівно «непідтверджуючі послуги» або «послуги, які не є підтвердженням (не є наданням впевненості)») (Section 101 «Independence», 101-3 «Performance of Nonattest Services»).

Отже, законодавство України має явний недолік у тлумаченні сутності інших послуг, які можуть надавати аудитори, що перешкоджає ефективному забезпеченню об'єктивності аудитора. Вказівка на зв'язок між послугами та власне аудитом створює враження, що суміщення такого роду послуг та аудиту є нормальним явищем, яке не впливає негативно на об'єктивність аудиту. З іншого боку, застосування вислову «інші аудиторські послуги» створює враження, що їх виконання — привілей лише для аудиторів, що не відповідає дійсності, адже такого роду діяльністю займається багато інших суб'єктів підприємницької діяльності, зокрема консалтингові фірми.

Отже, формування типів та видів аудиту — це процес безперервний, оскільки реалії економічного буття постійно висувають нові вимоги до діяльності суб'єктів господарювання, а відповідно, постійно змінюються

<sup>44</sup> Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts), що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>45</sup> Sarbanes-Oxly Act [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxly\\_Act\\_of\\_2002.pdf](http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxly_Act_of_2002.pdf)

<sup>46</sup> AICPA Code of Professional Conduct [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.aicpa.org/about/code/sec100.html>

предмети завдань, які ставляться перед аудиторами, та критерії їх оцінок. Існуючі класифікації аудиту за різними ознаками, безсумнівно, важливі, але вихідною базою для створення класифікації аудиту повинні виступати Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, надання впевненості та супутніх послуг, а також Кодекс етики професійних бухгалтерів, оскільки саме ці документи відіграють визначальну роль у регулюванні та стандартизації аудиту, а також зважаючи на необхідність дотримання вимог саме цих документів у процесі здійснення аудиторської діяльності, що вимагає, у свою чергу, більшої чіткості в їх положеннях.

### **3.2. Аналіз існуючої практики використання термінів «аудит», «аудитор» та її впливу на суспільну думку про аудит**

Становлення ринкової економіки, передача у приватну власність засобів виробництва, розвиток банківської, страхової справи та зростання інвестиційної активності призвели до появи такого зовсім нового для України виду підприємництва, як аудиторська діяльність. Аудит здійснюється не тільки в інтересах клієнта, але й в інтересах суспільства, забезпечуючи реалізацію конституційного права на інформацію у сфері підприємницької діяльності та економіки, що є однією з конституційних гарантій єдиного ринку, єдності економічного простору як однієї з основ конституційної побудови України. Інакше кажучи, аудит становить собою інструмент забезпечення інформаційної та економічної безпеки громадян, суб'єктів підприємницької діяльності і держави.

Слово «аудит» походить від латинського «audio», що буквально означає «він чує», «той, хто вислуховує». Суть перекладу трактується по-різному. Іноді аудитора порівнюють з гарним лікарем, який уважно вислуховує хворого. Безсумнівно, що в кожному визначенні характеризуються певні риси аудиту. Але дослівний переклад в сучасних умовах не становить надто важливої задачі, значно важливіша проблем, на наш погляд, полягає у достатньо вільному використанні терміна «аудит».

На сучасному етапі у практичній діяльності та спеціальній літературі термін «аудит» часто застосовується досить широко, до аудиту відносяться різні види діяльності, сутність яких — незалежна перевірка, оцінка, експертиза. Розбіжності в діяльності різних категорій аудиторів породжує плутанину в термінології. Тому вважаємо за доцільне проведення аналізу практики застосування термінів «аудит» та «аудитор» з метою встановлення їх відповідності стосовно сутності аудиту як специфічного виду діяльності та впливу такої ситуації на суспільну думку про аудит.

Після прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність» Постановою Верховної Ради №90а/95-ВР від 14 березня 1995 року «Про порядок введення в дію Закону України «Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів України»<sup>47</sup> була встановлена заборона на використання термінів «аудит» та «аудиторська діяльність» інакше, ніж у контексті з чітко означеною аудиторською діяльністю за Законом України «Про аудиторську діяльність». Однак пізніше аудит згадується в офіційних документах як форма здійснення контрольної діяльності таких суб'єктів контролю, як Державна контрольно-ревізійна служба, Державна податкова адміністрація України, а починаючи з 2000 року, цей термін активно експлуатується іншими органами виконавчої влади та державного фінансового контролю.

На думку автора, існують такі причини викривлення суспільної думки про аудит, які призводять до того, що потенціал аудиторської діяльності в Україні та можливості аудиту щодо забезпечення економічної безпеки держави, суспільства та підприємництва, на жаль, залишаються реалізованими не повністю:

- змішування в суспільній свідомості незалежного аудиту з державним аудитом, який здійснюється органами Державної контрольно-ревізійної служби;
- неправомірне використання термінів «аудит» та «аудитор» у практиці роботи інших органів та для виконання іншої роботи без урахування існуючого світового досвіду;
- довільне використання терміну «аудит» у нормативних та законодавчих документах, які стосуються зовсім інших питань.

Розглянемо кожний з цих напрямків окремо.

Як зазначає, Редько О.Ю., нині спостерігається поступовий перехід у термінології державних контролюючих органів до термінології професійного аудиту<sup>48</sup>. Правове поле аудиторської діяльності в Україні регламентує Закон України «Про аудиторську діяльність», викладений у новій редакції Законом України №140-V від 14.09.2006 р.<sup>49</sup>, яким не передбачається виключний характер проведення аудиту незалежними експертами — сер-

<sup>47</sup> Постанова Верховної Ради «Про порядок введення в дію Закону України «Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів України» від 14 березня 1995 року №90а/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=90%E0%2F95-%E2%F0>

<sup>48</sup> Редько О.Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» [Електронний ресурс] / О.Ю.Редько; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К., 2009. – 40 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2009/09roispr.zip>

<sup>49</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

тифікованими аудиторами. У статті 1 зазначено, що дія цього закону не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю.

Відокремлення та узаконення такого поняття, як «державний фінансовий аудит», відбулося у зв'язку із прийняттям Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» від 15.12.2005 року №3202-IV<sup>50</sup> і внесенням ним змін до ст. 2 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу»<sup>51</sup>, які стосувалися визначення форм державного фінансового контролю та розширення завдань державної контрольно-ревізійної служби. В нормативних документах ДКРС використовуються різноманітні визначення та види цієї форми державного фінансового контролю, а саме: державний фінансовий аудит (аудит); державний фінансовий аудит виконання місцевого бюджету (аудит виконання місцевого бюджету); аудит фінансової та господарської діяльності бюджетної установи (фінансово-господарський аудит); державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм (аудит ефективності).

Наприкінці 2006 року були внесені зміни до Класифікатора професій ДК003:2005 (наказ Держспоживстандарту України від 26 грудня 2005 року №375)<sup>52</sup>, відповідно до яких запроваджено професії: «головний державний аудитор» (код КП 1229.1 — Керівні працівники апарату центральних органів державної влади) та «державний аудитор» (код КП 2419.3 — «Професіонали державної служби»). Цими професіями можуть володіти посадові особи органів державної контрольно-ревізійної служби, наділені повноваженнями на здійснення аудиту.

Фактично, Аудиторська палата України визнала існування та необхідність запровадження такої форми державного фінансового контролю, як державний фінансовий аудит, навіть запровадила певні пільги для державних аудиторів при подовженні чинності сертифіката аудитора, якщо вони такий отримали свого часу. Рішенням АПУ від 26.06.2008 року №191/10.1 внесено доповнення до п. 10.2 розд. 10 Положення про сертифікацію ау-

<sup>50</sup> Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» від 15 грудня 2005 року №3202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3202-15>

<sup>51</sup> Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу» від 26 січня 1993 року №2939-ХІІ (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2939-12>

<sup>52</sup> Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 26 грудня 2005 року №375 «Про затвердження національних класифікаторів, зміни до державного класифікатора та скасування чинності державних класифікаторів» // Справочник кадровика. – 2006. - №04. – С.9-26

диторів<sup>53</sup>, суть яких зводиться до того, що аудитори, які здійснюють державний фінансовий аудит як різновид державного фінансового контролю (як і аудитори — викладачі вищих навчальних закладів, які мають вчені звання або наукові ступені за фахом бухгалтерський облік і аудит, та аудитори — викладачі центрів удосконалення знань аудиторів, визначених АПУ) отримують право на продовження чинності сертифіката на наступні п'ять років при підтвердженні вимог, зазначених у підпунктах в), г) п. 10 названого вище Положення, а саме: щорічно успішно проходили контрольні тестування за підсумками удосконалення професійних знань за програмами, затвердженими АПУ, або щорічно здійснювали удосконалення професійних знань згідно з розділом V Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України<sup>54</sup>.

Така практика в цілому відповідає зарубіжному досвідові. На сучасний момент, фактично, сформувалися два напрямки аудиторської діяльності: незалежний аудит, який виконується сертифікованими аудиторами, та державний аудит, який виконується працівниками державних органів фінансового контролю (табл. 3.1).

Перший напрямок регламентується розробками Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (PMCAHB) — International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), заснованої Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ) — International Federation of Accounting (IFAC). Мета IFAC полягає у розвитку та вдосконаленні бухгалтерської професії на міжнародному рівні за допомогою гармонізованих стандартів для надання бухгалтерами стабільно високоякісних послуг в інтересах суспільства. IAASB діє як незалежний орган розробки та впровадження стандартів під егідою IFAC. Мета IAASB — служіння інтересам громадськості шляхом розробки та впровадження високоякісних стандартів аудиту та надання впевненості, допомоги у зближенні міжнародних та національних стандартів, що дозволить покращити якість та рівень практики в усьому світі, а також збільшити довіру суспільства до аудиторської професії на глобальному рівні.

Сфера державного аудиту регулюється розробками INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) — організацією вищих органів контролю державних фінансів країн, що є членами Організації Об'єднаних Націй чи її спеціалізованих органів. INTOSAI визнана як

<sup>53</sup> Положення про сертифікацію аудиторів, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 31 травня 2007 року №178/6 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/327542687.doc>

<sup>54</sup> Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України, затверджене Рішенням Аудиторської палати України від 31 травня 2007 року №178/5 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1600252359.pdf>

Таблиця 3.1

## Регламентация систем независимого та державного аудиту

| Напрямки                                                      | Незалежний аудит                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Державний аудит                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|---------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Орган регулювання</i>                                      | IAASB — International Auditing and Assurance Standards Board (офіційний сайт — <a href="http://www.ifac.org/IAASB">http://www.ifac.org/IAASB</a> ) — Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості<br>International Framework for Assurance Engagements — Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості<br>International Standards on Quality Control (ISQCs) — Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ)<br>International Standards on Auditing (ISAs) — Міжнародні стандарти аудиту (МСА);<br>International Standards on Review Engagements (ISREs) — Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО);<br>International Standards on Assurance Engagements (ISAEs) — Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ);<br>International Standards on Related Services (ISRSs) — Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП);<br>International Standards on Quality Control (ISQCs) — Міжнародні стандарти з контролю якості (МСКЯ)<br>International Auditing Practice Statements (IAPSPs) — Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) (режим доступу — <a href="http://www.ifac.org/IAASB/Pro-nouncements.php">http://www.ifac.org/IAASB/Pro-nouncements.php</a> ) | INTOSAI — International Organization of Supreme Audit Institutions (офіційний сайт — <a href="http://www.intosai.org">http://www.intosai.org</a> ) — Організація вищих органів фінансового контролю<br>Lima Declaration of Guideliness on Audit Precepts — Лімська декларація керівних принципів контролю (режим доступу — <a href="http://www.intosai.org/blueline/upload/limadecclaration.pdf">http://www.intosai.org/blueline/upload/limadecclaration.pdf</a> ; в перекладі українською мовою — <a href="http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=140271&amp;cat_id=3283">http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=140271&amp;cat_id=3283</a> )<br>The INTOSAI Code of Ethics and Auditing Standards — Кодекс Етики та Стандарти аудиту INTOSAI (режим доступу — <a href="http://intosai.connexx-hosting-net/blueline/upload/1codethand-syandle.pdf">http://intosai.connexx-hosting-net/blueline/upload/1codethand-syandle.pdf</a> ; в перекладі українською мовою — <a href="http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=232351&amp;cat_id=3283">http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=232351&amp;cat_id=3283</a> ) |
| <i>Основні розробки та регламентація щодо їх застосування</i> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |

одна з найважливіших організацій у сфері контролю державних фінансів, яка видає міжнародні директиви у сфері фінансового управління, розробляє методологічні підходи, пов'язані з цією сферою, здійснює навчальні заходи та сприяє обмінові інформацією між своїми членами.

Отже, існування системи незалежного аудиту та запровадження державного фінансового аудиту в практику діяльності контрольно-ревізійної служби — це об'єктивний процес, який наближує систему національного фінансового контролю України до практики інших країн та вимог INTOSAI.

Проте така тенденція не всіма науковцями сприймається однозначно. Деякі науковці, зокрема Сухарева Л.О., дотримуються позиції щодо недоцільності застосування щодо державного фінансового контролю України поняття «аудиту» з огляду на те, що усталена система контрольно-ревізійного процесу досить відрізняється від основних аспектів аудиторської діяльності<sup>55</sup>, і пропонують тлумачити «державний аудит» як експертно-ревізійну діяльність з оцінки ефективності використання бюджетних коштів<sup>56</sup>. Зауважимо, Сухарева Л.О. звертає увагу на те, що в завданнях і методичних засобах аудиту ефективності досить яскраво простежуються характерні риси аналізу господарської діяльності, тобто застосування способу порівняння, опитування, анкетування та інтерв'ювання; виявлення чинників, що заважають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми; визначення рівня їхнього впливу; пошук резервів підвищення ефективності та раціоналізації використання державних ресурсів, що дає змогу розробити рекомендації для бюджетної установи, організації, підприємства тощо<sup>57</sup>. Дослідник зазначає, що відокремлення зазначеного напрямку дослідження ефективності виконання бюджетних програм від ревізії цілком логічне, але чому має місце нехтування терміном «аналіз» ефективності державних вкладень для реалізації запланованих цілей?<sup>58</sup>

Петрик О.А. також вважає, що «державний фінансовий контроль є одним з видів господарського контролю, який здійснюють уповноважені державні органи на основі норм адміністративного права, тому, на нашу думку, використання термінів «аудит», «державний аудит», «аудиторська діяльність» в адміністративній діяльності органів державного господар-

<sup>55</sup> Сухарева Л.О. Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату / Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко // *Фінанси України*. — 2006. — №8. — С.126

<sup>56</sup> Сухарева Л.О. Експертно-ревізійна діяльність як альтернатива «державному аудиту» / Л.О. Сухарева, І.М. Дмитренко // *Формування ринкової економіки в Україні*: Наук. зб. — Львів, 2005. — Спецвип. 15, ч. 2: Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні. — С. 57-61

<sup>57</sup> Сухарева Л.О. Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату / Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко // *Фінанси України*. — 2006. — №8. — С.127

<sup>58</sup> Сухарева Л.О. Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату / Л.О. Сухарева, Т. В. Федченко // *Фінанси України*. — 2006. — №8. — С.128



ського, в тому числі державного фінансового, контролю є недоречною»<sup>59</sup>. Враховуючи міжнародний досвід, наші національні традиції щодо використання терміна «контроль», наведені визначення, як і існуючий у світовій практиці термін «аудит адміністративної діяльності», необхідно використовувати лише в контексті Закону України «Про аудиторську діяльність»<sup>60</sup>.

Крім того, хотілося б звернути увагу на дві важливі обставини.

По-перше, в європейській практиці визначення «аудит» вживається як синонім «контролю». Але термін «audit», який використовується в документах, підготовлених INTOSAI, перекладений українською мовою і як «контроль», і як «аудит», при цьому якої-небудь логічності та послідовності не спостерігається. Достатньо лише звернутися до перекладу Лімської декларації, текст якої розміщений на сайті Рахункової палати<sup>61</sup>. Цей документ (в оригіналі — Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts) перекладений як «Лімська Декларація керівних принципів аудиту державних фінансів», але по тексту термін «audit» у більшості випадків замінений на термін «контроль». INTOSAI Auditing Standards перекладені як «Стандарти з аудиту державних фінансів», але сама назва організації «International Organization of Supreme Audit Institutions» перекладена як «Організація вищих органів фінансового контролю». На наш погляд, необхідна послідовність у використанні термінів «аудит» та «контроль».

По-друге, для адекватного суспільного розуміння існування різних напрямків аудиторської діяльності повинна бути створена адекватна система інформування, хоча б на рівні підготовки фахівців у вищих навчальних закладах. На жаль, такого не спостерігається. Якщо в Галузевому стандарті вищої освіти України «Освітньо-професійна програма бакалавра за спеціальностями напрямку 0501 «Економіка і підприємництво» (видання 2001 року) до складу нормативних дисциплін циклу природничо-наукової та загальноєкономічної підготовки була включена дисципліна «Аудит», то у стандарті 2006 року видання така дисципліна зі складу нормативних вилучена, і лише введена до переліку рекомендованих вибіркових дисциплін<sup>62</sup>. Така ж ситуація спостерігається і в освітньо-професійній програмі підготовки бакалавра з галузі знань 0305 «Економіка і підприємництво»<sup>63</sup>.

<sup>59</sup> Петрик О. Аудиторська діяльність в Україні: законодавчо-нормативне регулювання, сучасний стан / Олена Петрик, Володимир Зотов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №11. – С.59

<sup>60</sup> Петрик О. Аудиторська діяльність в Україні: законодавчо-нормативне регулювання, сучасний стан / Олена Петрик, Володимир Зотов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №11. – С.59

<sup>61</sup> Лімська декларація керівних принципів контролю [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.as-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art\\_id=40271&cat\\_id=3283](http://www.as-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=40271&cat_id=3283)

<sup>62</sup> Освітньо-професійна програма підготовки бакалавра за спеціальностями напрямку 0501 – «Економіка і підприємництво» / Кол. авт. під заг. керівн. А.Ф. Павленка. – К.: КНЕУ імені Вадима Гетьмана, 2006. – 128 с.

<sup>63</sup> Освітньо-професійна програма підготовки бакалавра. Галузь знань 0305 «Економіка і підприємництво». Затверджено Міністерством освіти і науки України 02.02.2010 р. – Київ, 2010. – 12 с.

Дійсно, можна сперечатися з доцільністю окремого викладання дисципліни з аудиту для студентів всіх економічних спеціальностей, але такого не можна стверджувати про загальну систему національного фінансового контролю, в рамках вивчення якої і слід було б давати такі знання. Вивчення ж нормативних дисциплін циклів загальноекономічної та професійної підготовки показує, що про систему національного фінансового контролю ніде не згадується. В стандарті 2006 року видання була запроваджена дисципліна «Національна економіка», мета викладання якої полягала у вивченні закономірностей та особливостей функціонування національної економіки порівняно з економіками інших країн, але серед переліку її тем нічого подібного немає. Отже, адекватною та повноцінною систему інформування суспільства про систему національного фінансового контролю, цілі, види та принципи аудиторської діяльності визнати не можна.

Зупинимося на практиці застосування термінів «аудит» та «аудитор» в інших сферах діяльності. Тут спостерігається дуже цікава ситуація. За влучною характеристикою О.Ю. Редька, «законодавець почав щільніше опікуватися аудитом, що, на жаль, призвело до появи таких українських самородків, як «електроаудит», «енергоаудит», «аудит сертифікації», «податковий аудит», «кабінетний аудит», «екологічний аудит», «аудит відповідності», «пробірний аудит» тощо»<sup>64</sup>, тобто слід констатувати, що на сьогодні терміном «аудит» почали називати значно ширше коло контрольних дій та перевірок проти того, коли в державі було впроваджено у правове поле бізнесу незалежний аудит як одну з форм фінансового контролю<sup>65</sup>.

Зокрема, існує загальний Закон України «Про акредитацію органів з оцінки відповідності» №2407-III від 17 травня 2001 року<sup>66</sup>, згідно з яким можуть бути акредитовані органи з оцінки відповідності будь-якої форми власності, а саме: випробувальні та калібрувальні лабораторії; органи із сертифікації продукції, процесів та послуг; органи із сертифікації систем якості, систем управління якістю, систем управління довкіллям; органи із сертифікації персоналу; органи контролю. Кваліфікаційні вимоги, порядок та правила атестації персоналу з акредитації визначені у відповідному документі, затверджені наказом Національного Агентства з акредитації України (НААУ) від 14 березня 2003 року №203<sup>67</sup>. До проведення робіт з акредитації можуть залучатися офіційно визнані в НААУ:

<sup>64</sup> Редько О.Ю. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку / Олександр Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №11. – С. 48

<sup>65</sup> Редько О.Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» [Електронний ресурс] / О.Ю.Редько; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К., 2009. – 40 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2009/09groyspr.zip>

<sup>66</sup> Закон України «Про акредитацію органів з оцінки відповідності» від 17 травня 2001 року №2407-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2407-14>

<sup>67</sup> Кваліфікаційні вимоги, порядок та правила атестації персоналу з акредитації, затверджені наказом Національного Агентства з акредитації України від 14 березня 2003 року №203 [Електронний ресурс]. – Режим

- *аудитор з акредитації (асесор)* — фахівець, який має професійні знання та досвід роботи у певній галузі економіки, галузі систем якості та вміння з проведення акредитації у відповідній сфері діяльності органу з оцінки відповідності як самостійно, так і в складі групи з перевірки і зареєстрований у реєстрі персоналу з акредитації, що ведеться НААУ;
- *головний аудитор з акредитації* — аудитор з акредитації, який призначається головою групи аудиторів з акредитації і несе повну відповідальність за проведення перевірки органу з оцінки відповідності, координує роботи з перевірки органу з оцінки відповідності;
- *експерт з акредитації* — фахівець, що має професійні знання та досвід у певній галузі економіки, обізнаний з правилами проведення акредитації, нормативними документами за напрямками діяльності та зареєстрований у реєстрі персоналу з акредитації, що ведеться НААУ.

Наказом встановлені вимоги окремо для аудиторів з акредитації, головних аудиторів та експертів з акредитації. Окремо ведеться реєстр персоналу з акредитації, який включає систему даних щодо атестованих аудиторів та експертів. Персонал з акредитації атестують на право проведення одного або кількох видів робіт з акредитації за обраною спеціалізацією. Наказом передбачена видача сертифікатів аудитора з акредитації та головного аудитора з акредитації.

Було розроблено проект Закону України «Про аудит з промислової безпеки та охорони праці», за яким пропонується введення системи аудиту з промислової безпеки та охорони праці з метою підвищення загального рівня безпеки виробництва у процесі діяльності суб'єктів господарювання. Передбачалося, що цей аудит будуть виконувати *аудитори з систем управління промисловою безпекою та охороною праці*, які отримали сертифікат на право здійснення аудиту, та аудиторські організації, які акредитовані відповідно до Закону України «Про акредитацію органів з оцінки відповідності» для здійснення аудиту.

Згідно із ст. 22, п.4 Закону України «Про метрологію та метрологічну діяльність»<sup>68</sup> «до проведення робіт з уповноваження та атестації залучаються аудитори з метрології, атестовані в порядку, встановленому нормативно-правовим актом Центрального органу виконавчої влади у сфері метрології». Відповідно до цих вимог затверджений Порядок атестації *аудиторів з метрології* (наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 27 липня 2007 року № 166)<sup>69</sup>, які проходять теоретичну підготовку, практичне стажування та отримують сертифікат аудитора з метрології.

Поняття «екологічний аудит» уведене Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища»<sup>70</sup>. Виконавці екологічного аудиту — *екологічні аудитори*, кваліфіковані для його здійснення відповідно до вимог Закону України «Про екологічний аудит» від 24 червня 2004 року № 1862-IV<sup>71</sup> та Положення про сертифікацію

доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.14754.0>

<sup>68</sup> Закон України «Про метрологію та метрологічну діяльність» від 11 лютого 1998 року №113/98-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=113%2F98-%E2%F0>

<sup>69</sup> Порядок атестації аудиторів з метрології, затверджений наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 27 липня 2007 року №166 // Офіційний вісник України. – 2007. – №75 (15.10.2007). – ст. 2795

<sup>70</sup> Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25 червня 1991 року №1264-XII (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1264-12>

<sup>71</sup> Закон України «Про екологічний аудит» від 24 червня 2004 року №1862-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1862-15>

екологічних аудиторів, що затверджене наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища від 29 січня 2007 року №27<sup>72</sup>, яким визначені кваліфікаційні вимоги до кандидатів, порядок проведення кваліфікаційного іспиту і передбачена видача сертифіката екологічного аудитора. Окремо ведеться реєстр екологічних аудиторів та юридичних осіб, що мають право на здійснення екологічного аудиту.

Існує наказ Міністерства аграрної політики України від 6 грудня 2005 року №680 «Про організацію навчання фахівців на звання *аудиторів з сертифікації зернових складів*»<sup>73</sup>, розроблений на виконання вимог постанови Кабінету Міністрів України від 11.04.2003 р. №510 «Про забезпечення сертифікації зернових складів на відповідність послуг із зберігання зерна та продуктів його переробки, запровадження складських документів на зерно»<sup>74</sup>. Даним наказом затверджені етапи підготовки аудиторів із сертифікації зернових складів, за позитивними результатами теоретичного курсу навчання та стажування передбачена видача фахівцю посвідчення аудитора.

Положенням про консультативно-впроваджувальний центр із запровадження систем управління за стандартами серій ISO 9000, ISO 14000, що затверджений наказом Міністерства транспорту та зв'язку України від 23 березня 2007 року №233<sup>75</sup>, визначені його завдання: проводити *діагностичний аудит* замовників з метою встановлення ступеня відповідності їхньої діяльності вимогам ДСТУ ISO 9001 «Системи управління якістю. Вимоги», ДСТУ ISO 9004 «Системи управління якістю. Настанови щодо поліпшення діяльності», ДСТУ ISO 14001 «Системи екологічного керування. Вимоги та настанови щодо застосування», ДСТУ ISO 14004 «Системи екологічного управління. Загальні настанови щодо принципів, систем та засобів забезпечення». Прикметна риса вимог даного документа полягає в тому, що ніяких вимог щодо теоретичної та практичної підготовки до виконавців такого аудиту не передбачено, як і видача будь-якого посвідчувального документа, сертифіката тощо. Затверджене дане Положення на виконання позиції 1.3 Головних напрямків та заходів реалізації Державної програми забезпечення безпеки руху на автомобільних дорогах, вулицях міст, інших населених пунктів і залізничних переїздів на 2003-2007 роки, схваленої розпорядженням КМУ від 29 січня 2003 року №56-р<sup>76</sup>.

Міністерством палива та енергетики України (наказ від 21 березня 2005 року №122<sup>77</sup>) було створено Експертну комісію з проведення аудиту боргових зобов'язань підприємств з метою проведення аудиту боргових зобов'язань державних підпри-

<sup>72</sup> Положення про сертифікацію екологічних аудиторів, затверджене наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища від 29 січня 2007 року №27 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0295-07>

<sup>73</sup> Наказ Міністерства аграрної політики України від 6 грудня 2005 року №680 «Про організацію навчання фахівців на звання аудиторів з сертифікації зернових складів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://apu.com.ua/files/norm\\_akti/466337695.doc](http://apu.com.ua/files/norm_akti/466337695.doc)

<sup>74</sup> Постанова Кабінету Міністрів України «Про забезпечення сертифікації зернових складів на відповідність послуг із зберігання зерна та продуктів його переробки, запровадження складських документів на зерно» від 11 квітня 2003 р. №510 // Офіційний вісник України. – 2003. – №16 (30.04.2003). – ст. 706

<sup>75</sup> Положення про консультативно-впроваджувальний центр із запровадження систем управління за стандартами серій ISO 9000, ISO 14000, затверджене наказом Міністерства транспорту та зв'язку України від 23 березня 2007 року №233 // Відомості Міністерства транспорту та зв'язку України. – 2007. – №7-8. – С. 8-9

<sup>76</sup> Державна програма забезпечення безпеки руху на автомобільних дорогах, вулицях міст, інших населених пунктів і залізничних переїздів на 2003-2007 роки, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29 січня 2003 року №56-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=56-2003-%F0>

<sup>77</sup> Наказ Міністерства палива та енергетики України від 21 березня 2005 року №122 «Про створення Експертної комісії з проведення аудиту боргових зобов'язань підприємств» // Відомості Міністерства палива та енергетики України. – 2005. – №3. – С.5

емств та акціонерних товариств із часткою державного майна понад 50 відсотків та визначення реальної вартості боргів. Тим же міністерством з метою забезпечення виконання норм Закону України «Про енергозбереження», Гірничого закону України затверджено стандарт «Енергетичний аудит вугільних підприємств. Інструкція» (наказ від 17 листопада 2004 року № 726, який діє з 1 січня 2005 року<sup>78</sup>).

Національним агентством України з питань забезпечення ефективного використання енергетичних ресурсів введено поняття «енергетичний аудит», під яким розуміють одну з форм реалізації державної політики з енергозбереження, яка полягає в наданні допомоги в підвищенні рівня ефективності використання енергетичних ресурсів, та розроблена типова методика «Загальні вимоги до організації та проведення енергетичного аудиту»<sup>79</sup>.

Також існував Департамент аналізу ризиків та аудиту Державної митної служби, назва якого згодом була змінена на Департамент аналітичної роботи та інформаційної розвідки (наказ Державної митної служби України від 17 травня 2008 року № 515<sup>80</sup>).

Якщо ж звернутися до Класифікатора професій (ДК003:2005)<sup>81</sup>, то в ньому зазначена лише професія «екологічний аудитор» (код КП 2411.2 — «Аудитори та кваліфіковані бухгалтери»), яка включена до групи 2411 «Професіонали в галузі аудиту та бухгалтерського обліку», до складу якої входить і професія «аудитор».

Висновки щодо неможливості застосування термінів «аудит» та «аудитор» у практичній діяльності вищезазначених та інших органів ґрунтуються на таких міркуваннях.

Як вже підкреслювалося в підрозділі 3.1, на даний час широке тлумачення аудиту трансформувалося у визначення завдання з надання впевненості, яке викладене в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості: «завдання, виконуючи які, практик призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною, щодо результатів оцінки або порівняння предмета завдання з відповідними критеріями» (п. 7)<sup>82</sup>. Якщо чітко наслідувати терміни, використані в Міжнародних стандартах аудиту (документах, підготовлених IAASB — Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання

<sup>78</sup> Наказ Міністерства палива та енергетики України від 17 листопада 2004 року №726 «Про затвердження та надання чинності стандарту Мінпаливенерго України «Енергетичний аудит вугільних підприємств. Інструкція» // Відомості Міністерства палива та енергетики України. – 2004. – №11. – С. 5

<sup>79</sup> Наказ Національного агентства України з питань забезпечення ефективного використання енергетичних ресурсів від 20 травня 2010 року №56 «Про затвердження Типової методики «Загальні вимоги до організації та проведення енергетичного аудиту» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN56519.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN56519.html)

<sup>80</sup> Наказ Державної митної служби України від 17 травня 2008 року №515 «Про затвердження Положення про Департамент аналітичних роботи та інформаційної розвідки» // Митна газета. – 2008. – №12. – С. 4-5

<sup>81</sup> Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 26 грудня 2005 року №375 «Про затвердження національних класифікаторів, зміни до державного класифікатора та скасування чинності державних класифікаторів» // Справочник кадровика. – 2006. – № 4. – С. 9-26

<sup>82</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 6

впевненості), то з'ясуємо, що аудитом називається лише аудит фінансової звітності. Окремо виділено таке завдання, як огляд фінансової звітності, а для всіх інших видів завдань використовуються терміни «завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності» та «супутні послуги».

На даний момент класифікація видів аудиту повинна розглядатися з точки зору класифікації завдань з надання впевненості:

- аудит фінансової звітності;
- огляд фінансової звітності;
- завдання з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності;
- супутні послуги.

Крім того, термін «аудитор» застосовується лише для аудиту та огляду фінансової звітності, а в інших випадках застосовується термін «практик». У Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості зазначається, що термін «практик» ширший, ніж «аудитор», який застосовується лише в Міжнародних стандартах аудиту та Міжнародних стандартах завдань з огляду, і стосується лише практиків, які виконують завдання з аудиту або огляду стосовно історичної фінансової інформації.

У Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, надання впевненості та супутніх послуг особливо наголошується на обережному використанні терміна «аудит». «Практик, що надає звіт з завдання, яке не є завданням з надання впевненості, як це визначається даною Основою (Міжнародною Концептуальною основою завдань з надання впевненості), повинен чітко вказувати на те, що звіт не є звітом з надання впевненості. Таким чином, звіт, що не є висновком з надання впевненості, для запобігання введення в оману користувача не повинен:

- містити зазначення дотримання вимог Концептуальної основи, МСА, МСЗО чи МСЗНВ;
- містити неприйняттого вживання термінів «надання впевненості», «аудит» чи «огляд»;
- містити констатацію, яку можна неправильно зрозуміти як висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів до результату оцінки чи визначення предмета перевірки за критеріями» (п. 15)<sup>83</sup>.

Так само і лише в стандартах з аудиту, виданих АICPA, використовується термін «аудитор» («auditor»), в інших стандартах застосовується термін «практик» («practitioner»).

<sup>83</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 2 / Пер. з англ.: Ольховикова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 9

За об'єктами перевірки всі описані вище види робіт, запроваджені іншими органами виконавчої влади, можуть розглядатися як споріднені із завданнями з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, але аж ніяк не з аудитом. Отже, застосування терміна «аудит» у цьому випадку суперечить і вітчизняному законодавству про аудит, і вимогам Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, надання впевненості та супутніх послуг. Навіть якби аудитори в розумінні Закону України «Про аудиторську діяльність» виконували б подібну роботу, то вони повинні були б назвати її не аудитом, а завданням з надання впевненості.

І взагалі незрозумілим є тяжіння інших органів виконавчої влади та державного фінансового контролю до термінів «аудитор» та «аудит». Хоча, з іншого боку, воно і зрозуміле. Термін «аудит» вважається більш влучною та вдалою заміною термінів «перевірка», «експертиза», а «аудитор» — термінів «контролер», «експерт», «ревізор». Хоча в даному випадку не враховується те, що аудит — це сформований соціально-економічний інститут зі своїми правилами та вимогами, який існує майже в усіх країнах світу і регламентується загальноприйнятими світовими стандартами. Отже, на наш погляд, всі вищезазначені документи призводять до значної плутанини і не сприяють правильному розумінню користувачами ролі аудиторських та інших експертних організацій.

З іншого боку, самі аудитори сприяють поширенню зазначеної ситуації, майже не висловлюючись з приводу того, що офіційно прийняті у світовій практиці визначення запозичуються для зовсім інших цілей. Більшість із вищезгаданих документів (наприклад, Наказ Міністерства аграрної політики України від 6 грудня 2005 року №680 «Про організацію навчання фахівців на звання аудиторів з сертифікації зернових складів» та інші) розміщені на сайті Аудиторської палати України у складі рубрики «Нормативні акти України, що регулюють аудиторську діяльність». Єдине офіційне заперечення було викладене в листі Аудиторської палати України від 27.06.2003 р. №2-293 «Щодо вживання термінів «аудит» та «аудиторська діяльність» для назв суб'єктів, діяльність яких не відповідає вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність»<sup>84</sup>, в якому звертається увага Державної податкової адміністрації на те, що такі види аудиторської діяльності, як «кабінетний аудит», «виїзний податковий аудит», не передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність», який до того ж не регулює діяльності «підрозділу податкового аудиту». Символічною є відповідь ДПА України, викладена в листі від 08.08.2003 р. №7070/5/33-0016, в якому за-

<sup>84</sup> Лист Аудиторської палати України від 27 червня 2003 р. № 2-293 «Щодо вживання термінів «аудит» та «аудиторська діяльність» для назв суб'єктів, діяльність яких не відповідає вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність» // Аудитор України. — 2003. — №13. — с.3

значено, що органам державної податкової служби надано право здійснювати перевірки на підприємствах, в установах та організаціях незалежно від форм власності і що такі дії відображені в понятті «аудит», яке зазначено Законом України від 22 квітня 1993 року №3125-XII «Про аудиторську діяльність»<sup>85</sup>. Ця відповідь яскраво засвідчує те, що термін «аудит», фактично, сприймається як синонім до терміна «перевірка».

Але, з іншого боку, таку ситуацію не можна вважати винаходом лише України. У світовій практиці існують подібні випадки, які, щоправда, відрізняються значно ґрунтовнішими методичними розробками.

Так, з 1967 року існує Асоціація з аудиту та контролю інформаційних систем (Information System Audit and Control Association — ISACA). Ця організація розробила аудиторські стандарти у сфері контролю інформаційних систем (всього 16 стандартів, 40 керівних вказівок та 11 процедур), надає послуги з відповідної освіти та видає сертифікати аудиторів інформаційних систем (CISA — The Certified Information Systems Auditors). ISACA — афілійований член IFAC, що засвідчує її статус та визнання у всьому світові (офіційний сайт — <http://www.isaca.org>).

Рекомендації з аудиту систем менеджменту якості та навколишнього середовища (екологічного аудиту) видані Міжнародною організацією зі стандартизації (International Organization for Standardization — ISO, офіційний сайт — <http://www.iso.org>) у вигляді Міжнародного стандарту ISO 19011<sup>86</sup>, де викладено вимоги до аудиторів, які можуть виконувати подібні завдання, та вимоги щодо проведення самого аудиту.

Отже, створюється парадоксальна ситуація. В розробках IAASB та AICPA аудитом називають лише аудит фінансової звітності, все інше — завданням з надання впевненості (завданням з підтвердження) або супутніми послугами, хоча здавалось би, що саме такі організації могли б дозволити собі певні відступи від правил. Виявляється, зовсім інші організації дозволяють собі значно ширше використовувати даний термін. Наприклад, в ISO 19011 аудит визначений як систематичний, незалежний та документований процес отримання свідчень аудиту та об'єктивного їх оцінювання з метою встановлення ступеня виконання узгоджених критеріїв аудиту, і, фактично, це визначення наближене до визначення завдання з надання впевненості. Але, як показує статус цих організацій, вони, зазвичай, визнані на світовому рівні з представництвом у багатьох країнах світу. Тому, напевно, якщо в Україні і дозволити введення інших видів аудиту, то не окремій установі, на її власний розсуд, а відповідно до світової практики, що визнана більшістю країн, з використанням уже прийнятих відповідними організаціями стандартів.

<sup>85</sup> Лист ДПА від 8 серпня 2003 року № 7070/5/33-0016 // Аудитор України. – 2003. – № 15. – с.4

<sup>86</sup> International Standard 19011 Guidelines for quality and/or environmental management systems auditing [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.iso.staratel.com/ISO19011/doc/ISO190112002/ISO19011\\_eng.pdf](http://www.iso.staratel.com/ISO19011/doc/ISO190112002/ISO19011_eng.pdf)



Крім того, слід звернути увагу на те, що в Законі України «Про аудиторську діяльність»<sup>87</sup> не враховані та не згадані вимоги Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики.

У вітчизняному Законі України «Про аудиторську діяльність» подано визначення аудиту, яке є «вузьким» і не відповідає класифікації завдань з надання впевненості: «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»<sup>88</sup> (ст. 3). У такому вигляді визначення аудиту не пропонується Міжнародними стандартами аудиту, там лише подано визначення мети аудиторської перевірки — надання можливості аудиторів висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності (п. 11 МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»)<sup>89</sup>. І це абсолютно логічно, адже процедури, за допомогою яких аудитор збирає докази, на підставі яких і робить свої висновки, суворі вимоги щодо процедур спілкування з управлінським персоналом не можуть бути зведені до вузького терміна «перевірка». Так само Міжнародна концептуальна основа завдань із надання впевненості не дає визначення завдання з надання впевненості за допомогою таких слів, які б висвітлювали дії практика, а формулює саме мету завдання — висловлення практиком висновку, який призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів щодо результатів оцінки або порівняння предмета завдання з відповідними критеріями (п.7 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості)<sup>90</sup>. Визначення ж, запропоноване в Законі України «Про аудиторську діяльність», призводить до формування уявлення, що «аудит» — це просто новий, сучасний, більш вдалий термін, який передбачає процес перевірки фінансової звітності.

З іншого боку, в Законі України «Про аудиторську діяльність» взагалі нічого не говориться про те, що аудит — це лише частина завдань з надання впевненості, які можуть виконувати аудитори, не наведена їх кла-

<sup>87</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

<sup>88</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

<sup>89</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 79

<sup>90</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 6

сифікація, відмінності. Зазначено лише, що 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 та оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання, а сам перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) визначається Аудиторською палатою України відповідно до стандартів аудиту (ст. 3).

Така класифікація наведена лише в Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), що затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року № 182/5<sup>91</sup> і саме він побудований на вимогах Міжнародної концептуальної основи завдань із надання впевненості, Міжнародних стандартів аудиту, огляду, надання впевненості та супутніх послуг. Але все ж таки відсутність такої згадки в самому Законі, його вузька спрямованість, не висвітлення вимог Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості йде не на користь правильному суспільному розумінню ролі та функцій аудиту й аудиторів. До речі, «стандарт аудиту» — це не зовсім правильний термін, оскільки на момент підготовки нової редакції Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14 вересня 2006 року № 140-V вже на рівні національних були прийняті Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, а тому у формулюваннях у законодавчих та нормативних документах слід було б використати саме ці документи.

Крім того, моніторинг законодавства України показав, що існує проблема некоректного використання терміна «аудит» у законодавчих документах, які присвячені зовсім іншим питанням. Так, існують випадки, коли у статтях, які містять визначення термінів, що вживаються у відповідному законі, наводиться визначення терміна «аудит», наприклад, у Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» № 959-XII від 16.04.1991 р.<sup>92</sup>, що абсолютно зайве і некоректне. Трапляються і випадки згадування аудиту, які межують з абсурдом. Так, в Законі України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 17.07.1997 р. № 469/ 97-ВР<sup>93</sup> (ст. 2 «Види кооперативів») зазначається, що сервісні кооперативи здійснюють (крім усього іншого) послуги з ведення бухгалтерського обліку, аудиту.

<sup>91</sup> Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року № 182/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1011111899.pdf>

<sup>92</sup> Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16 квітня 1991 року № 959-XII (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=959-12>

<sup>93</sup> Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 17 липня 1997 року № 469/97-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=469%2F97-%E2%F0>

До того ж штучно створюються проблеми, пов'язані з перекладом міжнародних документів. Так, в січні 2012 року Аудиторською палатою України було видано роз'яснення «Щодо оформлення офіційного документа, складеного за результатами аудиту фінансової звітності»<sup>94</sup> [291], в якому звертається увага на начебто існуючій колізії норм міжнародних стандартів аудиту та Закону України «Про аудиторську діяльність», сутність якої полягає в тому, що стандартами передбачено складання за результатами аудиту фінансової звітності аудиторського звіту, а вітчизняним законодавством — аудиторського висновку. В підсумку рекомендується оформляти документ під назвою «аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора)». Причина даної проблеми надзвичайно проста, і криється вона не у відмінностях між документами, яка чомусь виникла лише в 2012 році, хоча міжнародні стандарти аудиту застосовуються в нашій країні з 2003 року, а у відсутності послідовності у перекладі. В міжнародних стандартах аудиту для позначення документа, який складається за результатами аудиту фінансової звітності, використовується термін «auditor's report», і він є незмінним з часів їх запровадження. В перекладах міжнародних стандартів на українську мову переклад даного терміну постійно змінювався: в стандартах аудиту та етики видання 2001 та 2004 року застосовувався термін «аудиторський висновок», в стандартах видання 2007 року — «аудиторський висновок» або «висновок незалежного аудитора», а в стандартах видання 2010 року — «аудиторський звіт» або «звіт незалежного аудитора». Отже, дана ситуація — яскравий приклад штучно створеної проблеми, хоча єдине можливе рішення в цьому випадку — це послідовність у використанні термінів при перекладі документів.

Підводячи підсумки, слід підкреслити, що конкретне і коректне застосування дефініцій в економіці дозволяє більш чітко зрозуміти економічні відносини, але застосування таких визначень повинно відбуватися з урахуванням їх сутності, механізмів дії, що наочно ілюструється у випадку з аудитом та аудиторською діяльністю. З метою формування адекватної суспільної думки про аудит та аудиторську діяльність важливі, на наш погляд, такі заходи:

1. Внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність», які б:

- висвітлювали широкий спектр робіт, що можуть виконуватися аудиторами (аудиторськими фірмами), та їх характеристики відповідно до Міжнародної концептуальної основи завдань із надання впевненості, Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики;

<sup>94</sup> Рішення Аудиторської палати України «Про затвердження роз'яснення щодо оформлення офіційного документа, складеного за результатами аудиту фінансової звітності» від 26 січня 2012 року №245/13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/2001750172.doc>

- забороняли вживання термінів «аудит» та «аудиторська діяльність» інакше, крім як у контексті з чітко означеною аудиторською діяльністю за Законом України «Про аудиторську діяльність».

2. Посилення уваги щодо змісту законодавчих документів в напрямку коректного використання термінів «аудит», «аудитор» з урахуванням існуючої та визнаної світової практики більш широкого їх використання.

3. Заборона використання назви професії «аудитор» для виконання інших видів послуг, окрім тих, які передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність», і заміна в існуючих документах термінів «аудит», «аудитор» на такі, наприклад, терміни, як «експертиза», «експерт», що буде більш доречно та правильно в даному випадку.

Яскравим прикладом доречного використання інших назв є професійна оціночна діяльність, яка, в принципі, позначає споріднений рід діяльності і яку можна прирівняти до супутніх послуг (виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації, підготовка фінансової інформації), котрі передбачають виконання тих аудиторських процедур, які були погоджені аудитором, суб'єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми сторонами. В Законі України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» №2658-III від 12 липня 2001 року<sup>95</sup> особи, які мають право займатися професійною оціночною діяльністю, отримали назву «оцінювач» (терміни «аудитор з оцінки» або «аудитор з оцінювання» не використані). Навіть поверховий огляд законодавчої бази показує, що зміст законів про аудиторську діяльність та професійну оціночну діяльність (назви розділів та статті) дуже схожий. Проте останній значно детальніший, він містить тридцять три статті, на відміну від двадцяти двох, які є в законі про аудиторську діяльність, при цьому вони більш інформативні та великі за обсягами. Аналіз положень згаданих законів засвідчує такі моменти:

- існують схожі вимоги щодо заняття оціночною та аудиторською діяльністю (необхідність отримання кваліфікаційного свідоцтва або сертифіката, ведення реєстру суб'єктів даних видів діяльності);
- розроблені схожі права, обов'язки, обмеження на заборону проведення оцінки та аудиту;
- визначені подібні органи регулювання даних видів діяльності, які мають схожі функції;
- існує подібність методичного регулювання проведення аудиту та оцінки майна (необхідність наявності загальноприйнятих стандартів);
- запроваджені випадки щодо обов'язкового проведення аудиту та обов'язкового здійснення оцінки майна.

<sup>95</sup> Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12 липня 2001 року №2658-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2658-14>

Існують, безумовно, і розбіжності, наприклад, щодо умов отримання свідоцтва або сертифікату, подальшого підвищення кваліфікації.

4. Підвищення рівня суспільного знання про незалежний аудит та державний фінансовий аудит, відмінності між ними, створення адекватної системи інформування суспільства про принципи та стандарти аудиту, що серед інших заходів повинно передбачати корекцію освітньо-професійних програм підготовки бакалаврів, спеціалістів та магістрів в напрямку більш глибокого вивчення системи національного фінансового контролю і незалежного аудиту в циклі загальноєкономічної підготовки.

5. Адекватне інформування суспільства про аудиторську діяльність повинно відбуватися за допомогою створення системи прозорості аудиту (детальніші дані питання будуть розглянуті в наступних розділах).

### **3.3. Якість законодавчого регулювання обов'язкового аудиту в Україні**

Обов'язковий аудит — це аудиторська перевірка, яка здійснюється відносно окремих суб'єктів господарювання, критерії вибору яких та строки проведення аудиту безпосередньо встановлюються державними правовими актами. Необхідність проведення обов'язкового аудиту виникає в тих випадках, коли держава вважає за необхідне захистити інформаційні права та законні інтереси певних осіб щодо отримання достовірної інформації про діяльність окремих суб'єктів. Забезпечення суспільної контрольованості таких суб'єктів господарської діяльності, встановлення підвищених гарантій достовірності їх фінансової звітності та стійкості фінансового стану за допомогою проведення обов'язкового аудиту — важливий чинник дотримання економічної безпеки держави.

Проблеми необхідності запровадження обов'язкових аудиторських перевірок, оцінки їх ефективності майже не актуалізуються у вітчизняних наукових виданнях та підручниках. Практично в усіх підручниках з проблем теорії та практики аудиту обов'язкова аудиторська перевірка розглядається як «факт, який не підлягає обговоренню». В найкращому випадку описуються нормативні документи, які висувають певні вимоги до її проведення (якщо такі існують).

Але, на жаль, в юридичній практиці допускається багато помилок та порушень законності, які породжують та сприяють виникненню негативних явищ. Можна виявити багато невірних юридичних рішень, пов'язаних з відсутністю або плутаниною нормативних понять, суперечливістю законодавства, нечітким визначенням статусу юридичних осіб та громадян, відсутністю процедур діяльності державних органів, дублюванням правових норм різних актів. Часто завершення законодавчого регулювання перекладається на підзаконні акти органів виконавчої влади, підгото-

вка яких, практично, невідконтрольна, тим самим створюються умови для появи нечітких, «закритих», малодоступних інструкцій.

З цих позицій важливим представляється оцінка якості законодавчого регулювання обов'язкового аудиту в Україні. Об'єктом дослідження в даному випадку виступають законодавчі та нормативно-правові акти України.

У законодавстві Європейського Співтовариства для визначення критеріїв обов'язковості проведення аудиту застосовується визначення «суб'єкти суспільного інтересу» — «Public Interest Entities» (Commission Recommendation of 16 May 2002/2002/590/EC «Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles» — Рекомендації Комісії «Незалежність офіційного аудитора в ЄС: набір фундаментальних принципів»)<sup>96</sup>, тобто вважається, що ступінь значимості суспільних (публічних) інтересів має визначати тих суб'єктів, які повинні в обов'язковому порядку підлягати щорічному аудиту. До таких суб'єктів віднесено підприємства, діяльність яких становить значний суспільний інтерес внаслідок прояву таких факторів:

- вид бізнесу;
- обсяг діяльності;
- чисельність працюючих;
- корпоративний статус, що передбачає наявність значної кількості акціонерів.

До кола таких підприємств, зокрема, відносять кредитні установи, страхові компанії, інвестиційні фірми та фонди, пенсійні фірми та фонди, а також лістингові компанії, тобто акціонерні товариства, акції яких зареєстровані та перебувають в обігу на визнаних фондових біржах.

У таблиці 3.2, яка побудована з урахуванням змін вимог Федерального Закону Російської Федерації «Про аудиторську діяльність»<sup>97</sup>, представлені критерії та економічні суб'єкти, які підлягають обов'язковому аудиту в Російській Федерації.

Обов'язковий аудит в Україні розпочав своє існування в 1994 році, з 18 жовтня 1996 року Закон України «Про аудиторську діяльність»<sup>98</sup> діє в новій редакції, відповідно, дещо змінилися умови проведення обов'язкового аудиту, що наочно представлено в таблиці 3.3.

<sup>96</sup> Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12 липня 2001 року №2658-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2658-14>

<sup>97</sup> Федеральний Закон Російської Федерації «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/01/fz307fzot301208.doc>

<sup>98</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

Таблиця 3.2

## Критерії та суб'єкти обов'язкового аудиту в Російській Федерації

| Критерії                    | Економічний суб'єкт обов'язкового аудиту до 1.01.2009 року                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Економічний суб'єкт обов'язкового аудиту після 1.01.2009 року                                                                                                                                                                                                                             | Економічний суб'єкт обов'язкового аудиту після 1.01.2011 року                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|-----------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Організаційно-правова форма | Відкрите акціонерне товариство незалежно від числа акціонерів та розміру статутного капіталу                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Організація має організаційно-правову форму відкритого акціонерного товариства                                                                                                                                                                                                            | Організація має організаційно-правову форму відкритого акціонерного товариства                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Вид діяльності              | Банки та інші кредитні установи<br>Страхові організації і товариства взаємного страхування<br>Товарні та фондові біржі<br>Інвестиційні фонди, державні позабюджетні фонди, якщо джерелом створення коштів є обов'язкові відрахування, які здійснюються фізичними та юридичними особами відповідно до законодавства РФ<br>Фонди, джерело створення коштів яких добровільні відрахування юридичних та фізичних осіб | Кредитна організація<br>Бюро кредитних історій<br>Страхова організація<br>Товариство взаємного інвестування<br>Товарна та фондова біржа<br>Інвестиційний фонд<br>Державний позабюджетний фонд<br>Фонд, джерело утворення коштів якого добровільні відрахування фізичних та юридичних осіб | Кредитна організація<br>Бюро кредитних історій<br>Організація, яка є професійним учасником ринку цінних паперів<br>Страхова організація<br>Клірингова організація<br>Товариство взаємного страхування<br>Товарна, валютна або фондова біржа<br>Недержавний пенсійний або інший фонд<br>Акціонерний інвестиційний фонд<br>Організація, яка здійснює управління компанією акціонерного інвестиційного фонду, пайового інвестиційного фонду або недержавного пенсійного фонду (за виключенням державних позабюджетних фондів)<br>Організація, цінні папери якої допущені до обігу на торгах фондових бірж та (або) інших організаторів торгівлі на ринку цінних паперів. |

| Критерії                       | Економічний суб'єкт обов'язкового аудиту до 1.01.2009 року                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Економічний суб'єкт обов'язкового аудиту після 1.01.2009 року                                                                                                                                                                                                                                                  | Економічний суб'єкт обов'язкового аудиту після 1.01.2011 року                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|--------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Фінансові показники діяльності | Обсяг виручки підприємства або індивідуального підприємця від реалізації продукції (виконання робіт, надання послуг) за один рік перевищують у 500 тисяч разів встановлений законодавством РФ мінімальний розмір оплати праці, або сума активів балансу перевищує на кінець звітного року у 200 тисяч разів встановлений законодавством РФ мінімальний розмір оплати праці | Обсяг виручки від продажу продукції (виконання робіт, надання послуг) організації (за виключенням сільськогосподарських кооперативів та союзів цих кооперативів) за попередній звітному рік перевищував 50 млн. руб. або сума активів бухгалтерського балансу станом на кінець року, що перевищує 20 млн. руб. | Обсяг виручки від продажу продукції (продажу товарів, виконання робіт, надання послуг) організації (за виключенням органів державної влади, органів місцевого самоврядування, державних та муніципальних установ, державних та муніципальних унітарних підприємств, сільськогосподарських кооперативів, спілки цих кооперативів) за рік, що перевищує звітному, перевищує 400 млн. руб. або сума активів бухгалтерського балансу станом на кінець року, що перевищував звітному, перевищує 60 млн. руб. |
| Форма власності                | Організація є державним унітарним підприємством, муніципальним унітарним підприємством, заснованим на праві господарського володіння, якщо фінансові показники її діяльності відповідають фінансовим показникам, за якими проводиться обов'язковий аудит. Для муніципальних унітарних підприємств фінансові показники можуть бути знижені                                  | Лише зазначено, що для муніципальних унітарних підприємств законом суб'єкта Російської Федерації фінансові показники можуть бути знижені                                                                                                                                                                       | -                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |



| Критерії                                     | Економічний суб'єкт обов'язкового аудиту до 1.01.2009 року                                               | Економічний суб'єкт обов'язкового аудиту після 1.01.2009 року | Економічний суб'єкт обов'язкового аудиту після 1.01.2011 року                                                                                                                                                                                                 |
|----------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Необхідність публікації фінансової звітності | -                                                                                                        | -                                                             | Організація (за виключенням органу державної влади, органу місцевого самоврядування, державного позабюджетного фонду, а також державної та муніципальної установи) представляє та (або) публікує зведену (консолідовану) бухгалтерську (фінансову) звітність. |
| Відповідність із законодавством              | Обов'язковий аудит стосовно організації або індивідуальних підприємств, передбачений федеральним законом | В інших випадках, передбачених федеральними законами          | В інших випадках, передбачених федеральними законами                                                                                                                                                                                                          |

### Критерії та суб'єкти обов'язкового аудиту в Україні згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність»

| Критерії                                        | Суб'єкти господарювання, які підлягають обов'язковому аудиту |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                 | до 18.10.2006 р.                                             | з 18.10.2006 р.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Необхідність оприлюднення фінансової звітності: | Організаційно-правова форма                                  | Відкриті акціонерні товариства                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|                                                 | Вид діяльності                                               | Банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|                                                 | Характер операцій                                            | Емітенти цінних паперів                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|                                                 |                                                              | <p>Професійні учасники ринку цінних паперів, фінансові установи, інші суб'єкти господарювання, звітність яких, відповідно до законодавства, підлягає офіційному оприлюдненню (відповідно до п.3 ст.14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»<sup>99</sup> такими суб'єктами господарювання, крім відкритих акціонерних товариств, були підприємства — емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи, а з 12 травня 2011 року — 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).</p> <p>Підприємства — емітенти облігацій</p> <p>Емітенти цінних паперів при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.</p> <p>З 21 квітня 2011 року — емітенти цінних паперів та похідних (деривативів), а також при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.</p> |

<sup>99</sup> Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року №996-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

| Критерії                                 |                                                                                                                                                                                                                          | Суб'єкти господарювання, які підлягають обов'язковому аудиту до 18.10.2006 р.                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                            |
|------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Фінансові показники діяльності           | Відкриті акціонерні товариства, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи | Обов'язкова аудиторська перевірка проводиться один раз на три роки, якщо їх річний господарський оборот менший, ніж 250 неоподатковуваних мінімумів | -                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Характер використання державного майна   |                                                                                                                                                                                                                          | Державні підприємства при здачі в оренду цілих майнових комплексів                                                                                  | -                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Зміна форми власності                    |                                                                                                                                                                                                                          | Приватизація, корпоратизація та інші зміни форми власності                                                                                          | -                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Характеристика засновників               |                                                                                                                                                                                                                          | Фінансовий стан засновників фінансово-кредитних установ                                                                                             | Фінансовий стан засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариства та інших фінансових посередників |
| Результативність діяльності підприємства |                                                                                                                                                                                                                          | Порушення питання про визнання неплатоспроможним чи банкрутом                                                                                       | -                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Відповідність іншому законодавству       |                                                                                                                                                                                                                          | -                                                                                                                                                   | Проведення аудиту обов'язкове також в інших випадках, передбачених законами України                                                                                                                                                                        |

Аналіз варіантів проведення обов'язкової аудиторської перевірки, які існували та існують на даний час в Україні, дозволяє розподілити їх у такі групи:

- фінансовий стан засновників (для суб'єктів господарювання певної організаційно-правової форми та видів діяльності);
- достовірність та повнота річної фінансової звітності;
- ліквідація, банкрутство та санація підприємства;
- приватизація, реорганізація та корпоратизація (державного підприємства та в окремих випадках недержавних пенсійних фондів);
- витрати та збитки іноземних інвесторів;
- операції з емісії цінних паперів.

Зміни стосовно випадків обов'язкового аудиту стосувалися, в основному, вилучення з їх переліку таких ситуацій, як:

- приватизація, корпоратизація та інші зміни форми власності підприємства;
- здавання державними підприємствами в оренду цілісних майнових комплексів;
- порушення питання про визнання підприємства неплатоспроможним або банкрутом.

Перші дві ситуації були вилучені з тієї причини, що, в основному, задачі, які висувалися перед аудиторами, стосувалися підтвердження оцінки майна під час приватизації. Але з прийняттям Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні»<sup>100</sup> такі функції почали виконувати професійні оцінювачі.

Що стосується обов'язковості проведення аудиту при порушенні питання про визнання підприємства неплатоспроможним або банкрутом, то обов'язковість аудиту в цьому випадку замінена на примусовість. У Законі України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» в редакції Закону України від 30.06.1999 р. № 784-XIV<sup>101</sup> зазначалося: «Арбітражний суд у ухвалі про порушення справи про банкрутство може зобов'язати боржника подати аудиторський висновок або провести аудит. Якщо у боржника немає для цього коштів, арбітражний суд може призначити проведення аудиту за рахунок кредитора лише за згодою останнього. Відсутність аудиторського висновку не зупи-

<sup>100</sup> Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12 липня 2001 року №2658-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2658-14>

<sup>101</sup> Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14 травня 1992 року №2343-XII (в редакції Закону України від 30 червня 1999 року №784-XIV із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2343-12>

няє провадження у справі про банкрутство та не є підставою для припинення провадження у справі» (п.10, ст. 11). Такі ж вимоги залишені і новій редакції Закону «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 22 грудня 2011 року №4212-VI<sup>102</sup>.

Дослідження змісту інших законодавчих документів засвідчує, що так званих «інших» випадків обов'язкового аудиту значно більше, крім того існує неузгодженість між іншими законодавчими документами та Законом України «Про аудиторську діяльність». Дослідження проблеми свідчить про суперечливість та різнорідність правової бази в даній сфері. Можна виділити кілька ситуацій згадування аудиту в інших законах України:

І. *Згадується можливість проведення контролю діяльності певних суб'єктів за допомогою залучення незалежних аудиторів.* У таких випадках до законодавчого документа уводяться такі положення:

- «Перевірки фінансової діяльності товариства здійснюються державними податковими інспекціями, іншими державними органами у межах їх компетенції, ревізійними органами товариства та аудиторськими організаціями» (ст.17 «Перевірки фінансової діяльності товариства» Закону України «Про господарські товариства»<sup>103</sup>);
- «Для здійснення контролю за фінансовою діяльністю товариства з обмеженою відповідальністю згідно з рішенням його загальних зборів, а також в інших випадках, встановлених статутом і законом товариства, може призначатися аудиторська перевірка» (ст. 146 «Контроль за діяльністю виконавчого органу товариства з обмеженою відповідальністю» Цивільного кодексу України<sup>104</sup>);
- «Ревізії фінансово-господарської діяльності споживчих товариств, спілок та підпорядкованих їм підприємств проводяться їх ревізійними комісіями (ревізорами) або контрольно-ревізійним апаратом відповідних спілок чи аудиторськими організаціями» (ст. 15 «Облік, звітність, контроль» Закону України «Про споживчу кооперацію»<sup>105</sup>);
- «Рахункова палата в межах своєї компетенції має право на договірній основі залучати до ревізій і перевірок недержавні аудиторсь-

<sup>102</sup> Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 22 грудня 2011 року №4212-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/4212-17>

<sup>103</sup> Закон України «Про господарські товариства» від 19 вересня 1991 року №1576-XII (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1576-12>

<sup>104</sup> Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>

<sup>105</sup> Закон України «Про споживчу кооперацію» від 10 квітня 1992 року №2265-XII (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2265-12>

кі служби та окремих висококваліфікованих спеціалістів» (ст. 21 «Взаємодія Рахункової палати з іншими державними контрольними органами» Закону України «Про Рахункову палату»<sup>106</sup>);

- «Для здійснення контролю за фінансово-господарською діяльністю правління об'єднання на загальних зборах обирається з числа членів об'єднання ревізійна комісія (ревізор) або приймається рішення про залучення аудитора» (ст. 10 «Статутні органи об'єднання» Закону України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку»<sup>107</sup>).

II. *Згадується про обов'язковість проведення аудиту або певних суб'єктів або в певних випадках.* Фактично, така ситуація автором була знайдена лише в Законі України «Про особливості приватизації майна в агропромисловому комплексі»<sup>108</sup>, в якому зазначено, що «проведення аудиту під час приватизації радгоспів та інших державних сільськогосподарських підприємств не є обов'язковим» (ст. 24 «Використання аудиторських послуг та оплата за посвідчення договорів купівлі-продажу майна під час його приватизації»).

III. *Зазначається про можливість проведення аудиту при наявності розпорядження певного органу* (органу державної влади або вищестоящого органу). В таких випадках у законодавчому документі використовуються вислови «має право», «може», і їх, на думку автора, можна узагальнити терміном «*примусовий аудит*», під яким слід розуміти аудит, проведення якого обов'язкове при наявності розпорядження певного органу, і ця можливість закріплена законодавчими документами. Такі згадування мають місце в різноманітних нормативних документах, зокрема, як зазначалося вище, в Законі України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом»<sup>109</sup>. Їх перелік наведений в додатку Б, а для прикладу наведемо кілька:

- «При укладанні договору про надання фінансових послуг юридична або фізична особа мають право вимагати у суб'єкта підприємницької діяльності надання балансу або довідки про фінансове

<sup>106</sup> Закон України «Про Рахункову палату» від 11 липня 1996 року №315/96-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=315%2F96-%E2%F0>

<sup>107</sup> Закон України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» від 29 листопада 2001 року №2866-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2866-14>

<sup>108</sup> Закон України «Про особливості приватизації майна в агропромисловому комплексі» від 10 липня 1996 року №290/96-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=290%2F96-%E2%F0>

<sup>109</sup> Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14 травня 1992 року №2343-XII (в редакції Закону України від 30 червня 1999 року №784-XIV із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2343-12>; Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 22 грудня 2011 року №4212-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/4212-17>

становище, підтверджені аудитором (аудиторською фірмою), а також бізнес-план, якщо інше не передбачено законодавством України» (Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг»<sup>110</sup>, п. 1 ст. 6 «Договір про надання фінансових послуг»);

- «Уповноважений орган має право... не частіше одного разу на рік призначати проведення за рахунок страховика додаткової обов'язкової аудиторської перевірки з визначенням аудитора» (Закон України «Про страхування»<sup>111</sup>, ст. 37 «Права спеціального уповноваженого центрального органу виконавчої влади у справах нагляду за страховою діяльністю»);
- «Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, Національний банк України і Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку в межах своєї компетенції мають право організовувати перевірку діяльності пенсійного фонду адміністратора, компанії з управління активами, зберігача, страхової організації та банківської установи, що надають послуги у сфері недержавного пенсійного забезпечення, самостійно або із залученням аудитора» (Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення»<sup>112</sup>, п. 3, ст. 5 «Аудиторські перевірки у сфері недержавного пенсійного страхування»).

IV. *Згадується про обов'язковість проведення аудиту.* Такі вимоги знаходимо і в Законі України «Про аудиторську діяльність»<sup>113</sup>, і в законодавчих та нормативних документах, які регламентують діяльність або статус різних суб'єктів господарювання (додаток В). Аналіз такої документації показує, що, по-перше, ці документи представлені як Законами України, так і нормативними актами державних відомств. Щодо форми згадування про обов'язковість аудиту, то їх можна, з певною мірою умовності, розподілити на чотири групи:

- в одних документах вимагається обов'язковість подання висновку аудитора (аудиторської фірми) в певних випадках;
- в інших документах встановлюється обов'язковість проведення аудиту, а вислови, які використовуються, є різноманітними, зок-

<sup>110</sup> Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12 липня 2001 року №2664-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2664-14>

<sup>111</sup> Закон України «Про страхування» від 7 березня 1996 року №85-96-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=85%2F96-%E2%F0>

<sup>112</sup> Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення» від 9 липня 2003 року №1057-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1057-15>

<sup>113</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

рема: «повинен бути перевірений аудитором», «має бути засвідчений аудитором», «має бути підтверджений аудитором», «підлягає обов'язковій аудиторській перевірці»;

- третя група документів вимагає подання, наприклад, балансу та звіту про фінансові результати, засвідчені підписами та печатками аудитора (аудиторської фірми);
- в окремих законодавчих та нормативних документах обов'язковість проведення аудиту встановлено шляхом покладення обов'язку на певну відповідальну особу щодо «забезпечення проведення щорічної аудиторської перевірки».

Отже, вимоги щодо обов'язковості проведення аудиторської перевірки містяться в різних за своїм статусом документах, які неузгоджені між собою. Що стосується безпосередньо випадків обов'язковості проведення аудиту, то, фактично, можна виділити такі ситуації:

1. Має місце згадка про обов'язковість в Законі України «Про аудиторську діяльність», але відсутні відповідні положення у законі, який регламентує діяльність вказаних суб'єктів.

Так, оскільки валютні та фондові біржі є суб'єктами господарювання, які зобов'язані оприлюднювати свою фінансову звітність, вони автоматично повинні проходити щорічний обов'язковий аудит. Але в Законі України «Про цінні папери та фондовий ринок»<sup>114</sup> у статтях, які регламентують створення та функціонування бірж (ст. 21-25 Розділу III «Професійна діяльність на фондовому ринку»), така вимога відсутня.

2. Має місце згадка про обов'язковість аудиту у відповідному законі, але така ситуація не прописана в Законі України «Про аудиторську діяльність».

Наприклад, у Законі України «Про аудиторську діяльність» обов'язковий аудит у випадку ліквідації, банкрутства або санації не передбачений, а в Законі України «Про страхування»<sup>115</sup> передбачено, що примусова санація страховика передбачає, зокрема, проведення комплексної перевірки фінансово-господарської діяльності страховика, в тому числі обов'язкової аудиторської перевірки (ст. 43 «Ліквідація, реорганізація та санація страховика»).

Згідно Закону України «Про режим іноземного інвестування»<sup>116</sup> усі понесені витрати та збитки іноземних інвесторів, завдані їм внаслідок дій, зазна-

<sup>114</sup> Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23 лютого 2006 року №3480-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3480-15>

<sup>115</sup> Закон України «Про страхування» від 7 березня 1996 року №85-96-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=85%2F96-%E2%F0>

<sup>116</sup> Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19 червня 1996 року №93/96-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/>



чених у статті 9 «Гарантії щодо примусових вилучень, а також незаконних дій державних органів та їх посадових осіб» та частини першої статті 10 «Компенсація і відшкодування збитків іноземним інвесторам», повинні бути відшкодовані на основі поточних ринкових цін та/ або обґрунтованої оцінки, підтверджених аудитором чи аудиторською фірмою (частина друга статті 10 «Компенсація і відшкодування збитків іноземним інвесторам»), проте в Законі України «Про аудиторську діяльність» такого згадування немає.

Згідно Закону України «Про господарські товариства»<sup>117</sup> достовірність та повнота річної фінансової звітності товариства мають бути підтверджені аудитором (аудиторською фірмою), а обов'язкова аудиторська перевірка річної фінансової звітності товариств з річним господарським оборотом менш як 250 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян проводиться один раз на три роки (ст. ст. 18 «Облік і звітність товариства»). Дані вимоги не відповідають положенням Закону України «Про акціонерні товариства»<sup>118</sup>.

Недосконалість законодавства проявляється в низькій якості законів, недосконалості всієї правової системи, нечіткості законотворчих процедур. Таким чином, можна виділити важливі факти прояву недосконалості існуючого законодавства стосовно регламентованості обов'язкового аудиту:

- велика чисельність нормативних документів та невідповідність законів і підзаконних актів, які регулюють відносини у сфері державного фінансового контролю та аудиту;
- нестабільність законодавства, що проявляється в численних змінах та поправках до існуючих законів;
- наявність законів, які належать до інших галузей права, але торкаються питання регулювання аудиторської діяльності;
- відсутність достатніх правових гарантій для суб'єктів, залучених до сфери державного фінансового контролю та аудиту.

До найбільш типових положень, які сприяють виникненню зазначеної ситуації, можна віднести наступне:

1) помилки у визначенні компетенції державного органу:

- визначення повноважень за формулою «може», а не «повинен»;
- нечіткі формулювання умов реагування на дії (бездіяльність) господарюючих суб'єктів;
- відсутність строків та процедур дій;
- альтернативні повноваження певного органу, які розширюють діапазон адміністративного устрою;

<sup>117</sup> Закон України «Про господарські товариства» від 19 вересня 1991 року №1576-XII (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1576-12>

<sup>118</sup> Закон України «Про акціонерні товариства» від 17 вересня 2008 року №514-XIV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=514-17>

- можливість самостійного визначення своїх повноважень та здійснення дій;
- 2) неправильний вибір предмета правового регулювання та форми правового акту;
- 3) відсутність правил підготовки, прийняття та виконання відомчих та локальних актів;
- 4) паралельні або дублюючі компетенції різних державних органів, узгодженість їх дій без визначення послідовності їх здійснення;
- 5) відсутність контролю за діями державного органу;
- 6) наявність загальних формулювань про відповідальність посадових осіб, без визначення підстав відповідальності, складу правопорушень та засобів відповідальності;
- 7) відсутність норм щодо відповідальності підвідомчих (підконтрольних) організацій за невиконання вимог державного органу про представлення інформації;
- 8) недостатній рівень розробленості інституту дисциплінарної та адміністративної відповідальності державних службовців.

Такі факти прояву недосконалості існуючих законодавчих та нормативних документів призводять до того, що, по-перше, відсутня цілісна картина щодо випадків обов'язковості проведення аудиту, яка, з одного боку, ускладнює роботу органів державного управління та діяльність суб'єктів господарювання, а з іншого, формує підґрунтя для зловживання, маніпулювання певною ситуацією, що яскраво ілюструється матеріалами судової справи та постановою Окружного адміністративного суду міста Києва від 22.02.2008р. №9/ 376 за позовом відкритого акціонерного товариства «Завод Радар» до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР) про визнання таким, що не відповідає актам вищої юридичної сили, та визнання частково не чинним, рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30.12.98 р. №221 «Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску акцій та інформації про їх емісію під час реорганізації товариств»<sup>119</sup>.

Причиною звернення БАТ «Завод Радар» з позовом до ДКЦПФР стала відмова у реєстрації випуску акцій при реорганізації ТОВ «Радар-Інвест» у БАТ «Завод Радар» на підставі невідповідності поданих документів (фактично — неподання) підпунктам «е» та «ї» пункту 8.2 Рішення №221. У підпункті «е» мова йде про необхідність подання проміжної фінансової звітності за звітний період, що передував кварталу,

<sup>119</sup> Постанова Окружного адміністративного суду міста Києва від 22.02.2008 р. №9/376 за позовом відкритого акціонерного товариства «Завод Радар» до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку про визнання таким, що не відповідає актам вищої юридичної сили, та визнання частково не чинним, рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30.12.98 р. №221 «Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску акцій та інформації про їх емісію під час реорганізації товариств» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/1493873>

в якому подаються документи для реєстрації випуску акцій, у складі балансу та звіту про фінансові результати, засвідчену підписами та печатками емітента та аудитора (аудиторської фірми), а також висновок аудитора (аудиторської фірми). У підпункті «ї» — про необхідність подання довідки про внески, за рахунок яких був сформований статутний капітал товариства, що реорганізовується, а також документа, який підтверджує грошову оцінку майнового внеску, зокрема: копія акта оцінки майна (майнових прав) та/або звіту про оцінку майна (майнових прав), копія засновницького договору тощо, у випадку формування статутного капіталу товариства, що реорганізовується шляхом перетворення, за рахунок внесення майна, майнових прав.

При розгляді даної справи Окружний адміністративний суд міста Києва встановив, що відповідно до пункту 2 частини 1 статті 8 Закону України «Про аудиторську діяльність» (в редакції Закону України від 14 вересня 1996 року № 140-V) проведення аудиту є обов'язковим для перевірки фінансового стану засновників відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), тобто стосується лише засновників відкритих акціонерних товариств. Частиною 2 статті 8 зазначеного Закону передбачена обов'язковість проведення аудиту і в інших випадках, але передбачених виключно законами України. Отже, вимога обов'язкового представлення висновку аудитора (аудиторської фірми), закріплена в підпункті «є» пункту 8.2 Рішення № 221, не стосується випадків проведення обов'язкового аудиту, що закріплені в Законі України «Про аудиторську діяльність», та викладена в підзаконному нормативному акті.

Також судом було встановлено, що відповідно до частини 1 та 2 ст. 28 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» публічне (відкрите) розміщення цінних паперів визначено як їх відчуження на підставі опублікування в засобах масової інформації або оголошення будь-яким іншим способом повідомлення про продаж цінних паперів, що адресується заздалегідь невизначеній кількості осіб. Приватне (закрите) розміщення цінних паперів — це розміщення цінних паперів шляхом безпосередньої пропозиції цінних паперів заздалегідь визначеному колу осіб.

Відповідно до пп. «і» пункту 8.2 Рішення № 221 встановлено, що при реєстрації випуску акцій оформлюється звіт про наслідки обміну акцій або у статутному фонді товариств, що реорганізуються, на письмові зобов'язання про видачу відповідної кількості акцій, часток товариств, що створюються внаслідок реорганізації. Виходячи з цього, суд вважає, що у процесі випуску акцій акціонерних товариств, створених внаслідок реорганізації, розміщення цінних паперів здійснюється серед заздалегідь визначеного кола осіб — виключно серед учасників (акціонерів) товариств, що ухвалили рішення про реорганізацію, тобто шляхом закритого розміщення.

Згідно ч. 5 ст. 30 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок», проспект емісії цінних паперів підписується керівником емітента (головою виконавчого органу), аудитором та засвідчується печаткою емітента. Особи, що підписали проспект емісії, тим самим підтверджують достовірність відомостей, які в ньому містяться, а аудитор — достовірність перевірених відомостей. Разом з тим, відповідно до ст. 1 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок», проспект емісії цінних паперів — це документ, який містить інформацію про відкрите (публічне) розміщення цінних паперів. Таким чином, аналіз норм Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» дає змогу говорити про те, що аудит виконується тільки для підтвердження достовірності проспекту емісії цінних паперів, який подається тільки при публічному (відкритому) розміщенні цінних паперів.

У судовому рішенні підкреслюється, що згідно з ч.2 ст. 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Отже, суд дійшов висновку, що оскаржуване рішення ДКЦПФР не відповідає актам вищої юридичної сили, і вимога, викладена в пп. «е» п.8.2 Рішення №221 в частині обов'язкового надання аудиторського висновку є такою, що не відповідає вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність» та Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок».

Наведене судове рішення яскраво показує, що при неузгодженості норм законодавчих документів не може існувати реальне правове поле у сфері регулювання обов'язкового аудиту як один із чинників економічної безпеки. Можливо, дійсно вимога ДКЦПФР представляти аудиторський висновок і при реєстрації випуску акцій під час реорганізації товариства цілком доречно з точки зору надання підвищених гарантій достовірності фінансової звітності створюваних відкритих акціонерних товариств, але, фактично, в даному випадку суперечить вимогам законодавства.

Отже, на сьогодні в Україні існує не стільки система, скільки сукупність правових актів, які регламентують необхідність та порядок проведення обов'язкового аудиту. Дана сукупність характеризується надлишковістю, часто паралелізмом та дублюванням, відсутністю координації та, як наслідок, недостатньо високою ефективністю. Передумовами вирішення цієї задачі має стати вдосконалення нормативної основи функціонування механізму діяльності такого суспільного інституту, як «обов'язковий аудит», організаційне забезпечення координації діяльності різних видів органів, задіяних у цьому механізмі, уніфікація повноважень контрольних органів.

З метою виправлення зазначеної вище ситуації, з метою підвищення ролі та значення такого інституту, як обов'язковий аудит, слід підвищену увагу приділити таким питанням:

1. Визначити коло осіб та випадки, при яких вони будуть підлягати обов'язковому аудиту, тобто ті випадки, коли їх діяльність може торкатися прямо інтересів інших осіб і необхідне втручання держави для того, щоб їх захистити. Але до відбору таких випадків слід підходити дуже обережно, щоб не перетворити систему незалежного аудиту на форму державного фінансового контролю. Крім того, необхідно проаналізувати структуру органів державного фінансового контролю, функції, які вони виконують, для того, щоб виявити можливість виконання функцій, покладених на обов'язковий аудит цими органами.

2. Визначити мету, завдання та вимоги до аудиторської перевірки в кожному конкретному випадку, враховуючи інтереси реальних та потенційних осіб, яких може цікавити певна інформація.

3. Узгодити вимоги Закону України «Про аудиторську діяльність» та інших законів, які регламентують діяльність чи статус різних суб'єктів господарювання, адже основна гарантія забезпечення інтересів користувачів аудиторського висновку полягає у чіткому встановленні в законодавчих документах основних вимог, які висуваються до аудиту, з врахуванням інтересів користувачів.

4. Посилити контроль за суб'єктами аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язкові аудиторські перевірки.

Відправною точкою для визначення об'єктів обов'язкового аудиту повинен бути такий термін, як «суб'єкти суспільних (публічних) інтересів». На жаль, у вітчизняній науці та практиці такий термін не використовується та конкретні суб'єкти, які повинні входити до їх складу, не виділені. Можна стверджувати, що у вітчизняному законодавстві «суб'єктами суспільного (публічного) інтересу» фактично є ті суб'єкти, що виділені Законом України «Про аудиторську діяльність»<sup>120</sup> (ст. 8 «Обов'язкове проведення аудиту») як такі, що зобов'язані проходити обов'язкову аудиторську перевірку, та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»<sup>121</sup> (п.4 ст. 14 «Подання та оприлюднення фінансової звітності») — як такі, що не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній веб-сторінці з опублікуванням у періодичних або неперіодичних виданнях (табл. 1.5). Ми свідомо поєднуємо ці критерії, адже проведення обов'язкового аудиту певного суб'єкта без факту оприлюднення його звітності та аудиторського висновку фактично зводить нанівець саму суспільно значиму роль аудиту.

Порівняння вимог відповідних законів, наведене в таблиці 3.4, показує, що повної відповідності між ними не простежується, що негативно позначається на розумінні необхідності аудиту та розкритті певної інформації.

<sup>120</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

<sup>121</sup> Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року №996-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

Таблиця 3.4

**Склад суб'єктів суспільних інтересів, виділених з урахуванням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»**

| <b>Коло суб'єктів, які підлягають обов'язковому аудиту</b>                                                                                                                                                                                                | <b>Коло суб'єктів, звітність яких підлягає офіційному оприлюдненню</b> |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| Відкриті акціонерні товариства                                                                                                                                                                                                                            | Публічні акціонерні товариства                                         |
| -                                                                                                                                                                                                                                                         | Підприємства — емітенти іпотечних облігацій                            |
| -                                                                                                                                                                                                                                                         | Підприємства — емітенти іпотечних сертифікатів                         |
| Підприємства — емітенти облігацій                                                                                                                                                                                                                         | Підприємства — емітенти облігацій підприємств                          |
| -                                                                                                                                                                                                                                                         | Підприємства — емітенти сертифікатів фондів операцій з нерухомістю     |
| Професійні учасники ринку цінних паперів                                                                                                                                                                                                                  | -                                                                      |
| -                                                                                                                                                                                                                                                         | Професійні учасники фондового ринку                                    |
| Фінансові установи                                                                                                                                                                                                                                        | -                                                                      |
| -                                                                                                                                                                                                                                                         | Банки                                                                  |
| -                                                                                                                                                                                                                                                         | Страховики                                                             |
| -                                                                                                                                                                                                                                                         | Інші фінансові установи                                                |
| Фінансовий стан 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 | -                                                                      |
| Емітенти цінних паперів та похідних (деривативів), а також при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів                                                                                                            | -                                                                      |
| Інші суб'єкти господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету                                               | -                                                                      |

З метою ефективного регулювання обов'язкового аудиту на законодавчому рівні слід ввести визначення терміну «суб'єкт суспільного (публічного) інтересу», окреслити коло таких суб'єктів, враховуючи вимоги

Цивільного кодексу<sup>122</sup>, Господарського кодексу<sup>123</sup>, Класифікатора видів економічної діяльності<sup>124</sup>, та закріпити його у Законах України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та «Про аудиторську діяльність». На наш погляд, при його формулюванні слід враховувати такі чинники:

- вид та сфера діяльності (їх послугами користується невизначене коло осіб);
- корпоративний статус (наявність значної кількості акціонерів);
- використання державної або комунальної власності;
- отримання фінансування за рахунок державних та місцевих фінансів.

Враховуючи міжнародну та вітчизняну практику, його можна сформулювати таким чином: «Суб'єкт (суспільного) публічного інтересу — це суб'єкт, який має важливе суспільне значення завдяки сфері та виду діяльності. До кола суб'єктів суспільного (публічного) інтересу входять публічні акціонерні товариства, емітенти облігацій, цінних паперів та похідних (деривативів), професійні учасники фондового ринку та інші суб'єкти, які провадять господарську діяльність в сфері фінансової та страхової діяльності (група 64 «Надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення», група 65 Страхування, перестрахування та недержавне пенсійне забезпечення, крім обов'язкового соціального страхування», група 66 «Страхування, перестрахування та недержавне пенсійне забезпечення, крім обов'язкового соціального страхування» КВЕД ДК 009: 2010), установи і організації, що повністю утримуються за рахунок державного та місцевого бюджетів, підприємства, засновані на державній та комунальній власності, господарські товариства, акції (частки, паї) яких перебувають відповідно у державній або комунальній власності».

Наведене визначення стає відправною точкою для виокремлення кола суб'єктів, фінансова звітність яких буде підлягати обов'язковій аудиторській перевірці та офіційному оприлюдненню разом з аудиторським висновком з метою забезпечення інформаційної безпеки суспільства. На наш погляд, такий механізм повинен бути передбачений для всіх суб'єктів суспільного (публічного) інтересу за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного та місцевого бюджетів, підприємств, заснованих на державній та комунальній власності, та

<sup>122</sup> Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>

<sup>123</sup> 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/page>

<sup>124</sup> Національний класифікатор України. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010, прийнятий наказом Держспоживстандарту 11 жовтня 2010 року №457 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=vb457609-10>

господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають відповідно у державній або комунальній власності. Останні повинні входити до сфери державного фінансового контролю, тому що, на наш погляд, давати привід іншим суб'єктам (зокрема, аудиторським фірмам) отримувати за їх рахунок прибуток (оскільки плата за такі послуги покриває не лише фактично понесені витрати) не є доречним з точки зору ефективного використання державних та місцевих фінансів.

Після визначення кола осіб, які підлягають обов'язковому аудиту, доцільним є визначення «критичних точок» в циклі їх фінансово-господарської діяльності, коли необхідною є така перевірка. Наприклад, для фінансових установ такими «датами» може бути їх створення (в такому випадку об'єктом аудиту повинен бути фінансовий стан їх засновників), поточна діяльність (об'єкт — річна фінансова звітність) та ліквідація (об'єкт — ліквідаційний баланс).

Механізм визначення кола суб'єктів, які підлягають обов'язковому аудиту, можна представити таким чином (рис. 3.2).

Особливу увагу слід приділити узгодженню вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та інших законів, які регламентують діяльність або статус різних суб'єктів господарювання, адже основна гарантія забезпечення інтересів користувачів аудиторського висновку полягає у чіткому встановленні в законодавчих документах основних вимог, які висуваються до аудиту, з врахуванням їх інтересів.

Для виправлення зазначеної ситуації можна запропонувати два рішення:

1. Вимоги щодо обов'язковості аудиту встановлюються лише в Законі України «Про аудиторську діяльність». Але, з точки зору автора, це не зовсім доречно, адже виходить, що аудитори, а не зацікавлені сторони встановлюють, кого і як слід перевіряти. При необхідності внесення змін цей Закон слід переглядати, що не є зручним.

2. Вимоги щодо обов'язковості аудиту, узгоджені з аудиторською спільнотою, повинні міститися в законах, які регламентують діяльність та статус певних суб'єктів, а в Законі України «Про аудиторську діяльність» слід просто зазначити: «Випадки обов'язкового аудиту наводяться у відповідних законодавчих документах» або «У випадках, передбачених законодавством України, проводиться обов'язковий аудит». Саме такий підхід щодо встановлення обов'язковості аудиту і буде, на нашу думку, найбільш раціональним, адже дозволяє врахувати конкретні вимоги, які висуваються суспільством до діяльності певних суб'єктів.

Крім того, важлива умова підвищення якості обов'язкового аудиту полягає у якості відповідних законодавчих норм. Критерій якості (повноти) регу-



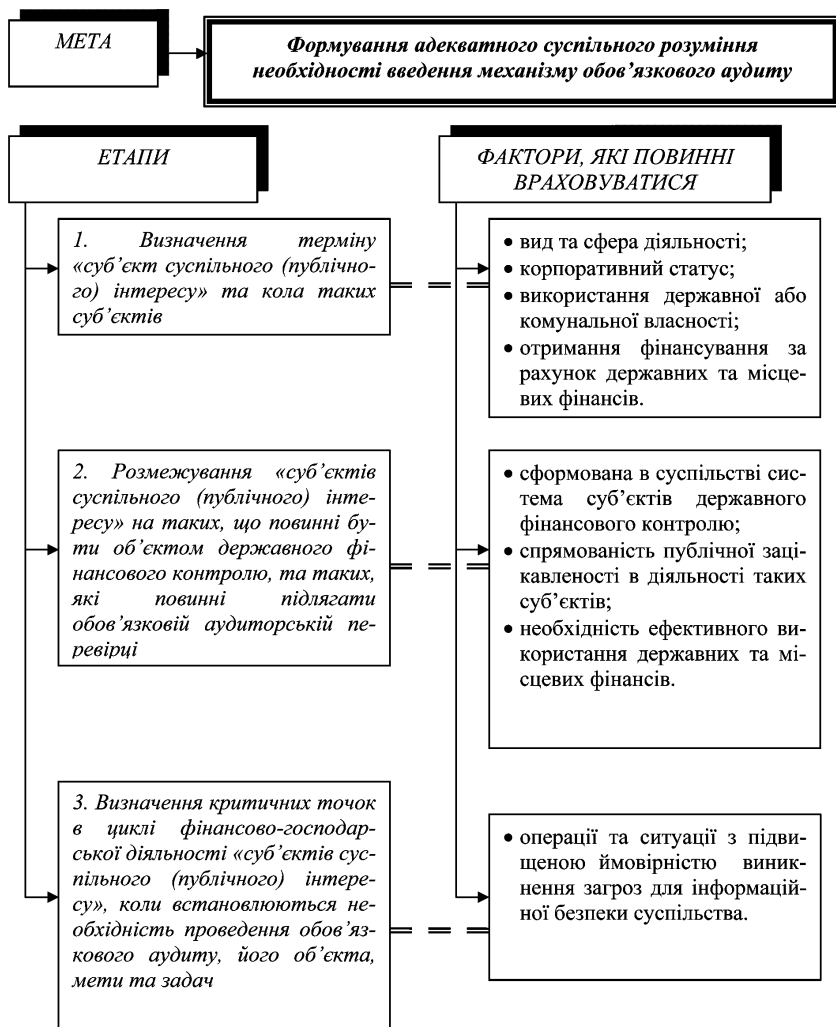


Рис. 3.2. Механізм визначення кола суб'єктів, які підлягають обов'язковому аудиту

лювання, на наш погляд, припускає, що законодавчий документ передбачає механізм дії кожної норми та чітко визначає права та обов'язки суб'єктів, урегульованість усіх питань, які виникають у ході реалізації такої норми. На даний момент у більшості законодавчих та нормативних документів визначено об'єкт перевірки (наприклад, фінансова звітність, фінансовий

стан), але інші елементи завдання не зазначаються, зокрема, мета, період, охоплений перевіркою. Передбачається, можливо, що органи державного управління більш чітко викладуть вказані питання в інструкціях, які будуть роз'яснювати такого роду питання, але існуюча практика судових спорів доводить, що не можна важливі питання залишати без розгляду в основному законодавчому документі. Такий підхід потребує обов'язкового узгодження положень законодавчих документів, які стосуються аудиту, з Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, надання впевненості та супутніх послуг, що передбачає співпрацю з органом, у сфері повноважень якого перебуває на даний час регулювання системи аудиторської діяльності, тобто з Аудиторською палатою України.

Результати дослідження доводять складність та важливість питань, що пов'язані з законодавчим регулюванням обов'язкового аудиту і які повинні бути вирішені, зважаючи на євроінтеграційний курс України.

### **3.4. Комунікаційні зв'язки між аудитором та управлінським персоналом як засіб зменшення «розриву в очікуваннях» в аудиті**

У професійній літературі з питань аудиту існує такий термін, як «розходження в очікуваннях», або «розрив в очікуваннях», який означає неспівпадання інформаційних результатів перевірки, представлених аудитором, з очікуваннями користувачів фінансової звітності, або невідповідність між тим, у чому, на думку суспільства, повинен полягати аудит, та можливостями реального процесу аудиту, який обмежений певними рамками. Однією зі складових такого розриву виступає розрив у комунікаціях, який полягає у невідповідності інформації про сутність аудиту, що передається аудитором, фактичному станові, формування завищених (причинно необґрунтованих) очікувань у клієнта і проявляється як при погодженні умов аудиту, так і в процесі його проведення та під час його завершення. Однією з причин такої ситуації є відсутність достатнього обсягу спілкування аудиторів з управлінським персоналом та замовником, неналежний рівень їх інформування про умови, цілі, обмеження та результати аудиту.

#### **3.4.1. Специфіка договору про виконання аудиту й інформаційне спілкування між аудитором та управлінським персоналом при погодженні умов аудиту**

Важливий аспект аудиторської діяльності полягає у відповідальності аудитора як суб'єкта професійної відповідальності. Професійна відповідальність — це відповідальність, яка виникає у зв'язку з виконанням про-

фесійних обов'язків. Подібна відповідальність характерна для професії лікаря, адвоката, бухгалтера, аудитора тощо.

Проблеми відповідальності аудиторів розглядаються у більшості вітчизняних публікацій обмежено, достатньо повне висвітлення даного питання представлено в навчальному посібнику Дорош Н.І. «Аудит: теорія і практика»<sup>125</sup>. Фахівці з юридичних наук приділяли цьому питанню певну увагу: в 1997 році була захищена дисертація на тему «Договори на проведення аудиту» (автор — Ханик-Посполітак Р.Ю.)<sup>126</sup>; у 2000 році — дисертація на тему «Цивільно-правові питання здійснення аудиторської діяльності в Україні» (автор — Бурлаков Р.М.)<sup>127</sup>. Недостатній розгляд цих питань пояснюється, в першу чергу, тим, що в Україні прецедентів судових процесів з аудиторами до цього часу, практично, не було. Проте, на наш погляд, виразне розуміння сутності та видів відповідальності аудитора, осіб, які можуть висунути позов до нього, дозволяє чітко зрозуміти мету аудиту та виділити критерії оцінки якості аудиторської роботи. Отже, необхідно, на думку автора, провести критичний аналіз положень законодавчих документів стосовно обов'язків та відповідальності аудиторів, вимог щодо договору на проведення аудиту та розробити напрямки їх удосконалення з врахуванням специфіки аудиторської діяльності.

У згаданому вище навчальному посібнику Дорош Н.І. підкреслює, що «у договорі про проведення аудиту необхідно передбачити відповідальність за некваліфіковане проведення перевірок, а також за відхилення від умов договору, які погіршили результати роботи». Потрібно дійти єдиної думки із замовником стосовно того, що саме можна вважати «некваліфікованим проведенням перевірки, а можливо, і яку суму збитку вважати суттєвою, а яку — ні»<sup>128</sup>.

Зауважимо, що аудитові взагалі внутрішньо притаманний ризик видачі помилкового висновку внаслідок об'єктивних обставин, який може бути суттєво знижений лише шляхом проведення перевірки в обсягах, котрі співпадають або більші, аніж обсяг роботи, що була раніше виконана бухгалтерією клієнта. Це, у свою чергу, накладає на роботу аудиторів часові та вартісні межі, оскільки перевірка повинна проводитися у відносно обмежений часовий проміжок, а вартість аудиторських послуг залежить від витраченого робочого часу. Навіть використання методів економічної

<sup>125</sup> Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. / Ніна Іванівна Дорош. — К.: Знання, 2006. — с. 137-157

<sup>126</sup> Ханик-Посполітак Р.Ю. Договори на проведення аудиту: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.03 «Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право». / Р. Ю. Ханик-Посполітак. — НАН України: Інститут держави і права ім. В.М. Корецького. — К., 1997. — 23 с.

<sup>127</sup> Бурлаков Р.М. Цивільно-правові питання здійснення аудиторської діяльності в Україні [Електронний ресурс]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.03 «Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право». / Р.М. Бурлаков. — Харків, 2000. — 16 с. — Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2000/00brmadu.zip>.

<sup>128</sup> Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. / Ніна Іванівна Дорош. — К.: Знання, 2006. — с. 143

статистики та теорії ймовірності не може звести ризик аудиторської помилки до нуля. Як показує практика, помилки можливі і в роботі великої транснаціональної аудиторської компанії, яка має світове визнання.

Подібна присутність постійного ризику видачі помилкового висновку підвищує значення правильного юридичного оформлення договору на проведення аудиту та надання аудиторських послуг. Необхідно чітко розмежувати та зафіксувати обов'язки і відповідальність клієнта, обов'язки і відповідальність аудитора для того, щоби згодом, при виникненні спірної ситуації, сторони змогли надійно захистити свої інтереси.

Отже, важлива роль належить цивільно-правовому договору на проведення аудиту, укладеному між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником, оскільки:

- він стає єдиною підставою для проведення аудиту, в тому числі і в тих випадках, коли йдеться про обов'язковий аудит;
- замовник має право вільного вибору аудитора (аудиторської фірми);
- аудитори (аудиторські фірми) мають право самостійно визначати форми та методи аудиту;
- замовником у договорах можуть бути як безпосередньо економічні суб'єкти, так і уповноважені на підставі законів України представники органів державної влади, юридичні та фізичні особи, зацікавлені в результатах господарської діяльності.

У деяких публікаціях договір на надання аудиторських послуг розглядається як окремий випадок одного з різновидів господарських договорів, а саме договорів підряду.

Так, у дисертації Бурлакова Р.М. зазначено, що суттєві ознаки договору підряду (індивідуалізованість предмету договору, збереження підрядником самостійності при виконанні роботи, наявність ризику підрядника, обов'язок виконання робіт у певний строк відповідно до умов договору) властиві і договорів на проведення аудиту<sup>129</sup>. Загальна відмінність, властива для різного роду послуг, як справедливо підкреслює й Дорош Н.І., полягає в тому, що їх предметом виступають, як правило, відповідні дії, послуги як такі, а не уречевлений результат<sup>130</sup>. В «Аудиті Монтгомері» зазначається, що результат процесу бухгалтерського обліку — складання фінансової звітності та надання іншої корисної інформації, стосовно аудиту, то він, як правило, не створює ні того, ні іншого; він, скоріше, підвищує цінність

<sup>129</sup> Бурлаков Р.М. Цивільно-правові питання здійснення аудиторської діяльності в Україні [Електронний ресурс]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.03 «Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право». / Р.М. Бурлаков. — Харків, 2000. — 16 с. — Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2000/00bmadu.zip>.

<sup>130</sup> Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. / Ніна Іванівна Дорош. — К.: Знання, 2006. — с. 139

інформації, створеної в процесі обліку, оскільки аудитор критично оцінює таку інформацію та повідомляє про свій висновок зацікавлених осіб<sup>131</sup>.

Отже, в деяких випадках послуга, наприклад, аудиторська перевірка, може привести до певного уречевленого результату — аудиторського висновку. При цьому аналізуються особливості предмета договору на проведення аудиту, оскільки предметом цього договору виступає нематеріальний об'єкт, відображений (закріплений) в матеріальному носіїві. Відзначається, що договір про надання аудиторських послуг є різновидом іншого типу договору — договору про надання послуг, оскільки послугам, що надаються аудиторами (аудиторськими фірмами), властиві загальні ознаки послуг, а саме: невіддільність послуги від діяльності особи, яка надає послугу, корисний ефект від діяльності по наданню послуги не виступає у вигляді матеріалізованого результату і споживається замовником у процесі надання послуги. В Цивільному кодексі зазначається наступне: «За договором про надання послуг одна сторона (виконавець) зобов'язується за завданням другої сторони (замовника) надати послугу, яка споживається в процесі вчинення певної дії або здійснення певної діяльності, а замовник зобов'язується оплатити виконавцеві зазначену послугу, якщо інше не встановлено договором» (стаття 901)<sup>132</sup>. Про договір підряду зазначається таке: «За договором підряду одна сторона (підрядник) зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням другої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти та оплатити виконану роботу» (стаття 837)<sup>133</sup>. Отже, за даним підходом вважається, що договір на проведення аудиту — це договір підряду, а аудиторські послуги — це договір про надання послуг.

Проте аналіз якісних особливостей договору підряду, які викладені в Цивільному кодексі України, дозволяє зробити висновок, що не всі його положення можуть бути застосовані до договору на проведення аудиту внаслідок специфіки такого договору.

По-перше, це стосується оцінки якості робіт. Договір підряду передбачає обов'язок підрядника виконати для замовника певні роботи вчасно та з належною якістю, а обов'язок замовника, у свою чергу, — своєчасно прийняти та оплатити виконані роботи (стаття 837 Цивільного кодексу України<sup>134</sup>). Робота, виконана підрядником, має відповідати умовам договору підряду, а в разі їх відсутності або неповноти — вимогам, що, зазвичай, ставляться до роботи відповідного характеру; виконана робота має

<sup>131</sup> Аудит Монтомери / 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. — с. 22

<sup>132</sup> Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>

<sup>133</sup> Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>

<sup>134</sup> Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>

відповідати якості, визначеній у договорі підряду, або вимогам, що, як правило, ставляться на момент передачі її замовникові (стаття 857 Цивільного кодексу України<sup>135</sup>).

Оцінка якості виконаних робіт здійснюється, перш за все, замовником. У статті 849 Цивільного кодексу України зазначено, що «замовник має право у будь-який час перевірити хід і якість роботи, не втручаючись у діяльність підрядника»<sup>136</sup>. Дорош Н.І. також підкреслює, що «у Цивільному кодексі України необхідно передбачити право замовника в будь-який час перевіряти хід і якість виконання роботи виконавцем, не втручаючись у його діяльність. При цьому якщо виконавець не приступає вчасно до виконання договору або виконує роботу так повільно, що закінчення її в строк стає явно неможливим, замовник вправі відмовитися від договору і вимагати відшкодування збитків. Якщо під час виконання роботи стане очевидним, що її не буде виконано належним чином, замовник має право призначити виконавцю відповідний строк для усунення недоліків, а при невиконанні виконавцем цієї вимоги у визначений строк — відмовитися від договору або вимагати відшкодування збитків, або доручити виконання роботи третій особі за рахунок виконавця»<sup>137</sup>. Все це добре, коли робота більш-менш зрозуміла замовникові, але яким чином він має встановити «рівень повільності виконання роботи», «очевидність, що роботу не буде виконано належним чином», тобто перевірити «хід і якість роботи аудиторів». У кращому випадку лише складені загальна стратегія і план аудиту дозволять замовникові оцінити своєчасність проведення перевірки окремих об'єктів обліку чи операцій.

Поряд з цим, Дорош Н.І. підкреслює обмеженість можливостей замовника щодо визначення низької якості перевірки. «Юридично визначити неякісне проведення аудиту може тільки суд. І тому варто дотримуватись такої послідовності дій клієнта у випадках некваліфікованого проведення аудиту, що завдало збитків економічному суб'єкту. Економічний суб'єкт звертається до органу, що видав сертифікат аудитору, який, на його думку, провів аудиторську перевірку неякісно чи несумлінно. Для органу, що видав сертифікат, подібна скарга ще не є підставою для анулювання сертифікату, тому він звертається до суду з позовом про встановлення некваліфікованості проведення перевірки та причинно-наслідкового зв'язку між аудиторською перевіркою (чи консультацією аудитора) і зазнаними замовником збитками. Тільки в тому разі, якщо суд чи господарський суд визнає якість проведеної перевірки незадовільною, аудитор (аудиторська фірма)

<sup>135</sup> Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>

<sup>136</sup> Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>

<sup>137</sup> Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. – с. 141

за рішенням суду відшкодовує замовнику зазначені ним збитки в повному обсязі, а також витрати на проведення повторної перевірки іншим аудитором чи іншою аудиторською фірмою. Доцільно також встановити штраф, який аудитор (аудиторська фірма) повинен сплатити в державний бюджет»<sup>138</sup>.

Відмінність договору на надання аудиторських послуг від договору підряду полягає в тому, що в економічного суб'єкта, який перевіряється, і в замовника в більшості випадків відсутні об'єктивні можливості самостійно оцінити якість проведеної роботи, а також здійснювати поточний контроль за ходом та якістю проведеної роботи. Це право надано органам ліцензування, суду, арбітражному суду тощо, що є однією з основних умов незалежності аудиту. Суперечки з приводу недоліків виконаної роботи або їх причин вирішуються шляхом призначення експертизи (стаття 853 «Обов'язок замовника прийняти роботу, виконану підрядником»<sup>139</sup>). Для винесення рішення стосовно того, чи відносити перевірку до некваліфіковано проведеної, арбітражному суду, ймовірно, будуть потрібні висновки експертів, оскільки в даній галузі необхідні спеціальні знання. З вибором експертів існують труднощі, оскільки експерти самі повинні мати достатню кваліфікацію та досвід роботи в даній галузі. На даний час взагалі конкретні методичні рекомендації щодо оцінки якості аудиторської роботи та визнання аудиторської перевірки як некваліфікованої відсутні, що надзвичайно ускладнює і сам процес розвитку аудиту.

По-друге, по закінченні робіт та їх прийняття замовником, як правило, оформлюється акт приймання-передачі робіт, але у випадку аудиторської перевірки існує можливість неприйняття замовником результатів робіт у вигляді, наприклад, негативного аудиторського висновку. У статті 853 «Обов'язок замовника прийняти роботу, виконану підрядником»<sup>140</sup> передбачений єдиний випадок відповідальності замовника в такому випадку: «Якщо замовник протягом одного місяця ухиляється від прийняття виконаної роботи, підрядник має право після дворазового попередження продати результат роботи, а суму виторгу, з вирахуванням усіх належних підрядникові платежів, внести в депозит нотаріуса на ім'я замовника, якщо інше не встановлено договором». Цікаво, якими ж будуть результати продажу аудиторами результатів своєї роботи?

Договір на надання аудиторських послуг повинен містити зобов'язання клієнта щодо оплати робіт незалежно від висновків, які містяться в аудиторському висновку, а також про попередню виплату всієї суми договору або ж більшої її частини, що відповідає світовій практиці деяких транс-

<sup>138</sup> Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. – с. 150

<sup>139</sup> Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>

<sup>140</sup> Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>

національних аудиторських компаній. Факт виконання робіт підтверджується передачею висновку клієнтові. На екземплярі висновку, який залишається в аудиторів, клієнт повинен проставити розписку в тому, що висновок ним отриманий або висновок направляється клієнтові поштою з повідомленням про вручення. Цього, на наш погляд, повинно бути достатньо для підтвердження того, що робота виконана. У протилежному випадку завжди залишається можливість для здійснення тиску на аудитора з боку клієнта, який полягає у відмові прийняти висновок або підписати акт приймання-передачі робіт, що суперечить принципу незалежності.

Крім того, на наш погляд, взагалі суперечливим є віднесення договору на проведення аудиту до договорів підряду. Особливість договору про надання аудиторських послуг полягає у творчому характері робіт, які відрізняються своєю високою інтелектуальністю. Як зазначає Редько О.Ю., «аудит є інтелектуальною підприємницькою діяльністю в формі інформаційних послуг»<sup>141</sup>. Тому за своєю сутністю, на наш погляд, договір на проведення аудиту ближчий до договору на виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських і технологічних робіт (ст. 892-900 Цивільного кодексу України<sup>142</sup>), відповідно до якого підрядник (виконавець) зобов'язується провести за завданням замовника наукові дослідження, розробити зразок нового виробу та конструкторську документацію на нього, нову технологію тощо, а замовник зобов'язується прийняти виконану роботу та оплатити її (стаття 892 Цивільного кодексу України<sup>143</sup>).

Проведений аналіз, результати якого наведені в табл. 3.5, показує, що за своєю сутністю договір про проведення аудиту ближчий до договору на виконання науково-дослідних робіт (ст. 892-900 Цивільного кодексу України<sup>144</sup>), особливим чином їх спільність прочитається в обов'язках виконавця та замовника. Але і в цьому випадку слід враховувати загальну специфіку аудиторської роботи, яка полягає у відсутності об'єктивних підстав для зменшення замовником плати залежно від фактично одержаних результатів, в обмеженості використання результатів роботи самим аудитором, специфіці проведення обов'язкової аудиторської перевірки.

<sup>141</sup> Редько О.Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / Олександр Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №1. – с. 47

<sup>142</sup> Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>

<sup>143</sup> Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>

<sup>144</sup> Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>



Таблиця 3.5

# Аналіз узгодженості положень Цивільного кодексу України<sup>145</sup> стосовно договорів на виконання науково-дослідних робіт зі змістом та специфікою проведення аудиторської перевірки

| Стаття Цивільного кодексу України                | Зміст статті                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Аналіз наявності можливостей застосування положень статті до договору на проведення аудиту                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|--------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Стаття 893 «Виконання робіт»                     | Виконавець зобов'язаний провести наукові дослідження особисто, якщо інше не встановлено договором на виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських та технологічних робіт.<br>Виконавець має право залучати до виконання науково-дослідних робіт інших осіб лише за згодою замовника. | Стаття відповідає змісту робіт, які виконуються аудитором при проведенні аудиторської перевірки. Передбачена можливість залучення інших осіб, що відповідає вимогам МСА 600 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)», МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», МСА 620 «Використання роботи експерта аудитором» <sup>146</sup> .                                                                                                                                                                        |
| Стаття 894 «Передача, прийняття та оплата робіт» | Виконавець зобов'язаний передати, а замовник прийняти та оплатити повністю завершені науково-дослідні роботи. Договором можуть бути передбачені прийняття та оплата окремих етапів робіт або інший спосіб оплати.                                                                                 | Зміст статті відповідає умовам оплати аудиторської роботи за єдиним винятком, який суттєвий саме для аудиторів. <i>Договором сторін за договором про проведення аудиту не може бути передбачена можливість зменшення замовником плати залежно від фактично одержаних результатів порівняно з результатами, передбаченими договором, якщо це не залежало від замовника. Адже результатом робіт на проведення аудиту є аудиторський висновок, його обсяг не може бути встановлений замовником, а відсутність виявлених помилок не може бути підставою для зменшення плати.</i> |

<sup>145</sup> Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>

<sup>146</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховикова О.Л., Селезнєв О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 605-655, 656-662, 663-683

| Стаття<br>Цивільного<br>кодексу України                       | Зміст статті                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Аналіз наявності можливостей застосування положень статті до договору на проведення аудиту                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|---------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                               | Плата за виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських робіт і технологічних робіт, встановлена договором, може бути зменшена замовником залежно від фактично одержаних результатів порівняно з результатами, передбаченими договором, якщо це не залежало від замовника, а можливість такого зменшення та його межі були передбачені домовленістю сторін. | <i>Крім того, слід враховувати, що відповідно зі ст. 20 Закону України «Про аудиторську діяльність»<sup>147</sup> 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 ступеня відповідальності аудитора (ст. 20).</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Стаття 895<br>«Конфіденційність<br>відомостей<br>про договір» | Виконавець і замовник зобов'язані забезпечити конфіденційність відомостей щодо предмета договору, ходу його виконання та одержаних результатів, якщо інше не встановлено договором. Обсяг відомостей, що належать до конфіденційних, встановлюється договором.                                                                                                         | Зміст статті відповідає ст. 19 Закону України «Про аудиторську діяльність» <sup>148</sup> : «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». <i>Виняток повинен бути передбачений для обов'язкового аудиту. Не може бути забезпечена конфіденційність відомостей щодо предмета договору та одержаних результатів у вигляді аудиторського висновку, який складається за наявності обов'язкової аудиторської перевірки. Конфіденційність при проведенні обов'язкового аудиту може бути додержана лише стосовно ходу виконання перевірки та інших результатів (наприклад, у вигляді додаткової підсумкової документації).</i> |

<sup>147</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/212-1-14>

<sup>148</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/212-1-14>

| Стаття<br>Цивільного<br>кодексу України                | Зміст статті                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Аналіз наявності можливостей застосування положень<br>статті до договору на проведення аудиту                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|--------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Стаття 896<br>«Права сторін<br>на результати<br>робіт» | Замовник за договором на виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських та технологічних робіт має право використовувати передані йому результати робіт у межах і на умовах, встановлених договором.<br>Договором може бути передбачене право виконавця передавати результати робіт іншим особам.<br>Виконавець має право використати одержані ним результати робіт також для себе, якщо інше не встановлено договором. | Договором може бути передбачено право виконавця передавати результати робіт іншим особам, для обов'язкового аудиту в обов'язковому порядку слід передбачити механізм оприлюднення аудиторського висновку.<br><i>Що стосується використання результатів робіт аудитором, то в договорі на проведення аудиту, враховуючи необхідність забезпечення конфіденційності, аудиторомі може бути надане право використати результати робіт лише для вдосконалення власного організаційно-методичного забезпечення перевірок.</i> |
| Стаття 897<br>«Обов'язки<br>виконавця»                 | Виконавець за договором на виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських та технологічних робіт зобов'язаний:<br>1) виконати роботи відповідно до погодженої із замовником програми (техніко-економічних показників) або тематики і передати замовникові результат у строк, установлений договором;<br>2) додержуватися вимог, пов'язаних з охороною прав інтелектуальної власності;                                   | Всі обов'язки виконавця, передбачені цією статтею, повинні бути включені до обов'язків виконавця — аудитора. Особливо слід підкреслити те, що необхідно виконати роботи відповідно до погодженої із замовником програми або тематики і передати замовникові результати у строк, встановлений договором.                                                                                                                                                                                                                 |

| Стаття<br>Цивільного<br>кодексу України | Зміст статті                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Аналіз наявності можливостей застосування положень статті до договору на проведення аудиту                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-----------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                         | <p>3) утримуватися від публікації без згоди замовника науково-технічних результатів, одержаних при виконанні робіт;</p> <p>4) вживати заходів для захисту одержаних при виконанні робіт результатів, що підлягають правовій охороні, та інформувати про це замовника;</p> <p>5) власними силами та за власний рахунок усувати допущені з його вини недоліки у технічній документації, які можуть спричинити відступи від техніко-економічних показників, передбачених у технічному завданні замовника або в договорі;</p> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|                                         | <p>6) негайно інформувати замовника про виявлену неможливість одержати очікувані результати або недоцільність продовжувати роботу.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Стаття 898<br>«Обов'язки замовника»     | <p>Замовник за договором на виконання науково-дослідних робіт зобов'язаний:</p> <p>1) видати виконавцеві технічне завдання та погодити з ним програму (техніко-економічні показники) або тематику робіт;</p> <p>2) передати виконавцеві необхідну для виконання робіт інформацію;</p> <p>3) прийняти виконані роботи та оплатити їх.</p>                                                                                                                                                                                  | <p>Всі ці обов'язки абсолютно логічні та повинні бути обов'язковими для замовника.</p> <p>Особливо слід підкреслити обов'язковість наявності технічного завдання (програми або тематики робіт). Для аудиторів таке технічне завдання набуває форми загальної стратегії та плану аудиту. При обов'язковому аудиті таке технічне завдання набуває методичних рекомендацій щодо формату аудиторських висновків, які готуються відповідними відомствами.</p> |

| Стаття<br>Цивільного<br>кодексу України                                   | Зміст статті                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Аналіз наявності можливостей застосування положень<br>статті до договору на проведення аудиту                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|---------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Стаття 898<br>«Наслідки<br>неможливості<br>досягнення<br>результату»      | Якщо у ході науково-дослідних робіт виявляється неможливість досягнення результату внаслідок обставин, що не залежать від виконавця, замовник зобов'язаний оплатити роботи, проведені до виявлення неможливості отримати передбачені договором результати, але не вище відповідної частини ціни робіт, визначеної договором.                                                                                                                                    | Такі обставини, передбачені і в міжнародних стандартах аудиту як можливості відмови аудитором від виконання завдання                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Стаття 900<br>«Відповідальність<br>виконавця<br>за порушення<br>договору» | Виконавець відповідає перед замовником за порушення договору на виконання науково-дослідних робіт, якщо не доведе, що порушення договору сталося не з його вини. Виконавець зобов'язаний відшкодувати замовнику реальні збитки у межах ціни робіт, в яких виявлено недоліки, якщо договором встановлено, що вони підлягають відшкодуванню в межах загальної ціни робіт за договором.<br>Упущена вигода підлягає відшкодуванню у випадках, встановлених законом. | Понесені клієнтом збитки аудитор повинен відшкодувати в повному розмірі. Повний розмір збитку повинен включати не лише нанесений клієнтові так званий прямий збиток, але і втрачену вигоду. Якщо прямий збиток для клієнта полягає у витратах, понесених при проведенні неякісної перевірки, та додаткових витратах по проведенню повторної перевірки, то при визначенні суми втраченої вигоди можуть виникнути труднощі. Крім того, слід враховувати наявність обмеженої відповідальності аудиторів: відповідно до ч.2 ст. 25 Закону України «Про аудиторську відповідальність» <sup>149</sup> встановлено, що розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини. |

<sup>149</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

Отже, важливий аспект аудиторської діяльності полягає у відповідальності аудитора як суб'єкта професійної відповідальності. Чітке розуміння сутності та видів відповідальності аудитора, осіб, які можуть висунути позов до нього, дозволяє зрозуміти мету аудиту та виділити критерії оцінки якості аудиторської роботи.

В Законі України «Про аудиторську діяльність»<sup>150</sup> містяться вимоги щодо обов'язків аудитора стосовно якості проведеної роботи, необхідності інформування замовника та дотримання принципів конфіденційності. Закон не містить спеціальних норм про підстави та умови цивільно-правової відповідальності аудиторів і замовників. З цих позицій важливе місце належить договору на проведення аудиту, положення якого повинні формуватися з урахуванням норм і Закону України «Про аудиторську діяльність»<sup>151</sup>, а також Цивільного кодексу України<sup>152</sup>.

У публікаціях з цього питання договір на проведення аудиту розглядається як окремий випадок одного з різновидів господарських договорів, а саме договорів підряду. Але аналіз якісних особливостей договору підряду, які викладені в Цивільному кодексі України, дозволяє зробити висновок, що не всі його положення можуть бути застосовані до договору на проведення аудиту внаслідок специфіки аудиторської діяльності. Ці особливості стосуються оцінки якості робіт, кваліфікації аудиторської перевірки як такої, що проведена неналежним чином, порядку прийняття замовником результатів аудиту.

Суперечливо, на погляд автора, відносити договір на проведення аудиту до договорів підряду. Особливість договору про надання аудиторських послуг полягає у творчому характері робіт, які вирізняються своєю високою інтелектуальністю, тому за своєю сутністю договір про проведення аудиту ближчий до договору на виконання науково-дослідних робіт. Але і в цьому випадку слід враховувати загальну специфіку аудиторської роботи, яка полягає у відсутності об'єктивних підстав для зменшення замовником плати залежно від фактично одержаних результатів, обмеженості використання результатів роботи самим аудитором, специфіці проведення обов'язкової аудиторської перевірки, а також вищевикладені зауваження стосовно оцінки якості та прийняття результатів робіт.

Отже, багато питань з укладання договору на проведення аудиту залишаються невирішеними або ж мають неоднозначне тлумачення. В Законі

<sup>150</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

<sup>151</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

<sup>152</sup> Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>

про аудиторську діяльність даному питанню присвячена лише одна стаття, яка має надто поверховий характер, а враховуючи той факт, що в міжнародних стандартах аудиту відсутній стандарт, присвячений договору, а в Цивільному кодексі України не врахована специфіка аудиторської роботи, слід обов'язково присвятити даному питанню підвищену увагу. Якщо здійснити порівняння Законів України «Про аудиторську діяльність» (у редакції Закону України від 14 вересня 2006 року № 140-V)<sup>153</sup> та «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12 липня 2001 року № 2658-III (із змінами та доповненнями)<sup>154</sup>, то можна зробити висновок не на користь першого. Наприклад, у статті 11 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні»<sup>155</sup> викладено порядок укладання договору на проведення оцінки майна, його обов'язкові положення. Тому, на наш погляд, слід якомога детальніше викласти в Законі України «Про аудиторську діяльність»<sup>156</sup> порядок укладання договору на проведення аудиту та його особливості, що, безумовно, повинно посприяти підвищенню якості аудиторської роботи.

Розглянемо, яким чином пропонується вирішувати питання інформаційного обміну між аудитором та управлінським персоналом перед проведенням аудиту.

Міжнародні стандарти аудиту вважають доцільним погодження умов завдання у вигляді листа — зобов'язання, оформленого документально (п. 10 МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»<sup>157</sup>). Даній проблемі не приділяється достатньо уваги у вітчизняних публікаціях з питань аудиту. Слід відмітити монографію Дорош Н.І. «Аудит: теорія і практика», в якій автором детально розглядаються зміст та умови подання такого листа-зобов'язання та пропонується його приклад<sup>158</sup>.

Форма і зміст листів-зобов'язань з аудиту для різних клієнтів можуть відрізнятися, але в таких стандартах аудиту, як МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту», МСА 240 «Відповідальність аудитора,

<sup>153</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

<sup>154</sup> Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12 липня 2001 року №2658-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2658-14>

<sup>155</sup> Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12 липня 2001 року №2658-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2658-14>

<sup>156</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

<sup>157</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зєніна О.О., Гік О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 110

<sup>158</sup> Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. – с. 188-190, 432-436

що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу», МСА 580 «Письмові запевнення»<sup>159</sup>, містяться вимоги щодо обов'язковості або доцільності уведення до нього певної інформації, або ж вимоги щодо отримання певних підтверджень чи пояснень від управлінського персоналу при погодженні умов аудиту, які також можуть бути уведені до змісту такого листа.

Цей перелік інформації, який слід навести в листі-зобов'язанні, можна узагальнити таким чином:

1) загальна інформація щодо мети та обсягу аудиту:

- мета та обсяг аудиту фінансової звітності (п. 10 МСА 210);
- ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансової звітності для складання фінансової звітності (п. 10 МСА 210);
- уточнення обсягу аудиту, включаючи посилання на застосовне законодавство, нормативні акти, МСА, етичні та інші стандарти професійних організацій, яких дотримується аудитор (Д23 МСА 210);
- той факт, що через властиві обмеження аудиту разом із властивими обмеженнями внутрішнього контролю існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення можна не виявити навіть у тому разі, якщо аудит належно спланований і виконується відповідно до МСА (Д23 МСА 210);
- домовленість стосовно планування та виконання аудиту, включаючи склад аудиторської групи (Д23 МСА 210);
- загальна інформація про запланований обсяг та час аудиту (п. 15, Д11-15 МСА 260);
- питання, які стосуються дотримання принципу незалежності аудиторською групою із завдання, включаючи запевнення, що аудиторська група із завдання, інші працівники фірми залежно від обставин, сама фірма дотримуються відповідних етичних вимог до незалежності, опис всіх стосунків між фірмою та суб'єктом господарювання, які, за професійним судженням аудитора, можна обґрунтовано вважати такими, що стосуються незалежності, та відповідних застережних заходів, яких було вжито для усунення ідентифікованих загроз незалежності чи зменшення їх до прийнятного рівня (п. 17 МСА 260);

2) відповідальність аудитора та управлінського персоналу:

- відповідальність аудитора (п. 10 МСА 210), включаючи те, що аудитор несе відповідальність за формулювання та висловлення думки щодо фінансової звітності, яка була складена управлінським персоналом під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями (п. 14 «а», Д9 МСА 260);
- відповідальність управлінського персоналу (п. 10 МСА 210), в тому числі те, що аудит фінансової звітності не звільняє управлінський персонал або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, від їх відповідальності (п. 14 «б» МСА 260);

<sup>159</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 107-127, 159-208, 224-249, 250-262, 589-604



- умови, при яких аудитор може відмовитися від виконання завдання або вимушений буде додати пояснювальний параграф до аудиторського висновку або модифікувати його *(в МСА окремо не згадується, додано автором)*;

3) форма і зміст звітів та іншої інформації, яка буде повідомлятися за результатами аудиту:

- посилання на очікувану форму й зміст будь-яких звітів, що їх надасть аудитор, і констатацію того, що можуть існувати обставини, за яких звіт може відрізнятися від очікуваної форми та змісту (п. 10 МСА 210);
- форму будь-якого іншого повідомлення результатів завдання з аудиту (Д23 МСА 210);
- той факт, що аудитор повинен повідомляти інформацію з питань аудиту, яку виявлено під час аудиторської перевірки фінансових звітів і яка має значення для управління, найвищому управлінському персоналові суб'єкта господарювання (п. 3 МСА 260);
- опис форми, в якій буде повідомлятися інформація з питань аудиту, що має значення для управління, часу та очікуваного змісту повідомлень інформації (п. 18 МСА 260);
- зазначення відповідних осіб, яким буде повідомлятися така інформація (п. 11 МСА 260);
- перелік будь-якої інформації з конкретних питань аудиту, яка має значення для управління, а отже, її треба повідомляти згідно з попередньою домовленістю (п. 3 МСА 260);

4) умови отримання аудиторських доказів:

- очікування, що управлінський персонал надасть письмові запевнення (Д23 МСА 210), опис переліку інформації, при отриманні якої МСА вимагають здійснювати запити управлінському персоналу, опис форми документування та основних елементів пояснень управлінського персоналу *(в МСА окремо не згадується, додано автором)*;
- той факт, що пояснення управлінського персоналу є важливою формою отримання аудиторських доказів і відмова управлінського персоналу надати пояснення, що їх аудитор вважає потрібними, може бути підставою для модифікації аудиторського звіту або для відмови від висловлення думки щодо фінансової звітності (п. 19-20 МСА 580);
- вимога до управлінського персоналу вчасно надавати аудитору проекти фінансової звітності та будь-яку іншу інформацію, що додається, щоб він мав змогу завершити аудит відповідно до запропонованого графіка (Д23 МСА 210);
- вимога про вільний доступ до всіх бухгалтерських записів, документації, працівників суб'єкта господарювання та іншої інформації, що її запитуватимуть у зв'язку з проведенням аудиту (п. 6 «ІІІ» МСА 210);
- згоду управлінського персоналу інформувати аудитора про факти, що можуть вплинути на фінансову звітність та про які управлінському персоналу може стати відомо протягом періоду з дати аудиторського звіту до дати оприлюднення фінансової звітності (Д23 МСА 210);

5) домовленості:

- основу для обчислення гонорарів та будь-які домовленості про виставлення рахунків (Д23 МСА 210);

- домовленості щодо залучення інших аудиторів та експертів до деяких аспектів аудиту (Д24 МСА 210);
- домовленості щодо залучення внутрішніх аудиторів та інших працівників суб'єкта господарювання (Д24 МСА 210);
- домовленості, які слід досягти із попереднім аудитором, якщо такий є, у разі початкового аудиту (Д24 МСА 210);
- будь-яке обмеження зобов'язання аудитора, якщо існує така можливість (Д24 МСА 210);
- посилення на будь-які додаткові угоди між аудитором і суб'єктом господарювання (Д24 МСА 210);
- будь-які зобов'язання надати аудиторські робочі документи іншим сторонам (Д24 МСА 210);

6) прохання до управлінського персоналу підтвердити отримання листа-зобов'язання з аудиту та дати згоду на умови завдання, наведені в ньому (Д23 МСА 210);

7) наголос на тому, що самостійне ознайомлення управлінського персоналу з вимогами Міжнародних стандартів аудиту та Кодексу етики професійних бухгалтерів є корисним для розуміння умов та завдань аудиту, важливим для уникнення можливих суперечок та розбіжностей у поглядах *(в МСА окремо не задується, додано автором)*.

Деякі питання повинні розглядатися більш детально, наприклад, перелік інформації з питань аудиту, яка може бути виявлена під час аудиторської перевірки фінансових звітів і яка має значення для управління, найвищому управлінському персоналові суб'єкта господарювання. Міжнародні стандарти аудиту містять вимоги щодо обов'язкового інформування управлінського персоналу в певних ситуаціях, наприклад, про факт ідентифікації шахрайства або отримання інформації, що вказує на можливість існування шахрайства (пп. 40-42 МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»<sup>160</sup>), чи про суттєві слабкі сторони у структурі чи в реалізації внутрішнього контролю, які привернули увагу аудитора (МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»<sup>161</sup>). З особливою увагою, на наш погляд, повинні бути розглянуті питання відповідальності аудитора та управлінського персоналу, оскільки це є підставою для чіткого розуміння цілей та мети аудиту. Для їх формулювання слід використати положення МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» (пп. 3-9)<sup>162</sup>,

<sup>160</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 170-171

<sup>161</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 250-262

<sup>162</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 77-79

МСА 210 «Узгодження умов виконання завдань з аудиту» (пп. 6 «б», 12)<sup>163</sup> та МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» (п.14)<sup>164</sup>, МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу» (п.11 «б», Д29)<sup>165</sup>.

Приклад листа-зобов'язання, який може бути використаний в практиці роботи аудиторів та аудиторських фірм, запропонований автором в додатку Д.

У вітчизняній практиці застосовують лише договори на проведення аудиту, в яких в більшості випадків обмежуються констатацією факту, що «аудит буде проводитися згідно з вимогами міжнародних стандартів аудиту», але що конкретно мається на увазі, зазвичай, залишається невідомим для клієнта та управлінського персоналу. Порівнявши їх стандартний зміст зі змістом прикладу листа-зобов'язання, наведеного в додатку до МСА 210<sup>166</sup>, можна побачити, що останній більш детально описує всі обмеження, властиві аудиту, та сам порядок аудиторської перевірки фінансових звітів. Вважаємо, що надання клієнту такої інформації не просто важлива запорука, а нагальна необхідність забезпечення правильного розуміння сутності аудиту, що необхідно для підвищення рівня суспільної обізнаності про умови та особливості аудиту, зменшення причинно обґрунтованих очікувань, а це у свою чергу дозволить зменшити рівень та обсяг «розриву в очікуваннях». Дотримання мінімальних вимог стосовно зазначених питань — ознака того, що проведений аудит фінансової звітності або аудит спеціального призначення може бути визнаний як такий, що виконувався відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Єдина проблема в цьому випадку — це юридична обґрунтованість таких листів, адже їх складання не передбачене Цивільним кодексом України у статтях, які регламентують вимоги договорів підряду, окремим випадком яких розглядається і договір на проведення аудиту. Дорош Н.І. вважає, що українським цивільним законодавством надано аудиторським організаціям такі можливості:

<sup>163</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 109, 110

<sup>164</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 228-229

<sup>165</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 253, 262

<sup>166</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 125-127

- надіслати економічному суб'єкту лист-зобов'язання, який містить усі суттєві умови домовленості, і, отримавши лист-зобов'язання, підписаний замовником, вважати себе зв'язаною договірними відносинами з ним і розпочинати аудиторську перевірку;
- надіслати економічному суб'єкту лист-зобов'язання і, одержавши згоду замовника, укласти з ним звичайний договір про проведення аудиту, який не має суперечити умовам листа-зобов'язання;
- укласти з економічним суб'єктом звичайний договір про проведення аудиту за результатами переговорів і взагалі не використовувати лист-зобов'язання;
- укласти з економічним суб'єктом договір про проведення аудиту, а лист-зобов'язання використати як додаток до договору, в якому вказати додаткову інформацію для економічного суб'єкта<sup>167</sup>.

Отже, як вихід з цієї ситуації можна запропонувати включати описані вище питання до змісту договорів. Але вище автором обґрунтовувалася необхідність віднесення договорів на проведення аудиту до договорів на виконання науково-дослідних робіт, враховуючи його високоінтелектуальний та творчий характер (ст. 892-900 Цивільного кодексу України<sup>168</sup>). У випадку укладання таких договорів замовник зобов'язаний видати виконавцеві технічне завдання та погодити з ним програму (техніко-економічні показники) або тематику робіт (ст. 898 «Обов'язки замовника»). Для аудиторів таке технічне завдання може бути представлене у вигляді листа-зобов'язання, загальної стратегії та програми аудиту, в яких і повинні бути детально висвітлені розглянуті вище питання.

### **3.4.2. Інформаційне спілкування між аудитором та управлінським персоналом в процесі аудиту фінансової звітності**

В міжнародних стандартах аудиту результуючій частині роботи аудитора присвячені лише стандарти, в яких регламентуються питання складання аудиторського висновку (МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора», 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора», 800 «Особливі міркування — аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення», 805 «Особливі міркування — аудити

<sup>167</sup> Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. – с. 189

<sup>168</sup> Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>

окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту», 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності»<sup>169</sup>, але порядок подання іншої інформації окремо детально не розглядається, хоча і згадується в багатьох інших стандартах. Отже, складність та актуальність цих питань пов'язана з тим, що міжнародні стандарти аудиту містять певні обов'язкові вимоги щодо організації та змісту інформаційного обміну між аудитором та управлінським персоналом, дотримання яких є ознакою того, що проведений аудит фінансової звітності або аудит спеціального призначення може бути визнаний як такий, що виконувався відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Аналіз положень міжнародних стандартів аудиту показує, що можна виділити три групи ситуацій, в яких обмін інформацією між аудитором та управлінським персоналом обов'язковий:

- перша — аудитор повинен повідомляти управлінському персоналові про певну інформацію або 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.

Процес інформування аудитором управлінського персоналу та отримання пояснень від нього виконують різні функції. В першому випадку маємо справу з інформаційною функцією аудиту, яка полягає в тому, що аудитор повинен не лише видати аудиторський висновок, який буде використовуватися третіми особами, а й повідомляти управлінському персоналу певну інформацію, виявлену під час проведення аудиту фінансової звітності, яка важлива і стосується найвищого управлінського персоналу при здійсненні ним контролю за фінансовою звітністю і розкриттям інформації.

Пояснення управлінського персоналу розглядаються як аудиторські докази. В МСА 500 «Аудиторські докази» виділяються такі аудиторські процедури, як запити, під якими розуміють процес звернення (пошук) за інформацією, як фінансовою, так і нефінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами (Д22)<sup>170</sup>, та зовнішні підтвердження, як особливий тип запиту, під яким розуміють процес

<sup>169</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 684-713, 714-742, 743-754, 782-797, 798-816, 817-842

<sup>170</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 407

отримання прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуючої сторони) у паперовій, електронній або іншій формі (Д18)<sup>171</sup>.

Даним питанням окремо присвячені три стандарти: МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу» та МСА 580 «Письмові запевнення»<sup>172</sup>, але вони не охоплюють всі можливі ситуації, і тому в інших міжнародних стандартах аудиту висвітлюються конкретні ситуації, коли аудитор повинен інформувати найвищий управлінський персонал щодо деяких питань або одержувати від нього певну інформацію. Особливу увагу слід приділити випадкам, в яких таке інформаційне спілкування між управлінським персоналом та аудитором обов'язкове.

Розглянемо першу ситуацію і виділимо ту мінімальну кількість інформації, яка згідно з міжнародними стандартами повинна в обов'язковому порядку повідомлятися управлінському персоналу, а це свідчитиме про те, що аудит здійснювався згідно з вимогами таких стандартів.

В МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» зазначено, що аудитор повинен повідомляти інформацію з питань аудиту, яку виявлено під час аудиторської перевірки фінансових звітів і яка має значення для управління, найвищому управлінському персоналові суб'єкта господарювання, але розробляти процедури спеціально з цією метою він не зобов'язаний (п. 4, 6 МСА 260<sup>173</sup>). З метою уникнення непорозумінь пропонується ці обов'язки аудитора розкрити у листі-зобов'язанні про проведення аудиторської перевірки, в якому, крім цього, бажано також висвітлити опис форми, в якій буде повідомлятися інформація з питань аудиту, що має значення для управління, зазначатимуться відповідні особи, яким буде повідомлятися така інформація, наводитиметься чіткий перелік інформації з конкретних питань аудиту, яка має значення для управління, а отже, повинна бути повідомлена. Терміни та порядок повідомлення інформації повинні бути узгоджені з особами, які відповідають за управління (п.18 МСА 260<sup>174</sup>).

<sup>171</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 406

<sup>172</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 224-249, 250-262, 589-604

<sup>173</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 226

<sup>174</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 230

Зміст та перелік інформації, яка повинна в обов'язковому порядку повідомлятися управлінському персоналу у процесі проведення аудиту та на його завершальній стадії, міститься в МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями»<sup>175</sup> та в інших стандартах.

Згідно з п. 3, 15-16 МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» управлінському персоналу, тобто тим, кого наділено найвищими повноваженнями, повинна повідомлятися така інформація з питань аудиту:

- загальна інформація про запланований обсяг та час аудиту з урахуванням обережності, щоб не поставити під загрозу ефективність аудиту, включаючи як аудитор пропонує розглядати значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилок, підхід аудитора до внутрішнього контролю, що стосується аудиту, застосування концепції суттєвості в контексті аудиту, міра, якою аудитор використовуватиме роботу внутрішнього аудиту (п. 15, Д11-Д15 МСА 260);
- думка щодо значних якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання, включаючи облікові політики, облікові оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності (п. 16 «а», Д17, додаток 2 МСА 260);
- значні труднощі, якщо вони є, які виникають унаслідок аудиту, включаючи значні затримки в наданні потрібної інформації, надто короткий час, за який слід завершити аудиту, недоступність очікуваної інформації тощо (п. 16 «б», Д18 МСА 260);
- значні питання, що виникають унаслідок аудиту, які обговорювалися з управлінським персоналом або підлягали узгодженню з управлінським персоналом, включаючи умови бізнесу, які можуть впливати на ризики суттєвого викривлення, стурбованість щодо консультацій управлінського персоналу з іншими бухгалтерами тощо (п. 16 «в», Д19 МСА 260);
- письмові запевнення, про які аудитор зробив запит у відповідності із МСА 580 (п. 16 «в» МСА 260);
- інші питання, які виникають унаслідок аудиту, та, за професійним судженням аудитора, є значущим для нагляду за процесом фінансової звітності, включаючи суттєві викривлення фактів або суттєві розбіжності в інформації, що додається до перевіреної аудитором фінансової звітності, яка була перевірена (п. 16 «г», Д20 МСА 260);
- додаткові питання, які необов'язково стосуються нагляду за процесом фінансової звітності, але все-таки ймовірно, що вони є значущими для відповідальності тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за нагляд щодо стратегічного напрямку суб'єкта господарювання або його зобов'язань, пов'язаних з його підзвітністю (п.3, Д25 МСА 260).

Нижче узагальнено ситуації, в яких повинно в обов'язковому порядку відбуватися інформування управлінського персоналу відповідного рівня, які згадуються в інших стандартах аудиту:

<sup>175</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 224-249

- повідомлення імені та ролі партнера із завдання провідним особам управлінського персоналу клієнта і тим, кого наділено найвищими повноваженнями (п. 30 «а» МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»);
- наявність підстав для відмови від завдання та причини такої відмови (п. 38 «в» МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», п. 14 МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»);
- аудитор ідентифікував або підозрює шахрайство за участі управлінського персоналу, працівників, які виконують значні ролі у внутрішньому контролі, або інших працівників (пп. 40-42 МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»);
- аудитор підозрює про наявність випадків недотримання вимог законодавчих та нормативних актів (п. 19 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»);
- аудитор виявив питання, що стосуються недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які привернули увагу під час аудиту, крім тих питань, які явно не є важливими, особливо якщо вони є навмисними і суттєвими (п. 22 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»);
- аудитор ідентифікував недоліки внутрішнього контролю (пп. 9-11 МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»);
- ідентифіковані викривлення в процесі аудиту фінансової звітності та їх вплив на конкретні класи операцій, залишки на рахунках або розкриття інформації, так і на фінансову звітність у цілому (п. 8, 12-13 МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»), в тому числі при виявленні викривлень у залишках на початок періоду при здійсненні першого завдання з аудиту (п. 7 МСА 510 «Перші завдання з аудиту — залишки на початок періоду»);
- ідентифіковані значні питання, які стосуються пов'язаних сторін суб'єкта господарювання (п. 27 МСА 550 «Пов'язані сторони»);
- після дати аудиторського звіту, але до дати оприлюднення фінансової звітності аудитором стає відомий факт, який, якби він був йому відомий на дату аудиторського звіту, міг би призвести до внесення ним змін до аудиторського звіту (п. 10 «а» МСА 560 «Подальші події»);
- аудиторський звіт вже було надано суб'єкту господарювання, але факти, які стали відомі аудитору, дають підстави вимагати зміни фінансової звітності (п. 13 «б» МСА 560 «Подальші події»);
- після оприлюднення фінансової звітності аудитором стає відомий факт, який, якби він був йому відомий на дату аудиторського звіту, міг би призвести до внесення ним змін до аудиторського звіту (п. 14 «а» МСА 560 «Подальші події»);
- ідентифіковані події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність (п. 23 МСА 570 «Безперервність»);



- управлінський персонал встановив обмеження щодо обсягу аудиту (п. 12 МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора»);
- встановлений факт суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок нерозкриття інформації (п.19 «а» МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора»);
- наявність підстав для модифікації думки в аудиторському звіті, включаючи обставини, які призвели до очікуваної модифікації, та пропонуваній текст модифікації (п. 28 МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора»);
- наявність підстав для включення пояснювального параграфу або параграфу з інших питань до аудиторського звіту, включаючи причини та текст такого параграфу (п. 9 МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»);
- 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 (п. 18 МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»);
- аудитор вимагає зробити перегляд фінансової звітності або іншої інформації при встановленні факту суттєвої невідповідності під час розгляду іншої інформації, а управлінський персонал відмовляється це робити (п. 10 МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»)<sup>176</sup>.

Управлінський персонал може вимагати подання іншої інформації, що повинно бути зазначено в листі-зобов'язанні.

Слід відмітити, що вимог до оформлення таких повідомлень міжнародні стандарти аудиту не містять. Що стосується форми повідомлення інформації, то стандарти дозволяють робити це і письмово, і усно. Лише стосовно інформації щодо незалежності передбачена обов'язковість її письмового повідомлення. В першому випадку в аудиторській фірмі повинні бути розроблені шаблони листів-повідомлень управлінському персоналу. У другому — аудитор повинен задокументовувати в робочих документах повідомлену інформацію та отримані відповіді, а за певних обставин — залежно від характеру, чутливості та важливості інформації — аудитор повинен одержувати від найвищого управлінського персоналу письмові підтвердження щодо будь-якої повідомленої в усній формі інформації з питань аудиту, яка має значення для управління. Тому в аудиторській фірмі повинні бути розроблені зразки документування факту повідомлення інформації усно та отримання відповідей, а також шаблони письмових підтверджень від управлінського персоналу щодо повідомлення їм в усній формі певної інформації.

<sup>176</sup> 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., Зєніна О.О., Гік О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 50, 169, 688, 170-171, 214, 215, 252-253, 390, 391, 443, 539, 562, 564, 579, 718, 720, 722, 746, 760, 777

Розглянемо тепер другу та третю ситуацію. Як уже підкреслювалося вище, пояснення (запевнення) управлінського персоналу міжнародними стандартами аудиту дозволяється та рекомендується використовувати як аудиторські докази, тому до них також висуваються певні вимоги та обмеження.

По-перше, при отриманні пояснень аудитор повинен оцінити їх обґрунтованість, відповідність іншим одержаним аудиторським доказам, належний рівень поінформованості з конкретних питань осіб, що надають пояснення, та чітко уявляти собі саме ті випадки, коли він не може обґрунтовано очікувати на одержання аудиторських доказів, окрім тих, що будуть одержані у відповідь на його запити. По-друге, аудитор повинен чітко уявляти собі ті аудиторські докази, які не можуть бути замінені поясненнями управлінського персоналу. По-третє, якщо пояснення управлінського персоналу суперечать іншим аудиторським доказам, аудитор повинен вивчити обставини і (за потреби) знову розглянути достовірність інших пояснень управлінського персоналу. По-четверте, відмова управлінського персоналу надати пояснення, що їх аудитор вважає потрібними, становить обмеження обсягу аудиту, й аудитор в цьому випадку вимушений буде модифікувати аудиторський висновок та, залежно від рівня суттєвості, висловити умовно-позитивну думку або відмовитись від її висловлення (п. 19-20 МСА 580 «Письмові запевнення»)<sup>177</sup>.

У зв'язку з введенням в дію Міжнародних стандартів аудиту видання 2010 року суттєво змінилися вимоги щодо форми письмових запевнень. Стандарти аудиту видання 2007 року дозволяли документувати пояснення управлінського персоналу у двох формах: у формі резюме усних обговорень з управлінським персоналом або у формі письмових пояснень управлінського персоналу (п. 10 МСА 580 «Пояснення управлінського персоналу»)<sup>178</sup>. Остання форма була значно бажаніша, оскільки аудиторські докази в письмовій формі більш достовірні, і рекомендувалося її оформлювати у вигляді листа-пояснення від управлінського персоналу, листа від аудитора, в якому окреслене його розуміння пояснень управлінського персоналу, і яке належним чином визнане та підтверджене управлінським персоналом, відповідних протоколів засідань ради директорів (чи подібного органу) або підписаної копії фінансових звітів.

Стандарти аудиту видання 2010 року дозволяють оформляти письмові запевнення лише у формі листів-запевнень (п. 15 МСА 580 «Письмові

<sup>177</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 594

<sup>178</sup> 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. – с. 571

запевнення»<sup>179</sup>). До основних елементів листа-пояснення управлінського персоналу висуваються певні вимоги, а саме: обов'язковість наявності факту адресування листа аудитору, наявність визначеної інформації, відповідної дати та підпису. Документування усних обговорень з управлінським персоналом може використовуватися лише в тому випадку, якщо в міжнародних стандартах не міститься вимога щодо надсилання запиту, а вимагається «обговорити» вказане питання з управлінським персоналом. Наприклад, згідно з п. 19 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»<sup>180</sup> якщо аудитор підозрює, що вимоги можуть бути недотриманими, він повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і за потреби з тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Розглянемо ту мінімальну кількість інформації, яка згідно з вимогами міжнародних стандартів аудиту повинна в обов'язковому порядку подаватися аудитору. Така інформація була відібрана, враховуючи наявність в стандартах вимог щодо необхідності отримання письмових пояснень — підтверджень, виконання запитів з боку аудиторів, отримання письмових пояснень щодо певної інформації, отримання певної інформації від управлінського персоналу, наявності певних дозволів від управлінського персоналу.

Отже, на основній стадії процесу проведення аудиту аудитор повинен надіслати такі запити до управлінського персоналу і за потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та/ або отримати такі письмові пояснення:

- 1) запити до управлінського персоналу надати письмове запевнення, що:
  - він взяв на себе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, включаючи відповідальність за її достовірне подання (п. 10 МСА 580 «Письмові запевнення»);
  - він надав аудитору всю доречну інформацію і доступ до неї, як узгоджено в умовах завдання з аудиту (п. 11 МСА 580 «Письмові запевнення»);
  - усі операції були зареєстровані та відображені у фінансовій звітності (п. 11 МСА 580 «Письмові запевнення»);
- 2) запити, які стосуються:
  - оцінки управлінським персоналом ризиків того, що фінансові звіти можуть містити суттєві викривлення внаслідок шахрайства, включаючи характер, обсяг та періодичність таких оцінок (п. 17 «а» МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»);
  - процесів, що використовуються управлінським персоналом для ідентифікації та реагування на ризики шахрайства, включаючи конкретні ідентифіковані

<sup>179</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 593

<sup>180</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 214

ризиків шахрайства, або рахунки та залишки на рахунках, класах операцій чи розкриттях, для яких може існувати ризик шахрайства (п. 17 «б» МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»);

- інформування управлінським персоналом найвищого управлінського персоналу щодо процесів ідентифікації та дій у відповідь на ризики шахрайства на суб'єкті господарювання (п. 17 «в» МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»);
- інформування управлінським персоналом працівників щодо своїх поглядів на практику ведення бізнесу та етичну поведінку (п. 17 «г» МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»);

3) запити управлінському персоналу та іншим працівникам суб'єкта господарювання для визначення, чи мають вони відомості про наявні, підозрювані або очікувані випадки шахрайства, що впливають на суб'єкт господарювання (п. 18 МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»);

4) запити підрозділу внутрішнього аудиту, щоб визначити, чи відомо йому про фактично вчинені або підозрювані випадки шахрайства або такі випадки шахрайства, що розслідуються (чи були розслідувані), які впливають на суб'єкт господарювання, та отримати інформацію про їх погляди на ризики шахрайства (п. 19 МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»);

5) запити до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, з метою отримання розуміння того, як вони здійснюють нагляд за процесами управлінського персоналу для ідентифікації та вживання дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання, а також за внутрішнім контролем, який встановив управлінський персонал для зменшення цих ризиків (п. 20, Д21 МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»);

6) запити до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щоб визначити, чи відомо їм про фактичні вчинені або підозрювані випадки шахрайства або такі випадки шахрайства, що розслідуються (чи були розслідувані), які впливають на суб'єкт господарювання (п. 21 МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»);

7) запити на отримання письмових запевнень від управлінського персоналу і за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про те, що вони:

- визнають свою відповідальність за розробку, встановлення та підтримання внутрішнього контролю для запобігання та виявлення шахрайства;
- розкрили аудитору інформацію про результати оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривлена внаслідок шахрайства;
- розкрили аудитору інформацію про те, що знають про шахрайство або підозрюване шахрайство, яке впливає на суб'єкт господарювання, за участі управлінського персоналу, працівників, які виконують значні ролі у внутрішньому контролі, або інших працівників, якщо шахрайство може мати суттєвий вплив на фінансову звітність;
- розкрили аудитору інформацію про будь-які розслідування шахрайства або підозрюваного шахрайства, що впливають на фінансову звітність суб'єкта господарювання, про які повідомили працівники, колишні працівники, ана-

літики, регуляторні державні органи або інші особи (п. 39 МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»);

8) запит до управлінського персоналу щодо отримання інформації про інші законодавчі та нормативні акти, які можуть мати суттєвий вплив на діяльність суб'єкта господарювання, політики і процедури суб'єкта господарювання стосовно дотримання вимог законодавчих та нормативних актів, а також прийнятих для ідентифікації, оцінки та обліку судових позовів (п. 12, Д7 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»);

9) запити, чи дотримується суб'єкт господарювання вимог законодавчих і нормативних актів, для полегшення ідентифікації випадків недотримання вимог іншого законодавства, яке може мати суттєвий вплив на фінансову звітність (п. 14 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»);

10) запити з метою отримання письмових запевнень, що аудиту було розкрито всі відомі випадки недотримання або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, вплив яких слід розглядати при складанні фінансової звітності (п. 16 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»);

11) запити до управлінського персоналу та інших осіб суб'єкта господарювання для отримання інформації, яка є необхідною для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища (п. 6 «а», Д6 МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»);

12) запити до третьої сторони про підтвердження кількості і стану запасів, які перебувають на зберіганні та під контролем третьої сторони та зберігаються в інтересах суб'єкта господарювання, якщо такі запаси є суттєвими для фінансової звітності (п. 8 «а» МСА 501 «Аудиторські докази — додаткові міркування щодо відібраних елементів»);

13) запити до управлінського персоналу і, якщо це доречно, інших осіб суб'єкта господарювання, включаючи його штатного юриста стосовно судових справ і претензій, які стосуються суб'єкта господарювання (п. 9 «а» МСА 501 «Аудиторські докази — додаткові міркування щодо відібраних елементів»);

14) запит до зовнішнього юрисконсульта суб'єкта господарювання, підготовлений управлінським персоналом, стосовно надання інформації безпосередньо аудиту про існування інших суттєвих судових справ або претензій (п. 10 МСА 501 «Аудиторські докази — додаткові міркування щодо відібраних елементів»);

15) запит про надання письмових запевнень, що всі відомі фактичні або можливі судові справи та претензії, вплив яких слід враховувати при підготовці фінансової звітності, були розкриті аудиту, а також враховані та розкриті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності (п. 12 МСА 501 «Аудиторські докази — додаткові міркування щодо відібраних елементів»);

16) запити для отримання дозволу управлінського персоналу на розкриття інформації респондентом аудиторів при здійсненні зовнішніх підтверджень, а у випадку відмови — для отримання причин такої відмови (п. 8 МСА 505 «Зовнішні підтвердження»);

17) запити щодо отримання інформації, яка ідентифікує пов'язаних сторін суб'єкта господарювання, характер відносин між суб'єктом господарювання і цими пов'язани-

ми сторонами, здійснені суб'єктом господарювання будь-які операції з цими пов'язаними сторонами протягом періоду, тип та мету операцій (п. 13 МСА 550 «Пов'язані сторони»);

18) запити з метою розуміння заходів внутрішнього контролю (якщо такі є), встановлених управлінським персоналом для ідентифікації, обліку та розкриття відносин і операцій з пов'язаними сторонами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, санкціонування і схвалення значних операцій та домовленостей з пов'язаними сторонами, в тому числі що виходять за межі нормальної діяльності (п. 14 МСА 550 «Пов'язані сторони»);

19) при ідентифікації значущих операцій, що виходять за межі нормальної діяльності — запити щодо характеру таких операцій та можливої участі пов'язаних сторін (п. 16 МСА 550 «Пов'язані сторони»);

20) при ідентифікації пов'язаних сторін або значних операцій з ними, які управлінський персонал раніше не ідентифікував або не розкрив йому, — запит щодо ідентифікації всіх операцій з щойно ідентифікованими пов'язаними сторонами для подальшої оцінки аудитором, а також пояснення причин, чому існуючі в компанії заходи внутрішнього контролю за відносинами і операціями з пов'язаними сторонами не дали змогу ідентифікувати чи розкрити відносини або операції з пов'язаними сторонами (п. 22 МСА 550 «Пов'язані сторони»);

21) запит з метою отримання письмових запевнень тому, що аудитору були розкриті особи пов'язаних сторін суб'єкта господарювання та всі відносини й операції з ними, про які їм відомі, а управлінський персонал забезпечив належний облік і розкриття таких відносин і операцій відповідно до вимог концептуальної основи (п. 26 МСА 550 «Пов'язані сторони»);

22) запити, чи відбулися подальші події, які могли б вплинути на фінансову звітність (п. 7 «б» МСА 560 «Подальші події»);

23) запити щодо питань, які могли стосуватися подальших подій та обговорювалися на тих засіданнях, протоколи яких виявилися недоступними для аудитора (п. 7 «в» МСА 560 «Подальші події»);

24) запити з метою отримання письмових запевнень, що всі події, які відбуваються після дати фінансової звітності і щодо яких застосована концептуальна основа фінансової звітності вимагає коригування або розкриття, були скориговані або розкриті (п. 9 МСА 560 «Подальші події»);

25) запит, як управлінський персонал має намір розглянути у фінансовій звітності факт, який стає відомим аудитору після дати аудиторського звіту, але до дати оприлюднення фінансової звітності і який, якби він був йому відомий на дату аудиторського звіту, міг би призвести до внесення ним змін до аудиторського звіту (п. 10 «в» МСА 560 «Подальші події»);

26) запит, як управлінський персонал має намір розглянути у фінансовій звітності факт, який стає відомим аудитору після оприлюднення фінансової звітності і який, якби він був йому відомий на дату аудиторського звіту, міг би призвести до внесення ним змін до аудиторського звіту (п. 14 «в» МСА 560 «Подальші події»);

27) запит до управлінського персоналу щодо його оцінки здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі або основі, відповідно до якої передбачається використовувати припущення про безперервність діяльності (п. 10 МСА 570 «Безперервність»);

28) запит щодо розширення управлінським персоналом періоду оцінки, якщо він охоплює менш ніж 12 місяців від дати фінансової звітності (п.13 МСА 570 «Безперервність»);

29) запит управлінському персоналові щодо його поінформованості про будь-які події чи обставини та відповідні ділові ризики поза охопленим оцінкою управлінського персоналу періодом, які можуть стати підставою для значних сумнівів в здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі (п. 15 МСА 570 «Безперервність»);

30) запит до управлінського персоналу надати письмові пояснення стосовно його планів щодо дій у майбутньому у випадку виявлення умов чи обставин, які можуть стати підставою для значних сумнівів в здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі (п. 16 «б», «г» МСА 570 «Безперервність»);

31) запит управлінському персоналу щодо отримання адекватних пояснень та відповідних підтверджуючих свідчень, якщо аналітичні процедури виявляють значні відхилення або взаємозв'язки, що суперечать іншій відповідній інформації або відрізняються від прогнозованих сум (п. 7 МСА 520 «Аналітичні процедури»);

32) запит до управлінського персоналу щодо вивчення ідентифікованого викривлення та можливості існування інших викривлень, якщо аудитор дійшов висновку, що аудиторська вибірка не надає достатніх підстав для висновків щодо генеральної сукупності, яка тестувалася (Д23 МСА 530 «Аудиторська вибірка»);

33) запит до управлінського персоналу щодо змін в обставинах, які можуть призвести до необхідності нових або перегляду існуючих облікових оцінок, щоб забезпечити основу для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення в облікових оцінках (п. 8 «б», Д19 МСА 540 «Аудит облікових оцінок, в тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»);

34) запит на отримання письмових запевнень від управлінського персоналу, а також за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовного того, чи вважають вони обґрунтованими значні припущення, які використовувалися при здійсненні облікових оцінок (п. 22, Д126-127 МСА 540 «Аудит облікових оцінок, в тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»);

35) запит на отримання письмового запевнення, яке стосується будь-якого перерахунку, що був здійснений, для виправлення суттєвого викривлення у фінансовій звітності за попередній період, яке впливає на порівняльну інформацію (п. 9 МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»);

36) запити на отримання іншої інформації, включеної в річний звіт (п. 7 МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»);

37) запит щодо необхідності перегляду фінансової звітності або іншої інформації у разі, якщо під час розгляду іншої інформації аудитор ідентифікував суттєву невідповідність (п. 9 МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»)<sup>181</sup>.

На завершальній стадії аудитор повинен здійснити запит з метою отримання розуміння підстав управлінського персоналу не робити виправлення у випадку іденти-

<sup>181</sup> 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., Гік О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 592, 593, 164, 165, 179, 170, 213, 218, 214, 278, 286, 420, 421, 433, 536-537, 538, 539, 562, 564, 575, 576, 577, 456, 471, 486, 496, 490, 524-525, 758, 777

фікації викривлення фінансової звітності (п. 9 МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»<sup>182</sup>) та запити з метою отримання письмових запевнень, що управлінський персонал вважає вплив невикорислених викривлень, взятих окремо або сукупно, на фінансову звітність у цілому несуттєвим (п. 14 МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»<sup>183</sup>). Перелік таких статей повинен входити або додаватися до письмових пояснень (п. 14 МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»<sup>184</sup>).

Представлене дослідження показує складність та різноплановість комунікаційних зв'язків між аудитором та управлінським персоналом суб'єкта господарювання, які виникають в процесі проведення аудиту фінансової звітності. Аудитор повинен повідомляти інформацію з питань аудиту, яку виявлено під час аудиторської перевірки фінансових звітів і яка має значення для управління. Пояснення управлінського персоналу є однією із форм отримання аудиторських доказів і в окремих випадках вимагаються як обов'язкові міжнародними стандартами аудиту. Дотримання мінімальних вимог стосовно цих питань — ознака того, що проведений аудит фінансової звітності або аудит спеціалізованих сфер (аудит фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення, аудит окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту, аудит узагальненої фінансової звітності) може бути визнаний як такий, що виконувався у відповідності з міжнародними стандартами аудиту.

З метою уникнення непорозумінь опис форми, в якій буде повідомлятися інформація з питань аудиту, що має значення для управління, зазначення відповідних осіб, яким буде повідомлятися така інформація, перелік інформації з конкретних питань аудиту, яка має значення для управління і буде повідомлятися управлінському персоналу, терміни та порядок її повідомлення обов'язково слід наводити в договорі на проведення аудиту та/ або в листі-зобов'язанні, складання якого вимагають міжнародні стандарти аудиту, після обговорення з управлінським персоналом. Такі попередні обговорення обов'язкові та важливі для з'ясування фактів і інформації з питань аудиту.

У цих документах повинна бути передбачена можливість виникнення необхідності отримання від управлінського персоналу письмових підтверджень, які стосуються пояснень, зроблених у зв'язку з аудитом, а також

<sup>182</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 390

<sup>183</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 391

<sup>184</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 391



зазначений той факт, що пояснення управлінського персоналу — важлива форма отримання аудиторських доказів і відмова управлінського персоналу надати пояснення, що їх аудитор вважає потрібними, є обмеженнями обсягу аудиту. Така ситуація може призвести до висловлення умовно позитивної думки або відмови від її висловлення. Обов'язково повинен бути викладений опис переліку інформації, при отриманні якої міжнародні стандарти аудиту вимагають здійснювати запити управлінському персоналу, опис форми документування та основних елементів пояснень управлінського персоналу.

Враховуючи вимоги міжнародних стандартів аудиту до форми документування повідомленої управлінському персоналу інформації та отриманої від нього, в аудиторській фірмі повинні бути розроблені зразки (шаблони) таких документів. Для випадків необхідності повідомлення інформації, отриманої в процесі виконання завдання з аудиту фінансової звітності (аудиту спеціального призначення) повинні бути розроблені або лист-повідомлення управлінському персоналу інформації, або зразки документування факту повідомлення інформації в усній формі та отримання відповідей, а також шаблони письмових підтверджень від управлінського персоналу щодо повідомлення їм в усній формі певної інформації. В першому випадку можливі два варіанти подання такої інформації: одразу при виявленні конкретних питань або на завершальній стадії аудиту. У міжнародних стандартах аудиту відсутні чіткі рекомендації, але підкреслюється, що аудитор повинен вчасно надавати інформацію з питань аудиту, яка має значення для управління, що повинно дати можливість особам, які відповідають за управління, на вжиття відповідних заходів. Отже, для надання можливості управлінському персоналу вивчити отриману інформацію та зреагувати відповідним чином інформацію слід подавати відразу при її виявленні.

Для випадків отримання інформації від управлінського персоналу необхідно розробити такі документи: лист-запит на отримання від управлінського персоналу інформації, необхідної для виконання завдання з аудиту фінансової звітності (аудиту спеціального призначення), лист-запевнення управлінського персоналу аудиторам щодо інформації, яка необхідна для виконання завдання з аудиту фінансової звітності (аудиту спеціального призначення), лист-документування усних пояснень управлінського персоналу аудиторам щодо інформації, необхідної для виконання завдань з аудиту фінансової звітності (аудиту спеціального призначення).

Розробка такої документації і методики процесу інформаційного спілкування між аудитором та управлінським персоналом — важливий елемент забезпечення належної якості аудиту та важлива складова системи контролю якості кожної аудиторської фірми.

## РОЗДІЛ 4

# СУЧАСНИЙ СТАН ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОСНОВНИХ ГАРАНТІЙ ЯКОСТІ АУДИТУ ТА МЕХАНІЗМ ЇХ РЕАЛІЗАЦІЇ

### 4.1. Основні напрямки регулювання аудиторської діяльності в Європейському Співтоваристві

Ефективне функціонування ринку капіталів залежить від того, чи довіряють інвестори фінансовій звітності компаній. Чітко усвідомлюючи цей факт, а також роль аудиторів, які висловлюють думку про достовірність звітності, ЄС слідом за США та іншими країнами реагує на загрози, пов'язані з утратою довіри до роботи аудиторів внаслідок її неналежної якості, звинувачень аудиторів у порушенні етичних норм, підриву конкуренції тощо.

Першим документом Європейського Співтовариства у сфері регулювання аудиторської діяльності була Восьма Директива Ради ЄС (84/253/ЄС) про порядок затвердження осіб для проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності у країнах — членах ЄС, прийнята 10 квітня 1984 року<sup>1</sup>. Основні принципи регулювання діяльності аудиторів та аудиторських фірм, включаючи вимоги обов'язковості державної реєстрації аудиторів та дотримання ними норм професійної етики, які містилися у 8-й Директиві, були обов'язковими для виконання країнами — членами ЄС.

Відсутність гармонізованого підходу до обов'язкового аудиту у Співтоваристві стала для Єврокомісії причиною внесення пропозицій у вигляді Повідомлення від 8 травня 1998 року (№ 98/С) щодо обов'язкового аудиту в Європейському Союзі: дорога уперед (Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward (98/С 143/03<sup>2</sup>). Відповідно до вимог даного документа в Євросоюзі було створено Комітет з аудиту (Audit Regulatory Committee — AuRC), який і нині займається питаннями співпраці професійних організацій країн ЄС, розробляє подальші заходи в тісній співпраці з представниками аудиторської та бухгалтерської професій і державами-членами, обговорює шляхи і методи, які б сприяли поліпшенню якості аудиту.

В результаті розвитку аудиторської професії в наступне десятиріччя та зростання ролі аудиту положення Восьмої Директиви виявилися недоста-

<sup>1</sup> Eight Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=CELEX:31984L0253>; EN:HTML

<sup>2</sup> Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward (98/С 143/03) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y0508\(01\)](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y0508(01)); EN:HTML

тніми, що стало поштовхом в 1996 році до всебічного розгляду комісією Європейського Співтовариства стану регулювання аудиторської діяльності в країнах — членах ЄС. Підсумком виконаної роботи стало прийняття Пояснювального меморандуму до проекту змін до Восьмої Директиви Ради Європи 84/253/ЄЕС від 10 квітня 1984 року<sup>3</sup>, а в травні 2006 року — самої Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності<sup>4</sup> (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts<sup>5</sup>) (далі — Директива 2006/43/ЄС).

Крім Директиви 2006/43/ЄС продовжують діяти раніше прийняті Рекомендації Єврокомісії:

1. Рекомендації комісії Європейського Співтовариства щодо мінімальних вимог до якості аудиту, який виконується офіційним аудитором від 15 листопада 2000 року 2001/256/ЄС<sup>6</sup>.

2. Рекомендація комісії Європейського Співтовариства від 16 травня 2002 року 2002/590/ЄС «Незалежність аудиторів в ЄС: набір фундаментальних принципів» (Commission Recommendation of 16 May 2002 2002/590/EC «Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles»<sup>7</sup>).

Ці Рекомендації сформульовані більш детально, ніж кореспондуючі положення Директиви, але, на відміну від Директиви, не є обов'язковими для виконання державами — членам ЄС.

Крім того, постійно публікуються документи, призначені для публічного обговорення, в яких піднімаються проблеми ролі аудиту в сучасному суспільстві, контролю якості аудиторської діяльності, незалежності аудиторів тощо<sup>8</sup>.

<sup>3</sup> Пояснювальний меморандум до проекту змін до 8-ої Директиви Ради Європи 84/253/ЄЕС від 10 квітня 1984 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/document/Fpart67/idx67979.htm>

<sup>4</sup> Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts), що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844)

<sup>5</sup> Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ.L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>6</sup> Рекомендації Комісії Європейського Співтовариства щодо мінімальних вимог до якості аудиту офіційним аудитором від 15 листопада 2000 року 2001/256/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_176](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_176)

<sup>7</sup> Commission Recommendation of 16 May 2002 2002/590/EC «Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles» [Електронний ресурс]. – Режим доступу – <http://eur-lex.europa.net/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ.L:2002:191:0022:0057:EN:PDF>

<sup>8</sup> GREEN PAPER «Audit Policy: Lessons from the Crisis». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/2010/audit/green\\_paper\\_audit\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf); Discussion Paper. The Evolving Nature of Financial Reporting: Disclosure and Its Audit Implications [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/IAASB-Disclosure\\_Discussion\\_Paper.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/IAASB-Disclosure_Discussion_Paper.pdf); Consulting Paper. Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change

Директива 2006/43/ЄС<sup>9</sup> як загальний всеосяжний документ, що законодавчо регулює аудиторську діяльність у країнах ЄС і спрямований на підвищення рівня прозорості інформації, яка наводиться у фінансовій звітності, є напрямком підвищення якості аудиту та його значимості. Ця задача має досить суттєве значення для ринків капіталу ЄС, а прийняття даної Директиви повинне розглядатися як складова значно ширших заходів, здійснюваних ЄС в рамках плану дій з питань надання фінансових послуг.

Слід підкреслити, що в Директиві 2006/43/ЄС та в інших європейських документах найбільше уваги приділяється, в основному, вимогам до обов'язкового аудиту. Для характеристики випадків, в яких проводиться обов'язковий аудит, застосовується термін «суб'єкти суспільного інтересу» («public interest entities»), тобто вважається, що за ступенем значимості суспільних (публічних) інтересів маємо визначати тих суб'єктів, які повинні в обов'язковому порядку підлягати щорічному аудиту. В Рекомендаціях Єврокомісії «Незалежність офіційного аудитора в ЄС: набір фундаментальних принципів»<sup>10</sup> до таких суб'єктів віднесено підприємства, які становлять значний суспільний інтерес внаслідок таких факторів, як вид бізнесу, обсяг діяльності, чисельність працюючих, корпоративний статус. До їх кола, зокрема, належать кредитні установи, страхові компанії, інвестиційні фірми та фонди, пенсійні фірми та фонди, а також лістингові компанії, тобто акціонерні товариства, акції яких зареєстровані та перебувають в обігу на визнаних фондових біржах.

У Директиві 2006/43/ЄС до суб'єктів суспільного інтересу віднесено суб'єктів, що регулюються законодавством держави-члена й чиї передавальні цінні папери допущені до обігу на регульованому ринку будь-якої держави-члена, кредитні установи, суб'єкти страхової діяльності. Державам-членам дозволено визначати інших суб'єктів суспільного інтересу, наприклад, суб'єктів, що мають суспільне значення через природу їхньої діяльності, їхній розмір або чисельність їхнього персоналу.

Оскільки суб'єкти суспільного інтересу помітніші та економічно важливіші, то до них мають застосовуватися суворіші вимоги, якщо йдеться

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/CP\\_Auditor\\_Reporting-Final.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf)

<sup>9</sup> Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts), що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>10</sup> Commission Recommendation of 16 May 2002 2002/590/EC «Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles» [Електронний ресурс]. – Режим доступу – <http://eur-lex.europa.net/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:EN:PDF>

про обов'язковий аудит їх річної або консолідованої звітності, а функція аудиторів, яка торкається суспільних інтересів, означає, що до якості роботи аудиторів мають відношення ширші кола людей та значна кількість установ. Як підкреслюється в Директиві 2006/43/ЄС, саме обов'язковий аудит складає основний елемент забезпечення достовірності у ланцюгу фінансової звітності, яка передбачає виникнення значного суспільного інтересу.

Аналіз положень Директиви 2006/43/ЄС<sup>11</sup> дозволяє виділити такі основні напрямки регулювання аудиторської діяльності в Європейському Співтоваристві (рис. 4.1). Після її прийняття протягом наступних років основна увага приділялася таким питанням, як:

- процедури переходу до застосування єдиних міжнародних стандартів аудиту;
- запровадження систем суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;
- порядок співпраці між державами-членами у сфері суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;
- запровадження зовнішніх систем забезпечення якості;
- установлення обґрунтованих норм відповідальності аудиторів та порядку її страхування.

Розглянемо основні вимоги Директиви.

*1. Допуск аудиторів та аудиторських фірм до професійної діяльності, вимоги до їх освіти та рівня професійної компетентності*

*1.1. Порядок допуску аудиторів та аудиторських фірм*

Аудит повинен проводитися лише аудиторами або аудиторськими фірмами, які допущені державою-членом. Кожна держава-член призначає компетентні органи, що відповідають за допуск аудиторів та аудиторських фірм. Професійні асоціації можуть бути компетентними органами, якщо до них застосовується система суспільного нагляду.

Зазначено, що компетентні органи можуть допускати у ролі аудиторів лише тих суб'єктів, які відповідають таким умовам:

1) фізичні особи, що проводять обов'язкові аудиторські перевірки від імені аудиторської фірми, повинні відповідати, принаймні, умовам щодо доброї репутації та рівня освіти і професійної компетенції та мають бути допущеними як аудитори у відповідній державі-членові;

<sup>11</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PD>

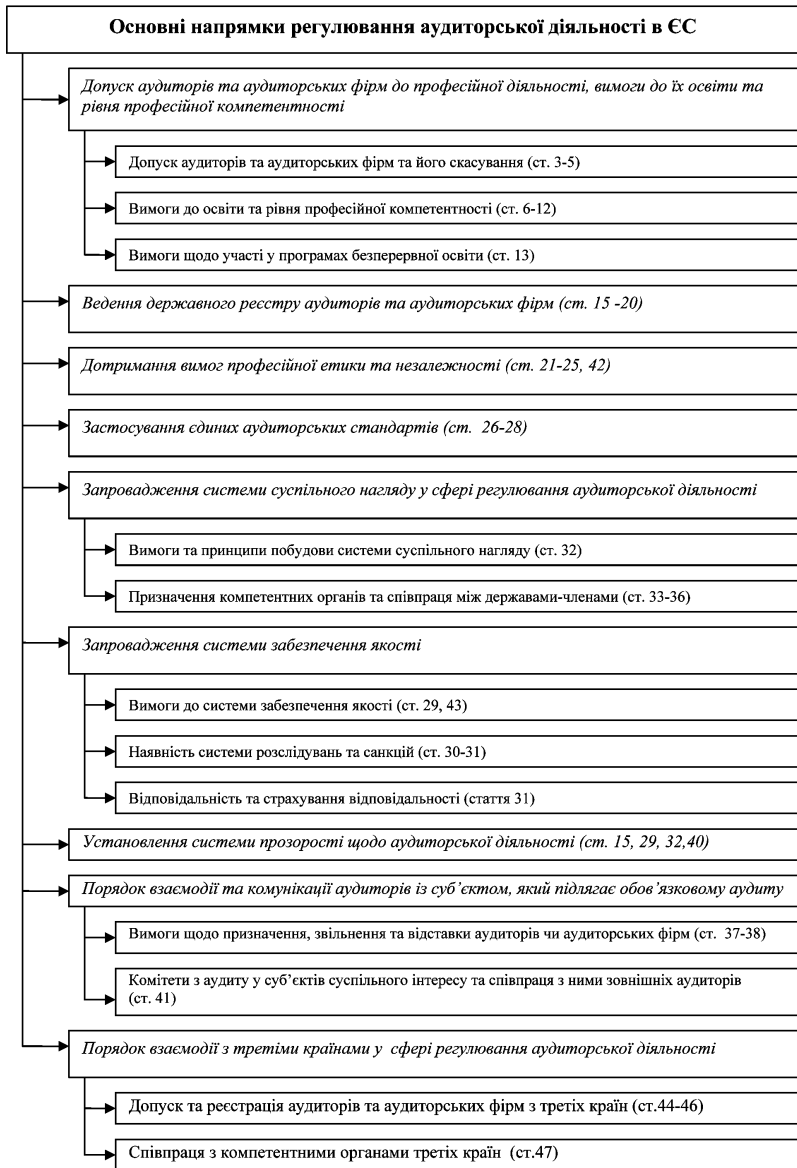


Рис. 4.1 Основні напрямки регулювання аудиторської діяльності в ЄС, викладені в Директиві 2006/43/ЄС

2) більшість на право голосу у межах суб'єкта має належати аудиторським фірмам, які допущені у будь-якій державі-членові, або фізичним особам, які відповідають умовам щодо доброї репутації та рівня освіти і професійної компетенції;

3) більшість (не менше 75 %) членів адміністративного або керівного органу суб'єкта має припадати на аудиторські фірми, допущені в будь-якій державі-членові, або на фізичних осіб, які відповідають умовам щодо доброї репутації, рівня освіти і професійної компетенції.

Лише за останньою умовою держави-члени можуть установлювати додаткові умови, які мають бути співмірними з поставленими цілями та не повинні виходити за межі того, що є суворо необхідним.

У Директиві підкреслюється важливість доброї репутації для визначення можливості надати допуск фізичним особам або фірмам займатися аудиторською діяльністю. Допуск аудитора або аудиторської фірми скасовується, якщо добру репутацію такої особи чи фірми було серйозно скомпрометовано. Водночас держави-члени можуть передбачити розумний строк для виконання вимог щодо забезпечення доброї репутації.

Допуск аудиторської фірми скасовується в разі недотримання будь-якої з умов, що стосуються обмежень стосовно більшості прав голосу та більшості членів адміністративного і керівного органу. Водночас держави-члени можуть передбачити розумний строк для виконання зазначених умов.

У разі скасування допуску аудитора чи аудиторської фірми з будь-яких причин компетентний орган держави-члена, в якій скасовується допуск, доводить цей факт та причини скасування до відома відповідних компетентних органів держав-членів, де аудитор чи аудиторська фірма також мають допуск і де їх внесено у реєстр держави-члена.

### *1.2. Вимоги до освіти та рівня професійної компетентності*

Фізична особа може бути допущена до проведення обов'язкового аудиту лише після з'ясування їх відповідності таким умовам:

- досягнення рівня освіти, що передбачений для вступу в університети, або еквівалентного йому рівня;
- проходження курсу теоретичного навчання;
- проходження практичного навчання;
- складання іспиту на професійну компетентність на рівні випускних іспитів університетів або на еквівалентному йому рівні, що організовується або визнається відповідною державою-членом.

Іспит на професійну компетентність повинен гарантувати необхідний рівень теоретичних знань суб'єктів обов'язкового аудиту та їхню здатність

застосовувати зазначені знання на практиці. Цей іспит хоча б частково має бути письмовим.

Перевірка теоретичних знань у межах іспиту повинна охоплювати, зокрема, такі теми:

- 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;
- 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.

Також перевірка має охоплювати наведені нижче питання в обсязі, доречному для аудиту:

- 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 та комп'ютерні системи;
- бізнес, загальну та фінансову економіку;
- математику та статистику;
- основні принципи фінансового управління підприємствами.

Комісія може змінювати перелік тем, що підлягають включенню в обсяг перевірки теоретичних знань. Ухвалюючи такі заходи, Комісія має взяти до уваги розвиток ситуації в галузі аудиту та аудиторській професії.

Для забезпечення здатності застосовувати теоретичні завдання на практиці, перевірка якої входить до складу іспиту, курсант має пройти 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, які мають бути допущеними в будь-якій державі-члені. Саме держави-члени забезпечують проведення навчання особами, які надають адекватні гарантії щодо своєї здатності проводити практичне навчання.



Це загальні умови отримання доступу до роботи аудитора, проте передбачені і винятки:

1. Як виняток, держава-член може встановити, що особа, яка склала університетський або еквівалентний іспит чи має університетський диплом або еквівалентну кваліфікацію за одним чи кількома предметами, перелік яких подано у складі обов'язкових тем, передбачених для іспиту, може бути звільнена від перевірки теоретичних знань із предметів, що включені до програми зазначеного іспиту або охоплені зазначеним дипломом.

2. Держава-член також може встановити, що особа, котра має університетський диплом або еквівалентну кваліфікацію з однієї чи кількох дисциплін, перелік яких подано у складі обов'язкових тем, що передбачені для іспиту, може бути звільнена від перевірки здатності застосовувати свої теоретичні знання на практиці з таких дисциплін, якщо вона пройшла відповідний курс практичного навчання ними, що підтверджується іспитом або дипломом, який визнається державою.

3. Держава-член може допустити особу, що не відповідає загальним умовам допуску до проведення аудиту, до виконання функцій аудитора, якщо та може продемонструвати таке:

1) протягом п'ятнадцяти років така особа здійснювала професійну діяльність, що дозволило їй набути достатнього досвіду у сфері фінансів, права і бухгалтерського обліку, та склала іспит на професійну компетентність;

2) така особа протягом семи років здійснювала професійну діяльність за зазначеними напрямками, додатково пройшла практичне навчання та склала іспит на професійну компетентність.

Крім того, для таких осіб держави-члени можуть установлювати дещо інші умови, а саме: строки теоретичного навчання з обов'язкових предметів враховуються як періоди професійної діяльності за умови атестації такого навчання у вигляді іспиту, що визнається державою. Таке навчання має тривати не менше року й не може скорочувати період професійної діяльності більш як на чотири роки. Період професійної діяльності та практичного навчання не повинен бути коротшим від теоретичного курсу разом із практичним навчанням у загальному прийнятному варіанті.

Окремо розглядаються питання перевірки на професійну придатність, яку повинні пройти аудитори з інших країн ЄС до схвалення їхньої діяльності з обов'язкового аудиту, що цілком виправдано, оскільки аудитори з обов'язкового аудиту повинні добре розуміти специфіку законів країн-членів ЄС (таких, як закон про кампанію, фіскальний закон, закон соціального забезпечення), тобто таких законів, які необхідно знати для здійснення обов'язкового аудиту.

### *1.3. Вимоги щодо участі у програмах безперервної освіти*

Держави-члени забезпечують висунення вимог до аудиторів щодо їх участі у відповідних програмах безперервної освіти з метою збереження теоретичних знань, професійних навичок та цінностей на достатньо високому рівні, причому в разі невиконання вимог щодо безперервної освіти застосовуються відповідні санкції.

### *2. Ведення державного реєстру аудиторів та аудиторських фірм*

Для захисту третіх сторін усі допущені аудитори та аудиторські фірми мають вноситися в доступний для публіки реєстр, який містить базову інформацію про аудиторів та аудиторські фірми. Такі вимоги необхідні, оскільки зацікавлені особи повинні завжди мати змогу швидко визначити, чи діяльність того чи іншого аудитора або аудиторської фірми з обов'язкового аудиту офіційно схвалена, так само й місце знаходження фірми, а також те, яким чином організована її робота, що можна досягти за допомогою реєстрації в оприлюдненому публічному електронному реєстрі. Інформація, яку включають до реєстру, має бути розумно і лаконічно скорочена, а доступ до такої інформації має забезпечуватися, принаймні, в електронному вигляді.

Кожна держава-член повинна забезпечувати внесення даних про аудиторів та аудиторські фірми у державний реєстр. За виняткових обставин держави-члени можуть відмовитися від застосування всіх вимог щодо ведення реєстрів аудиторських фірм і представляти інформацію лише в обсязі, необхідному для пом'якшення неминучої та значної загрози особистій безпеці будь-якої особи.

Держави-члени повинні забезпечувати ідентифікацію кожного аудитора та аудиторської фірми в державному реєстрі шляхом присвоєння індивідуального номера. Реєстраційна інформація зберігається в реєстрі в електронній формі й має бути доступна широкому загалові по електронних каналах.

У державному реєстрі також повинна зазначатися назва та адреса компетентних органів, відповідальних за:

- допуск до роботи аудиторів та аудиторських фірм;
- забезпечення якості;
- розслідування та застосування санкцій до аудиторів та аудиторських фірм;
- суспільний нагляд.

До державного реєстру повинна включатися, принаймні, така інформація щодо аудиторів:

- повне ім'я, адреса та реєстраційний номер;

- за необхідності, назва, адреса, адреса сайту і реєстраційний номер аудиторської фірми (аудиторських фірм), на які працює аудитор або з якими він пов'язаний як партнер чи в інший спосіб;
- усі інші реєстрації як аудитора в компетентних органах інших держав-членів та як аудитора у третіх країнах із зазначенням назви (назв) органів (органу) реєстрації та, за наявності, реєстраційного номера (реєстраційних номерів).

До державного реєстру повинна включатися, принаймні, така інформація щодо аудиторських фірм:

- назва, адреса та реєстраційний номер;
- правова форма;
- контактні дані, основна контактна особа та, за потреби, адреса сайту;
- адреси всіх офісів на території держави-члена;
- повні імена та реєстраційні номери всіх аудиторів, які працюють на аудиторську фірму або з якими вона пов'язана як з партнерами чи 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 місця, де таку інформацію оприлюднено;
- усі інші реєстрації як аудиторської фірми в компетентних органах інших держав-членів та як суб'єкта аудиторської діяльності в третіх країнах із зазначенням назви (назв) органів (органу) реєстрації та, за наявності, реєстраційного номера (реєстраційних номерів).

Держави-члени повинні забезпечувати невідкладне надання аудиторами та аудиторськими фірмами відомостей про будь-які зміни у складі інформації, внесеної до державного реєстру, компетентним органам, що ведуть державний реєстр. Реєстр повинен оновлюватися без зайвих затримок після надходження повідомлення.

Інформація, що надається відповідним компетентним органам, має бути підписана аудитором чи аудиторською фірмою. Якщо компетентний орган передбачає надання інформації в електронній формі, то вона може підписуватися, наприклад, електронним підписом відповідної особи, що відповідає визначенню підпункту 1 статті 2 Директиви 1999/93/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 13 грудня 1999 року про Структуру Співтовариства для електронних підписів.

Інформація повинна вноситися до державного реєстру однією з мов, передбачених правилами використання мов, чинними у відповідній державі-члені. Держави-члени можуть додатково передбачати внесення інформації до державного реєстру будь-якою іншою офіційною мовою Співтовариства, а держави-члени можуть вимагати завірення перекладу інформації.

*3. Дотримання вимог професійної етики, незалежності, конфіденційності та професійної таємниці*

Аудитори мають дотримуватися найвищих етичних стандартів. Це означає, що до них мають застосовуватися вимоги професійної етики, що регулюють, як мінімум, їхні функції, які стосуються суспільних інтересів, їхню добросовісність та об'єктивність, а також їхню професійну компетентність та належну обачність. На думку Єврокомісії, основою в цьому питанні має бути Кодекс етики, прийнятий Комітетом з питань етики Міжнародної Федерації бухгалтерів.

Крім того, важливо, щоб аудитори та аудиторські фірми поважали приватність своїх клієнтів. Це означає, що до них мають застосовуватися суворі правила дотримання конфіденційності та професійної таємниці з урахуванням певних обмежень, передбачених в Директиві<sup>12</sup>.

Держави-члени повинні забезпечити дотримання таких вимог:

- діяльність усіх аудиторів та аудиторських фірм згідно з принципами професійної етики, що охоплюють, принаймні, їхню функцію, пов'язану із суспільними інтересами, їхню добросовісність та об'єктивність, а також їхню професійну компетентність і належну обачливість;
- незалежність аудитора та/ або аудиторської фірми під час проведення обов'язкового аудиту від суб'єкта, що перевіряється, та їхню неучасть в ухваленні рішень суб'єктом, що перевіряється;
- невиконання аудитором чи аудиторською фірмою обов'язкового аудиту в разі наявності будь-яких прямих або опосередкованих фінансових, ділових, трудових чи інших стосунків (включаючи надання додаткових неаудиторських послуг) між аудитором, аудиторською фірмою чи мережею та суб'єктом, який перевіряється, щодо яких об'єктивна, розумна та поінформована третя сторона

<sup>12</sup> 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 від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

може дійти висновку про те, що незалежність аудитора чи аудиторської фірми поставлено під загрозу;

- у випадку обов’язкових аудиторських перевірок суб’єктів суспільного інтересу та для забезпечення незалежності аудитора або аудиторської фірми — непроведення аудитором чи аудиторською фірмою обов’язкового аудиту в разі існування обставин самоконтролю або власної зацікавленості;
- документування аудитором чи аудиторською фірмою в робочій документації аудиту всіх суттєвих загроз їхній незалежності, а також запобіжних заходів, вжитих для зменшення таких загроз;
- захист усієї інформації та всіх документів, до яких мають доступ аудитор чи аудиторська фірма під час проведення обов’язкового аудиту, адекватними правилами дотримання конфіденційності та професійної таємниці;
- 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 незалежність та об’єктивність аудитора, який виконує обов’язковий аудит від імені аудиторської фірми;
- наявність адекватних правил, згідно з якими винагорода за обов’язковий аудит не повинна залежати від надання додаткових послуг суб’єктові, що перевіряється, не повинна визначатися таким наданням і не повинна ґрунтуватися на випадкових діях будь-якого роду.

Якщо незалежність аудитора чи аудиторської фірми перебуває під загрозою у випадках існування обставин самоконтролю, власної зацікавленості, захисту, знайомства або довіри чи залякування, то аудитор чи аудиторська фірма мусять вжити запобіжних заходів для зменшення такої загрози. Якщо рівень загрози порівняно з ужитими запобіжними заходами такий, що його чи її незалежність виявляється скомпрометованою, то аудитор або аудиторська фірма не повинні виконувати обов’язковий аудит.

Крім того, в Директиві окремо зазначено, що правила конфіденційності та професійної таємниці, встановлені для аудиторів чи аудиторських фірм, не повинні заважати застосуванню положень цієї Директиви. Тому у разі заміни аудитора або аудиторської фірми іншим аудитором чи аудиторською фірмою колишній аудитор або аудиторська фірма надає новому аудиторові чи аудиторській фірмі доступ до всієї доречної інформації про суб’єкта, що перевіряється.

Крім того, слід звернути увагу на ті положення, які викладені в інших статтях даної Директиви, а саме:

1. Якщо аудиторська фірма проводить обов'язковий аудит, то аудиторський звіт підписується, принаймні, аудитором (аудиторами), що виконують обов'язковий аудит від імені аудиторської фірми. За виняткових обставин держави-члени можуть передбачити нерозголошення підпису перед широким загалом, якщо розкриття таких відомостей може призвести до неминучої та суттєвої загрози для особистої безпеки будь-якої особи. У кожному випадку імена зазначених осіб мають бути відомими відповідним компетентним органам (Глава V «Аудиторські стандарти та аудиторська звітність», стаття 28).

2. Держави-члени повинні стежити за тим, аби ключові партнери з аудиту, що відповідають за проведення обов'язкового аудиту, піддавалися ротації протягом періоду, що не перевищує семи років від дати призначення, та щоб їм дозволялося знову брати участь в аудиті суб'єкта, що перевіряється, після завершення періоду тривалістю не менше двох років (Глава X «Особливі положення щодо обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу», стаття 42). Поряд з цим у Передмові до Директиви зазначено, що ротація, яка здійснюється для зміцнення незалежності аудиторів суб'єктів суспільного інтересу, може набувати двох форм:

- заміна ключового партнера (партнерів) з аудиту, які працюють із суб'єктом, що перевіряється, при цьому аудиторській фірмі, з якою пов'язаний (пов'язані) ключовий партнер (ключові партнери) з аудиту, дозволяється надалі залишатися аудитором такого суб'єкта;
- вимога про заміну аудиторської фірми, якщо держава-член вважає це доцільним, для досягнення поставлених цілей.

3. Аудиторів чи ключовому партнерів з аудиту, що проводить обов'язковий аудит від імені аудиторської фірми, не дозволяється обіймати ключову керівну посаду в складі суб'єкта, що перевіряється, протягом не менше двох років від дати відмови від виконання завдання з аудиту як аудитора чи ключового партнера з аудиту (Глава X «Особливі положення щодо обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу», стаття 42).

#### *4. Застосування єдиних аудиторських стандартів*

Держави-члени повинні вимагати від аудиторів та аудиторських фірм проведення обов'язкових аудиторських перевірок згідно з міжнародними аудиторськими стандартами, що схвалені Комісією. Саме ключовим пунктом Директиви<sup>13</sup> є перехід до міжнародних стандартів аудиту, в першу

<sup>13</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European

чергу тому, що європейські компанії, акції яких вільно продаються та купуються на фондових біржах, вже перейшли до публікації звітності, складеної за вимогами Міжнародних стандартів фінансової звітності, отже, і в аудиті необхідно рухатися в зазначеному напрямку.

Держави-члени можуть застосовувати національний аудиторський стандарт доти, доки Комісія не схвалить міжнародний стандарт аудиту з того самого питання. Схвалені міжнародні стандарти аудиту оприлюднюються в повному обсязі кожною з офіційних мов Співтовариства в Офіційному віснику Європейського Союзу. Комісія схвалює міжнародні стандарти аудиту для застосування у Співтоваристві лише в тому разі, якщо вони розроблені відповідно до встановленої процедури під суспільним контролем в умовах дотримання прозорості та загальноприйнятні в міжнародному масштабі, забезпечують високий рівень достовірності та якості річної чи консолідованої звітності, сприяють суспільній користі в Європі.

Держави-члени можуть встановлювати процедури аудиту чи вимоги до нього додатково до МСА або, у виняткових випадках, шляхом скасування їх частин, але лише тоді, коли це пов'язано зі специфічними національними юридичними вимогами до обсягу обов'язкових аудиторських перевірок.

У винятковому випадку скасування частин міжнародного стандарту аудиту держави-члени доводять свої специфічні національні юридичні вимоги, а також підстави для їхнього збереження до відома Комісії та інших держав-членів, принаймні, за шість місяців до їхнього впровадження або, якщо такі вимоги вже існують на час запровадження міжнародного стандарту аудиту, протягом трьох місяців з дати впровадження відповідного міжнародного стандарту аудиту. У директиві передбачено, що держави-члени можуть установлювати додаткові вимоги до обов'язкового аудиту річної та консолідованої звітності протягом періоду, що спливає 29 червня 2010 року.

Це питання не таке просте та однозначне, як видається на перший погляд. Для того щоб пояснити необхідність подібного кроку та його можливі наслідки для європейських країн у випадку прийняття позитивного рішення з цього питання, комісією ЄС у червні 2009 року випущено консультативний документ — «Оцінка можливих наслідків упровадження Міжнародних стандартів аудиту в ЄС» («Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISA) in the EU»<sup>14</sup>).

Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PD>

<sup>14</sup> Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISA) in the EU. Final Report. 12/06/09 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/ias/study2009/report\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/study2009/report_en.pdf) ; Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISA) in the EU. Executive Summary. 12/06/09 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/ias/study2009/summary\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/study2009/summary_en.pdf)

У даному документі представлено результати дослідження переваг та недоліків від упровадження єдиних Міжнародних стандартів аудиту для всіх країн — членів ЄС, класифікованих за такими трьома групами:

1. Ефект від «переформатування» аудиту, який включає переваги та недоліки від приведення поточної аудиторської практики до вимог МСА.

2. Ефект від гармонізації аудиту, який містить переваги та недоліки від застосування однакових аудиторських стандартів в однаковий спосіб в усіх країнах — членах ЄС.

3. Ефект від регулювання аудиту, який включає переваги та недоліки, котрі виникають унаслідок існування аудиторських стандартів, застосування яких підкріплено прямими юридичними примусами в Європейському законодавстві за допомогою законодавчих інструментів.

У документі зазначено, що лише 56% із країн — членів ЄС застосовують національні аудиторські стандарти, які в цілому базуються на діючих МСА, але враховують і вимоги національного законодавства з метою покращення якості аудиту. Решта країн — членів ЄС застосовують національні стандарти, які значною мірою відрізняються між собою та від вимог МСА, зокрема. Уведення МСА повинно усунути розходження у стандартах аудиту між країнами та зменшити розходження між національним законодавством та МСА.

## *5. Запровадження системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю*

### *5.1. Вимоги та принципи побудови системи суспільного нагляду*

Ефективний суспільний (громадський) нагляд за аудиторською професією — це вирішальний елемент підтримки і посилення довіри до діяльності аудиторів серед громадськості. Сьогоднішня нестача такої довіри частково базується на тому факті, що громадськість сприймає професію аудитора як саморегулюючу та як таку, якій притаманний серйозний ризик конфліктів інтересів, що й породжує недоліки у такій роботі. Отже, надійним і необхідним елементом професійної діяльності аудитора є суспільний (громадський) нагляд.

Обговорення питання громадського нагляду не нове, вперше воно розглядалося у Звіті Організації економічного співробітництва та розвитку за 1985 рік, проте отримало новий стимул унаслідок скандалів у великих кампаніях, що мали місце у 2000 році, та прийняття Акту Сарбейнса-Оксли у США<sup>15</sup> у 2002 році. Основні документи, в яких розглядалися питання суспільного (громадського) нагляду до прийняття Директиви, такі:

<sup>15</sup> Sarbanes-Oxley Act [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxley\\_Act\\_of\\_2002.pdf](http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf)



- у 2000 році Європейський Союз схвалив Рекомендацію про гарантії якості для обов'язкового аудиту — мінімальні вимоги<sup>16</sup>;
- у 2002 році IOSCO (International Organization of Securities Commissions) надрукувала принципи нагляду за аудиторською діяльністю<sup>17</sup>;

Держави-члени мають організовувати ефективну систему суспільного нагляду за аудиторами та аудиторськими фірмами на основі принципу контролю з боку країни походження. Регуляторні заходи із забезпечення суспільного нагляду мають уможливлювати результативну співпрацю на рівні Співтовариства в тому, що стосується наглядової діяльності держав-членів.

У Директиві 2006/43/ЄС<sup>18</sup> суспільному наглядові присвячена глава VIII «Суспільнийгляд та регуляторні домовленості між державами-членами», в якій викладені:

- принципи суспільного нагляду (стаття 32);
- вимоги щодо співпраці між системами суспільного нагляду на рівні Співтовариства (стаття 33);
- порядок взаємного визнання заходів з регулювання між державами-членами (стаття 34);
- порядок призначення компетентних органів (стаття 35);
- обов'язки у сфері професійної таємниці та регуляторної співпраці між державами-членами (стаття 36).

До основних принципів, за якими має бути побудована система суспільного нагляду, віднесено такі позиції:

1. *Обов'язковість системи суспільного нагляду.* Держави-члени повинні створити ефективну систему суспільного нагляду за аудиторами та аудиторськими фірмами. Усі аудитори та аудиторські фірми підлягають суспільному наглядові.

2. *Системами суспільного нагляду мають керувати непрактикуючі особи, які мають знання у сферах, що стосуються обов'язкового аудиту.* Такі непрактикуючі особи можуть бути фахівцями, що ніколи не були

<sup>16</sup> Рекомендації Комісії Європейського Співтовариства щодо мінімальних вимог до якості аудиту офіційним аудитором від 15 листопада 2000 року 2001/256/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_176](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_176)

<sup>17</sup> Principles for Auditor Oversight. A Statement of the Technical Committee of the International Organization of Securities Commissions. October 2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/iosco/iosco3.pdf>

<sup>18</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

пов'язані з аудиторською професією, або колишніми аудиторами-практиками, які залишили цю професію. У статті 2 «Визначення» наводиться така характеристика непрактикуючих осіб: це 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 та не була членом адміністративного чи керівного органу аудиторської фірми, а також не наймалася аудиторською фірмою та не пов'язана з нею в інший спосіб. Поряд з цим підкреслюється, що непрактикуюча особа для залучення до системи суспільного нагляду повинна мати знання у сферах, які пов'язані з обов'язковим аудитом, або завдяки своїм колишнім професійним навичкам чи, як альтернатива, завдяки наявним знанням, принаймні, в одній зі сфер, зазначених у статті 8, яка присвячена структурі тем, що повинні бути включені до складу іспиту. Разом з тим держави-члени можуть дозволити меншості фахівців-практиків брати участь у керуванні системою суспільного нагляду.

3. *Система суспільного нагляду повинна бути прозорою.* Особи, залучені до керування системою суспільного нагляду, повинні добиратися згідно з належною та прозорою процедурою висування. Необхідність забезпечення прозорості повинна передбачати оприлюднення річних програм робіт та звітів про проведену діяльність.

4. *Система суспільного нагляду повинна нести основну відповідальність за нагляд над:*

- допуском та реєстрацією аудиторів та аудиторських фірм;
- упровадженням стандартів професійної етики, внутрішнього контролю якості аудиторських фірм та аудиту;
- системами безперервного навчання, забезпеченням якості, розслідувань і санкцій.

5. *Система суспільного нагляду повинна мати право проводити, у разі потреби, розслідування стосовно діяльності аудиторів та аудиторських фірм, а також право вживати відповідні заходи.*

6. *Система суспільного нагляду має адекватно фінансуватися.* Фінансування системи суспільного нагляду має бути гарантованим і вільним від будь-якого неналежного впливу з боку аудиторів чи аудиторських фірм.

У Директиві застосовується поняття «система громадського нагляду», отже, фактично форми функціонування такої системи суспільного нагляду не передбачені і можуть обиратися довільно з урахуванням вищезазначених принципів. На даний час більшість країн мають офіційний орган, який існує для безпосереднього нагляду за аудиторами, проте характеристики цих органів (повноваження, обов'язки, джерела фінансування, рівень активності, ступінь незалежності від професії та ступінь залучення

держави) значно різняться. Крім того, стосовно інструментів для реалізації всіх принципів системи суспільного нагляду у директиві немає детальних інструкцій, і ці питання залишаються найбільш складними в усій концепції нагляду.

Сам процес трансформації вимагав та вимагає певного часу, оскільки, як свідчить інформація про впровадження положень Директиви в державах — членах ЄС, що розміщена на офіційному сайті єврокомісії, станом на 1 березня 2009 року лише в 15 державах-членах (із 27) всі вимоги Директиви були повністю впроваджені на законодавчому рівні, а також розроблені відповідні механізми дії. Лише в лютому 2010 року було заявлено про повне її виконання 25 державами-членами<sup>19</sup>. Особливу складність держави-члени ЄС відчували та продовжують відчувати при впровадженні системи суспільного нагляду. Наприклад, Польща станом на 1 вересня 2010 року ще не закінчила процес забезпечення кадровими ресурсами органу, який виконує відповідні функції у сфері суспільного нагляду. Подібна ситуація спостерігається в Литві та на Кіпрі. Очікується, що цей процес буде завершено до кінця 2011 року.

Діяльність органів суспільного нагляду кожної країни ЄС регулює EGAOB (European Group of Auditors' Oversight Bodies) — Європейська група органів нагляду за аудиторською діяльністю, створена 14 грудня 2005 року з метою надання рекомендацій Європейській Комісії з питань аудиту, а також координації дій нової системи суспільного нагляду за роботою аудиторів та аудиторських фірм у межах ЄС (офіційний сайт — [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/gaob/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/gaob/index_en.htm)). До складу EGAOB входять представники національних органів суспільного нагляду кожної країни — члена ЄС, які є непрактикуючими особами.

Серед міжнародних організацій, що здійснюють фактично суспільний нагляд за роботою аудиторів, можна виділити такі організації:

1. PIOB (Public Interest Oversight Board, офіційний сайт — <http://www.ripiob.org>) — Рада з нагляду за дотриманням суспільних інтересів. Створена в лютому 2005 року з метою нагляду за розробками Міжнародної Федерації Бухгалтерів (МФБ) (International Federation of Accounting — IFAC, офіційний сайт — <http://www.ifac.org/IAASB>), у сфері аудиту, надання впевненості, етики та освітніх програм. Основна ціль функціонування PIOB — підвищення впевненості в інвесторів та інших осіб у тому, що діяльність IFAC відповідає, в першу чергу, суспільним інтересам.

2. PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board, офіційний сайт — <http://www.pcaobus.org>) — Рада з нагляду за діяльністю публічних

<sup>19</sup> Scoreboard on the Transposition of the Directive on Statutory Audit (2006/43/EC) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/directives/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/directives/index_en.htm)

бухгалтерів (аудиторів). Створена в 2003 році відповідно до вимог Закону Сарбейнса-Оксли (2002 рік) з метою захисту інвесторів та суспільних інтересів шляхом забезпечення інформативності, достовірності та незалежності аудиторських звітів.

## *5.2. Порядок призначення компетентних органів та співпраця між державами-членами у сфері суспільного нагляду за аудиторською діяльністю*

Держави-члени призначають один чи кілька компетентних органів з метою виконання завдань, передбачених Директивою<sup>20</sup>, діяльність яких повинна бути організована таким чином, щоб запобігти виникненню конфліктів інтересів.

Через те, що в рамках ЄС відбувається процес утворення єдиного ринку капіталів, виникає необхідність створення єдиного координаційного механізму, який об'єднав би всі національні системи країн ЄС у загальну, ефективну європейську мережу. В Директиві особливо наголошується на необхідності того, аби регуляторні домовленості щодо систем суспільного нагляду уможливлювали результативну співпрацю на рівні Співтовариства в тих питаннях, які стосується наглядової діяльності держав-членів. З цією метою кожна держава-член призначає один орган, відповідальний за забезпечення такої співпраці.

Порядок співпраці між державами-членами розглядається в таких випадках:

- проведення аудиту компанії, яка має дочірні підприємства в іншій державі-членові ЄС або її цінні папери знаходяться в обігу на ринку іншої держави-члена ЄС;
- обмін інформацією та співпраця при проведенні розслідувань з питань виконання обов'язкового аудиту.

Заходи держав-членів з регулювання мають відповідати принципів регулювання за країною походження та нагляду з боку держави-члена, в якій допущено аудитора чи аудиторську фірму і в якій суб'єкт, що перевіряється, має зареєстроване місцезнаходження.

У випадку обов'язкового аудиту консолідованої звітності держави-члени, що вимагають обов'язкового аудиту консолідованої звітності, не можуть установлювати додаткових вимог щодо обов'язкового аудиту в

<sup>20</sup> 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 від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

тому, що стосується реєстрації, перевірок з метою забезпечення якості, стандартів аудиту, професійної етики та незалежності, до аудитора чи аудиторської фірми, які проводять обов'язковий аудит дочірнього підприємства, утвореного в іншій державі-члені.

У випадку компанії, чий цінні папери знаходяться в обігу на регульованому ринку іншої держави-члена, ніж тієї, в якій зареєстроване місце знаходження такої компанії, держава-член, у якій здійснюється обіг цінних паперів, не може висувати ніяких додаткових вимог щодо обов'язкового аудиту, які стосуються реєстрації, перевірок для забезпечення якості, стандартів аудиту, професійної етики та незалежності, до аудитора чи аудиторської фірми, які проводять обов'язковий аудит річної або консолідованої звітності такої компанії.

Компетентні органи держав-членів, які відповідають за затвердження, реєстрацію, забезпечення якості, інспектування та дисципліну, співпрацюють один з одним, якщо це необхідно для виконання ними своїх обов'язків за цією Директивою. Компетентні органи держави-члена, що відповідають за затвердження, реєстрацію, забезпечення якості, інспектування та дисципліну, надають допомогу компетентним органам в інших державах-членах. Зокрема, компетентні органи обмінюються інформацією та співпрацюють при проведенні розслідувань з питань виконання обов'язкового аудиту.

Обов'язок дотримуватися професійної таємниці встановлюється для всіх осіб, які працюють чи працювали в компетентних органах. Інформація, що становить професійну таємницю, може бути розголошена будь-якій іншій особі чи будь-якому іншому органів лише в силу законів, нормативних документів або адміністративних процедур держави-члена. Але компетентним органам не заборонено обмінюватися конфіденційною інформацією. Для обміняної таким чином інформації встановлюється обов'язок дотримання професійної таємниці для всіх осіб, які працюють чи працювали в компетентних органах.

Компетентні органи повинні надавати будь-яку інформацію на відповідний запит і без зайвих затримок. За необхідності компетентні органи, до яких надійшов такий запит, мають вжити належних заходів щодо збирання необхідної інформації без необґрунтованих затримок. Якщо компетентний орган, до якого надійшов запит, не спроможний надати необхідну інформацію без затримок, він має повідомити компетентному органів, що звернувся із запитом, про причини затримки.

Компетентні органи мають право відмовитися від надання інформації на запит, якщо:

1) надання інформації може мати несприятливі наслідки для суверенітету, безпеки чи громадського порядку держави-члена, до якої надійшов запит, чи призвести до порушення правил національної безпеки;

2) вже розпочалося судочинство щодо тих самих дій та проти тих самих аудиторів або аудиторських фірм перед органами держави-члена, до якої надійшов запит;

3) органами держави-члена, до якої надійшов запит, винесено остаточне судове рішення щодо тих самих дій та тих самих аудиторів чи аудиторських фірм.

Коли ж компетентний орган дійде висновку, що на території іншої держави-члена проводиться або проводилася діяльність, яка суперечить положенням цієї Директиви, то він повідомляє про свій відповідний висновок компетентному органу іншої держави-члена якнайконкретнішим способом. Компетентний орган іншої держави-члена вживає належних заходів. Він повідомляє компетентному органу, що надіслав повідомлення, про відпрацювання останнього та, наскільки це можливо, про суттєві проміжні події.

Компетентний орган однієї держави-члена може також звернутися з проханням про проведення компетентним органом іншої держави-члена розслідування на території останньої. Крім того, він може звернутися за дозволом для своїх працівників супроводжувати співробітників компетентного органу іншої держави-члена протягом усього періоду розслідування. Розслідування проводиться під загальним контролем тієї держави-члена, на чий території воно відбувається. Компетентні органи можуть відмовитися від задоволення запиту про проведення розслідування або запиту про супровід свого персоналу працівниками компетентного органу іншої держави-члена, якщо:

1) таке розслідування може мати несприятливі наслідки для суверенітету, безпеки або громадського порядку держави-члена, до якої надійшов запит;

2) вже розпочалося судочинство щодо тих самих дій та проти тих самих осіб перед органами держави-члена, до якої надійшов запит;

3) органами держави-члена, до якої надійшов запит, винесено остаточне судове рішення щодо тих самих дій та тих самих осіб.

Наприкінці 2009 року Європейською групою органів нагляду за аудиторською діяльністю (EGAОб) були затверджені Керівні вказівки щодо співробітництва між компетентними органами в межах ЄС (Guidance Paper on the Cooperation Between Competent Authorities within the EU<sup>21</sup>).

<sup>21</sup> Guidance Paper on the Cooperation Between Competent Authorities within the EU [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/relations/08122208\\_egaob\\_report\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/08122208_egaob_report_en.pdf)

У них розглянуто конкретні цілі обміну інформацією та види інформації, яка використовується в кожному конкретному випадку, принципи вільного обміну між компетентними органами конфіденційною інформацією, порядок співробітництва між компетентними органами держав — членів ЄС та третіми країнами. Для узгодження питань взаємовідносин з окремими країнами приймаються відповідні рішення<sup>22</sup>.

## *6. Запровадження системи забезпечення якості*

### *6.1. Вимоги до системи забезпечення якості*

Регулярні перевірки є добрим засобом отримання постійно високої якості обов'язкових аудиторських перевірок. Отже, до аудиторів та аудиторських фірм має застосовуватися система забезпечення якості, організована так, щоб забезпечити її незалежність від аудиторів та аудиторських фірм, що контролюються.

Основний документ у системі стандартів щодо забезпечення якості професійних аудиторських послуг — Положення про зобов'язання організацій-членів МФБ 1 «Забезпечення якості» (Statement of membership obligations (SMO) 1 «Quality assurance»<sup>23</sup>) (далі — SMO 1), яке було введено в дію з 31 грудня 2005 року. Характерна вимога положення визначається тим, що в ньому не просто констатується необхідність запровадження зовнішніх перевірок аудиторських фірм, а наголошується на прозорості формування такої системи та її комплексності.

Дане положенням передбачає обов'язковість проведення таких заходів:

- забезпечити введення обов'язкової програми контролю якості для аудиторських фірм, які виконують аудит фінансової звітності, щонайменше, підприємств — відкритих акціонерних товариств, акції яких котируються на фондових біржах («listed entities») (п. 5);
- розробити та опублікувати критерії для оцінки всіх інших видів аудиту фінансової звітності для того, щоб установити, чи повинні вони й надалі бути залученими до цієї програми (п. 5);
- розробити порядок відбору аудиторських фірм для проведення перевірки професійним об'єднанням (п. 20);
- розробити та опублікувати стандарти й керівні вказівки з контролю якості, які змушували б аудиторські фірми застосовувати систему контролю якості відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит

<sup>22</sup> Commission Decision of 1 September 2010 on the adequacy of the competent authorities of Australia and the United States pursuant to Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council (notified under document C(2010) 5676 (2010/485/EU) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: – <http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:240:0006:0009:EN:PDF>

<sup>23</sup> Statement of membership obligations (SMO) 1 «Quality assurance» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ifac.org/Members/Downloads/Statements\\_of\\_membership\\_obligations\\_NOV2006.pdf](http://www.ifac.org/Members/Downloads/Statements_of_membership_obligations_NOV2006.pdf)

та огляд історичної фінансової інформації, а також інше надання впевненості, та надають супутні послуги» (п. 11);

- розробити оглядову програму із забезпечення якості, яка б дозволяла здійснювати перевірку (моніторинг) відповідності застосованих політик та процедур (п. 12);
- опублікувати документ з описом масштабів та структури програми зовнішніх перевірок якості та пов'язаних з ними процедур, якими будуть керуватися робочі групи по проведенню зовнішніх перевірок якості (п. 18);
- встановити строк зберігання документації після завершення зовнішньої перевірки стосовно забезпечення якості, який повинен бути достатньо тривалим для здійснення належного нагляду за процесом перевірки (п. 35);
- розробити методики спеціальної підготовки по проведенню зовнішніх перевірок забезпечення якості для керівників та членів робочих груп (п. 36);
- установити чіткий зв'язок між незадовільними результатами перевірки по забезпеченню якості та ініціюванням корегуючих та дисциплінарних дій відповідно до існуючої дисциплінарної системи (п. 59);
- забезпечити підготовку та оприлюднення громадськості річного звіту, в якому повинні узагальнюватися результати зовнішньої перевірки якості, а також направлення копії звіту регулюючим органам відповідно до їх запитів (п. 55).

Директивою<sup>24</sup> (розділ VII «Запровадження системи забезпечення якості» (ст. 29-31) передбачено, що кожна держава-член повинна стежити за тим, аби до всіх аудиторів та аудиторських фірм застосовувалася система забезпечення якості, яка повинна відповідати, принаймні, таким критеріям:

- система забезпечення якості повинна бути організована так, щоб забезпечувалася її незалежність від аудиторів та аудиторських фірм, які контролюються, з урахуванням суспільного нагляду;
- фінансування системи забезпечення якості має бути гарантованим і вільним від будь-якого можливого неналежного впливу з боку аудиторів чи аудиторських фірм;

<sup>24</sup> 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 від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>



- система забезпечення якості повинна мати достатні ресурси;
- особи, що проводять перевірки з метою забезпечення якості, повинні мати належну професійну освіту та відповідний досвід у сфері обов'язкового аудиту й 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 обсязі перевірки 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 повинен складатися звіт, що має містити основні висновки перевірки для забезпечення якості;
- перевірки з метою забезпечення якості повинні проводитися, принаймні, раз на шість років, але перевірка для забезпечення якості щодо аудиторів або аудиторських фірм, що проводять обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу, — не рідше одного разу на три роки (ця вимога викладена у статті 43 Директиви 2006/43/ЄС);
- загальні результати системи забезпечення якості мають оприлюднюватися раз на рік;
- зауваження за результатами перевірок для забезпечення якості повинні враховуватися аудитором чи аудиторською фірмою в розумний строк;
- у разі неврахування зауважень до аудитора чи аудиторської фірми, за необхідності, має застосовуватися система дисциплінарних заходів чи санкцій.

Встановлюючи основні принципи та критерії системи забезпечення якості, Директива 2006/43/ЄС не містить чітких форм організації такої системи, дозволяючи державам-членам обирати їх самостійно, але з урахуванням необхідності введення системи суспільного нагляду, що передбачено Розділом VIII Директиви «Введення системи суспільного нагляду» (ст. 32-36).

У травні 2008 року комісією Європарламенту були видані Рекомендації щодо зовнішнього забезпечення якості для аудиторів та аудиторсь-

ких фірм, які виконують аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес<sup>25</sup>. У Рекомендаціях розглядаються такі питання, як незалежність системи забезпечення якості (ст. 4-9), незалежність інспектування (ст. 10-15), методичні рекомендації по проведенню інспектування (ст. 16-19), результати інспектування (ст. 20-23), прозорість щодо загальних результатів системи забезпечення якості (ст. 24). Рекомендації, визначаючи основні принципи функціонування системи забезпечення якості аудиту, також не встановлюють форми та порядок функціонування такої системи, оскільки в них не зазначається, яким чином повинен призначатися орган суспільного нагляду, якому органіві можуть бути делеговані повноваження з виконання інспекцій тощо.

*Незалежність системи забезпечення якості*, в першу чергу, забезпечується тим, що орган суспільного нагляду повинен взяти на себе повну відповідальність за зовнішню систему забезпечення якості діяльності аудиторів та аудиторських фірм, які виконують аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес. На виконання функцій такого органу не можуть призначатися асоціації, спілки чи інші органи, пов'язані з бухгалтерською або ж аудиторською професією.

Інспектування повинно проводитися лише органом суспільного нагляду, або ж органом суспільного нагляду разом з іншим, якому можуть делегуватися певні повноваження. У другому випадкові такий орган повинен бути підзвітним органіві суспільного нагляду, останній повинен в обов'язковому порядку залишити за собою такі обов'язки:

- схвалення, а за необхідності — внесення поправок у методику інспектування, включаючи безпосередньо інспектування та наступні рекомендації, методику підготовки звітів тощо;
- схвалення, а за необхідності — внесення поправок до звітів за результатами інспектування;
- схвалення, а за необхідності — зміна порядку призначення інспекторів для кожної перевірки;
- розробка рекомендацій та інструкцій для органу, якому були делеговані певні повноваження щодо функціонування системи забезпечення якості.

Орган суспільного нагляду повинен мати права участі в інспектуванні, отримувати доступ до перевірочних файлів, робочих документів аудитора та інших документів.

Усі фінансові питання, пов'язані з функціонуванням системи забезпечення якості, не повинні бути предметом розгляду особами чи організа-

<sup>25</sup> 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)) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:120:0020:0024:EN:PDF>

ціями, які представляють або іншим чином пов'язані з бухгалтерською, аудиторською професіями чи аудиторськими фірмами (такі особи або організації не повинні володіти правом схвалення або відхилення рішень, що пов'язані з такими фінансовими питаннями). Рівень фінансового забезпечення повинен дозволяти органу суспільного нагляду набирати відповідний штат в обсязі, достатньому для виконання вищезазначених функцій. Якщо фінансування системи забезпечення якості здійснюється аудиторами чи аудиторськими фірмами, які підлягають інспектуванню, фінансові платежі повинні бути обов'язковими і виконуватися на основі часових вимірів.

*Незалежність інспектування.* Орган суспільного нагляду повинен запровадити політику та процедури, які мають забезпечувати незалежність та об'єктивність інспекторів, а також іншого персоналу, які стосуються цієї системи. Інспектори повинні підтверджувати відсутність будь-якого конфлікту інтересів між ними та аудиторами й аудиторськими фірмами. Якщо інспектор не зробив такого підтвердження або зробив підтвердження, яке вводить в оману, до нього повинні застосовуватися ефективні, відповідні та переконуючі покарання.

Особи, які належать до практикуючих аудиторів, або працюють в аудиторських фірмах, або ж іншим чином пов'язані з аудиторами та аудиторськими фірмами, не повинні допускатися до роботи як інспектори системи забезпечення якості. Якщо особа працювала аудитором, була партнером чи працівником аудиторської фірми, або іншим чином була пов'язана з нею, повинно пройти не менше двох років, аніж цій особі буде дозволено працювати інспектором.

Інспектори повинні отримувати винагороду (заробітну плату) при проведенні інспектування лише від органу суспільного нагляду або від органу, якому делеговані такі повноваження. Інспектори не повинні отримувати винагороду від аудиторів, аудиторських фірм, які підлягають інспектуванню.

Якщо орган суспільного нагляду вважає, що для належного виконання інспектування необхідна спеціальна експертиза, на допомогу інспекторам залучаються експерти, які повинні працювати під безпосереднім контролем інспекторів та повинні дотримуватися вимог, що стосуються незалежності та джерела отримання винагороди.

У Рекомендаціях зазначено, якщо в державі існує тимчасова нестача необхідної кількості інспекторів, спроможних виконувати інспектування безпосередньо на місцях, орган суспільного нагляду має право призначати так званих експертів на виконання огляду. Такі експерти повинні мати необхідну кваліфікацію відповідно до вимог Директиви і бути повністю

підзвітними органів суспільного нагляду. У таких випадках інспектори повинні виконувати повну інспекцію аудиторів та аудиторських фірм щонайменше кожні шість років.

*Обсяг інспекції повинен містити:*

- оцінку системи внутрішнього контролю якості аудиторської фірми;
- тестування процедур та огляд аудиторських файлів з перевірки підприємств суспільного інтересу з метою перевірки ефективності системи внутрішнього контролю якості;
- оцінку змісту останнього річного звіту про прозорість, що оприлюднений аудитором або аудиторською фірмою відповідно до статті 40 Директиви 2006/43/ЄС.

В обов'язковому порядку повинні розглядатися такі політика і процедури із внутрішнього контролю:

- відповідність дій аудиторів та аудиторських фірм стандартам з аудиту та контролю якості, принципам професійної етики та незалежності, як викладені в Розділі IV та статті 42 Директиви 2006/43/ЄС, включаючи законодавчі, нормативні, регулятивні та адміністративні вимоги, які існують у державі-членові;
- кількість та якість використаних джерел, включаючи відповідність вимогам щодо безперервної освіти, які викладені у статті 13 Директиви 2006/43/ЄС;
- відповідність обмеженням щодо винагороди за аудит відповідно до вимог статті 25 Директиви 2006/43/ЄС.

З метою проведення інспектування належним чином значна частина аудиторських файлів повинна бути відібрана для перевірки з метою оцінки ризику неадекватного проведення обов'язкового аудиту.

*Результати та висновки інспектування*, на яких ґрунтуються рекомендації, включаючи висновки щодо звіту про прозорість аудиторів та аудиторських фірм, повинні бути доведені до відома та обговорені з аудитором або аудиторською фірмою, перш ніж звіт буде завершено.

## *6.2. Наявність системи розслідувань та санкцій*

У Директиві 2006/43/ЄС передбачено, що в разі неврахування зауважень до аудитора чи аудиторської фірми за необхідності має застосовуватися система дисциплінарних заходів чи санкцій. Держави-члени повинні забезпечити наявність ефективних систем розслідувань та санкцій для виявлення, виправлення випадків неадекватного виконання обов'язкового аудиту й запобігання їм. Без обмеження для режимів цивільної відповідальності держав-членів держави-члени передбачають результативні, пропорційні й переконливі санкції для аудиторів та аудиторських фірм

на випадок невиконання обов'язкового аудиту згідно з положеннями, ухваленими на впровадження цієї Директиви.

У згаданих вище Рекомендаціях щодо зовнішнього забезпечення якості для аудиторів та аудиторських фірм, які виконують аудит підприємств, які становлять суспільний інтерес<sup>26</sup>, підкреслено, що система суспільного нагляду повинна мати права відповідно до законодавчих процедур, які запроваджені в державі, застосовувати дисциплінарні заходи та санкції стосовно аудиторів та аудиторських фірм. Зазначено, що перевіреним аудиторам та аудиторським фірмам повинен бути відведений період, який не перевищує 12 місяців, з метою запровадження коригуючих заходів відповідно до рекомендацій щодо системи внутрішнього контролю якості. Якщо аудитор або аудиторська фірма не застосовує належні коригуючі заходи відповідно до рекомендацій, орган суспільного нагляду повинен розкрити основні недоліки, виявлені в системі внутрішнього контролю якості.

### *6.3. Відповідальність та страхування відповідальності*

Питання відповідальності та страхування відповідальності аудиторів надзвичайно складні, саме стосовно до них відсутні більш-менш однакові правила застосування.

У передмові до Директиви 2006/43/ЄС<sup>27</sup> зазначено, що аудитори та аудиторські фірми відповідають за виконання своєї роботи з належною ретельністю, тому вони мають відповідати й за фінансові збитки, спричинені браком належної обачності. Водночас здатність аудиторів та аудиторських фірм отримувати страхове покриття професійної відповідальності може залежати від того, чи несуть вони необмежену відповідальність.

Детальніше питання відповідальності та її страхування в директиві не розглядаються. Було передбачено, що до 1 січня 2007 року Комісія має подати доповідь про вплив чинних національних положень щодо відповідальності за виконання обов'язкових аудитів на європейські ринки капіталу, умови страхування відповідальності аудиторів та аудиторських фірм із проведенням об'єктивного аналізу обмежень фінансової відповідальності, а надалі — представити, за необхідності, рекомендації державам-членам (стаття 31 «Відповідальність аудиторів»).

<sup>26</sup> 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)) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:120:0020:0024:EN:PDF>

<sup>27</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

Слід підкреслити, що сам факт обговорення варіантів обмеження відповідальності, а не лише можливості існування таких обмежень, свідчить про перегляд концепції необмеженої цивільної відповідальності, яка, як вважалося раніше, для аудиторів становить рухому силу на шляху до підвищення якості послуг та дотримання незалежності від клієнта.

У січні 2007 року на сайті Єврокомісії була розміщена доповідь про проблеми та загрози, пов'язані з необмеженою відповідальністю аудиторів, основні висновки якої такі:

1. Міжнародний ринок обов'язкового аудиту звітності великих компаній надзвичайно щільний та практично повністю сконцентрований в руках «Великої четвірки». Ймовірність входження на цей ринок нового гравця надзвичайно знизилася останнім часом. Крім того, аудитори середньої ланки навряд чи зможуть стати повноцінною заміною «Великої четвірки», якщо та з яких-небудь причин не зможе обслуговувати ринок. Така ситуація склалася внаслідок того, що фірми середнього розміру стикаються з низкою вхідних бар'єрів, до яких належать репутація, ресурси, охоплення мереж у поєднанні з необмеженою відповідальністю в більшості країн ЄС та надзвичайно обмеженою можливістю страхування професійної відповідальності.

2. Рівень страхування відповідальності при обов'язковому аудиті останнім часом різко скоротився. У зв'язку зі зменшенням страхового покриття, яке забезпечується зовнішніми страховиками, іншим джерелом покриття вимог стали доходи партнерів. У випадку, коли виживання ключової фірми аудиторської мережі перебуває під питанням внаслідок пред'явлених вимог, партнери інших компаній мережі повинні надавати фінансову підтримку для того, щоб забезпечити виживання всієї мережі.

3. Труднощі у функціонуванні мережі аудиторських фірм можуть призвести до значно складніших наслідків для економіки в цілому. Ці наслідки можуть проявлятися у зниженні можливостей для аудиту суб'єктів суспільного інтересу, що насамкінець призведе до втрати довіри інвесторів. Необхідним буде деякий час для того, щоб звикнути до нової ситуації та виправити її.

4. Обмеження відповідальності аудиторів може знизити ризик пред'явлення катастрофічних за розміром вимог. У той час, коли існує кілька варіантів обмеження відповідальності аудиторів, інші обставини, такі як розмір аудиторських фірм та наявність їх мереж, доводять недоцільність застосування єдиного підходу для всіх країн ЄС.

Усім зацікавленим особам за результатами ознайомлення зі змістом доповіді було запропоновано висловити власну думку стосовно одного з чотирьох можливих варіантів обмеження відповідальності аудиторів:

1) шляхом встановлення фіксованого грошового ліміту відповідальності, єдиного для всіх країн ЄС;

2) шляхом встановлення ліміту відповідальності у відсотках від масштабу діяльності суб'єкта, який підлягає аудиту, що вимірюється за допомогою показників ринкової капіталізації;

3) шляхом встановлення ліміту відповідальності у відсотках від величини виплат аудиторській компанії суб'єктом, який підлягає аудиту;

4) у формі встановлення пропорційної відповідальності, при якій аудитор та суб'єкт, який підлягає аудиту, несуть відповідальність лише за свою частину збитків, що кореспондується з прийнятими зобов'язаннями.

У червні 2008 року опубліковані Рекомендації щодо обмеження цивільної відповідальності аудиторів та аудиторських фірм (Commission Recommendation Concerning the Limitation of the Civil Liability of Statutory Auditors and Audit Firm<sup>28</sup>), в яких розглядаються різні варіанти страхування відповідальності (обов'язкове (примусове) страхування ризику відповідальності аудиторів, встановлення «страхувальних бар'єрів», які стосуються, в основному, вимог та обмежень роботи аудиторів згідно зі стандартами аудиту, обмеження відповідальності аудиторів у вигляді грошового ліміту відповідальності, пропорційної відповідальності), їх можливий вплив на якість аудиту та ефективність функціонування фінансових ринків ЄС, а також доводиться необхідність установа узгоджених вимог щодо обмеження відповідальності аудиторів ЄС. Передбачено, що надалі буде представлена інформація щодо можливих переваг та недоліків представлених варіантів для розробки загальної стратегії.

### *7. Встановлення системи прозорості щодо аудиту*

Прозорість інформації щодо різних аспектів аудиторської діяльності — це найважливіша вимога Директиви 2006/43/ЄС.

Окрема увага в Директиві<sup>29</sup> приділена звітам про прозорість діяльності аудиторів та аудиторських фірм (ст. 40). Держави-члени повинні стежити за тим, аби аудитори та аудиторські фірми, що проводять обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу, оприлюднювали на своїх сайтах протягом трьох місяців після завершення кожного фінансового року річні звіти про прозорість, що містять, принаймні, такі відомості:

<sup>28</sup> Commission Recommendation Concerning the Limitation of the Civil Liability of Statutory Auditors and Audit Firm [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/liability/impact\\_assessment\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/impact_assessment_en.pdf)

<sup>29</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

- опис юридичної структури та структури володіння;
- якщо аудиторська фірма входить до складу мережі, опис мережі, а також правових і структурних домовленостей у мережі;
- опис структури управління аудиторською фірмою;
- опис внутрішньої системи управління якістю аудиторської фірми та заяву адміністративного чи керівного органу про ефективність її функціонування;
- зазначення дати проведення останньої перевірки для забезпечення якості;
- перелік суб'єктів суспільного інтересу, в яких аудиторська фірма провела обов'язковий аудит протягом попереднього фінансового року;
- заяву про практику забезпечення незалежності аудиторської фірми, яка також підтверджує проведення внутрішньої перевірки дотримання вимог щодо безпеки;
- заяву про політику, що втілюється аудиторською фірмою у сфері безперервного навчання аудиторів;
- фінансову інформацію, яка демонструє вагу аудиторської фірми, наприклад, сукупні обороти з поділом на винагороду за обов'язковий аудит річної та консолідованої звітності й винагороду за інші послуги завіряння, послуги податкового консультування та інші неаудиторські послуги;
- інформацію про базу виплати винагород партнерам. За виняткових обставин держави-члени можуть відмовитися від застосування вимог, установлених підпунктом (і), в обсязі, необхідному для пом'якшення неминучої та значної загрози особистій безпеці будь-якої особи (стаття 40).

Звіт про прозорість повинен підписуватися, залежно від ситуації, аудитором або аудиторською фірмою, що можна виконати, наприклад, за допомогою електронного підпису.

Якщо опублікований аудитором або аудиторською фірмою звіт про прозорість містить твердження про ефективність системи внутрішнього контролю якості, а система суспільного нагляду розглядає їх як такі, що вводять в оману, необхідно забезпечити внесення змін у звіт про прозорість без затримок.

Аналіз положень Директиви 2006/43/ЄС<sup>30</sup> дозволяє виділити додатково наступні вимоги щодо забезпечення прозорості інформації про аудит:

<sup>30</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament



1. Реєстраційна інформація щодо аудиторів та аудиторських фірм повинна зберігатися у реєстрі в електронній формі й має бути доступною для широкого загалу по електронних каналах (стаття 15).

2. Загальні результати системи забезпечення якості повинні оприлюднюватися раз на рік (стаття 29).

У Рекомендаціях щодо зовнішнього забезпечення якості для аудиторів та аудиторських фірм, які виконують аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес<sup>31</sup>, підкреслюється, що орган суспільного нагляду повинен, щонайменше, інформувати суспільство (громадськість) вчасно та належним чином про кінцеві дисциплінарні заходи або санкції, застосовані стосовно аудиторів та аудиторських фірм з питань виконання обов'язкового аудиту. Обсяг такої інформації повинен уможливлювати ідентифікацію аудитора чи аудиторської фірми та розкривати основні недоліки, які стали причиною застосування санкцій.

*Прозорість щодо функціонування системи забезпечення якості* передбачає щорічне представлення такою системою звіту про результати функціонування. Звіт повинен містити:

- інформацію про надані за результатами інспектування рекомендації, запроваджені аудиторами та аудиторськими фірмами коригуючі заходи та застосовані дисциплінарні заходи та санкції;
- якісну інформацію про результати функціонування системи забезпечення якості, а також важливу фінансову інформацію про фінансове та ресурсне забезпечення системи, її ефективність та результативність.

3. Необхідність забезпечення прозорості системи суспільного нагляду повинна передбачати оприлюднення річних програм робіт та звітів про проведену діяльність (стаття 32).

*8. Порядок взаємодії та комунікації аудиторів із суб'єктом, який підлягає аудиту*

*8.1. Вимоги щодо призначення, звільнення та відставки аудиторів або аудиторських фірм*

У Директиві 2006/43/ЄС<sup>32</sup> підкреслюється, що призначення аудиторів та аудиторських фірм повинно здійснюватися загальними зборами акціо-

and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>31</sup> 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)) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ.do&uri=OJ:L:2008:120:0020:0024:EN:PDF>

<sup>32</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/

нерів або учасників суб'єкта, що перевіряється. Держави-члени можуть передбачати 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.

Наголошується, що держави-члени повинні стежити за тим, щоб аудитор або аудиторські фірми могли бути звільнені від виконання своїх обов'язків лише за наявності належних підстав. Розбіжності в поглядах на режим обліку чи процедури аудиту не вважаються належними підставами для звільнення. Суб'єкт, що перевіряється, та аудитор або аудиторська фірма повинні інформувати орган чи органи, відповідальні за суспільний нагляд, про звільнення або відставку аудитора або аудиторської фірми протягом строку призначення й надавати достатні пояснення причин таких дій.

#### *8.2. Комітети з аудиту у суб'єктів суспільного інтересу та напрямки співпраці з ними зовнішніх аудиторів*

Ефективний рівень комунікації між аудитором чи фірмою з обов'язкового аудиту та фірмою, яка підлягає аудиту, становить важливу умову забезпечення високоякісного аудиту. Через те, що на сьогодні існують різні корпоративні структури управління, виникла необхідність забезпечити у цьому плані ефективно діючий механізм, який полягає в тому, що кожний суб'єкт суспільного інтересу повинен мати комітет з аудиту. Держава-член визначає, чи повинні до складу комітетів з аудиту входити невиконавчі члени адміністративного органу та/або члени спостережного органу суб'єкта, що перевіряється, та/або члени, призначені загальними зборами акціонерів суб'єкта, що перевіряється. Принаймні, один член комітету з аудиту має бути незалежним та компетентним у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиту. Держави-члени можуть передбачити незастосування цих вимог до будь-якого суб'єкта суспільного інтересу, який має орган, що виконує функції, еквівалентні функціям комітету з аудиту, та який утворений і працює згідно з положеннями, чинними в державі-члені, в якій зареєстрований зазначений суб'єкт. У такому випадку суб'єкт має розкрити інформацію про те, який саме орган виконує зазначені функції, та про порядок його формування. В окремих випадках держави-члени можуть звільнити окремих суб'єктів суспільного інтересу від обов'язку мати комітет з аудиту.

---

EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

Без обмеження відповідальності членів адміністративних, керівних або спостережних органів, чи інших членів, призначених загальними зборами акціонерів суб'єкта, що перевіряється, комітет з аудиту має, зокрема:

- вести моніторинг процесу фінансової звітності;
- вести моніторинг результативності внутрішнього контролю в компанії, внутрішнього аудиту, за його наявності, та систем управління ризиком;
- вести моніторинг обов'язкового аудиту річної та консолідованої звітності;
- перевіряти та контролювати незалежність аудитора чи аудиторської фірми, зокрема, в разі надання суб'єктові, що перевіряється, додаткових послуг;
- надавати рекомендації адміністративному або керівному органу про призначення аудитора або аудиторської фірми.

Особливо слід наголосити на необхідності співпраці аудиторів з комітетом з аудиту суб'єкта суспільного інтересу. В Директиві 2006/43/ЄС<sup>33</sup> підкреслено, що аудитори чи аудиторські фірми, які проводять обов'язковий аудит суб'єкта суспільного інтересу, повинні:

- щороку підтверджувати письмово в заяві, адресованій комітетові з аудиту, свою незалежність від суб'єкта суспільного інтересу, що перевіряється;
- щороку доповідати комітетові з аудиту про будь-які додаткові послуги, надані суб'єктові, що перевіряється;
- обговорювати з комітетом з аудиту загрози стосовно його незалежності та запобіжні заходи, вжиті для зменшення цих загроз і задокументовані ними.

## *9. Порядок взаємодії з третіми країнами у сфері регулювання аудиторської діяльності*

### *9.1. Допуск та реєстрація аудиторів та аудиторських фірм із третіх країн*

Заходи, запропоновані Директивою 2006/43/ЄС<sup>34</sup>, спрямовані на забезпечення високої якості аудиту в ЄС та підвищення довіри до функці-

<sup>33</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>34</sup> Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts), що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the

онування ринку капіталу в рамках ЄС. Підкреслюється, що таку довіру не можна підривати ймовірною поганою якістю аудиторської діяльності аудиторів із третіх країн, які готують аудиторські висновки стосовно компаній, акції яких вільно продаються та купуються в ЄС. Тому в Директиві 2006/43/ЄС окрема увага приділена вимогам до аудиторів та аудиторських фірм із третіх країн.

Директивою 2006/43/ЄС дозволений допуск компетентними органами держави-члена аудиторів із третіх країн до роботи аудитора в разі надання ним підтвердження відповідності вимогам, які висуваються до аудиторів держав-членів ЄС і стосуються наявності доброї репутації, відповідного рівня освіти та практичного навчання. Для цього повинні бути встановлені відповідні правила допуску.

Усі аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності з третіх країн, які подають аудиторський звіт стосовно річної або консолідованої звітності компанії, зареєстрованої поза Співтовариством, чиї передавальні цінні папери допущені до обігу на регульованому ринку такої держави-члена, повинні бути зареєстровані компетентними органами держави-члена за загальними правилами. До них застосовуються також правила, які стосуються оновлення реєстраційної інформації. Аудиторські звіти щодо річної звітності або консолідованої звітності, які були складені аудиторами або суб'єктами аудиторської діяльності з третіх країн, не зареєстрованими в державі-члені, не мають юридичної чинності в такій державі-члені.

Держави-члени залучають аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності з третіх країн у свої системи нагляду, системи забезпечення якості та системи розслідувань і санкцій. Держави-члени можуть звільнити зареєстрованих аудиторів або суб'єктів аудиторської діяльності з третіх країн від участі у своїй системі забезпечення якості, якщо система забезпечення якості іншої держави-члена або третьої країни, що була оцінена як еквівалентна вимогам ЄС, провела перевірку якості відповідного аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з третьої країни протягом попередніх трьох років.

Держава-член може зареєструвати суб'єкт аудиторської діяльності з третьої країни лише у випадку, якщо:

- він задовольняє вимогам щодо реєстрації суб'єктів аудиторської діяльності у країнах — членах ЄС;
- більшість членів адміністративного або керівного органу суб'єкта аудиторської діяльності з третьої країни відповідають вимогам, які висуваються до аудиторів країн — членів ЄС;

---

council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

- аудитор із третьої країни, що виконує аудит від імені суб'єкта аудиторської діяльності з третьої країни, задовольняє вимогам, які висуваються до аудиторів країн — членів ЄС;
- аудиторські перевірки річної або консолідованої звітності проводяться згідно з міжнародними стандартами аудиту, а також вимогами стосовно незалежності та об'єктивності чи згідно з еквівалентними стандартами та вимогами;
- він оприлюднює на своєму сайті річний звіт про прозорість або виконує еквівалентні вимоги до розкриття інформації.

Держави-члени можуть відмовитися від застосування вимог щодо допуску аудиторів та залучення аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності до систем суспільного нагляду, забезпечення якості, розслідувань і санкцій або змінити їх на основі взаємності лише тоді, коли аудитори чи суб'єкти аудиторської діяльності з третіх країн залучені до систем суспільного нагляду, забезпечення якості, розслідувань і санкцій у третій країні, що відповідають вимогам, які викладені в Директиві 2006/43/ЄС. Еквівалентність підлягає оцінці Єврокомісією у співпраці з державами-членами, рішення щодо еквівалентності повинне офіційно ухвалюватися.

## *9.2. Співпраця з компетентними органами третіх країн*

Європейський ринок капіталу дуже тісно пов'язаний з іншими ринками капіталу. Нещодавні скандали показали, що підрив довіри до функціонування одного ринку підриває, у свою чергу, довіру й до інших ринків. Отже, важливо те, щоб міжнародні регулятивні і наглядові органи будували свою співпрацю на основі партнерства та довіри. В Директиві 2006/43/ЄС окремо викладені вимоги та принципи взаємодії з компетентними органами третіх країн, які стосуються запитів щодо інформації або документів, які знаходяться в розпорядженні аудиторів ЄС.

Передбачено, що держави-члени можуть дозволяти надання компетентним органам третьої країни робочих документів аудиту або інших документів, що знаходяться в розпорядженні допущених ними аудиторів або аудиторських фірм, за таких умов:

- такі робочі документи аудиту або інші документи стосуються аудиту компаній, які емітували цінні папери в такій третій країні або які належать до групи, що складає обов'язкову консолідовану звітність у такій третій країні;
- надання відбувається через компетентні органи держави походження компетентним органам такої третьої країни та у відповідь на їхній запит;

- компетентні органи відповідної третьої країни відповідають вимогам, що визнані адекватними (таке рішення офіційно ухвалюється Єврокомісією);
- існують робочі домовленості на основі взаємності між відповідними компетентними органами;
- передавання особистих даних у третю країну здійснюється відповідно до вимог інших Директив ЄС.

Робочі домовленості мають забезпечувати:

- представлення компетентними органами обґрунтування мети запиту про надання робочих документів аудиту та інших документів;
- накладення зобов'язань з дотримання професійної таємниці на осіб, які працюють чи працювали в компетентних органах третьої країни, які отримують інформацію;
- можливість використання робочих документів аудиту та інших документів компетентними органами третьої країни лише для виконання їхніх функцій щодо суспільного нагляду, забезпечення якості та розслідувань.

Запит компетентного органу третьої країни про надання робочих документів аудиту або інших документів, що перебувають у розпорядженні аудитора чи аудиторської фірми, може бути відхилений, якщо надання таких робочих паперів або документів може мати несприятливі наслідки для суверенітету, безпеки або громадського порядку Співтовариства або держави-члена, до якої надійшов запит; або якщо вже розпочалося судочинство щодо тих самих дій та проти тих самих осіб перед органами держави-члена, до якої надійшов запит.

За виняткових обставин держави-члени можуть дозволяти допущенням ними аудиторам та аудиторським фірмам надавати робочі документи аудиту та інші документи безпосередньо компетентним органам третьої країни за таких умов:

- компетентними органами в такій третій країні було започатковане розслідування;
- передача не суперечить обов'язкам, що мають виконуватися аудитором та аудиторськими фірмами, в тому, що стосується надання робочих документів аудиту та інших документів компетентному органу країни їхнього походження;
- з компетентними органами такої третьої країни налагоджено робочі стосунки, які забезпечують компетентним органам держави-члена взаємний безпосередній доступ до робочих документів аудиту та інших документів суб'єктів аудиторської діяльності такої третьої країни;

- компетентний орган третьої країни, що звертається із запитом, заздалегідь повідомляє компетентний орган країни походження аудитора або аудиторської фірми про кожний прямий запит інформації із зазначенням причин для цього.

Передбачена можливість визначення виняткових обставин для забезпечення співпраці між компетентними органами та для уніфікованого застосування вищезгаданих вимог.

Узагальнюючи представлене дослідження, можна виділити такі основні напрямки регулювання аудиторської діяльності в Європейському Співтоваристві за останні роки:

1. Гармонізація, уніфікація вимог до аудиторів, аудиторських фірм та механізмів регулювання аудиту.

2. Перегляд, упорядкування, встановлення більш жорстких норм, особливо у сфері обов'язкового аудиту як стосовно суб'єктів аудиторської діяльності, так і стосовно самих суб'єктів суспільного інтересу, діяльність яких підлягає обов'язковому аудиту.

3. Посилення вимог щодо контролю якості діяльності аудиторів та аудиторських фірм.

4. Рух у напрямку обмеження цивільної відповідальності аудиторів, які виконують обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу.

Таким чином, регулювання аудиторської діяльності в Європейському Співтоваристві, з одного боку, відповідає загальносвітовим тенденціям в частині стандартизації, встановлення підвищених вимог до незалежності, запровадження систем контролю якості діяльності аудиторів та аудиторських фірм, а з іншого боку, має на меті стимулювання конкуренції на ринку аудиту великих компаній шляхом обмеження відповідальності аудиторів.

## **4.2. Основні гарантії якості аудиту в Україні та їх відповідність міжнародному та європейському законодавству**

Передумовами запровадження аудиту в Україні стали перебудова економіки, перехід до ринкових відносин господарювання, зростання підприємницької активності громадян. На даний момент визначені повноваження учасників аудиторської діяльності, їх права та обов'язки, встановлені правила поведінки на ринку аудиту, створена багаточисельна група професіоналів, які здійснюють перевірки фінансової звітності та інших об'єктів, отже, по суті, процес формування аудиту та аудиторської діяльності можна було б вважати завершеним, якби не складні питання

підвищення якості аудиту, які мають важливе економічне та соціальне значення і набувають все більшої актуальності за сучасних умов.

Як підкреслено в «Аудиті Монтгомері», професія аудитора пов'язана із суспільними зобов'язаннями, які виходять за межі послуг, що надаються конкретному клієнтові. Сутність аудиторських послуг вказує на турботу про суспільну користь, яка сягає набагато глибше від місцевих (локальних) інтересів аудиторів. Часто позиції, які публічно відстоює в певних питаннях аудитор, заходять у протиріччя з інтересами одного або більше клієнтів, але професіонали повинні ставити інтереси суспільства вище своїх власних або інтересів конкретного клієнта<sup>35</sup>. Отже, аудитори повинні визнавати свою професійну відповідальність перед суспільством в цілому, а держава може і повинна встановлювати певні правові гарантії, спрямовані на забезпечення якості аудиторських послуг, що підтверджується практикою інших країн, де інститут аудиту має більш давню історію, зокрема, і законодавством Європейського Союзу (ЄС) в тому числі.

У сучасних умовах тема контролю та підвищення якості проведення аудиторських перевірок для українського аудиту стає все більш актуальною. При цьому недобросовісність коливається від просто поверхового аудиту до злочину у вигляді продажу аудиторських висновків без проведення контрольних процедур. Саме завдяки такому аудиту багато з інвестиційних та фінансово-кредитних установ не довіряють аудиторському висновку, наполягаючи на жорстких формах забезпечення зобов'язань, застосовуючи, в першу чергу, заставу та поручительство при видачі кредитів. Такий контроль якості аудиту повинна виконувати держава, щонайменше, створити та затвердити необхідний механізм, оскільки звичайні замовники аудиторських послуг з об'єктивних причин не мають належних знань, досвіду для оцінки діяльності аудиторів. Крім того, вони не мають відповідних важелів впливу. Надання державним та суспільним органам повноважень із контролю якості аудиторської діяльності зумовлено необхідністю підтримання авторитету аудиторської професії<sup>36</sup>.

На даний момент у системі нормативного регулювання аудиторської діяльності закладено певні механізми контролю якості аудиту. Бичкова С.М. та Итыглова О.Ю. під контролем якості аудиту розглядають сукупність методик та процедур, які застосовуються для визначення відповідності діяльності аудиторських фірм та аудиторів установленим критеріям якості, а, відповідно, метою контролю якості аудиту вважають забезпечення відповідності діяльності аудиторських фірм та аудиторів встановленим

<sup>35</sup> Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлизи, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш, Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – с. 54

<sup>36</sup> Бычкова С.М. Контроль качества аудита. / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыглова – М.: Эксмо, 2008. – с. 53



критеріям якості<sup>37</sup>. На думку цих авторів, системний контроль якості аудиторської діяльності повинен бути спрямований на:

1) попередження неякісної «неспроможності» аудиту, тобто невірної оцінки аудиторського ризику, недотримання критеріїв якості аудиту, а також інтересів об'єкта, який підлягав аудиту, та інших користувачів професійною думкою аудитора;

2) досягнення розумної впевненості в тому, що аудит як ділова професійна послуга відповідає потребам з якості, які висуваються користувачами професійної думки аудитора;

3) забезпечення необхідного та достатнього рівня довіри до думки аудитора з боку користувачів стосовно достовірності інформації, яка міститься в фінансовій звітності клієнта<sup>38</sup>.

Основні нормативні документи з питань контролю якості аудиту розроблені Аудиторською палатою України (АПУ), але їх зміст потребує критичного аналізу з урахуванням європейського законодавства. Як зазначено у Стратегії економічного та соціального розвитку України «Шляхом європейської інтеграції», затвердженій Указом Президента України від 28 квітня 2004 року №493/2004<sup>39</sup>, кінцевою метою євроінтеграційного курсу України є набуття нашою державою повноправного членства в Європейському Союзі, що передбачає реалізацію цивілізаційного вибору України на користь європейських цінностей, трансформацію інституційної системи нашої держави в інститути європейського зразка, утвердження європейських стандартів соціально-економічного та політичного розвитку. Значна складова процесу європейської інтеграції України стосується правової сфери, оскільки без відповідності законодавства України правовій системі ЄС зазначена вище ціль не може бути досягнута.

Фактори, які впливають на якість аудиту, різноманітні. На думку Булгакової Л.І., якість роботи аудитора залежить від наступних обставин: кваліфікація аудиторів (індивідуальних аудиторів, які здійснюють аудиторську діяльність самостійно, та аудиторів, які працюють у складі аудиторської фірми); досвід роботи аудитора та аудиторської організації на ринку аудиторських послуг, в тому числі в конкретній області аудиту; конкуренція на ринку аудиторських послуг; контроль за якістю аудиту; встановлення відповідальності за неякісне проведення аудиторських послуг<sup>40</sup>. Отже, з

<sup>37</sup> Бычкова С.М. Контроль качества аудита. / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыглова – М.: Эксмо, 2008. – с. 51

<sup>38</sup> Бычкова С.М. Контроль качества аудита. / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыглова – М.: Эксмо, 2008. – с. 52

<sup>39</sup> Стратегія економічного і соціального розвитку України (2004-2015 роки) «Шляхом Європейської інтеграції» / Авт. кол.: А.С. Галчинський, В.М. Гесць та ін.; Нац. ін-т стратег. дослідж., Ін-т екон. прогнозування НАН України. М-во економіки та з питань європ. інтегр. України. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2004. – с. 9-10

<sup>40</sup> Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования / Л.И. Булгакова; Рос. Акад. наук, Ин-т государства и права. – М.: Волтерс клувер, 2005. – с. 94

урахуванням умов законодавства Російської Федерації виділяються такі гарантії забезпечення якості аудиторських послуг:

- атестація аудиторів, організація їх навчання та підвищення кваліфікації;
- ліцензування аудиторської діяльності;
- проведення конкурсних відборів для укладання договорів на проведення обов'язкового аудиту;
- страхування відповідальності за порушення договірних зобов'язань;
- встановлення єдиних вимог до проведення аудиторської перевірки (застосування правил (стандартів) аудиторської діяльності);
- система контролю якості аудиту<sup>41</sup>.

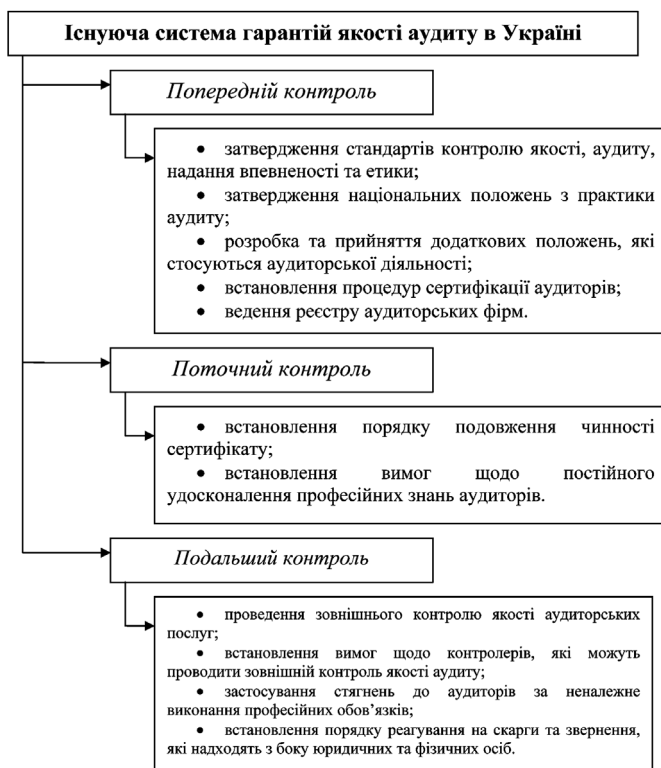


Рис. 4.2. Правові гарантії забезпечення якості аудиту в Україні

<sup>41</sup> Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования / Л.И. Булгакова; Рос. Акад. наук, Ин-т государства и права. – М.: Волтерс клувер, 2005. – с. 95

Якщо більш конкретно виділити форми здійснення контролю якості аудиторських послуг з боку АПУ, враховуючи вимоги Закону України «Про аудиторську діяльність»<sup>42</sup>, Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні<sup>43</sup> та Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26 травня 2011 року №231/12<sup>44</sup>, то можна виділити такі правові гарантії якості аудиту в Україні (рис. 4.2).

З точки зору автора, дослідження правових гарантій якості аудиту, слід виконувати з урахуванням європейського законодавства. Виділення правових гарантій якості аудиту для держав — членів ЄС базується на вимогах, які містяться в таких документах:

1. Рекомендації комісії Європейського Співтовариства від 16 травня 2002 року 2002/590/ЄС «Незалежність аудиторів в ЄС: набір фундаментальних принципів» (Commission Recommendation of 16 May 2002/2002/590/EC «Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles»<sup>45</sup>).

2. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts)<sup>46</sup>.

Співставляючи вимоги, які передбачені Директивою, та національну практику, можна виділити низку принципових відмінностей між ними:

- невідповідність вітчизняної системи контролю якості аудиту щодо дотримання вимог незалежності та прозорості;
- відсутність достатньої системи прозорості аудиту;

<sup>42</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

<sup>43</sup> Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджена рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1818624331.pdf>

<sup>44</sup> Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26 травня 2011 року №231/12 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/2047853922.doc>

<sup>45</sup> Commission Recommendation of 16 May 2002 2002/590/EC «Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles» [Електронний ресурс]. – Режим доступу – <http://eur-lex.europa.net/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:EN:PDF>

<sup>46</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

- низький рівень вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, які проводять аудит суб'єктів суспільних інтересів (у частині дотримання незалежності з боку аудиторів та аудиторських фірм, ротації аудиторів, що виконують обов'язковий аудит, обов'язковості створення комітетів з аудиту або подібних органів суб'єктами суспільного інтересу тощо).

Слід звернути увагу, що такий елемент, як проведення конкурсних відборів для укладання договорів на проведення обов'язкового аудиту, в Директиві відсутній, він обов'язковий лише у практиці Російської Федерації.

Оскільки конкуренція аудиторських фірм на ринку аудиторських послуг покликана сприяти якості проведення обов'язкових аудиторських перевірок, було введено правило про відкриті конкурси на проведення обов'язкових аудиторських перевірок юридичних осіб. У Федеральному законі «Про аудиторську діяльність»<sup>47</sup>, чинному з 1 січня 2009 року, передбачені два випадки укладання договору на проведення обов'язкового аудиту бухгалтерської (фінансової) звітності організації за підсумками розміщення замовлення шляхом проведення торгів у формі відкритого конкурсу в порядку, передбаченому Федеральним законом «Про розміщення замовлень на поставку товарів, виконання робіт, надання послуг для державних та муніципальних потреб»:

- для організацій, у статутному капіталі яких частка державної власності складає не менше 25 відсотків;
- для державного унітарного підприємства або муніципального унітарного підприємства.

Необхідність проведення конкурсних відборів (тендерів) аудиторів та аудиторських фірм прямо не передбачена в Законі України «Про аудиторську діяльність»<sup>48</sup>, але зустрічається в нормативних документах інших органів державного управління та фінансового контролю.

1. Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»<sup>49</sup> від 09.07.2003 р. №1058-IV (ст. 90-94). Цим законом передбачена обов'язковість проведення тендера для обрання аудитора Накопичувального фонду. Переможцем (переможцями) тендера визнається претендент (претенденти), який брав участь у другому етапі тендера, тендерна пропозиція якого отримала найвищу бальну оцінку за системою бальної оцінки, затвердженої Радою Накопичувального фонду, за певними критеріями.

2. Фондом Державного майна України виданий інструктивний лист від 04.02.2006 р. №10-28-1532 «Щодо впорядкування механізму відбору аудиторської фірми»<sup>50</sup>, де викладені певні обов'язкові умови, які дозволяють брати участь у конкурсі (тендері) для

<sup>47</sup> Федеральный Закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/01/fz307fzot301208.doc>

<sup>48</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

<sup>49</sup> Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 року №1058-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1058-15>

<sup>50</sup> Інструктивний лист Фонду Державного майна України від 4 лютого 2006 року №10-28-1532 «Щодо упорядкування механізму відбору аудиторської фірми» // Галицькі контракти. – Дебет-Кредит. – 2006. – №11. – С. 4-5

проведення аудиту річної фінансової звітності господарських товариств, у статутних фондах яких державна частка перевищує 50 відсотків, а також механізм погодження аудитора (аудиторської фірми) та порядок подання документів, необхідних для прийняття рішення про погодження аудитора (аудиторської фірми), обраного господарським товариством.

*Невідповідність вітчизняної системи контролю якості аудиту.* Дане питання найбільш складне, оскільки охоплює декілька проблем, а саме:

- недостатній рівень ефективності та цілісності існуючої системи суб'єктів контролю якості аудиту в Україні та її невідповідність міжнародним вимогам, у першу чергу, вимогам європейського законодавства у сфері аудиту;
- невідповідність системи зовнішнього контролю якості аудиту щодо забезпечення вимог незалежності та прозорості.

Система контролю якості аудиту представлена, як і будь-яка інша система контролю, такими елементами, як суб'єкт контролю, об'єкт контролю та контрольні процедури. З точки зору вирішення проблем підвищення якості аудиту, важливе дослідження всіх цих елементів.

*Суб'єкт контролю* — це особа або інституція, яка здійснює контрольні дії щодо власної діяльності або діяльності іншої фізичної чи юридичної особи, які перебувають в економічному середовищі<sup>51</sup>, суб'єкт, наділений повноваженнями (активністю), та спрямовує свою діяльність на підконтрольні об'єкти або на інші суб'єкти управління<sup>52</sup>. Як підкреслюють Бичкова С.М. та Ітиглова О.Ю., склад суб'єктів контролю якості аудиту різноманітний, але об'єднує всі ці групи суб'єктів потреба в якісному аудитові, а отже, в оцінці якості аудиту<sup>53</sup>, тобто вони так чи інакше зацікавлені в оцінці якості аудиту.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність»<sup>54</sup> суб'єктом контролю якості аудиту виступає *Аудиторська палата Україна* (офіційний сайт — <http://www.apu.com.ua>), що підтверджується її повноваженнями, викладеними у статті 12 закону. Аудиторська палата України виконує такі функції:

- здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- затверджує стандарти аудиту;

<sup>51</sup> Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник. / І.К. Дрозд, В.О. Шевчук. — К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. — с. 26-27

<sup>52</sup> Тарасов А.М. Государственный контроль в России. Монография. / Анатолий Михайлович Тарасов. — М.: ЗАО «Издательство «КОНТИНЕНТ», 2008. — с. 15

<sup>53</sup> Бычкова С.М. Контроль качества аудита. / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итиглова — М.: Эксмо, 2008. — с. 54

<sup>54</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

- затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;
- веде Реєстр;
- здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;
- здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;
- регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) у процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;
- здійснює інші повноваження, передбачені цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

Аудиторська палата України (далі — АПУ) створена відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3125-ХІІ<sup>55</sup> (із змінами та доповненнями) і функціонує як незалежний орган. Аудиторська палата України — це юридична особа, функціонує як незалежний орган та є неприбутковою організацією. Аудиторська палата формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів. Члени АПУ, за винятком Голови АПУ, виконують свої обов'язки на громадських засадах. Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять осіб, з них:

- по одному представнику делегується від таких державних органів, як Міністерство фінансів України, Міністерство юстиції України, Міністерство економіки України, Державна податкова адміністрація України, Національний банк України, Державний комітет статистики України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункова палата та Головне контрольно-ревізійне управління України;
- десять представників делегується від аудиторів в особі висококваліфікованих аудиторів з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів та наукових організацій.

Враховуючи склад аудиторської палати України, фактично, її можна розглядати як орган державного контролю за аудиторською діяльністю в Україні.

Щорічно Аудиторська палата України отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані ними роботи, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

З 1993 року АПУ всього сертифіковано 6282 аудитори. За Законом України «Про аудиторську діяльність», термін чинності сертифіката не може перевищувати п'яти років. Станом на 01.03.2009 чинний сертифікат аудитора в Україні мали 3303 особи. Аудиторська фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи — підприємці, ма-

<sup>55</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

ють право на здійснення аудиторської діяльності лише після внесення їх даних до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Станом на 29.12.2010 р. до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів внесено 1862 суб'єкти аудиторської діяльності.

АПУ має таку структуру: голова АПУ, Комісія АПУ з сертифікації та освіти, Комісія АПУ зі стандартів та практики аудиту, Комісія АПУ з моніторингу та законодавчого регулювання аудиту, Комісія АПУ з контролю та професійної етики, Комісія АПУ із зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиту, Дисциплінарна комісія АПУ, Секретаріат АПУ та уповноважені представники АПУ в регіонах. До роботи в комісіях АПУ залучаються експерти, які не є членами АПУ. Мета створення і напрямки діяльності комісій АПУ, які регулюються відповідними положеннями, затвердженими рішеннями Аудиторської палати України, представлені на рис. 4.3.

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» затвердження стандартів аудиту — це виняткове право АПУ. Затверджені АПУ стандарти аудиту обов'язкові для дотримання аудиторами, аудиторськими фірмами та суб'єктами господарювання. АПУ за погодженням з Міжнародною федерацією бухгалтерів щорічно здійснює переклад та видання державною мовою Міжнародних стандартів аудиту. Рішенням АПУ від 18.04.2003 року № 122 «Про порядок застосування в Україні Міжнародних стандартів аудиту»<sup>56</sup> Міжнародні стандарти прийняті в Україні як Національні стандарти аудиту.

Отже, відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» лише Аудиторська палата України виступає в ролі суб'єкта, в компетенцію якого входить безпосереднє здійснення контролю якості аудиту та встановлення порядку здійснення контролю за якістю аудиту. Питання організації та проведення зовнішнього контролю якості аудиторських послуг перебувають у сфері повноважень саме АПУ, що закріплено в Концептуальній основі контролю аудиторської діяльності в Україні<sup>57</sup> та в Положенні про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог<sup>58</sup>.

Інші суб'єкти, в першу чергу *користувачі професійної думки аудитора*, зацікавлені в якісному проведенні аудиту та в оцінці його якості для того, щоб бути впевненим в об'єктивності та незалежності думки аудитора про достовірність фінансової звітності. З точки зору наявності (відсутності) юридично оформлених правових взаємовідносин з аудиторською фірмою (аудитором), група таких суб'єктів представлена безпосередньо клієнтами та третіми особами. Але такі суб'єкти насправді не мають

<sup>56</sup> Витяг з протоколу засідання Аудиторської палати України від 18 квітня 2003 року № 122 «Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/temp/1781555683.doc>

<sup>57</sup> Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджена рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року № 182/3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1818624331.pdf>

<sup>58</sup> Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26 травня 2011 року № 231/12 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/2047853922.doc>

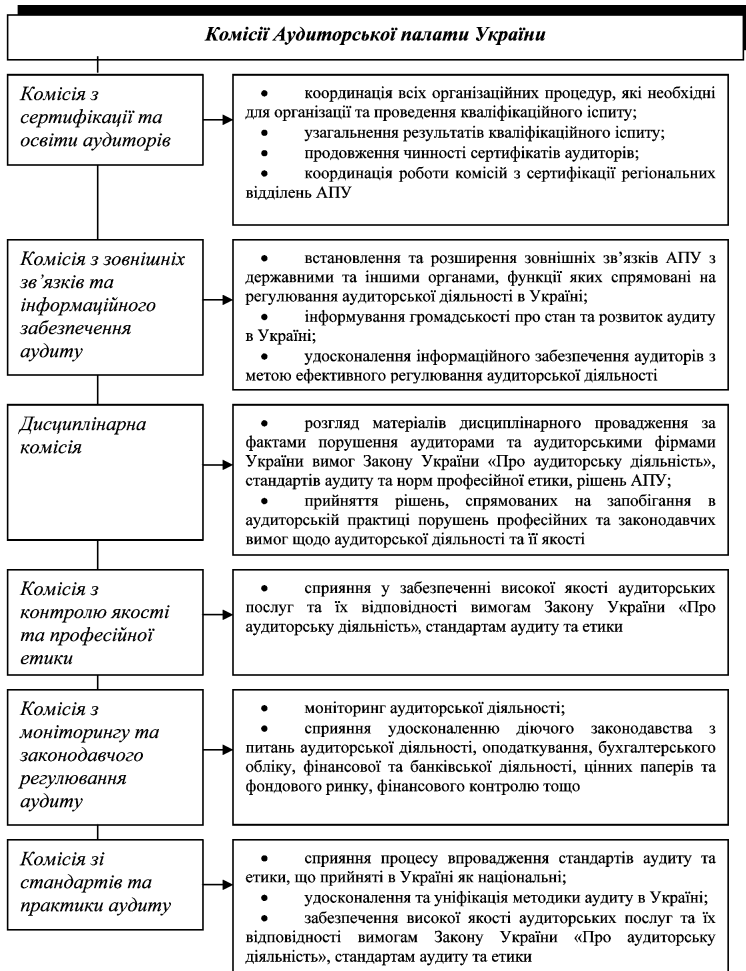


Рис. 4.3 Комісії Аудиторської палати України та основні напрямки їх діяльності

права встановлювати порядок проведення контролю якості, а також здійснювати контроль за якістю аудиторської діяльності. Фактично, вони можуть вплинути на процес оцінки якості аудиту, подаючи скарги та звернення до Аудиторської палати України та цивільно-правові позови до суду.

Отже, таких суб'єктів можна виділити в групу суб'єктів, які мають право ініціювати проведення контрольних процедур діяльності аудиторів



(аудиторських фірм) з метою оцінки їх якості шляхом подання звернень та скарг до АПУ, та до групи суб'єктів, які мають право висувати позовні вимоги до аудиторів (аудиторських фірм) у випадку неякісного (на їх думку) проведення аудиту.

В Порядку застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, затвердженому рішенням Аудиторської палати України від 15 листопада 2007 р. №184/4<sup>59</sup>, зазначається, що якість аудиторських послуг може визначити лише професійна спільнота (в особі АПУ), а судові рішення щодо якості аудиторських послуг не становлять виняткової підстави для накладення стягнення на аудитора (аудиторських фірм) — вони потребують перевірки з боку АПУ. Отже, фактично такі дії лише привертають увагу до діяльності окремих аудиторів та аудиторських фірм, але не можуть трактуватися аудиторською спільнотою як неякісність аудиту.

Такі суб'єкти повинні ознайомитися з Інструкцією про порядок розгляду звернень, що надходять до Аудиторської палати України (рішення Аудиторської палати України від 15 листопада 2007 року №184/2<sup>60</sup>), та з Порядком проведення перевірок матеріалів скарг, які надходять до Аудиторської палати України (рішення Аудиторської палати України від 27 листопада 2008 року №196/7<sup>61</sup>). В цих документах викладені вимоги щодо документів, які можуть бути прийняті Аудиторською палатою України до розгляду.

Окремо слід виділити групу суб'єктів у складі *органів державної влади, а саме: Національний банк України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку України та Державна комісія з регулювання ринку фінансових послуг*. Ці установи не згадуються в Законі України «Про аудиторську діяльність»<sup>62</sup> як суб'єкти, які можуть здійснювати контроль за аудиторською діяльністю, такі повноваження не закріплені за ними і у інших законах України, які безпосередньо визначають їх функції та завдання, зокрема: Закон України «Про державне регулювання ринку цінних

<sup>59</sup> Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, затверджений рішенням АПУ від 15 листопада 2007 року №184/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/vr4\\_4230-07](http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/vr4_4230-07)

<sup>60</sup> Інструкція про порядок розгляду звернень, що надходять до Аудиторської палати України, затверджена рішенням Аудиторської палати України від 15 листопада 2007 року №184/2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1425360214.doc>

<sup>61</sup> Порядок проведення перевірок матеріалів скарг, які надходять до Аудиторської палати України щодо недотримання аудиторськими фірмами та аудиторами законодавства України, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів, рішень Аудиторської палати України при наданні ними аудиторських послуг, затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27 листопада 2008 року №196/7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1579225187.doc>

<sup>62</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

паперів в Україні»<sup>63</sup> (ст. 7 «Завдання Державної комісії України з цінних паперів та фондового ринку»), Закон України «Про Національний банк України»<sup>64</sup> (ст. 7 «Інші функції»).

Але до повноважень Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку включено визначення порядку ведення та безпосередньо ведення реєстру аудиторів і аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, що здійснюють діяльність на ринку цінних паперів та їх похідних. До функцій Національного банку України віднесено здійснення сертифікації аудиторів, які провадитимуть аудиторську перевірку банків, тимчасових адміністраторів та ліквідаторів банку. Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України визначає порядок ведення та веде реєстр аудиторів, яким надається право на проведення аудиторських перевірок фінансових установ, причому ця функція віднесена до виняткової компетенції Комісії як колегіального органу (ст. 4, 6 Положення про Державну комісію з регулювання ринків фінансових послуг України, затверджене Указом Президента України від 04.04.2003 р. №292/2003<sup>65</sup>). В Законі України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»<sup>66</sup> передбачена можливість встановлення Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України за погодженням з Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку і Міністерством фінансів України вимог до аудиторів, які проводять аудиторську перевірку суб'єктів накопичувальної системи пенсійного страхування (п. 7, ст. 78 «Накопичувальний фонд»).

Надання таких повноважень, фактично, дозволяє названим органам державної влади здійснювати певний контроль якості аудиту, оскільки ними встановлюються підстави для виключення аудиторів з Реєстру, що, фактично, не дає останнім права здійснювати аудиторську перевірку відповідних суб'єктів. Що стосується ведення додаткових реєстрів аудиторів, то, на наш погляд, такі процедури абсолютно зайві, оскільки ці додаткові реєстри не містять ніякої додаткової інформації порівняно з реєстром Аудиторської палати України. Краще було б звернути увагу на те, що наповнення реєстру аудиторів та аудиторських фірм, який розміщений на

<sup>63</sup> Закон України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» від 30 жовтня 1996 року №448/96-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=448%2F96-%E2%F0>

<sup>64</sup> Закон України «Про Національний банк України» від 20 травня 1999 року №679-XIV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=679-14>

<sup>65</sup> Положення про Державну комісію з регулювання ринків фінансових послуг України, затверджене Указом Президента України від 4 квітня 2003 року №292/2003 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=292%2F2003>

<sup>66</sup> Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 року №1058-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1058-15>

сайті АПУ<sup>67</sup>, не відповідає вимогам Директиви 2006/43/ЄС від 17 травня 2006 року Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності<sup>68</sup>, яка містить основні вимоги до діяльності аудиторів держав — членів Європейського Співтовариства. У Реєстрі Аудиторської палати України міститься лише така інформація, згрупована за регіонами: найменування аудиторів та аудиторських фірм, номер свідоцтва про внесення до реєстру, код ЄДРПОУ для аудиторських фірм та індивідуальний податковий номер для аудиторів — приватних підприємців, результати проходження перевірки системи контролю якості, телефон. Вимоги ж Директиви щодо складу інформації про аудиторів та аудиторських фірм значно ширші. Зокрема, до державного реєстру повинна включатися, наприклад, така інформація щодо аудиторських фірм: повні імена й реєстраційні номери всіх аудиторів, які працюють на аудиторську фірму або з якими вона пов'язана як з партнерами чи в інший спосіб; повні імена та юридичні адреси усіх власників та акціонерів; повні імена та юридичні адреси всіх членів адміністративного чи керівного органу тощо.

Крім того, цими органами розроблені за погодженням з Аудиторською палатою України методичні рекомендації щодо формату аудиторських висновків, які складаються за результатами аудиту певних суб'єктів. Порушення цих вимог є підставою неприйняття аудиторського висновку, а відповідно, і певного комплексу документів від економічного суб'єкта. Що стосується розробки додаткових вимог до формату аудиторського висновку, то в цьому немає суттєвої суперечності з вимогами європейського законодавства. Так, у п. 13 Передмови до Директиви 2006/43/ЄС<sup>69</sup> зазначено, що для досягнення максимального рівня гармонізації державам-членам необхідно дозволити встановлювати додаткові національні процедури або вимоги щодо аудиту лише тоді, коли необхідність цього випливає зі специфічних національних юридичних вимог, які стосуються обсягу обов'язкового аудиту річної чи консолідованої звітності, якщо такі

<sup>67</sup> Реєстр аудиторів та аудиторських фірм [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://apu.com.ua/files/reestr\\_at/142779768.xls](http://apu.com.ua/files/reestr_at/142779768.xls)

<sup>68</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>69</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

вимоги не були охоплені впровадженими міжнародними стандартами аудиту. Але в статті 26 «Аудиторські стандарти» цієї Директиви встановлені часові обмеження щодо запровадження додаткових вимог до обов'язково-го аудиту річної та консолідованої звітності — до 29 червня 2010 року.

До таких же органів можна віднести й інші органи державної влади, якими також встановлюється обов'язковість та окремі вимоги щодо подання аудиторських висновків, рекомендації стосовно проведення тендерів при укладанні угод з аудиторами, але не передбачений обов'язок вести реєстр аудиторів та аудиторських фірм, зокрема, *Фонд державного майна України*. Тимчасовим положенням про Фонд державного майна України, що затверджений постановою Верховної Ради України від 7 липня 1992 року №2558-ХІІ<sup>70</sup>, Фонду надано право здійснювати аудиторські перевірки ефективності використання загальнодержавного майна, яке, відповідно до державної програми, підлягає приватизації (п. 6).

Отже, відмінність згаданих органів державної влади полягає у такому:

- до їх компетенції обов'язок здійснювати контроль якості аудиту та встановлювати порядок здійснення такого контролю не включений ані Законом України «Про аудиторську діяльність», ані іншими законами України;
- контроль якості аудиторських послуг ними здійснюється, фактично, опосередковано через обов'язковість ведення відповідних реєстрів аудиторів, встановлення вимог до форматів аудиторських висновків, розробки рекомендації щодо відбору аудиторів або проведення тендерів при укладанні угод з аудиторами;
- санкції, які можуть бути застосовані такими органами, фактично, зведені до можливості виключення аудитора (аудиторських фірм) з Реєстру, що позбавить їх права здійснювати аудиторські перевірки певних установ, та до неприйняття аудиторського висновку, що, відповідно, торкнеться інтересів й економічного суб'єкта, який скористався послугами такого аудитора (аудиторської фірми).

Також до суб'єктів контролю якості можна віднести *професійні організації аудиторів*. Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність»<sup>71</sup> аудитори мають право об'єднуватись у громадські організації за професійними ознаками з дотриманням вимог цього Закону та інших законів (ст. 18 «Права аудиторів і аудиторських фірм»). Професійні організації аудиторів України сприяють підвищенню професійного рівня аудиторів,

<sup>70</sup> Тимчасове положення про Фонд державного майна України, затверджене постановою Верховної Ради України від 7 липня 1992 року №2558-ХІІ (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2558-12>

<sup>71</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

захищають соціальні та професійні права аудиторів, вносять пропозиції щодо подальшого вдосконалення аудиторської діяльності, виконують інші повноваження, передбачені їх статутами та положеннями. Отже, фактично, професійні організації аудиторів можуть здійснювати вплив на якість аудиту, розробляючи пропозиції щодо подальшого вдосконалення аудиторської діяльності, надсилаючи звернення та скарги до Аудиторської палати України. Крім того, вони можуть виводити зі свого складу певних членів, але така «санкція», на жаль, не має значного впливу, оскільки дозволяє продовжувати займатися аудиторською діяльністю.

До таких організацій в Україні можна віднести Спілку аудиторів України (САУ), Федерацію професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ) (офіційний сайт — <http://www.ufpaa.org/ua/about>), Українську асоціацію сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА) (офіційний сайт — <http://www.uacaa.org/ukr/about>) та Асоціацію українських аудиторських фірм (офіційний сайт — <http://www.uacaa.org/ukr/about>).

Мета діяльності Спілки аудиторів України відповідно до статуту полягає в об'єднанні зусиль аудиторів, спрямованих на захист своїх законних прав та інтересів та сприяння розвитку аудиторської діяльності в Україні. Для досягнення поставленої мети Спілка вирішує такі завдання:

- представляє законні інтереси своїх членів в органах державної влади України;
- вносить пропозиції до органів влади й управління з питань аудиторської діяльності;
- сприяє дотриманню законності і проведенню профілактики правопорушень серед своїх членів;
- у разі необхідності бере участь у формуванні та виконанні національних програм соціально-економічного розвитку;
- розробляє на основі узагальнення практики науково обґрунтовані методи та рекомендації з питань аудиторської діяльності;
- бере участь у просвітницькій та навчальній діяльності, сприяє підготовці кадрів;
- бере участь в об'єднанні інтелектуальних та матеріальних ресурсів, у формуванні системи інформаційного забезпечення аудиторської діяльності тощо.

У складі САУ працює кілька комісій: комісія з питань аудиторської етики, комісія зі стандартів та контролю якості, комісія з питань освіти та підвищення кваліфікації аудиторів, комісія по зв'язках з громадськістю і міжнародних зв'язках, комісія з правового забезпечення аудиту.

Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ) (офіційний сайт — <http://www.ufpaa.org/ua/about>) є громадською професійною саморегулюючою некомерційною організацією, що створена з метою відстоювання інтересів представників бухгалтерської та аудиторської професій. Серед пріоритетів ФПБАУ — підвищення рівня професіоналізму фахівців-обліковців, поліпшення їх іміджу в суспільстві та покращення якості послуг, що надаються ними. Відповідно до статуту мета Федерації полягає в об'єднанні зусиль бухгалтерів та аудиторів для сприяння реформуванню та розвитку бухгалтерського обліку й аудиту в Україні з урахуванням процесів Європейської інте-

грації, удосконаленню податкового законодавства та захисту суспільних інтересів членів Федерації. До складу організаційної структури ФПБАУ входить комітет зі стандартів та практики аудиту. Федерація відповідно до поставлених завдань (серед іншого):

- вносить пропозиції з питань аудиторської діяльності до органів державної влади та місцевого самоврядування;
- на основі узагальнення практики аудиторської діяльності розробляє науково обґрунтовані методи та рекомендації з питань аудиторської діяльності;
- сприяє розвитку і поширенню високоякісних навчальних програм у галузі аудиту;
- сприяє популяризації та підвищенню престижу професій бухгалтера й аудитора, а також захищає інтереси професії шляхом створення і підтримки довіри громадськості до чесності, об'єктивності, компетенції і професіоналізму членів Федерації.

Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА) є недержавною, неприбутковою організацією (офіційний сайт — <http://www.uasaa.org/ukr/about>), завдання якої — забезпечення, вдосконалення та розвиток фундаментальних засад професії, впровадження новітніх освітніх напрацювань і стандартів у галузі обліку та аудиту в Україні, забезпечення потреби ринку у висококваліфікованих кадрах.

Асоціація українських аудиторських фірм наймолодша серед професійних організацій, вона створена в березні 2009 року. Мета її створення — це:

- об'єднання наукової та іншої діяльності членів Асоціації для вирішення спільних професійних, економічних та соціальних завдань;
- розробка, впровадження та розвиток систем контролю якості аудиторських послуг;
- сприяння підвищенню ефективності функціонування аудиторської діяльності, розповсюдження та укріплення професійних етичних засад тощо.

Серед згаданих організацій найбільшу важливість мають УАСБА та ФПБАУ, оскільки ці організації мають членство в міжнародних організаціях з питань обліку та аудиту: УАСБА — дійсний член Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів та асоційований членом Міжнародної федерації бухгалтерів. Важливість ФПБАУ визначається тим, що дійсним членом Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) (International Federation of Accounting (IFAC), офіційний сайт — <http://www.ifac.org>) стала саме ця організація, повне членство організація набула в листопаді 2008 року. З іншого боку, не можна не стверджувати, що основна увага в діяльності ФПБАУ приділяється саме обліковим проблемам, аудиторська діяльність, фактично, залишається осторонь, але такий факт не можна вважати негативним явищем, оскільки цими питаннями займається (і доволі ефективно) Аудиторська палата України.

Проте тут постає інша проблема. Як зазначено в Положенні про зобов'язання організацій — членів IFAC 1 «Забезпечення якості» (Statement of membership obligations (SMO) 1 «Quality assurance»)<sup>72</sup>, яке було введено

<sup>72</sup> Statement of membership obligations (SMO) 1 «Quality assurance» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ifac.org/Members/Downloads/Statements\\_of\\_membership\\_obligations\\_NOV2006.pdf](http://www.ifac.org/Members/Downloads/Statements_of_membership_obligations_NOV2006.pdf)

в дію з 31 грудня 2005 року, ФПБАУ, як член IFAC, повинна впроваджувати та наслідувати усі розробки IFAC або ж докладати максимальні зусилля, щоб змусити державні органи використовувати їх у практичній діяльності, та надавати їм відповідну допомогу і забезпечувати повне сприяння. В принципі, було б все добре, якби АПУ усвідомила свої суспільні обов'язки та взяла б на себе обов'язок використовувати всі рекомендації, видані IFAC та IAASB (Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНБ) — International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), офіційний сайт — <http://www.ifac.org/IAASB>) у сфері аудиту. Але ж АПУ лише видала рішення щодо застосування Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, і в усіх власних документах робить посилання на Закон України «Про аудиторську діяльність» та вищезгадані міжнародні стандарти, залишаючи осторонь інші важливі рекомендації IFAC та IAASB. На погляд автора, не можна фрагментарно, відірвано від інших документів, підготовлених IFAC, використовувати Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, тим більше, що інтеграція української економіки до європейської — це важлива складова стратегічної мети України щодо її входження до ЄС.

Крім описаних вище недоліків зауважимо, що така структуризація суб'єктів контролю якості не відповідає сучасним вимогам до організації системи контролю якості з кількох причин, які узагальнені в таблиці 4.1.

Розглянемо ці причини більше детально.

*1. Існуюча в Україні система контролю якості аудиту не містить такого важливого елементу, як система суспільного (громадського) нагляду, що не дозволяє забезпечити належний рівень незалежності системи контролю якості аудиту.* В рекомендаціях ЄС<sup>73</sup> підкреслюється, що будь-яка зовнішня система забезпечення якості повинна бути об'єктивною і незалежною від аудиторської професії. Незалежність забезпечується тим, що орган суспільного нагляду повинен прийняти на себе повну відповідальність за зовнішню систему забезпечення якості діяльності аудиторів та аудиторських фірм, які виконують аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес. На роль такого органу не можуть призначатися асоціації, спілки або інші органи, пов'язані з бухгалтерською чи аудиторською професією.

Усі фінансові питання, пов'язані з функціонуванням системи забезпечення якості, не повинні бути предметом розгляду особами або організаціями, які представляють або іншим чином пов'язані з бухгалтерською, аудиторською професіями чи аудиторськими фірмами (такі особи або організації не повинні мати право схвалювати або відхиляти рішення, пов'язані з таки-

<sup>73</sup> 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)) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:120:0020:0024:EN:PDF>

ми фінансовими питаннями). Рівень фінансового забезпечення повинен дозволяти органам суспільного нагляду набирати відповідний штат в обсязі, достатньому для виконання вищезазначених функцій. Якщо фінансування системи забезпечення якості здійснюється аудитором або аудиторськими фірмами, які підлягають інспектуванню, фінансові платежі повинні бути обов'язковими і виконуватися на періодичній основі.

Таблиця 4.1

### Суб'єкти контролю якості аудиту

| Суб'єкти контролю якості аудиту                                        | Їх функції, повноваження та можливості впливу на якість аудиту                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Недоліки                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Аудиторська палата України</b>                                      | Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» <sup>74</sup> лише Аудиторська палата України виступає в ролі суб'єкта, в компетенцію якого входить безпосереднє здійснення контролю якості аудиту та встановлення його порядку. Питання організації та проведення зовнішнього контролю якості аудиторських послуг перебувають у сфері повноважень саме Аудиторської палати України. | Принципи створення та повноваження даного органу не відповідають вимогам Директиви щодо необхідності запровадження системи суспільного нагляду та незалежності системи забезпечення якості. Не всі рекомендації, видані IFAC та IAASB у сфері аудиту, використовуються АПУ, яка лише видала рішення щодо застосування Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики і в усіх власних документах посилається на Закон України «Про аудиторську діяльність» та вищезгадані міжнародні стандарти, залишаючи осторонь інші важливі рекомендації IFAC та IAASB. |
| <b>Користувачі професійної думки аудитора (клієнти та треті особи)</b> | Мають право ініціювати проведення контрольних процедур діяльності аудиторів (аудиторських фірм) з метою оцінки їх якості шляхом подання звернень та скарг до АПУ та мають право висувати позовні вимоги до аудиторів (аудиторських фірм) у випадку неякісного (на їх думку) проведення аудиту.                                                                                                 | Їх інтереси, фактично, не враховуються. У Порядку застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, затверджені рішенням АПУ від 15 листопада 2007 р. №184/4 <sup>75</sup> , зазначається, що якість аудиторських послуг може визначити лише                                                                                                                                                                                                                                                                         |

<sup>74</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

<sup>75</sup> Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, затверджений рішенням АПУ від 15 листопада 2007 року №184/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/vr4\\_4230-07](http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/vr4_4230-07)



| Суб'єкти контролю якості аудиту                                                                                                                                                                               | Їх функції, повноваження та можливості впливу на якість аудиту                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Недоліки                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | професійна спільнота (в особі АПУ), а судові рішення щодо якості аудиторських послуг не є винятковою підставою для накладення стягнення на аудитора (аудиторських фірм) — вони потребують перевірки з боку АПУ. Отже, фактично, такі дії лише привертають увагу до діяльності окремих аудиторів та аудиторських фірм, але не можуть трактуватися аудиторською спільнотою як неякісність аудиту.                                                                                                     |
| <b>Органи державної влади: Національний банк України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку України, Державна комісія з регулювання ринку фінансових послуг, Фонд державного майна України</b> | Суб'єкти, які не наділені повноваженнями безпосередньо здійснювати контроль за якістю аудиту та встановлювати його порядок, але висувають вимоги щодо якості аудиту у вигляді ведення додаткових реєстрів аудиторів та розробляють вимоги щодо форматів аудиторських висновків, що дозволяє їм опосередковано здійснювати контроль якості аудиту.                                                                                                                          | Суттєвих недоліків в цьому немає, але простежуються дублюючі функції, спричинені недовірою до системи аудиту в цілому.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>Професійні організації аудиторів</b>                                                                                                                                                                       | Професійні організації аудиторів України повинні сприяти підвищенню професійного рівня аудиторів, захищати соціальні та професійні права аудиторів, вносити пропозиції щодо подальшого вдосконалення аудиторської діяльності тощо. Отже, фактично професійні організації аудиторів можуть здійснювати вплив на якість аудиту, розробляючи пропозиції щодо подальшого вдосконалення аудиторської діяльності, надсилаючи звернення та скарги до Аудиторської палати України. | Основна увага в діяльності Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України, яка нині найвпливовіша професійна організація, приділяється обліковим проблемам, а аудиторська діяльність, фактично, залишається осторонь. ФПБАУ, як член IFAC, повинна докладати максимальних зусиль, щоб змусити органи з питань регулювання аудиторської діяльності використовувати їх у практичній діяльності, та надавати їм відповідну допомогу та забезпечувати сприяння, але такі функції не виконуються. |

Для прикладу вибору такої форми можна навести зміни, які відбулися у практиці державного регулювання аудиторської діяльності в Російській Федерації з прийняттям нового Федерального Закону «Про аудиторську діяльність»<sup>76</sup>, який набрав чинності з 1 січня 2009 року. Функції державного регулювання аудиторської діяльності здійснює вповноважений федеральний орган (Міністерство фінансів), до яких віднесено:

- розробку державної політики у сфері аудиторської діяльності;
- нормативно-правове регулювання у сфері аудиторської діяльності, в тому числі затвердження федеральних стандартів аудиторської діяльності, правил незалежності аудиторів та аудиторських організацій, а також прийняття в межах своєї компетенції нормативних правових актів, що регулюють аудиторську діяльність;
- ведення державного реєстру саморегульованих організацій аудиторів, а також контрольного екземпляра реєстру аудиторів та аудиторських організацій;
- аналіз стану ринку аудиторських послуг у Російській Федерації;
- інші, передбачені Федеральним Законом, функції.

З метою забезпечення суспільних інтересів у ході здійснення аудиторської діяльності при вповноваженому федеральному органі створюється Рада з аудиторської діяльності, яка повинна виконувати такі функції:

- розгляд питань державної політики у сфері аудиторської діяльності;
- розгляд проектів федеральних стандартів аудиторської діяльності та інших нормативних правових актів і рекомендує їх до затвердження вповноваженому федеральному органі;
- схвалює порядок розробки проектів федеральних стандартів аудиторської діяльності, а також кодекс професійної етики аудиторів;
- оцінює діяльність саморегульованих організацій аудиторів по здійсненню зовнішнього контролю якості роботи аудиторських організацій, аудиторів та за необхідності видає рекомендації щодо вдосконалення їх діяльності;
- вносить на розгляд уповноваженого федерального органу пропозиції про порядок здійснення ним зовнішнього контролю якості роботи аудиторських організацій;
- розглядає звернення саморегульованих організацій аудиторів у сфері аудиторської діяльності та вносить відповідні пропозиції на розгляд уповноваженого федерального органу;
- здійснює відповідно до Федерального закону та положення про Раду з аудиторської діяльності інші функції, необхідні для підтримки високого професійного рівня аудиторської діяльності в суспільних інтересах.

До складу Ради з аудиторської діяльності включаються:

- десять представників користувачів фінансової звітності;
- два представники вповноваженого федерального органу;
- представник від федерального органу виконавчої влади, який здійснює функції по розробці державної політики та нормативно-правового регулювання у сфері розвитку підприємницької діяльності;
- представник від федерального органу виконавчої влади, який здійснює функції з прийняття нормативних правових актів, контролю, нагляду у сфері фінансових ринків;

<sup>76</sup> Федеральный Закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/01/fz307fzot301208.doc>

- представник від Центрального банку Російської Федерації;
- два представники від саморегульованих організацій аудиторів, кандидатури яких висуваються спільно всіма саморегульованими організаціями аудиторів.

Отже, більшість (58,8 %, або десять представників із сімнадцяти) належить неприбутковим особам.

Відповідно, підвищилася роль саморегульованих аудиторських організацій, оскільки на заміну ліцензуванню у сфері аудиторської діяльності ввели вимогу членства в одній з акредитованих саморегульованих аудиторських організацій. Саморегульовані аудиторські організації разом з уповноваженим федеральним органом визначають вимоги до кваліфікаційного екзамену на отримання атестата аудитора та беруть участь у формуванні єдиної атестаційної комісії.

## *2. Невідповідність системи зовнішнього контролю якості аудиту щодо забезпечення вимог незалежності та прозорості.*

Вимоги щодо зовнішнього контролю якості аудиту в Україні викладено в таких документах, підготовлених Аудиторською палатою України, як Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні<sup>77</sup> та Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог<sup>78</sup>. Порівнюючи їх вимоги з вимогами та рекомендаціями міжнародних документів, можна виділити такі розбіжності:

*2.1. У вітчизняних нормативних документах при встановленні порядку перевірки аудиторів та аудиторських фірм не передбачено надання чіткої пріоритетності тим суб'єктам аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит. Зокрема, існує невідповідність термінів, протягом яких аудитори та аудиторські фірми, які проводять обов'язковий аудит, повинні проходити перевірку систем контролю якості. У розділі «Обсяг оглядових програм з контролю якості» («Score of Quality Assurance Review Program») SMO 1<sup>79</sup> передбачена обов'язковість введення програми контролю якості для аудиторських фірм, які виконують аудит фінансової звітності, щонайменше, підприємств — відкритих акціонерних товариств, які оприлюднюють фінансову звітність («listed entities»), а також розробки та публікації критеріїв для оцінки всіх інших видів аудиту фінансової звітності для того, аби з'ясувати, чи повинні вони бути включені до цієї програми. Критерії можуть містити такі показники, як кількість та обсяг посередників, які можуть використовувати в процесі*

<sup>77</sup> Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджена рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1818624331.pdf>

<sup>78</sup> Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26 травня 2011 року №231/12 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/2047853922.doc>

<sup>79</sup> Statement of membership obligations (SMO) 1 «Quality assurance» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ifac.org/Members/Downloads/Statements\\_of\\_membership\\_obligations\\_NOV2006.pdf](http://www.ifac.org/Members/Downloads/Statements_of_membership_obligations_NOV2006.pdf)

прийняття рішень аудиторські висновки, ступінь, за яким предмет аудиту і сам аудиторський висновок становить предмет суспільного інтересу, або можуть вплинути на суспільну довіру та впевненість у суспільних інститутах або суспільному управлінні (п. 8-9).

З метою відбору аудиторських фірм для проведення перевірки може застосовуватися або круговий підхід, або підхід, який базується на ризику (п. 20). Круговий підхід передбачає, що кожна аудиторська фірма повинна проходити відповідну перевірку не рідше одного разу на три роки (п. 21-23). Підхід, який базується на ризику, передбачає розгляд різноманітних факторів ризику при визначенні аудиторської фірми, яка буде перевірятися, зокрема, кількість клієнтів — відкритих акціонерних товариств, кількість компаній, які є суспільно значимими, результати попередніх перевірок забезпечення якості тощо (п. 24-25).

В Директиві 2006/43/ЄС<sup>80</sup> встановлені більш суворі строки проведення перевірок систем контролю якості. Зазначено, що перевірки з метою забезпечення якості повинні проводитися, принаймні, раз на шість років, але перевірки щодо аудиторів або аудиторських фірм, що проводять обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу, повинні відбуватися не рідше одного разу на три роки.

У Положенні про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, затвердженому рішенням Аудиторської палати України від 23 квітня 2009 року №201/4<sup>81</sup>, яке діяло до травня 2011 року, була передбачена обов'язковість проходження кожним суб'єктом аудиторської діяльності України перевірки контролю якості аудиторської діяльності не рідше одного разу на шість років (п. 24 Розділу III «План зовнішніх перевірок систем контролю якості»), а пріоритетність у перевірці завдань з обов'язкового аудиту надавалася лише у вигляді встановлення більш високого значення нормуючого коефіцієнта, що дозволяло лише наблизити сам факт проведення перевірки в межах шестирічного циклу, а не скоротити термін між перевірками, і було,

<sup>80</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>81</sup> Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 23 квітня 2009 року №201/4 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1338733872.doc>

на наш погляд, суто символічною відповіддю на вимоги міжнародних документів.

У травні 2011 року було прийнято нове Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг<sup>82</sup>, відповідно до якого до плану перевірок включаються лише ті суб'єкти аудиторської діяльності, які виконують обов'язковий аудит, на підставі значень інтегрального коефіцієнта в порядку його зменшення. З одного боку, це позитивна тенденція, але періодичність проведення таких перевірок залишилася на рівні шести років.

*2.2. Кадрове забезпечення системи контролю якості, яка введена АПУ, не відповідає принципам незалежності.* Як підкреслено в Рекомендаціях ЄС<sup>83</sup>, інспектування повинне проводитися або лише органом суспільного нагляду, або органом суспільного нагляду разом з іншим, якому можуть делегуватися певні повноваження. Орган суспільного нагляду повинен запровадити політику та процедури, які мають забезпечувати незалежність та об'єктивність інспекторів та іншого персоналу, які мають відношення до цієї системи. Для цього, по-перше, інспектори повинні підтверджувати відсутність будь-якого конфлікту інтересів між ними та аудиторами й аудиторськими фірмами. По-друге, особи, які є практикуючими аудиторами, або працюють в аудиторських фірмах, чи іншим чином пов'язані з аудиторами та аудиторськими фірмами, не повинні допускатися до роботи інспектора системи забезпечення якості. Якщо особа була аудитором, партнером або працівником аудиторської фірми чи іншим чином була пов'язана з ними, повинно пройти не менше двох років, аніж цій особі буде дозволено працювати інспектором.

Ці вимоги в Україні не враховуються при регламентуванні порядку проведення перевірок забезпечення якості аудиту. Згідно з Положенням про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, затвердженим рішенням АПУ від 23.04.2009 р. № 201/4<sup>84</sup>, яке діяло до травня 2011 року, група уповноважених контролерів формувалася лише з числа сертифікованих аудиторів, які відповідають таким вимогам:

<sup>82</sup> Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26 травня 2011 року №231/12 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/2047853922.doc>

<sup>83</sup> 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)) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:120:0020:0024:EN:PDF>

<sup>84</sup> Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 23 квітня 2009 року №201/4 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1338733872.doc>

- мають не менше 5 років чинності сертифіката аудитора;
- рекомендовані до складу контролерів регіональними відділеннями громадських професійних об'єднань аудиторів або за письмовою рекомендацією не менше ніж 5 сертифікованих аудиторів, стаж роботи яких за фахом не менше 10 років;
- пройшли відповідну професійну підготовку з питань контролю якості аудиторських послуг;
- склали відповідний екзамen шляхом виконання тестових і ситуаційних завдань.

З травня 2011 року відповідно до нового Положення про зовнішні перевірки<sup>85</sup> 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 сертифіката аудитора;
- успішно склали відповідний іспит шляхом виконання тестових і ситуаційних завдань;
- не входять до складу керівних органів (в тому числі регіональних) професійних громадських організацій аудиторів України;
- не є членами АПУ чи Уповноваженими представниками АПУ у регіонах;
- не займаються аудиторською діяльністю як фізична особа — підприємець;
- кандидатури яких погоджені профільною комісією.

*2.3. Неналежний рівень (а скоріше, відсутність) прозорості щодо функціонування системи контролю якості.* Періодично Аудиторська палата України розміщує на власному сайті рішення про затвердження результатів зовнішніх перевірок систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами<sup>86</sup>, та, відповідно, включає остаточні висновки («пройшов» чи «не пройшов» перевірку системи контролю якості) до змісту реєстру.

Рекомендації ЄС<sup>87</sup> в цьому плані значно жорсткіші. Орган суспільного нагляду повинен, щонайменше, інформувати вчасно та належним чином

<sup>85</sup> Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26 травня 2011 року №231/12 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/2047853922.doc>

<sup>86</sup> Наприклад: Рішення Аудиторської палати України «Про затвердження результатів зовнішніх перевірок систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами» від 25 лютого 2010 року №211/6 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/1387274715.doc>

<sup>87</sup> 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)) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ.do&uri=OJ:L:2008:120:0020:0024:EN:PDF>

суспільство (громадськість) про кінцеві дисциплінарні заходи або санкції, застосовані щодо аудиторів та аудиторських фірм стосовно виконання ними обов'язкового аудиту. Обсяг такої інформації повинен дозволяти ідентифікувати аудитора або аудиторську фірму та розкривати основні недоліки, які стали причиною застосування санкцій.

### *3. Відсутність системи прозорості щодо аудиту*

Аналіз положень Директиви<sup>88</sup> дозволяє виділити такі вимоги щодо забезпечення прозорості інформації про аудит:

1. Для захисту третіх сторін усі допущені аудитори та аудиторські фірми мають вноситися в доступний для публіки реєстр, що містить базову інформацію про аудиторів та аудиторські фірми. Такі вимоги необхідні, оскільки зацікавлені особи повинні завжди мати змогу швидко визначити, чи діяльність того чи іншого аудитора або аудиторської фірми з обов'язкового аудиту офіційно схвалена, місцезнаходження фірми, а також яким чином організована її робота. Реєстраційна інформація щодо аудиторів та аудиторських фірм повинна зберігатися в реєстрі в електронній формі й має бути доступною для широкого загалу по електронних каналах (стаття 15).

2. Загальні результати системи забезпечення якості повинні оприлюднюватися раз на рік (стаття 29).

3. Необхідність забезпечення прозорості системи суспільного нагляду повинна передбачати оприлюднення річних програм робіт та звітів про проведеної діяльність (стаття 32).

4. Держави-члени повинні стежити за тим, щоб аудитори та аудиторські фірми, які проводять обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу, оприлюднювали на своїх сайтах протягом трьох місяців після завершення кожного фінансового року річні звіти про прозорість, що містять, принаймні, такі відомості:

- опис юридичної структури та структури володіння;
- якщо аудиторська фірма входить до складу мережі, опис мережі, а також правових і структурних домовленостей у мережі;
- опис структури управління аудиторською фірмою;
- опис внутрішньої системи управління якістю аудиторської фірми та заяву адміністративного чи керівного органу про ефективність її функціонування;

<sup>88</sup> Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

- зазначення дати проведення останньої перевірки для забезпечення якості;
- перелік суб'єктів суспільного інтересу, в яких аудиторська фірма провела обов'язковий аудит протягом попереднього фінансового року;
- заяву про практику забезпечення незалежності аудиторської фірми, яка також підтверджує проведення внутрішньої перевірки стосовно дотримання вимог щодо безпеки;
- заяву про політику, що проводиться аудиторською фірмою у сфері безперервного навчання аудиторів;
- фінансову інформацію, що демонструє вагу аудиторської фірми, наприклад, сукупні обороти з поділом на винагороду за обов'язковий аудит річної та консолідованої звітності й винагороду за інші послуги завіряння, послуги податкового консультування та інші неаудиторські послуги;
- інформацію про базу виплати винагород партнерам.

Серед цих вимог в Україні формально і не повністю дотримано лише дві: оприлюднюються реєстр та загальні результати перевірок. Реєстр аудиторів та аудиторських фірм дійсно розміщений на сайті АПУ<sup>89</sup>, але його наповнення не відповідає вимогам Директиви. В Реєстрі Аудиторської палати України міститься лише інформація, яка згрупована за регіонами, такого плану: найменування аудиторів та аудиторських фірм, номер свідоцтва про внесення до реєстру, код ЄДРПОУ для аудиторських фірм та індивідуальний податковий номер для аудиторів — приватних підприємців, результати перевірки системи контролю якості, контактний телефон. Вимоги Директиви щодо змісту інформації про аудиторів та аудиторські фірми значно ширші. Зокрема, до державного реєстру повинна включатися, наприклад, така інформація щодо аудиторських фірм: повні імена та реєстраційні номери всіх аудиторів, які працюють на аудиторську фірму або з якими вона пов'язана як з партнерами чи в інший спосіб; повні імена та юридичні адреси всіх власників та акціонерів; повні імена та юридичні адреси всіх членів адміністративного або керівного органу тощо.

Періодично Аудиторська палата України розміщує на власному сайті рішення про затвердження результатів зовнішніх перевірок систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами, в яких наводиться лише перелік суб'єктів аудиторської діяльності, які або успішно пройшли зовнішній контроль якості, або не пройшли таку зовнішню пере-

<sup>89</sup> Реєстр аудиторів та аудиторських фірм [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://apu.com.ua/files/reestr\\_af/142779768.xls](http://apu.com.ua/files/reestr_af/142779768.xls)



вірку<sup>90</sup>. Рекомендації ЄС щодо зовнішнього забезпечення якості для аудиторів та аудиторських фірм, які виконують аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес (Commission Recommendation of 6 May 2008 on external quality assurance for statutory auditors and audit firms auditing public interest entities<sup>91</sup>), вимагають значно ширшої інформації при оприлюдненні результатів перевірок. Прозорість щодо функціонування системи забезпечення якості передбачає щорічне представлення такою системою звіту про результати функціонування, який повинен містити інформацію про надані за результатами інспектування рекомендації, запроваджені аудиторами та аудиторськими фірмами коригуючі заходи та застосовані дисциплінарні заходи і санкції, якісні інформацію про результати функціонування системи забезпечення якості, а також важливу фінансову інформацію про фінансове та ресурсне забезпечення системи, її ефективність та результативність.

4. Така проблема, як *невідповідний рівень підходу до суб'єктів аудиторської діяльності, які проводять аудит суб'єктів суспільних інтересів*, охоплює значне коло питань. Зупинимось на таких проблемах, як низький рівень вимог щодо незалежності з боку аудиторів та аудиторських фірм, ротації аудиторів, що виконують обов'язковий аудит, обов'язковості створення комітетів з аудиту або подібних органів суб'єктами суспільного інтересу. Більш детально такі особливі вимоги будуть розглядатися в наступному розділі.

#### *4.1. Невідповідність вимог щодо дотримання незалежності з боку аудиторів та аудиторських фірм*

Так, у Кодексі етики професійних бухгалтерів підкреслюється, що завдання з аудиту фінансових звітів стосуються широкого кола майбутніх користувачів, унаслідок цього важливе значення має не лише незалежність думки, а й незалежність поведінки (п. 290.6)<sup>92</sup>. Тому вимоги щодо дотримання незалежності деталізуються залежно від виду послуг, які надаються аудитором, тобто від того, чи здійснюється аудит фінансової звітності, інші завдання з надання впевненості, чи інші послуги. Найбільш суворі вимоги встановлені саме для випадків проведення аудиту фінансової звітності суб'єктів, зареєстрованих на біржі. При цьому слід звернути увагу на те, що в Кодексі етики професійних бухгалтерів видання 2007

<sup>90</sup> Наприклад: Рішення Аудиторської палати України «Про затвердження результатів зовнішніх перевірок системою контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами» від 25 лютого 2010 року №211/6 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/1387274715.doc>

<sup>91</sup> 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)) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:120:0020:0024:EN:PDF>

<sup>92</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. — с. 36

року<sup>93</sup> найбільш суворі вимоги були встановлені для випадків проведення аудиту фінансової звітності суб'єктів, зареєстрованих на біржі, а не для більш широкого кола «суб'єктів суспільного інтересу». Під зареєстрованим на біржі суб'єктом господарювання (listed entity) розглядався суб'єкт господарювання, чиї акції чи боргові цінні папери котируються чи зареєстровані на офіційно визнаній фондовій біржі, чи операції, з якими здійснюються за нормативними актами визнаної фондової біржі чи еквівалентного органу (Глосарій термінів<sup>94</sup>, с.146-147). В Кодексі етики видання 2010 року найсуворіші вимоги щодо дотримання незалежності встановлені при проведенні аудиту фінансової звітності всіх суб'єктів господарювання, що становлять суспільний інтерес.

Що стосується Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts)<sup>95</sup>, то саме на її статті 22 «Незалежність та об'єктивність», 24 «Незалежність та об'єктивність аудиторів, що виконують обов'язковий аудит від імені аудиторських фірм», 42 «Незалежність» звертається увага у Плані заходів АПУ щодо виконання у 2009 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу<sup>96</sup>. В принципі, їх зміст, представлений загальними положеннями, відповідає вимогам Кодексу етики, але мають місце і відмінності:

1. Однозначно підкреслюється, що держави-члени повинні забезпечити невиконання аудитором чи аудиторською фірмою обов'язкового аудиту не лише в разі наявності будь-яких прямих або опосередкованих фінансових, ділових, трудових чи інших стосунків, але і при наданні додаткових неаудиторських послуг між аудитором, аудиторською фірмою чи мережею та суб'єктом, що перевіряється, щодо яких об'єктивна, розумна

<sup>93</sup> 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. – с. 11-126

<sup>94</sup> 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. – с. 146-147

<sup>95</sup> Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>96</sup> План заходів АПУ щодо виконання у 2009 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, затверджений Рішенням Аудиторської палати України від 18 грудня 2008 року (протокол №197) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/1736948426.doc>

та поінформована третя сторона може дійти висновку про те, що незалежність аудитора чи аудиторської фірми поставлено під загрозу.

2. Зазначається, що держави-члени повинні забезпечити 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 незалежність та об'єктивність аудитора, який виконує обов'язковий аудит від імені аудиторської фірми.

3. Держави-члени забезпечують наявність адекватних правил, згідно з якими винагорода за обов'язковий аудит не повинна залежати від надання додаткових послуг суб'єктові, що перевіряється, й не повинна визначатися таким наданням та не повинна ґрунтуватися на випадкових подіях будь-якого роду.

4. Аудиторів або ключовому партнерів з аудиту, що проводить обов'язковий аудит від імені аудиторської фірми, не дозволяється обіймати ключову керівну посаду в суб'єкті, що перевіряється, протягом не менше двох років від дати відмови від виконання завдання з аудиту як аудитора чи ключового партнера з аудиту.

Отже, суворіші обмеження щодо незалежності розповсюджені на більш широке коло випадків завдань з аудиту, які включають суб'єктів суспільного інтересу.

У Директиві<sup>97</sup> однозначно підкреслено, що держави-члени повинні забезпечити невиконання аудитором чи аудиторською фірмою обов'язкового аудиту не лише в разі наявності будь-яких прямих або опосередкованих фінансових, ділових, трудових чи інших стосунків, але і при наданні додаткових неаудиторських послуг між аудитором, аудиторською фірмою та суб'єктом, що перевіряється, щодо яких об'єктивна, розумна та поінформована третя сторона може дійти висновку про те, що незалежність аудитора чи аудиторської фірми поставлено під загрозу (статті 22 «Незалежність та об'єктивність», 24 «Незалежність та об'єктивність аудиторів, що виконують обов'язковий аудит від імені аудиторських фірм», 42 «Незалежність»).

Українське законодавство, крім визнання обов'язковості застосування Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, даної проблеми практично не торкається, адже в Законі України «Про аудиторську

<sup>97</sup> Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

діяльність»<sup>98</sup> серед умов дотримання незалежності (стаття 20) заборона надання інших послуг не передбачена. В інших документах, підготовлених Аудиторською палатою України, її розв'язання здійснюється без достатньої послідовності та логічності, без урахування вимог Кодексу етики. Так, у Положенні з національної практики контролю якості 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»<sup>99</sup> передбачена заборона здійснення таких дій (п. 31, «г»):

- брати участь у процесі прийняття клієнтом з надання впевненості будь-яких рішень (за винятком надання консультативних послуг);
- надавати висновки щодо оцінки будь-яких результатів, в отриманні яких брала участь аудиторська фірма або її персонал;
- надавати послуги, що безпосередньо впливають на предмет завдання.

Стосовно цих положень слід зазначити, що в Кодексі етики заборона таких послуг, в основному, стосується лише клієнтів з аудиту фінансової звітності, з іншого боку, як ми бачимо, консультативні послуги виключені з переліку заборонених послуг, хоча у Кодексі етики мова йде про дозвіл консультування лише в рамках саме аудиторської перевірки фінансової звітності.

У Положенні про забезпечення незалежності аудитора, затвердженому Аудиторською палатою України<sup>100</sup>, заборонено надання лише консультаційних послуг і лише акціонерному товариству, що перевіряється (п. 3.2). Відразу постає декілька питань: чому заборона передбачена лише для консультаційних послуг всупереч Кодексу етики і чому згадується лише один суб'єкт, який підлягає обов'язковому аудиту, а не всі, передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність». Для інших видів послуг встановлена обов'язковість застосування застережних заходів, направлених на зменшення виявлених загроз незалежності (п. 3.3).

#### *4.2. Невідповідність вимог щодо ротації аудиторів, які виконують обов'язковий аудит.*

Кодекс етики вимагає ротації партнера по виконанню завдань з аудиту фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання

<sup>98</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

<sup>99</sup> 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 вересня 2007 року №182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>

<sup>100</sup> Положення про забезпечення незалежності аудитора, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 24 грудня 2009 року №209/5 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1321389897.doc>

або особи, яка відповідає за перевірку контролю якості через певний період, який, як правило, не більше семи років, а також вимагає, щоб особи, ротація яких відбувається після встановленого періоду, не поверталися до їхніх обов'язків при виконанні завдань з аудиту для даного клієнта, поки не мине певний період часу, зазвичай два роки (290.151)<sup>101</sup>.

Такі ж вимоги містить і Директива 2006/43/ЄС<sup>102</sup> (Глава X «Особливі положення щодо обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу», стаття 42), хоча в Передмові до неї зазначається, що ротація, яка здійснюється для зміцнення незалежності аудиторів суб'єктів суспільного інтересу, може набувати двох форм:

- заміна ключового партнера з аудиту, який працює з суб'єктом, що перевіряється з дозволом при цьому аудиторській фірмі, з якою пов'язаний ключовий партнер з аудиту, залишатися надалі аудитором такого суб'єкта;
- вимога про заміну аудиторської фірми, якщо держава-член вважає це доцільним для досягнення поставлених цілей.

Законодавство США більш категоричне з даного питання. За Законом Сарбейнса-Окслі<sup>103</sup>, забороняється одному й тому самому головному партнеру з аудиту виконувати аудит одного суб'єкта протягом більш ніж п'яти фінансових років (Title II — Audit Independence, Sec. 203 «Audit Partner Rotation»).

У Положенні з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затвердженому рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року № 182/4<sup>104</sup> (далі — ПНПКА 1), ця вимога щодо ротації викладена більш чітко порівняно з вимогами Кодексу етики: «Періодично, не менш як один раз на сім років, здійснювати ротацію керівника групи з надання впевненості» (п. «е» ст. 31), але можливість ротації не лише аудитора, а й аудиторської фірми не передбачена.

<sup>101</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С.Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – с. 55-56

<sup>102</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>103</sup> Sarbanes-Oxley Act [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://pdabus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxley\\_Act\\_of\\_2002.pdf](http://pdabus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf)

<sup>104</sup> 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 вересня 2007 року № 182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>

#### *4.3. Відсутність вимог щодо необхідності створення комітетів з аудиту у суб'єктів суспільного інтересу.*

Ефективний рівень комунікації між аудитором чи фірмою з обов'язкового аудиту та фірмою, яка підлягає аудиту, — це важлива умова забезпечення високоякісного аудиту. Через те, що сьогодні існують різні корпоративні структури управління, виникла необхідність забезпечити у цьому плані ефективно діючий механізм, який полягає в тому, що кожний суб'єкт суспільного інтересу повинен мати комітет з аудиту. Без обмеження відповідальності членів адміністративних, керівних або спостережних органів, чи інших членів, призначених загальними зборами акціонерів суб'єкта, що перевіряється, комітет з аудиту має, зокрема:

- вести моніторинг процесу фінансової звітності;
- вести моніторинг результативності внутрішнього контролю в компанії, внутрішнього аудиту за його наявності та систем управління ризиком;
- вести моніторинг обов'язкового аудиту річної та консолідованої звітності;
- перевіряти та контролювати незалежність аудитора чи аудиторської фірми, зокрема, в разі надання суб'єктові, що перевіряється, додаткових послуг;
- надавати рекомендації адміністративному або керівному органу про призначення аудитора чи аудиторської фірми.

Особливо слід наголосити на необхідності співпраці аудиторів з комітетом з аудиту суб'єкта суспільного інтересу. В Директиві 2006/43/ЄС<sup>105</sup> підкреслено, що аудитори чи аудиторські фірми, які проводять обов'язковий аудит суб'єкта суспільного інтересу, повинні:

- щороку підтверджувати письмово в заяві, адресованій комітетові з аудиту, свою незалежність від суб'єкта суспільного інтересу, що перевіряється;
- щороку доповідати комітетові з аудиту про будь-які додаткові послуги, надані суб'єктові, що перевіряється;
- обговорювати з комітетом з аудиту загрози стосовно його незалежності та запобіжні заходи, вжиті для зменшення цих загроз і задокументовані ними.

<sup>105</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

Такі вимоги містять і стандарти незалежності, розроблені Радою з нагляду за діяльністю публічних бухгалтерів (аудиторів) США (PSAOB — Public Company Accounting Oversight Board), яка створена в 2003 році відповідно до вимог Закону Сарбейнса-Окслі<sup>106</sup> з метою захисту інвесторів та суспільних інтересів шляхом забезпечення інформативності, достовірності та незалежності аудиторських звітів. Але обов'язковість існування такого комітету не передбачена законодавчими документами України, які регулюють діяльність суб'єктів суспільного інтересу (відкритих акціонерних товариств, кредитних спілок, інвестиційних фондів тощо), в тому числі і новим Законом України «Про акціонерні товариства»<sup>107</sup>, в якому зазначено, що наглядова рада акціонерного товариства може (а не повинна) утворювати постійні чи тимчасові комітети з числа її членів, у тому числі і комітет з питань аудиту (стаття 56 «Комітети наглядової ради. Корпоративний секретар»).

Отже, представлене дослідження показує, що потенціал аудиторської діяльності в Україні та можливості аудиту по забезпеченню економічної безпеки держави та суспільства, на жаль, залишаються реалізованими не повністю. Визначаючи напрямки розвитку аудиту та системи його регулювання, необхідно враховувати євроінтеграційний курс України. В цьому плані існують суттєві проблеми, які полягають у тому, що, по-перше, існуючі правові гарантії забезпечення якості аудиту в Україні не повноцінні, оскільки в їх складі бракує системи суспільного нагляду та достатнього механізму забезпечення прозорості аудиту, а по-друге, сама система аудиторської діяльності залишилася поза увагою при розробці Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Співтовариства.

У 2004 році була затверджена Загальнодержавна програма адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу<sup>108</sup>, мета якої — визначення механізму адаптації законодавства, утворення відповідних інституцій та інших додаткових заходів з метою досягнення відповідності правової системи України правовій системі Європейського Союзу з урахуванням критеріїв, що висуваються Європейським Союзом (ЄС) до держав, які мають намір вступити до нього. Окремий розділ, який був би присвячений аудиту, у програмі адаптації відсутній. Навіть у таких розділах, як Розділ 2 «Законодавство про компанії» та Розділ 3 «Бухгал-

<sup>106</sup> Sarbanes-Oxly Act [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxly\\_Act\\_of\\_2002.pdf](http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxly_Act_of_2002.pdf)

<sup>107</sup> Закон України «Про акціонерні товариства» від 17 вересня 2008 року №514-XIV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=514-17>

<sup>108</sup> Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18 березня 2004 року №1629-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi&nreg=1629-15>

терський облік і податки компаній», жодного згадування про аудит немає. Більше того, навіть серед переліку законодавчих документів України, які потребують адаптації, Закон України «Про аудиторську діяльність» відсутній, він згадується лише в розділі 7 «Фінансові послуги» в описові законодавства України, яке стосується банківської діяльності та страхування. Лише в описові законодавства Європейського Союзу в розділах 2 та 3, положення якого повинні бути враховані, згадуються Рекомендації та Директиви Європейського Союзу, прийняті до 2002 року, тобто без врахування останніх важливих змін.

Відповідно, План заходів щодо виконання у 2008 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу<sup>109</sup> не містить жодного згадування про аудит. У 2009 році була спроба вирішити, хоча б частково, вказану проблему. Планом заходів щодо виконання у 2009 році Загальнодержавної програми адаптації<sup>110</sup> передбачена необхідність прийняття АПУ регламенту (положення) щодо забезпечення виконання вимог стосовно незалежності та об'єктивності аудитора під час проведення обов'язкового аудиту. Аудиторська палата України намагається вирішувати зазначені проблеми, але підхід до їх вирішення досить хаотичний, не характеризується комплексністю, та й взагалі створюється враження, що увага звертається лише на ті питання, які є, так би мовити, «зручними» в даній ситуації. Наприклад, у Плані заходів АПУ щодо виконання у 2009 році Загальнодержавної програми адаптації<sup>111</sup> викладено такі заходи:

1. Прийняття положення щодо забезпечення виконання вимог незалежності та об'єктивності аудитора під час проведення обов'язкового аудиту відповідно до статей 22 «Незалежність та об'єктивність», 24 «Незалежність та об'єктивність аудиторів, що виконують обов'язковий аудит від імені аудиторських фірм», 42 «Незалежність» Директиви Європейського Парламенту та Ради 2006/43/ЄС.

2. Продовження роботи по забезпеченню якості аудиторських послуг згідно з вимогами статей 22 «Незалежність та об'єктивність», 24 «Незале-

<sup>109</sup> Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження плану заходів щодо виконання у 2008 році Загальнодержавної адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 11 червня 2008 року №821-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.kmu.gov.ua/rmu/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=150980065&cat\\_id=31739&ctime=1218535407354](http://www.kmu.gov.ua/rmu/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=150980065&cat_id=31739&ctime=1218535407354)

<sup>110</sup> Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження плану заходів щодо виконання у 2009 році Загальнодержавної адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 15 квітня 2009 р. №408-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=408-2009-%F0>

<sup>111</sup> План заходів АПУ щодо виконання у 2009 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, затверджений Рішенням Аудиторської палати України від 18 грудня 2008 року (протокол №197) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/1736948426.doc>



жність та об'єктивність аудиторів, що виконують обов'язковий аудит від імені аудиторських фірм», 29 «Системи забезпечення якості», 42 «Незалежність» Директиви Європейського Парламенту та Ради 2006/43/ЄС.

Аналізуючи зміст зазначених статей Директиви, з одного боку, не можна заперечувати надзвичайної важливості цих питань, проте, з іншого, майже всі вони враховані в Кодексі етики професійних бухгалтерів, що обов'язковий до застосування аудиторами України, і хоча і не повністю, але враховані в Положенні з національної практики контролю якості аудиту 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»<sup>112</sup>. Поряд з цим акцентується увага на системі забезпечення якості у вигляді зовнішніх перевірок якості, яким присвячена стаття 29 Директиви<sup>113</sup>, але жодним словом не згадується про необхідність запровадження системи суспільного нагляду. Що стосується пп. 1 та 2 статті 42, то в них йдеться про необхідність співпраці аудиторів з комітетом з аудиту суб'єкта суспільного інтересу, обов'язковість створення якого передбачена статтею 41 Директиви 2006/43/ЄС. Проте обов'язковість існування такого комітету не передбачена законодавчими документами України, які регулюють діяльність суб'єктів суспільного інтересу (відкритих акціонерних товариств, кредитних спілок, інвестиційних фондів тощо), в тому числі і Законом України «Про акціонерні товариства»<sup>114</sup>, в якому зазначено, що наглядова рада акціонерного товариства може (а не повинна) утворювати постійні чи тимчасові комітети з числа її членів, в тому числі і комітет з питань аудиту (стаття 56 «Комітети наглядової ради. Корпоративний секретар»).

Отже, стан забезпечення правових гарантій якості аудиту слід визнати як незадовільний, і саме в напрямку адаптації законодавства з аудиту до вимог законодавства ЄС повинна тривати подальша робота.

Необхідно звертати увагу не тільки на рівень відповідності українського законодавства законодавству ЄС за формою і змістом (формальний критерій), а також і на органічну відповідність українського законодавчого масиву європейських норм і стандартів, що знаходить своє вираження

<sup>112</sup> 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 вересня 2007 року №182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>

<sup>113</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>114</sup> Закон України «Про акціонерні товариства» від 17 вересня 2008 року №514-XIV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=514-17>

через практику застосування нормативно-правових актів та розвиток сучасних методів їх тлумачення, забезпечення ефективності застосування адаптованого законодавства. Так, у Директиві<sup>115</sup> застосовується вислів «система суспільного нагляду», але фактично форми функціонування такої системи не передбачені і можуть обиратися довільно з урахуванням вищезазначених принципів. На даний час більшість країн мають офіційний орган, який існує для безпосереднього нагляду за аудиторами, проте їх характеристики значно відрізняються, якщо вести мову про повноваження, обов'язки, джерела фінансування, рівень активності, ступінь незалежності від професії та ступінь залучення держави. Крім того, стосовно інструментів для реалізації всіх принципів системи суспільного нагляду у директиві немає детальних інструкцій, і ці питання, на переконання автора, найбільш складні у всій концепції.

Надання державним та суспільним органам повноважень з контролю якості аудиторської діяльності зумовлене необхідністю підтримання авторитету аудиторської професії, оскільки звичайні замовники аудиторських послуг з об'єктивних причин не мають належних знань та досвіду для оцінки діяльності аудиторів, а також відповідних важелів впливу. Але така система контролю повинна відповідати певним критеріям для того, щоб забезпечити об'єктивність та інформативність висновків. Достатня кількість вимог, які за своїм змістом абсолютно обґрунтовані, міститься в документах, підготовлених Європарламентом та Міжнародною Федерацією Бухгалтерів. Але багато з них, зокрема, вимоги щодо створення систем суспільного нагляду та прозорості аудиту, забезпечення незалежності як самої системи контролю якості, так і конкретних перевірок (інспектувань), не враховані у документах, підготовлених Аудиторською палатою України. Отже, систему зовнішнього контролю якості аудиту в Україні не можна розглядати як повноцінну, а вищевикладені неузгодження з вимогами міжнародних документів повинні бути враховані при розробці напрямків розвитку вітчизняного аудиту, особливо зважаючи на євроінтеграційний курс нашої країни.

<sup>115</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

### 4.3. Концептуальні засади побудови внутрішньої системи контролю якості аудиту на рівні суб'єкта аудиторської діяльності

Послуги різних аудиторів можуть суттєво відрізнятися за своєю якістю, а сама якість залежить від їх професійного досвіду, освіти, мотивації тощо. Подолати непостійність якості можна двома шляхами, важливість яких, на наше переконання, рівноцінна: постійно відслідковувати ступінь задоволення клієнтів від якості послуг та побудувати систему контролю якості послуг. Одним із засобів дотримання постійно високої якості аудиторських перевірок є зовнішній контроль, який певною мірою сприяє підвищенню довіри до оприлюднених фінансових звітів з боку користувачів. Не менш важливий фактор підвищення якості аудиту — створення внутрішньої системи контролю якості.

Міжнародною Федерацією Бухгалтерів постійно акцентується на важливості внутрішнього контролю якості аудиту, і цьому питанню присвячений Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги»<sup>116</sup> (далі — МСКЯ 1), Керівні вказівки щодо контролю якості на малих та середніх підприємствах<sup>117</sup> та Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»<sup>118</sup>. Аудиторською палатою України було затверджено окреме Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»<sup>119</sup> (далі — ПНПКЯ 1). Але, на наш погляд, незважаючи на очевидність та важливість цих питань, принципи їх застосування на практиці залишаються недостатньо розробленими, публікації фрагментарні та не дають комплексного уявлення про шляхи вирішення проблеми створення системи контролю якості.

<sup>116</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 41-75

<sup>117</sup> Request for Proposal: Development of a Guide to Quality Control for use by Small and Medium Practices [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ifac.org/downloads/SMP\\_Quality\\_Control\\_Guide\\_Request\\_for\\_Proposal.pdf](http://www.ifac.org/downloads/SMP_Quality_Control_Guide_Request_for_Proposal.pdf)

<sup>118</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 128-145

<sup>119</sup> 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 вересня 2007 року №182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>

Ця проблема надзвичайно актуальна та важлива, адже аудиторські фірми та аудитори — приватні підприємці зобов'язані були розробити відповідні політику та процедури контролю якості аудиторських послуг згідно з вимогами ПНПКЯ 1 до 1 жовтня 2008 року, а починаючи з 1 жовтня 2010 року, отримати підтвердження від Аудиторської палати України щодо відповідності систем контролю якості аудиторських послуг вимогам ПНПКЯ 1 для виконання завдань з обов'язкового аудиту та завдань з аудиту фінансової звітності державних підприємств та установ. Питання ж методичного забезпечення роботи аудиторського підприємства, дослідження, зокрема, письмового документа з викладеною політикою та процедурами контролю якості, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності, розроблених і прийнятих внутрішньофірмових стандартів, інших внутрішньофірмових документів, які регламентують питання контролю якості, внутрішньофірмових документів системи контролю якості в цілому входять до програми перевірки відповідно до Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг<sup>120</sup>.

З урахуванням складності та багатогранності даної проблеми набуває важливості дослідження питання створення системи контролю якості в аудиторській фірмі як комплексу організаційно-методичного забезпечення функціонування аудиторської фірми та надання аудиторських послуг. Дана цільова спрямованість зумовила необхідність вирішення таких задач: систематизувати вимоги міжнародних та вітчизняних нормативних документів у сфері аудиту стосовно обов'язковості та обсягу ведення певної документації в аудиторській фірмі, розробити рекомендації щодо створення комплексу організаційно-методичного забезпечення.

Проблеми аудиту досліджуються багатьма вченими, але більшість публікацій та досліджень присвячені, в основному, методології аудиту та практичним аспектам методики перевірки окремих об'єктів, і саме з цих позицій розглядаються проблеми підвищення якості аудиту, що, на наш погляд, є дещо вузькоспрямованим підходом. Серед найновіших досліджень слід виділити дисертацію на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук Редька О.Ю. «Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку»<sup>121</sup>, в якій розглянуто шляхи підвищення якості аудиторських послуг, в тому числі й у сфері

<sup>120</sup> Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26 травня 2011 року №231/12 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/2047853922.doc>

<sup>121</sup> Редько О.Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» [Електронний ресурс] / О.Ю. Редько; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К., 2009. – 40 с. — Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2009/09royspr.zip>

внутрішнього контролю, та запропонована структура документального забезпечення внутрішньої системи контролю якості професійних послуг на аудиторській фірмі. Основні засади створення системи контролю якості аудиту та методика зовнішнього контролю якості аудиту викладені у праці російських вчених Бичкової С. М. та Ітиглової О. Ю. «Контроль якості аудиту»<sup>122</sup>. Віддаючи належне існуючим розробкам, вважаємо, що детальну увагу слід приділити принципам, закладеним в міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, надання впевненості та етики, що зумовлюється сучасними процесами глобалізації економіки та євроінтеграційними прагненнями України.

Мета розробки та впровадження Міжнародного стандарту з контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інше надання впевненості та надають супутні послуги» полягає у встановленні стандартів та наданні рекомендацій щодо відповідальності фірми стосовно її системи контролю якості для аудиту та огляду історичної фінансової інформації, а також іншого надання впевненості та надання супутніх послуг. Підкреслюється, що фірма встановлює політику та процедури, розроблені для підвищення внутрішньої культури та засновані на визнанні, що якість — це основне при виконанні завдання (п. 18).

Зміст мети, складових та елементів системи контролю якості аудиторського підприємства згідно МСКЯ 1 у стандартах видань 2007 та 2010 року, а також їх порівняльна характеристика наведені на рис. 4.4 та рис. 4.5. Суттєва відмінність полягає в тому, що в МСКЯ 1 видання 2010 року, на відміну від стандартів видання 2007 року, чітко не виписані складові системи контролю якості.

---

<sup>122</sup> Бичкова С.М. Контроль качества аудита. / С.М. Бичкова, Е.Ю. Итиглова — М.: Эксмо, 2008. — 208 с.



Рис. 4.4. Цілі, складові та елементи системи контролю якості фірми відповідно до МСКЯ I у стандартах видання 2007 року<sup>123</sup>

<sup>123</sup> Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезнєв, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2007. – с. 163-190

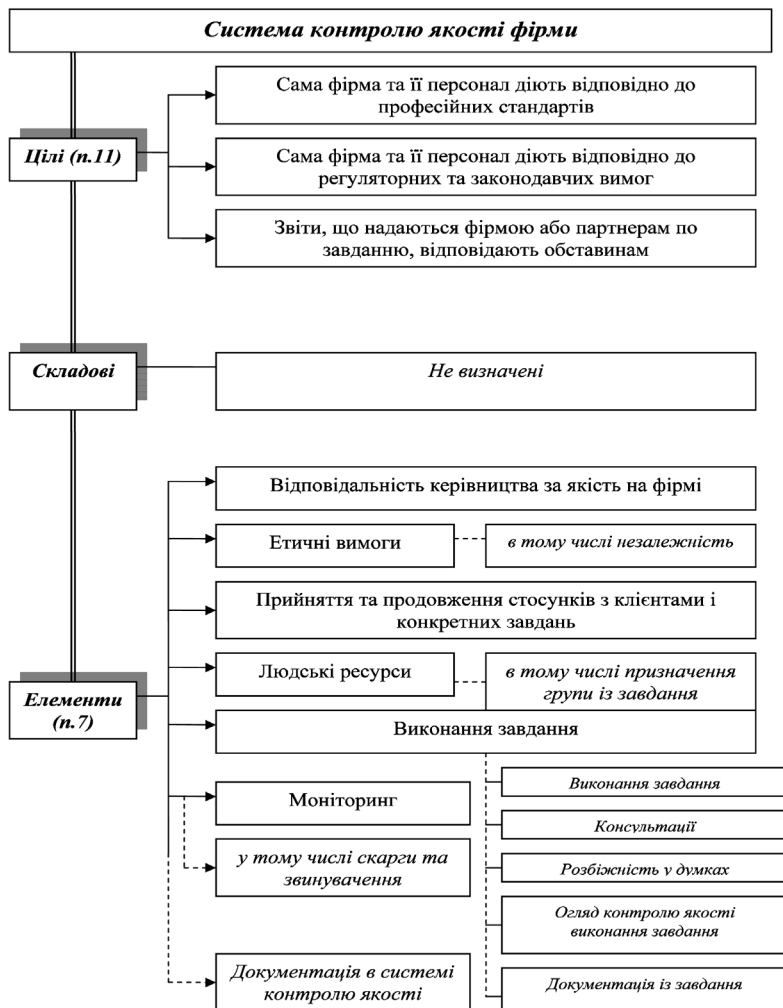


Рис. 4.5 Цілі, складові та елементи системи контролю якості фірми відповідно до МСКЯ 1 у стандартах видання 2010 року<sup>124</sup>

<sup>124</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 41-75

Слід звернути увагу на те, що в тлумаченні елементів системи контролю якості відсутня певна узгодженість між їх переліком та змістом самого стандарту.

Так, і в МСКЯ 1 видання 2007 року (п. 7)<sup>125</sup>, і в МСКЯ 1 видання 2010 року (п.16)<sup>126</sup> зазначено, що система контролю якості фірми повинна містити політики та процедури, які повинні стосуватися таких елементів:

- відповідальність керівництва за якість на фірмі;
- етичні вимоги;
- прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретних завдань;
- людські ресурси;
- виконання завдання;
- моніторинг.

Але в МСКЯ 1 видання 2007 року були додатково виділені такі елементи, як «призначення групи із завдання», «скарги та звинувачення» та «документація в системі контролю якості», які не входять до всіх вищеперелічених елементів. Такий елемент, як «виконання завдання», представлений кількома складовими: «виконання завдання», «консультації», «розбіжність у думках», «перевірка контролю якості виконання завдання», «документація із завдання». В елементі «етичні вимоги» виділена, враховуючи її важливість, така складова, як «незалежність». В МСКЯ 1 видання 2010 року елемент «призначення групи із завдання» розглядається як складова елемента «людські ресурси», а елемент «скарги та звинувачення» — як складова елемента «моніторинг». На наш погляд, всі ці елементи слід розглядати як повноцінні та рівноцінні, оскільки щодо них у МСКЯ 1 описуються і мета необхідних політик і процедур, і перелік необхідних заходів.

Вимоги щодо створення системи контролю якості, які не стосуються конкретно окремих елементів, можна узагальнити таким чином:

1. Політика та процедури контролю якості повинні бути документально оформлені та пояснені персоналу фірми (п. 17 МСКЯ 1<sup>127</sup>). Таке пояснення має містити опис політики та процедур контролю якості, а також цілі, на досягнення яких їх спрямовано. При цьому підкреслюється важ-

<sup>125</sup> Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О.В. Селєзньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2007. – с. 166

<sup>126</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 47

<sup>127</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 47



ливість наявності двостороннього зв'язку між фірмою та її персоналом: з одного боку, повинно бути зазначено, що кожна особа несе персональну відповідальність за якість і що від неї очікують поведінки відповідно до цієї політики та процедур; з іншого боку, повинно підкреслюватися, що фірма визнає важливість зворотного зв'язку від персоналу щодо системи контролю якості і тому заохочує свій персонал висловлювати власні думки або застереження щодо питань контролю якості.

2. Щонайменше раз на рік фірма повинна отримувати письмове підтвердження (письмово або в електронному вигляді) щодо дотримання своєї політики та процедур стосовно незалежності від усього персоналу, незалежність якого вимагається Кодексом МФБ та національними вимогами етики (п. 24 МСКЯ 1<sup>128</sup>).

3. Політика та процедури системи контролю якості повинні вимагати наявності відповідної документації як підтвердження роботи кожного елемента своєї системи контролю якості (п. 57 МСКЯ 1<sup>129</sup>).

До створення такої системи документації висуваються подані нижче вимоги та рекомендації. Так, вибір порядку документування в системі контролю якості — це справа фірми (електронні бази даних або менш формалізовані методи, наприклад, рукописні заяви, контрольні листи та форми). Повинні бути визначені форми та зміст документації, що підтверджує роботу кожного елемента системи контролю якості з урахуванням таких факторів, як розмір фірми та кількість офісів, ступінь повноваження персоналу та офісів, природа та складність практики та організації фірми. Повинен бути встановлений період часу, протягом якого слід зберігати документацію з урахуванням можливості здійснення особою, яка виконує процедури моніторингу, оцінки дотримання фірмою вимог своєї системи контролю якості та наявності вимог щодо більшого відрізка часу зберігання документації відповідно до вимог законодавчих та нормативних актів (п. 58 МСКЯ 1<sup>130</sup>).

Крім того, в окремих параграфах МСКЯ 1 особливим чином підкреслюється обов'язковість документування певних питань, зокрема:

1. Якщо були ідентифіковані сумнівні питання в інформації, яку фірма вважала за необхідне отримати ще до прийняття завдання від нового клі-

<sup>128</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 49

<sup>129</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 56

<sup>130</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 56

ента, при вирішенні питання, чи продовжувати співпрацю з клієнтом, або при розгляді ситуації стосовно того, чи приймати нове завдання від існуючого клієнта, та фірма вирішила прийняти нове завдання чи продовжити співпрацю з клієнтом, чи виконати конкретне завдання, вона повинна задокументувати, як було вирішено ці питання (п. 27 «в» МСКЯ 1<sup>131</sup>).

2. Політика та процедури відмови від виконання завдання або відмови від виконання завдання та продовження взаємовідносин з клієнтом повинні містити документування важливих питань, консультацій, висновків та підґрунтя для висновків (Д22 МСКЯ 1<sup>132</sup>).

3. Стабільність якості виконання завдання часто досягається завдяки використанню посібників у письмовому чи електронному форматі, програмних інструментів чи інших форм стандартизованої документації та посібників з галузі або предмета завдання (Д32 МСКЯ 1<sup>133</sup>).

4. Політики та процедури стосовно консультацій повинні забезпечити отримання впевненості в тому, що характер, обсяг консультацій і досягнутих на їх основі висновків документуються та узгоджуються особою, якій була потрібна консультація, та особою, яка надавала таку консультацію (п. 34 «в» МСКЯ 1<sup>134</sup>).

5. Політика та процедури повинні забезпечувати необхідний рівень документування перевірки контролю якості виконання завдання. Політика та процедури документування огляду контролю якості завдання повинні вимагати документування того, що:

- процедури, передбачені політиками фірми щодо перевірки контролю якості виконання завдання, дійсно було виконано;
- огляд контролю якості завдання було проведено до дати або на дату надання звіту;
- відповідальному за огляд контролю якості завдання невідомо про існування будь-яких невіршених питань, які змусили б його вважати, що важливі судження, зроблені аудиторською групою із завдання, та висновки, які вона зробила, не є прийнятними (п. 42 МСКЯ 1<sup>135</sup>).

<sup>131</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 50

<sup>132</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 62

<sup>133</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 64-65

<sup>134</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 51

<sup>135</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 53

6. Політика та процедури вирішення проблем розбіжності у думках повинні передбачати обов'язковість документування процесу вирішення розбіжності та впровадження досягнутих рішень (п. 44 МСКЯ 1<sup>136</sup>).

7. Повинна вестися документація із завдання (пп. 45-47 МСКЯ 1<sup>137</sup>), під якою мається на увазі запис виконаної роботи, отримані результати та висновки, яких дійшов практик (іноді вживаються такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація»). Документація з конкретного завдання збирається у файлі завдання.

8. Передбачена обов'язковість ведення необхідної документації, що стосується моніторингу (Д74 МСКЯ 1<sup>138</sup>).

9. Скарги і звинувачення та відповіді на них повинні документуватися (п.59 МСКЯ 1<sup>139</sup>).

У ПНПКЯ 1<sup>140</sup>, як і в МСКЯ 1, підкреслюється необхідність та важливість документального оформлення політики та процедур контролю якості і пропонується здійснювати його у вигляді:

- Положення з контролю якості;
- Посібника з контролю якості;
- Збірки внутрішніх стандартів та/ або окремих положень фірми.

Такі документи повинні бути викладені письмово, зафіксовані на паперових або електронних носіях з дотриманням вимог до аудиторської документації та затверджені наказом (розпорядженням) керівника фірми.

Окремо зазначено, що персонал фірми має бути ознайомлений та розуміти політику і процедури контролю якості, а факт ознайомлення персоналу має бути належним чином задокументований.

У п. 94 ПНПКЯ 1 зазначено, що фірма зобов'язана документувати процес виконання завдання. Сукупність інформації, яка повинна формуватися у процесі документування виконання завдання, можна представити у вигляді трьох груп:

1) методики з виконання завдання у письмовому чи електронному форматі, програмні інструменти чи інші форми стандартизованої докумен-

<sup>136</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 53

<sup>137</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 53-54

<sup>138</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 75

<sup>139</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 56

<sup>140</sup> 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 вересня 2007 року №182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>

тації, посібники з галузі та предмета завдання, наявність яких необхідна для досягнення якісного рівня виконання завдання (фірма зобов'язана їх мати відповідно до п.65 ПНПКЯ 1);

2) плани, програми, інструкції, необхідні для розуміння цілей роботи персоналу у процесі виконання завдання (п.66 ПНПКЯ 1);

3) документація, яка характеризує процес виконання завдання (п. 66 ПНПКЯ 1).

Мета Міжнародного стандарту аудиту 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»<sup>141</sup> — встановлення стандартів та надання рекомендацій про відповідальність персоналу фірми щодо процедур контролю якості під час аудиту історичної фінансової інформації, в тому числі аудиту фінансової звітності.

Система контролю якості фірми під час аудиту історичної фінансової інформації повинна містити політики та процедури, які мають стосуватися всіх елементів, що включені до загальної системи контролю якості, але існують певні відмінності щодо змісту та структури стандартів, зокрема:

- у МСА 220 не розглядаються такі елементи, як «людські ресурси», «скарги та звинувачення», «документація в системі контролю якості»;
- такий елемент, як «виконання завдання», представлений в МСА 220 також кількома складовими: «керівництво, нагляд і виконання завдання», «огляди», «консультації», «розбіжність у думках», «огляд контролю якості виконання завдання», «документація».

У МСА 220, на відміну від МСКЯ 1, в основному, акцентується увага на найважливіших заходах, котрі повинні виконуватися партнером із завдання, який зазвичай призначається головною відповідальною особою за якість виконання завдання.

Складання окремого документа щодо системи контролю якості під час аудиту історичної фінансової інформації не передбачено, але передбачена обов'язковість документування таких питань (пп. 24-25 МСА 220<sup>142</sup>). Аудитор повинен вносити до аудиторської документації:

- питання, ідентифіковані стосовно дотримання відповідних етичних вимог, та їх вирішення;
- висновки щодо дотримання вимог незалежності, які застосовуються до завдання з аудиту, та будь-які доречні обговорення з фірмою, які підтверджують ці висновки;

<sup>141</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 128-145

<sup>142</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 135

- висновки, яких дійшли щодо прийняття та продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту;
- характер та обсяг консультацій, проведених під час виконання завдання з аудиту, а також висновки, які становлять їх наслідок, в тому числі питання, з якого консультація була потрібна, та результати консультації, в тому числі будь-які прийняті рішення, підстава для цих рішень та як вони виконувалися.

Відповідальний за огляд контролю якості завдання повинен документувати стосовно завдання з аудиту, огляд якого проводився, що:

- процедури виконано, як того вимагають політики фірми з огляду контролю якості завдань;
- завершено огляд контролю якості завдання на дату аудиторського звіту або раніше;
- відповідальному за огляд невідомо про будь-які не вирішені питання, які змусили б його вважати, що значні судження та висновки, до яких дійшла аудиторська група із завдання, є невідповідними.

Отже, документів, які торкаються до проблеми створення системи контролю якості аудиту, багато, їх вимоги різноманітні, а тому постає питання їх систематизації з метою створення комплексної системи організаційно-методичного забезпечення аудиторської фірми. На наш погляд, така система, враховуючи такі фактори, як склад елементів системи контролю якості, вимоги щодо необхідності документування певних питань, може бути представлена таким чином (рис. 4.6) (конкретний перелік стандартів наведений в додатку Е).

Враховуючи складність самої системи контролю якості, вважаємо, що основні вимоги (мету, завдання, структуру), а також вимоги щодо такого елемента, як «Документація в системі контролю якості», слід викласти в загальному положенні. Для інших елементів системи контролю якості («відповідальність керівництва», «етичні вимоги», «прийняття завдання», «продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретних завдань», «людські ресурси», «виконання завдання», «моніторинг», «скарги та звинувачення») слід розробити окреме положення.

При формуванні такого документа слід урахувати, по-перше, загальні вимоги щодо створення системи контролю якості, по-друге, вимоги щодо документації в системі контролю якості, по-третє, наявність конкретних рекомендацій щодо змісту окремих заходів, які викладені вище. Принципи побудови таких положень (враховуючи їх значний обсяг) представимо на прикладі елемента «скарги та звинувачення» та складового елемента «виконання завдання» — «консультації» (табл. 4.2).

У додатку Ж наведений приклад Внутрішнього положення (стандарту) «Скарги».

Враховуючи важливість аудиту фінансової звітності, окремо повинно бути розроблене положення з контролю якості під час виконання таких завдань, особливо у сфері обов'язкового аудиту. При його складанні слід використовувати підхід, який запропонований для загальної системи контролю якості.

Крім загального положення (стандарту) з виконання завдання доцільно розробити окремі стандарти, розподілені на дві великі групи: перша — повинна містити стандарти, присвячені загальним питанням організації і методики аудиту; друга — стандарти, в яких розглядаються питання організації і методики аудиту конкретних об'єктів.

Міжнародні стандарти аудиту (при всій їх значимості) не можуть урахувати всі особливості та конкретні обставини, які виникають в аудиторській практиці конкретного аудиторського підприємства, вони лише певною мірою визначають загальні принципи та правила поведінки в різних ситуаціях або ж дають рекомендації щодо вирішення різних питань. Завдання, які виконуються у процесі проведення аудиту, різноманітні та залежать від його цілей, виду підприємства (установи, організації), яке перевіряється, характеру його діяльності.

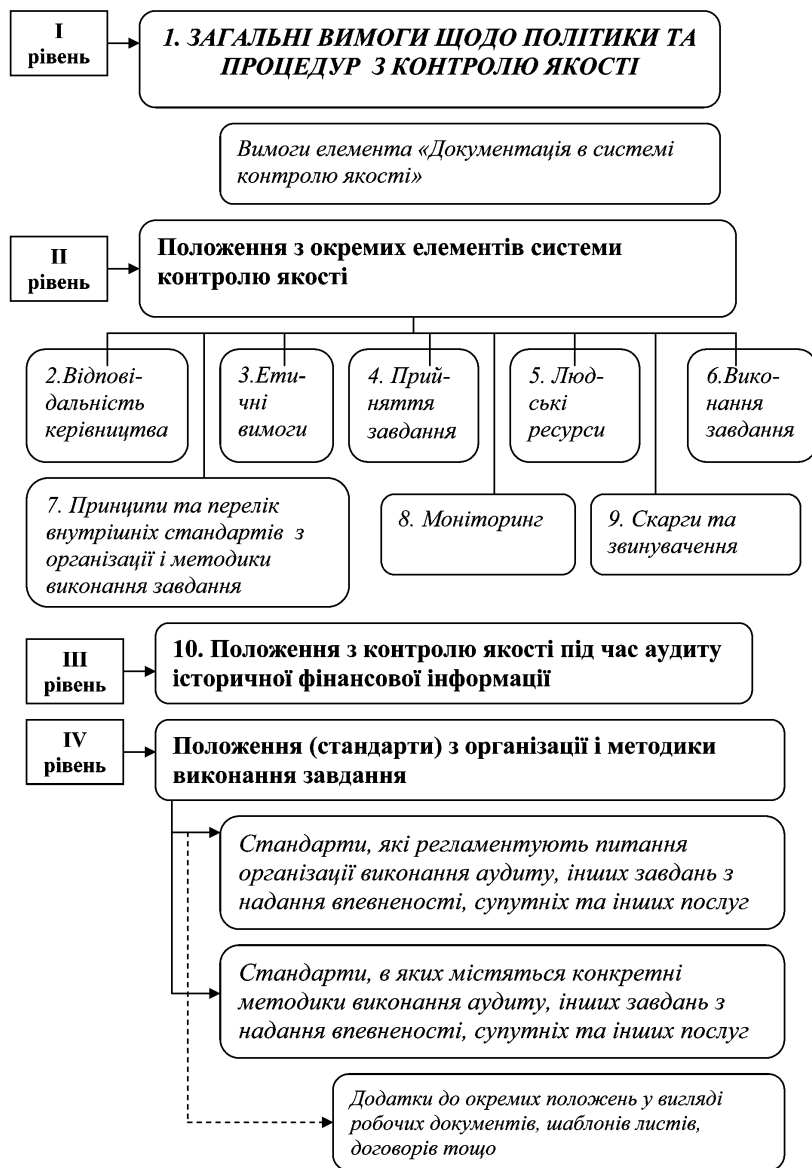


Рис. 4.6 Систематизований перелік організаційно-методичного забезпечення політики та процедур контролю якості аудиторського підприємства

Принципи побудови положень (стандартів) з окремих елементів системи контролю якості

| Елемент                                                                                | Вимоги МСКЯ 1                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Інформація, яка повинна бути включена до документів стосовно політики та процедур для окремих елементів системи контролю якості                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|----------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                        | Мета                                                                                                                                                                                                                               | Політика та процедури, стосуються певного елемента                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Заходи                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| «Консультації» (п. 34 МСКЯ 1 <sup>143</sup> ) — складовий елемент «Виконання завдання» | Управління такої культури, при якій консультування визнається за сильну сторону, а персонал заохочується до консультацій зі складних та спірних питань з метою підвищення якості та покращення застосування професійного судження. | Політики та процедури повинні забезпечити отримання впевненості в тому, що відповідні консультації із складних або спірних питань мають місце, є достатні ресурси для проведення відповідних консультацій, документуються характер та обсяг таких консультацій, документуються та застосовуються висновки, що становлять результат таких консультацій (п. 34). | Проведення консультацій у формі дискусій на відповідному професійному рівні з особами на фірмі чи за її межами, які мають відповідні знання для вирішення складних чи спірних питань. Документування консультацій з іншими професіоналами щодо складних чи спірних питань повинно узгоджуватися як з особою, яка потребує консультації, так і з особою, що надала консультацію. Документування повинно бути достатньо повним та детальним для розуміння питань, щодо якого була необхідна консультація, та результатів консультації, у тому числі з прийнятими рішеннями, особливою для таких рішень та їх застосуванням (п. 56). | Розділ «Консультації» Положення (стандарту) «Виконання завдання» <ul style="list-style-type: none"> <li>Встановлення порядку звернення за консультацією.</li> <li>Визначення осіб, з якими слід консультуватися в межах фірми.</li> <li>Опис порядку звернення ззовнішньою консультацією та підписання угоди з іншою фірмою, професійними та регуляторними організаціями або комерційними організаціями, що надають відповідні послуги з контролю якості.</li> <li>Опис порядку документування процесу консультації.</li> </ul> |

<sup>143</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольхова О.Л., Селєзньов О.В., Зеліна О.О., Гук О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 51, 66



| Вимоги МСКЯ 1                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Інформація, яка повинна бути включена до документа стосовно політики та процедур для окремих елементів системи контролю якості                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Елемент                                                    | Мета                                                                                                                                                                                                                                                                            | Політика та процедури, стосуються певного елемента                                                                                                                                                                                                | Заходи                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| «Скарги та звинувачення» (п. 55-56 МСКЯ 1 <sup>144</sup> ) | Отримання достатньої впевненості, що фірма відповідно реагує на скарги та звинувачення, що робота, виконана фірмою, не відповідає вимогам професійних стандартів та законодавчих і регуляторних органів, звинувачення у недотриманні вимог систем контролю якості фірми (п.55). | Політика та процедури повинні містити порядок надходження та реєстрації скарг та звинувачень, порядок їх розгляду та призначення відповідальності особи, порядок їх документації та застосування необхідних корегуючих та дисциплінарних заходів. | Встановлення фірмою чітко визначених каналів, по яких персонал фірми може передавати свої сумніви без остраху покарання (п.55).<br>Відповідальність за розгляд скарг та звинувачень повинен нести партнер, який має відповідний та достатній досвід, повноваження на фірмі, але не має відношення до завдання (Д71).<br>Відповідальна особа може користуватися консультацією юриста, якщо це необхідно (Д71). | Положення (стандарт) «Скарги та звинувачення»<br>• <i>Встановлення фірмою порядку (в тому числі із збереженням вимог конфіденційності), по яких персонал фірми може передавати свої сумніви без остраху покарання.</i><br>• <i>Встановлення порядку призначення відповідального за розгляд скарг та звинувачень, яким повинен бути партнер, котрий має відповідний достатній досвід, та повноваження на фірмі, але не має відношення до завдання.</i> |

<sup>144</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зєніна О.О., Гік О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 56, 74

| Вимоги МСКЯ І |      |                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Інформація, яка повинна бути включена до документа стосовно політики та процедур для окремих елементів системи контролю якості                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|---------------|------|----------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Елемент       | Мета | Політика та процедури, стосуються певного елемента | Заходи                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|               |      |                                                    | <p>Невеликі фірми та практики — індивідуали можуть користуватися послугами відповідно кваліфікованої особи та іншої фірми для проведення такого розгляду (Д72).</p> <p>Скарги, звинувачення та відповідей на них повинні документуватися (п.59).</p> <p>Застосування відповідних заходів, якщо результати розгляду вказують на недоліки структури або роботи політики та процедур контролю якості фірми, або недотримання вимог системи контролю якості фірми співробітником чи співробітниками.</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Установлення меж відповідальності, яку повинен нести такий партнер.</li> <li>• Установлення порядку документації скарг, звинувачень та відповідей на них.</li> <li>• Опис порядку та випадків залучення кваліфікованих зовнішніх осіб або інших фірм для проведення розгляду скарг та звинувачень.</li> <li>• Опис переліку заходів, які повинні бути застосовані, якщо результати розгляду вказують на недоліки структури, або роботи політики та процедур контролю якості фірми, або недотримання вимог системи контролю якості фірми співробітником чи співробітниками та порядок їх застосування.</li> </ul> |

Зрозуміло, що аудит виробничого підприємства, комерційного банку, страхової компанії чи пенсійного фонду має свою специфіку. Більше того, багато завдань можна вирішувати різними способами, з різною глибиною та детальністю, орієнтуючись на різні критерії. У зв'язку з цим неминуче виникає проблема регламентування аудиторської діяльності. Ця проблема певною мірою може вирішуватися шляхом розробки відповідних внутрішніх правил або стандартів, конкретних методик аудиту на рівні аудиторського підприємства.

Практика аудиторської роботи засвідчила необхідність розробки певних документів (за аналогією з міжнародними стандартами вони отримали назву «внутрішніх» або «внутрішньофірмових» стандартів), які мають методичний та технологічний характер, визначають певні вимоги щодо процедур та конкретних дій аудиторів при здійсненні аудиту. Зокрема, у російських виданнях, які присвячені аудиту, підкреслюється позитивний досвід подібної системи стандартизації аудиторської діяльності<sup>145</sup>. Така позиція зумовлена і тим, що в законі про аудиторську діяльність Російської Федерації передбачена можливість та необхідність розробки такої системи внутрішніх документів. Достатньо широко вимоги та принципи побудови стандартів внутрішнього аудиту розглянуті Андрєєвим А.Д.<sup>146</sup>, хоча ним запропоновані основні вимоги до побудови стандартів саме служби внутрішнього аудиту, а не внутрішніх стандартів незалежного аудиторського підприємства.

У вітчизняній літературі цей напрямок майже не розглядається, в законодавчих документах про можливість створення системи внутрішніх стандартів взагалі не згадується. Автори монографій та підручників з теорії та практики аудиту обмежуються викладанням загальних методик перевірки певних об'єктів, які вимагають значного коригування за безпосередньої роботи, оскільки в більшості з них відсутні певні елементи, які й надають цілісності та завершеності роботі аудитора.

Необхідність розробки зазначених стандартів зумовлена тим, що певною гарантією якості аудиторських перевірок, а відповідно, і прийнятного рівня достовірності фінансової звітності, є дотримання, незалежно від конкретних умов, низки обов'язкових принципів, використання загальних підходів до проведення аудиторської перевірки, виконання єдиних вимог до якості та надійності незалежного аудиторського висновку. Такі прин-

<sup>145</sup> Суйц В.П. Аудит: общий, банковский, страховой: Учебник. / Суйц В.П., Ахметбекова А.Н., Дубровина Т.А. – М.: ИНФРА – М, 2002. – с. 93; Шеремет А.Д. Аудит: Учебник. / Шеремет А.Д., Суйц В.П. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2004. – с. 78; Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учеб. пособие. / Валерий Дмитриевич Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – с. 36-40

<sup>146</sup> Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учеб. пособие. / Валерий Дмитриевич Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – с. 36-40

ципи, загальні підходи та єдині вимоги встановлюються в загальноприйнятих стандартах аудиторської діяльності (Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики), їх застосування слугує своєрідною гарантією забезпечення інтересів користувачів звітності. Проте певна загальність міжнародних стандартів аудиту, наявність варіативності в окремих положеннях та можливостей вибору, вказівок щодо використання тих або інших методів і процедур на власний розсуд аудитора вимагає створення певних регламентуючих документів для підвищення рівня організації праці аудиторів як на державному рівні, так і на рівні конкретної аудиторської фірми.

У 2003 році Комісією зі стандартів та практики аудиту Аудиторської палати України було започатковано розробку Науково-практичного коментаря з практики застосування в Україні Міжнародних стандартів аудиту, забезпечення впевненості та етики і Положень з національної аудиторської практики (протокол від 3 липня 2003 р. та спільний лист від 21.07.2003 р. №2 Комісії зі стандартів та практики аудиту АПУ та Комісії з національних стандартів аудиту Спілки аудиторів України).

Результатом цих розробок став випуск навчального посібника «Аудит: Застосування міжнародних стандартів в аудиторській практиці України»<sup>147</sup>, який був схвалений рішенням Аудиторської палати України від 17 грудня 2004 року №142/12 та рекомендований суб'єктам аудиторської діяльності до застосування у практичній діяльності. У посібнику викладено практично апробований в Україні досвід застосування міжнародних стандартів за такими напрямками аудиторської діяльності:

I. Застосування міжнародних стандартів для інформаційного забезпечення аудиту, зокрема: аудиторські докази; застосування зовнішніх підтверджень для отримання аудиторських доказів; застосування пояснень управлінського персоналу для отримання аудиторських доказів.

II. Застосування міжнародних стандартів для аудиту оцінок, зокрема: аудиторська перевірка облікових оцінок; аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації; оцінка здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність.

III. Застосування міжнародних стандартів для перевірки фінансової інформації, зокрема: перевірка операцій між зв'язаними сторонами; перевірка подальших подій; перевірка порівняльних даних; перевірка іншої інформації в документах, що містять фінансові звіти.

IV. Застосування міжнародних стандартів для підготовки аудиторських висновків, зокрема: підготовка аудиторських висновків про фінансову звітність; підготовка аудиторських висновків при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення; відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів.

V. Застосування міжнародних стандартів щодо завдань з огляду фінансових звітів, надання впевненості та супутніх послуг, зокрема: завдання з огляду фінансових звітів; завдання з надання впевненості; перевірка прогнозної фінансової інформації;

<sup>147</sup> Аудит: Застосування міжнародних стандартів в аудиторській практиці України. Навчальний посібник. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус» — 2005. – 172 с.

завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації; завдання з підготовки фінансової інформації.

В січні 2012 року Аудиторською палатою України затверджено план методичних розробок на 2012 рік<sup>148</sup>, який передбачає необхідність розробки та затвердження положень з національної практики аудиту з перевірки податкової звітності та аудиту фінансової звітності малих підприємств і методичних рекомендацій з організації системи контролю якості, із застосування застережних заходів для зменшення впливу виявлених загроз незалежності, по документуванню аудиторської діяльності малими аудиторськими фірмами та аудиторами — фізичними особами підприємцями, щодо застосування аудиторської вибірки та інших процедур вибіркової перевірки, розрахунку рівня суттєвості при плануванні та проведенні аудиту, з оцінки засобів контролю суб'єкта господарювання під час аудиту.

Поняття «внутрішній (внутрішньофірмовий) стандарт аудиторського підприємства» включає в себе створення документів, які деталізують та регламентують єдині вимоги до проведення аудиту та оформлення його результатів. Слід підкреслити, що ми не наполягаємо саме на термінові «внутрішні (внутрішньофірмові) стандарти», ми маємо на меті обґрунтувати необхідність створення таких внутрішніх документів. До групи подібних документів можуть бути віднесені прийняті та затверджені у встановленому порядку стандарти, інструкції, методичні розробки, посібники, інші документи, обов'язкові до застосування в аудиторській організації, які розкривають внутрішні підходи до здійснення аудиторської діяльності. Ми схилиємося до терміну «внутрішній стандарт», оскільки він певною мірою відповідає назві основних регламентуючих документів — Міжнародним стандартам аудиту.

Внутрішні стандарти повинні затверджуватися аудиторським підприємством з метою забезпечення ефективності практичної роботи та її адекватності з Міжнародними стандартами аудиту та національними законодавчими документами. Аудиторське підприємство має самостійно сформувати власний пакет внутрішніх стандартів, які відображають розуміння та підходи його працівників до перевірок, що проводяться, оформлення їх результатів, складання аудиторських висновків. Внутрішні стандарти — це набір внутрішніх інструкцій значного обсягу, які постійно коригуються з метою удосконалення та за умови зміни середовища їх застосування.

Суттєве значення має концепція побудови внутрішніх стандартів. На наш погляд, вони повинні бути адекватні з Міжнародними стандартами аудиту і враховувати національні особливості регулювання аудиту, бухгалтерського обліку та підприємницької діяльності в Україні. При роз-

<sup>148</sup> Рішення Аудиторської палати України «Про затвердження плану методичних розробок АПУ на 2012 рік» від 26 січня 2012 року №245/14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/602400581.doc>

робці внутрішніх стандартів слід враховувати такі дві особливості їх розробки та застосування:

- внутрішні стандарти не можуть суперечити міжнародним стандартам аудиту та законодавчим і нормативним документам України;
- вимоги внутрішніх стандартів не можуть бути нижчими від вимог міжнародних стандартів аудиту та законодавчих і нормативних документів України.

Склад необхідних внутрішніх стандартів повинен визначатися, по-перше, на основі вимог загальноприйнятих стандартів, що буде становити обов'язкову частину внутрішніх стандартів, по-друге, на основі професійного досвіду керівників та співробітників аудиторської фірми можуть розроблюватися додаткові внутрішні стандарти. Слід зауважити, що в міжнародних стандартах аудиту відсутні норми, які б містили прямі вказівки на необхідність розробки внутрішніх стандартів. Проте певна узагальненість міжнародних стандартів аудиту, наявність варіативності окремих положень та можливостей вибору, вказівок щодо використання тих або інших методів і процедур на власний розсуд аудитора вимагає створення певних регламентуючих документів для підвищення рівня організації праці аудиторів. Внутрішні стандарти повинні бути деталізацією міжнародних стандартів аудиту, вони повинні «доводити» вимоги загальноприйнятих стандартів до рівня конкретних методик та конкретних вказівок конкретним виконавцям, які здійснюють аудиторську перевірку.

Внутрішні стандарти повинні бути частиною організаційно-розпорядчої документації та системи внутрішнього контролю аудиторського підприємства. Вони повинні, з одного боку, визначати загальний підхід аудиторського підприємства до проведення аудиту незалежно від умов проведення аудиту, а з іншого, містити конкретні рекомендації, які б дозволяли аудиторам визначити на практиці чіткий порядок власних дій при укладанні договору з клієнтом, при здійсненні аудиторської перевірки та завершенні аудиту.

При створенні системи внутрішніх стандартів необхідно:

- визначити єдині принципи їх підготовки та розробити рекомендації щодо структури побудови внутрішніх стандартів аудиторського підприємства;
- встановити мінімальні обов'язкові вимоги до аудиторських підприємств при розробці внутрішніх стандартів;
- описати порядок здійснення внутрішнього контролю за дотриманням працівниками аудиторського підприємства вимог внутрішніх стандартів.

Аудиторські стандарти повинні становити систему взаємопов'язаних документів, які об'єднані єдиним задумом та яким притаманний єдиний стиль викладу. Цій системі повинна бути притаманна певна ієрархія, групування, перехресні посилання.

В окремих роботах висвітлюються вимоги, яким повинні відповідати внутрішні стандарти, а точніше, їх зміст<sup>149</sup>. На наш погляд, до головних вимог, яким повинні відповідати внутрішні стандарти аудиторського підприємства, можна віднести такі:

1. Доцільність. При розробці стандартів слід враховувати їх практичну корисність, актуальність та пріоритетність. Просте дублювання міжнародних стандартів аудиту з незначними варіаціями є марним, необхідно створювати такі документи, в яких би висвітлювалися конкретні рекомендації.

2. Послідовність (спадкоємність, спадковість) та несуперечливість. Кожний наступний стандарт внутрішнього аудиту повинен опиратися на діючі стандарти, забезпечувати узгодженість з нормативними документами та взаємозв'язок з іншими внутрішніми стандартами. Слід уникати загальних положень, оскільки вони будуть висвітлені в «теоретичних» стандартах. Наприклад, якщо на аудиторському підприємстві розроблений загальний стандарт щодо формування додаткової підсумкової документації (зокрема, звіту за наслідками аудиторської перевірки), то в стандарті, який присвячений методиці аудиту конкретного об'єкта, слід описати лише принцип викладу інформації стосовно даної конкретної роботи. Бажано уникати дублювання, тобто узгоджувати порядок висвітлення інформації, для того щоб не було повторів. У цьому випадкові слід посилатися на більш детальний (вузький) стандарт.

3. Логічна стрункість. Внутрішнім стандартам повинна бути притаманна цілісність, чіткість формулювань та ясність викладу. Слід уникати «поезії» та «розпливчастості». Описуючи порядок проведення аудиту, слід чітко перераховувати етапи аудиту та аудиторські процедури. Мета внутрішніх стандартів — показати недостатньо досвідченому аудиту, яким чином вести себе в певній конкретній ситуації, що зробити, якщо, наприклад, не надаються всі необхідні документи, або ж як висвітлити певну інформацію так, щоб не виникла двозначність її сприйняття.

4. Повнота та деталізація. Внутрішній стандарт, який, наприклад, описує методику перевірки конкретного об'єкта, повинен охоплювати всі питання, які стосується об'єкта, що вивчається. Аудитори, які будуть ко-

<sup>149</sup> Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учеб. пособие. / Валерий Дмитриевич Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – с. 36-40

ристуватися даним стандартом, можуть викреслювати зайві методи, процедури, але аж ніяк не додавати.

5. Єдність термінологічної бази. Слід уникати незагальноприйнятих скорочень. Внутрішні стандарти — це внутрішні нормативні документи, яким повинна бути притаманна загальнонаукова та правова лексика.

Андреев А.Д. вважає: для того, щоб внутрішні стандарти (правила) аудиту слугували організаційно-технологічною основою внутрішнього аудиту, необхідно розробити групи стандартів:

- з аналізу законів та нормативних актів, оцінки економічності та ефективності використання ресурсів, аналізу результатів програм;
- з регулювання технології проведення аудиту (планування, використання та оцінка внутрішнього контролю, регламентування процесу отримання аудиторських доказів, використання праці інших фахівців тощо);
- з організації роботи відділу внутрішнього аудиту та управління ним, контролю якості аудиторської діяльності;
- з регламентування всіх аспектів складання аудиторських звітів (актів) та підведення підсумків аудиту;
- зі спеціальних аудиторських перевірок та з надання консультаційних послуг;
- щодо професійних вимог (права, обов’язки та відповідальність) і взаємовідносин з іншими службами та спеціалістами під час проведення аудиторської перевірки конкретної ділянки обліку або певного підрозділу<sup>150</sup>.

В інших виданнях пропонується структуру внутрішніх стандартів укрупнено поділити на дві частини<sup>151</sup>. У першій частині (організаційно-технологічні стандарти) повинні конкретизуватися загальноприйняті стандарти аудиторської діяльності. Друга частина внутрішніх стандартів повинна відображати особливості аудиторських перевірок певних об’єктів. Пропонують об’єднувати внутрішні стандарти аудиторського підприємства за своїм призначенням в такі групи:

- стандарти, які містять загальні положення з аудиту;
- стандарти, які встановлюють порядок проведення аудиту;
- стандарти, які встановлюють порядок формування висновків та звітів аудитора;
- спеціалізовані стандарти;

<sup>150</sup> Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учеб. пособие. / Валерий Дмитриевич Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – с. 38

<sup>151</sup> Банковский контроль и аудит / Сибирский институт финансов и банковского дела: Учеб. пособие / [Н.В. Фадейкина, Е.К. Болгова, М.Н. Скурихин, А.В. Брыкин]; Под общей ред. д-ра экон. наук, проф. Н.В. Фадейкиной. – М.: Финансы и статистика, 2002. – с. 245



- стандарти, які встановлюють порядок надання супутніх аудиту послуг;
- стандарти з освіти та підготовки кадрів;
- стандарти, які описують концепцію та підхід до розробки внутрішніх стандартів, у тому числі стандарт, що визначає їх структуру;
- стандарти, які регламентують етику поведінки аудитора, які доповнюють та конкретизують діючі нормативні документи в галузі аудиторської діяльності;
- стандарти внутрішньої структури та організації діяльності аудиторського підприємства;
- стандарти, які регламентують порядок здійснення внутрішнього контролю якості виконання аудиту, а також відповідальність аудиторів<sup>152</sup>.

Як уже підкреслювалося вище, внутрішні стандарти з організації виконання завдань повинні бути розподілені на дві великі групи: перша повинна містити стандарти, що стосуються загальних питань організації й методики аудиту; друга — стандарти, в яких розглядаються питання організації і методики аудиту конкретних об'єктів. Їх розробку доцільно здійснювати з урахуванням запропонованого Давидовим Г.М. механізму формування впевненості аудитора при наданні ним аудиторських послуг, що розроблений на підставі теоретичної конструкції науки про аудит<sup>153</sup>, і в обов'язковому порядку вони повинні базуватися на існуючій класифікації завдань, які можуть виконувати аудитори.

Завдання, що їх виконує аудитор, охоплюють різноманітні послуги, які регламентуються стандартами завдань Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНБ) — International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), що заснована Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ) — International Federation of Accountants (IFAC). Стандарти завдань Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості охоплюють такі блоки стандартів:

- Міжнародні стандарти аудиту (МСА), які застосовуються під час аудиторської перевірки історичної фінансової інформації;
- Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), які застосовуються під час огляду історичної фінансової інформації;
- Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНБ), які застосовуються під час виконання завдань з надання впевненості, які не стосуються історичної фінансової інформації;

<sup>152</sup> Краев А.В. Аудит. Внутрифирменные стандарты. / Краев А.В., Краева О.А., Богомолов А.М. — М.: «Книга сервис», 2002. — с. 13

<sup>153</sup> Давидов Г.М. Аудит: теория и практика: Монография. / Григорий Миколайович Давидов. — Кировоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. — с. 275-285

- Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП), які застосовуються під час виконання завдань з підготовки фінансової інформації, завдань з виконання погоджених процедур та завдань з інших супутніх послуг<sup>154</sup>.

Виділення основних груп стандартів повинно здійснюватися на базі класифікації завдань з надання впевненості та інших видів робіт, що їх можуть виконувати аудитори:

- аудит історичної фінансової інформації, до складу якого віднесено й певні аудиторські завдання спеціального призначення, предметом перевірки в рамках яких, зокрема, виступають фінансові звіти, складені відповідно концептуальних основ спеціального призначення (МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»), окремі фінансові звіти, певні елементи, рахунки або статті фінансового звіту (МСА 805 «Особливі міркування — аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»), узагальнені фінансові звіти (МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності»);
- огляд історичної фінансової інформації;
- завдання з надання впевненості, які не стосуються історичної фінансової інформації, а відповідно не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації;
- супутні послуги, які регламентуються міжнародними стандартами супутніх послуг.

Саме така класифікація аудиторських послуг наведена в Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), який затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/5<sup>155</sup>.

Зв'язок між видами завдань, які виконуються аудиторами, та стандартами, виданими IFAC, проілюстровано на рис. 4.7.

Подібна класифікація нині застосовується й Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів — American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Радою зі стандартів аудиту якого (Auditing Standards Board — ASB) видані стандарти аудиту (Statements on Auditing

<sup>154</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 7-8

<sup>155</sup> Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/5 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1011111899.pdf>

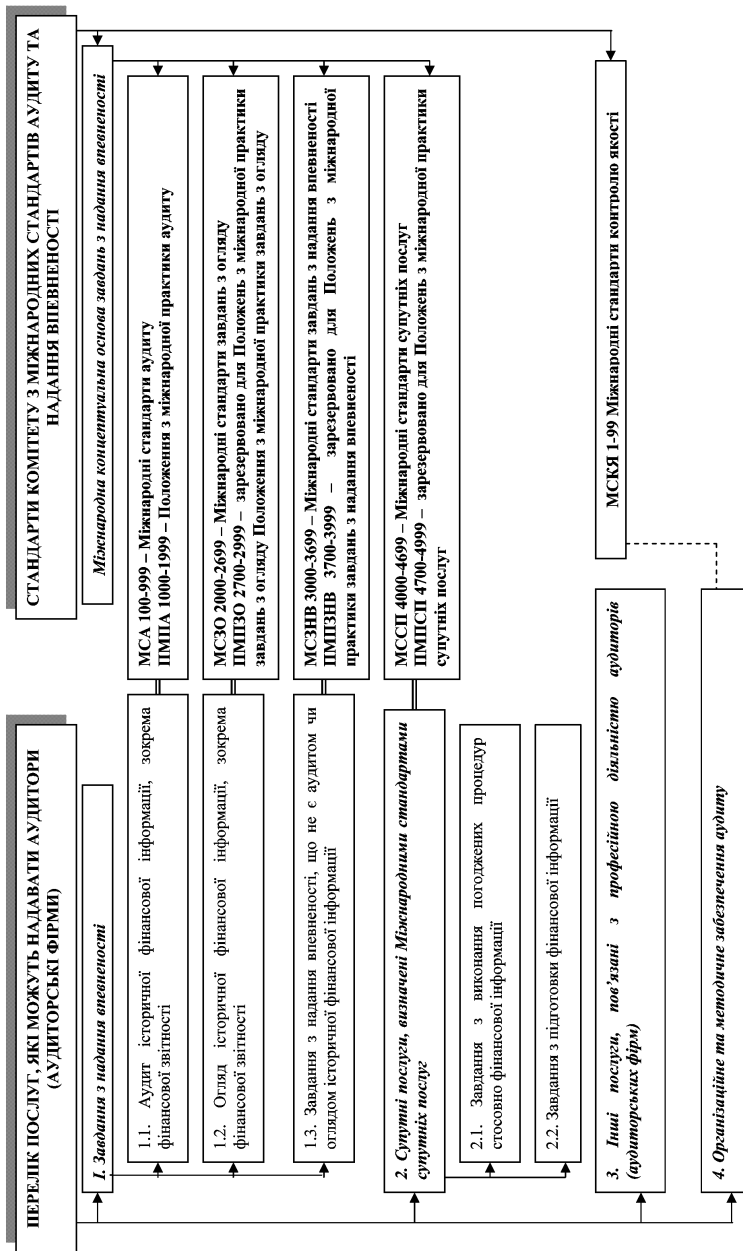


Рис. 4.7. Стандартизація послуг, які надаються аудиторами (аудиторськими фірмами)

Standards — SASs), стандарти з обліку та оглядових послуг (Statements of Standards for Accounting and Review Services — SSARs) та стандарти завдань з підтвердження (Statements on Standards for Attestation — SSAEs) (офіційний сайт та режим доступу до стандартів — <http://www.aicpa.org>).

Поряд з цим значний обсяг послуг, які надаються аудиторами, пов'язаний з консультаційними (дорадчими) завданнями. З цього приводу в Концептуальній Основі зазначається, що завдання з консалтингу передбачає застосування технічних навичок, освіти, спостережень, досвіду професійного бухгалтера та знань процесу консультування. Процес консультування — це аналітичний процес, який у типових випадках вимагає комбінування дій, що стосуються:

- вибору цілі;
- виявлення фактів;
- визначення проблем та можливостей;
- оцінки альтернатив;
- розробки рекомендацій;
- передачі результатів;
- реалізації та контролю виконання (в деяких випадках).

Звіти, якщо надаються, зазвичай, мають описовий стиль викладу. Безперечно, робота виконується тільки для використання та задля користі даного клієнта. Природа та обсяг визначаються за спільною згодою професійного бухгалтера та клієнта.

Формування переліку стандартів з організації аудиту повинне здійснюватися з урахуванням того, що у складі та змістові міжнародних стандартів можна виділити перелік обов'язкових елементів, які повинні виконуватися при наданні аудиторських послуг, і їх виконання свідчитиме про те, що аудит виконується відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту. У МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» зазначено, що у МСА вимоги зафіксовано словом «повинен» (Д58 МСА 200)<sup>156</sup>. Так само в Кодексі етики професійних бухгалтерів вживання дієслова «має» або теперішнього часу дієслів означає вимогу до професійного бухгалтера або фірми дотримуватися конкретного положення, в якому вживається відповідне дієслово (п. 100.4)<sup>157</sup>. Ці елементи можна класифікувати як базові професійні принципи аудиту фінансової звітності, які визначатимуть, у свою чергу, порядок розробки внутрішніх стандартів аудиторського підприємства з організаційних аспектів аудиту.

<sup>156</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зєніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. — К.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 101

<sup>157</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. — с. 7

Отже, організаційно-методичне забезпечення роботи аудиторського підприємства можна розподілити на певні групи залежно від обов'язковості оформлення відповідних документів, необхідності розробки певних методик та документування відповідної інформації відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту, а саме:

- перша група — інформація, обов'язковість представлення якої встановлена міжнародними стандартами аудиту;
- друга група — рекомендації щодо порядку проведення певних аудиторських процедур, чіткі методики здійснення яких відсутні в міжнародних стандартах аудиту, але які обов'язкові і для яких передбачені окремі стандарти;
- третя група — інформація, необхідність документування якої в робочих документах передбачена міжнародними стандартами аудиту;
- четверта група — інформація, якій прямо не присвячений окремий міжнародний стандарт аудиту, але отримання якої необхідне, і вона передбачена національними законодавчими та нормативними документами.

Крім того, окремо слід виділити питання стосовно виконання завдань, необхідність документування яких прямо передбачена Положенням з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»<sup>158</sup>.

Отже, необхідна інформація охоплюватиме:

- організацію аудиту (договори, листи, плани та програми, пояснення, запити);
- методику проведення аудиту (відповідні методики, зразки документування необхідної інформації);
- результати аудиту (зразки аудиторських висновків, які можуть бути представлені аудитором).

Розроблений перелік інформації може стати базою для формування переліку внутрішніх стандартів аудиторського підприємства та критерієм оцінки якості методичного забезпечення аудиторських перевірок. Але для того, щоб створити перелік обґрунтованих внутрішніх стандартів, які б не заплутували персонал ще більше та якими зручно було б користуватися, слід певним чином об'єднати та узагальнити викладені вище вимоги. Наприклад, вивчення змісту міжнародних стандартів аудиту показує, що значна увага

<sup>158</sup> 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 вересня 2007 року №182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>

приділяється листам-поясненням від управлінського персоналу. Цим питанням присвячений окремий стандарт 580 «Письмові запевнення»<sup>159</sup>, крім того, в більшості інших стандартів окремо виділяється інформація, стосовно якої слід отримати письмові відповіді від управлінського персоналу або задокументувати усні відповіді. На наш погляд, такі вимоги повинні бути систематизовані в окремому внутрішньому стандарті, а в інших внутрішніх стандартах, присвячених окремому питанню, слід ще раз окремо підкреслювати важливість даної процедури. Так само слід об'єднати положення МСА 510 «Перше завдання з аудиту — залишки на початок періоду»<sup>160</sup> та окремі статті МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»<sup>161</sup>, в якому окремо описуються процедури перевірки порівняльних даних минулих періодів, що не перевірялися теперішнім аудитором або ж не перевірялися взагалі. Окремо слід розглянути порядок модифікації аудиторського висновку стосовно випадків, які прямо згадуються в інших стандартах аудиту.

На наш погляд не слід окремо розробляти внутрішні стандарти лише для двох стандартів: МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»<sup>162</sup>, котрий містить питання, які не потребують додаткового тлумачення, та для МСА 500 «Аудиторські докази»<sup>163</sup>, оскільки питання вибору аудиторських доказів та процедур їх отримання повинне розглядатися у внутрішніх стандартах, що присвячені методиці перевірки конкретного об'єкта. Але останні частково знайдуть своє відображення у внутрішньому стандарті, присвяченому порядку застосування аудиторських процедур на основному етапі аудиту відповідно до оцінених ризиків, де будуть розглядатися положення МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»<sup>164</sup> та МСА 500 «Аудиторські докази»<sup>165</sup>.

<sup>159</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 589-604

<sup>160</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 441-453

<sup>161</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 755-774

<sup>162</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 76-106

<sup>163</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 399-417

<sup>164</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 338-361

<sup>165</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 399-417

Перелік внутрішніх положень (стандартів) з організації виконання аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості, супутніх та інших послуг наведений у додатку 3, а зразок стандарту з інформаційного спілкування між аудитором та управлінським персоналом — у додатку И.

Можна виділити такі основні підходи до розробки внутрішніх стандартів, які стосуються конкретних методик аудиту.

1. *Бухгалтерський підхід* (традиційний). Полягає в розробці методик перевірки з різних розділів бухгалтерського обліку, наприклад, таких, як аудит касових операцій, аудит розрахунків з персоналом по оплаті праці, аудит розрахунків з підзвітними особами тощо. Дані стандарти, які містять вимоги щодо проведення аудиторської перевірки по рахунках бухгалтерського обліку, в тому чи іншому наборі виступають складовими частинами кожної аудиторської перевірки.

2. *Податковий підхід*. Містить розробку внутрішніх стандартів залежно від обраного виду податку (збору, обов'язкового платежу), наприклад, аудит податку на додану вартість, аудит податку на прибуток, аудит нарахування та сплати зборів на державне пенсійне та соціальне страхування тощо. В межах даного підходу можуть бути розроблені стандарти, в яких висвітлюватимуться питання аудиторської перевірки роботи підприємств та фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, які працюють в умовах спеціальних податкових режимів, наприклад, спрощена система оподаткування для суб'єктів малого підприємництва, система оподаткування у вільних економічних зонах (зонах податкового експерименту), фіксований сільськогосподарський податок тощо.

3. *Юридичний підхід*. Передбачає розробку методик перевірки різних питань з юридичної точки зору. В деяких аспектах такі стандарти пов'язані зі стандартами, побудованими на бухгалтерському підході, але передбачають більш глибоке висвітлення методології аудиторської перевірки правової сторони відображення господарської діяльності економічного суб'єкта в обліку. До таких стандартів можна, наприклад, віднести стандарт, в якому розглядається методика аудиту статутного капіталу, яка передбачає аудиторську перевірку правильності та повноти формування статутного капіталу, внесення змін щодо його величини, розподілу прибутку між засновниками та нарахування дивідендів, правильності відображення в обліку розрахунків із засновниками. В межах даного підходу також можна розробляти такі стандарти, як аудит дотримання вимог трудового законодавства, аудит організації претензійно-договірної роботи, аудит збутової політики підприємства тощо.

4. *Спеціальний підхід*. У даному випадку внутрішні стандарти розробляються залежно від особливостей перевірки груп економічних суб'єктів,

які мають загальні спеціальні ознаки: структура управління, структура капіталу, чисельність працівників, організаційно-правова форма та інші. Наприклад, аудит підприємств з іноземними інвестиціями, аудит представництв іноземних суб'єктів господарювання, аудит нерезидентів України, аудит суб'єктів малого підприємництва. До даної групи стандартів можна віднести також стандарти, які стосуються висвітлення питань проведення обов'язкової (за вимогами вітчизняного законодавства) аудиторської перевірки, наприклад, аудит при приватизації підприємства, аудит відкритих акціонерних товариств, аудит при банкрутстві підприємства.

5. *При галузевому підході* необхідно розроблювати стандарти аудиту економічних суб'єктів залежно від виду діяльності підприємства та галузевої приналежності. До таких стандартів можна віднести, наприклад, аудит підприємств торгівлі, аудит сільськогосподарських підприємств, аудит транспортних підприємств, аудит будівельних організацій, аудит зовнішньоекономічної діяльності, аудит страхових організацій, аудит інвестиційних фондів тощо.

Але в будь-якому випадку такі стандарти повинні базуватися на класифікації завдань, яка пропонується МФБ. Орієнтовний перелік таких стандартів наведений у додатку К.

Вони повинні, з одного боку, визначати загальний підхід аудиторського підприємства до проведення аудиту, а з іншого, — містити конкретні рекомендації, які б дозволяли аудиторам визначити на практиці чіткий порядок власних дій при укладанні договору з клієнтом, при здійсненні аудиторської перевірки та її завершенні і містити таку інформацію:

- 1) загальні положення;
- 2) особливості організації обліку обраного об'єкта;
- 3) типову загальну стратегію та план аудиту обраного об'єкта;
- 4) методику розрахунку рівня суттєвості;
- 5) фактори, які впливають на збільшення ризику виникнення викривлень в обліку певного об'єкта;
- 6) джерела отримання аудиторських доказів;
- 7) методи отримання аудиторських доказів;
- 8) порядок проведення аудиту (з наведенням шаблонів робочих документів), який повинен містити такі етапи:
  - отримання розуміння предмету перевірки та інших обставин завдання;
  - оцінка ризиків можливості суттєвого викривлення інформації про предмет перевірки, здійснена на основі розуміння предмета перевірки та інших обставин завдання;



- дії у відповідь на оцінені ризики, в тому числі з розробки загальних дій і визначення характеру, часу та обсягу подальших процедур;
- виконання подальших процедур, які чітко пов'язані з ідентифікованими ризиками із застосуванням поєднання перевірки, спостереження, підтвердження, перерахунку, повторного виконання, аналітичних процедур та запитів;
- оцінка достатності та відповідності доказів.

9) типові помилки, які зустрічаються при проведенні аудиту;

10) принципи висвітлення результатів аудиту в письмовому акті (звіті тощо) за наслідками аудиту, який надається керівництву підприємства;

11) порядок формування аудиторського висновку.

Стандарти повинні бути уніфікованими. Для цього необхідно, щоб кожний з них мав однакову структуру. До стандартів можуть розроблюватися додатки з конкретними поясненнями питань, які викладені у стандартах. Додатки можуть містити такі розділи:

- алгоритм застосування стандарту;
- опис технології виконання кожного етапу;
- перелік аудиторських процедур;
- таблиці, схеми, робочі документи з цифровими прикладами по використанню методик та аудиторських процедур;
- систематизований перелік нормативних документів.

На наш погляд, принцип регламентації надзвичайно важливий, адже регламентація дозволить забезпечити такі моменти:

- нормальний регламент повинен фіксувати суттєву частину інформації, на основі якої прийнято рішення, а якщо регламентом що-небудь не передбачено або не зафіксовано, то винуватців або документальне підтвердження, як показує практика, знайти буде неможливо;
- відсутність залежності від конкретних співробітників, в тому числі мінімізація ризиків при звільненні;
- мінімізація зловживань та можливість залучення до відповідальності відповідних осіб.

По-перше, як показує практика, зловживання різко знижуються, якщо особа знає, що її діяльність може бути перевірена. По-друге, обов'язок, який прописаний на папері, доведений до співробітника під розпис, суттєво підвищує відповідальність. По-третє, якщо існує підпис співробітника, а він не виконав певну роботу, то йому можна, як мінімум, оголосити догану.

Маючи у своєму розпорядженні дані про проведені аудиторські процедури з окремих напрямків робіт, визначають оцінку якості в межах

окремих етапів перевірки, а на їх основі — узагальнену оцінку якості дотримання вимог стандартів по всій аудиторській перевірці. Оцінка дотримання вимог стандартів аудиту відповідно до запропонованого порядку дозволяє одержувати інформацію як в цілому з аудиторської перевірки, так і в розрізі етапів та окремих робіт, а також встановити, за рахунок яких елементів і з вини яких виконавців допущені відхилення від регламентованого порядку. Це буде сприяти оперативному внесенню змін у процес аудиторської перевірки і приведенню всіх елементів у відповідність із вимогами правил (стандартів) аудиту.

Слід зупинитися на «статусі» таких внутрішніх стандартів. Внутрішні стандарти індивідуальні, це суто авторська розробка. Проте, їх зміст може бути як відкритим, так і закритим. З одного боку, аудиторські підприємства можуть намагатися обмежити розповсюдження таких стандартів з метою уникнення «плагіату», з іншого, — можливість ознайомлення з ними є додатковим засобом контролю якості роботи аудиторського підприємства та приваблення клієнтів.

На наш погляд, розробка внутрішніх стандартів — це необхідна умова якісного проведення аудиту. Незважаючи на відсутність у законодавчих документах положень щодо необхідності або можливості їх створення на аудиторських підприємствах, переваги такого внутрішнього регламентування праці аудиторів безумовні. Внутрішні стандарти регламентують діяльність аудиторів у аудиторському підприємстві, забезпечують єдиний підхід до аудиторської перевірки в певному аудиторському підприємстві, забезпечують додаткові основи для врегулювання реальних або потенційних конфліктів між працівниками та керівництвом аудиторського підприємства, між аудиторським підприємством та контролюючими органами, між економічним суб'єктом, аудиторським підприємством та організаціями, які захищають суспільні інтереси, між самими аудиторами.

Застосування стандартів дозволить:

- зробити технологію та організацію проведення аудиту більш раціональною, зменшити трудомісткість аудиторських робіт при перевірці окремих ділянок (за рахунок розроблених робочих документів);
- забезпечити високу якість аудиторської роботи та сприяти зниженню аудиторського ризику;
- сприяти впровадженню в роботу в ролі інструментарію робочих таблиць, тестів, інших допоміжних робочих документів технічного характеру;
- забезпечити додатковий контроль за роботою аудиторів;

- сприяти впровадженню в аудиторську практику наукових досягнень та нових технологій;
- посилити суспільний престиж професії, в тому числі і через деталізацію вимог до професійної поведінки аудитора відповідно до основних принципів та етичних норм аудиту.

Отже, в сучасних умовах підвищується інтерес до проблем якості аудиту, що пов'язано як з необхідністю удосконалення організаційних та методичних його аспектів, так і з необхідністю введення аудиторськими підприємствами внутрішньої системи контролю якості. Але проблеми якості аудиторської діяльності, визначення критеріїв її оцінки охоплюють значне коло питань, і тому спрощений підхід до вирішення проблеми впровадження системи якості, який полягає у перевірці старшими аудиторами роботи асистентів аудиторів, не є прийнятним для довгострокової концепції на ринку аудиторських послуг.

Якість аудиту визначається якісним рівнем функціонування і використання кожного елемента системи аудиторського процесу, раціональністю його побудови, застосуванням наукових, передових методів аудиту, швидкістю і повнотою інформаційного обслуговування. Підвищення якості аудиту при цьому повинно відбуватися за рахунок поліпшення організації аудиторської перевірки і раціонального використання наявних ресурсів, що може бути досягнуто за рахунок створення відповідного організаційно-методичного забезпечення.

Актуальність та важливість цих питань посилилася у зв'язку з прийняттям Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»<sup>166</sup>, на основі якого введена обов'язковість документування процесу виконання завдання шляхом розробки методик з виконання завдання у письмовому чи електронному форматі, програмних інструментів чи інших форм стандартизованої документації, планів, програм, інструкцій, необхідних для розуміння цілей роботи персоналу у процесі виконання завдання. Розробка цієї документації повинна здійснюватися відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, якими висуваються певні вимоги щодо складу обов'язкових документів, розробки певних методик та документування відповідної інформації.

Враховуючи вимоги міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та етики, якими висуваються певні вимоги щодо складу обов'язкових документів, розробки методик застосування окремих

<sup>166</sup> 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 вересня 2007 року №182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>

аудиторських процедур та документування відповідної інформації, такий комплекс, фактично, перетворюється у складну ієрархічну систему контролю якості аудиту, яка повинна передбачати загальну політику з системи контролю якості, положення з окремих її елементів і положення (стандарти), які детально розглядають проблеми виконання завдання та включають стандарти з організації аудиту і стандарти, які містять конкретні методики перевірки окремих об'єктів.

Формування такого методичного забезпечення для кожної аудиторської фірми — це нагальна потреба, яка ускладнюється існуванням різноманітних видів аудиторських послуг, а також обов'язкових видів аудиту, а тому перетворюється у важливу задачу теоретичного та прикладного характеру.

## **РОЗДІЛ 5**

### **ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЯКОСТІ ОБОВ'ЯЗКОВОГО АУДИТУ**

#### **5.1. Підвищення якості сприйняття аудиторських висновків користувачами**

##### **5.1.1. Проблеми забезпечення інформаційної прозорості суб'єктів публічних (суспільних) інтересів**

В умовах становлення та розвитку ринкових відносин в Україні чимало рішень органів законодавчої та виконавчої влади, учасників економічних відносин, неточні та помилкові внаслідок нестачі достовірної та повної інформації. З тієї ж причини виявляються недіючими багато макро- та мікроекономічних моделей, які пропонуються експертами для української економіки в цілому і для конкретних суб'єктів зокрема. Інформаційна прозорість передбачає цілий ряд аспектів, але основних визначено два: ефективно діюча інформаційна інфраструктура ринку та відпрацьований механізм розкриття інформації учасників цього ринку.

Концепція розкриття інформації (гласності, інформаційної прозорості) покладена в основу багатьох уявлень про введення суспільного та ринкового саморегулювання та складає центральну ланку в забезпеченні суспільної та ринкової стабільності, особливо це стосується учасників фондового ринку та інших суб'єктів публічних (суспільних) інтересів, адже в усьому світі підвищені вимоги щодо розкриття фінансової інформації та оцінки її достовірності встановлені саме для них. У Концепції функціонування та розвитку фондового ринку України як один із головних принципів виділено принцип прозорості та відкритості, який передбачає забезпечення надання інвесторам повної і доступної інформації, що стосується умов випуску та обігу на ринку цінних паперів, гласності фінансово-господарської діяльності емітентів, усунення проявів дискримінації суб'єктів фондового ринку<sup>1</sup>.

У законодавстві Європейського Співтовариства до складу суб'єктів суспільного інтересу («public interest entities») віднесено підприємства, які становлять значний суспільний інтерес внаслідок таких факторів: вид бізнесу; обсяг діяльності; чисельність працюючих; корпоративний статус,

---

<sup>1</sup> Концепція функціонування та розвитку фондового ринку України, схвалена Постановою Верховної Ради України від 22 вересня 1995 року №342/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi&nreg=342%2F95-%E2%F0>

що передбачає наявність значної кількості акціонерів<sup>2</sup>. До кола таких суб'єктів, зокрема, можуть бути включені кредитні установи, страхові компанії, інвестиційні фірми та фонди, пенсійні фірми та фонди, а також лістингові компанії, тобто акціонерні товариства, акції яких зареєстровані та перебувають в обігу на визнаних фондових біржах. Їх виокремлення зумовлене специфікою організаційно-правової форми (відкриті акціонерні товариства) та характером їх функцій (кредитні та страхові організації, недержавні пенсійні фонди, біржі, інвестиційні фонди тощо).

У вітчизняній практиці суб'єкти суспільного інтересу фактично виділені Законом України «Про аудиторську діяльність»<sup>3</sup> як такі, що зобов'язані проходити обов'язкову аудиторську перевірку, та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»<sup>4</sup> — як такі, що не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, повинні оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній веб-сторінці з опублікуванням у періодичних або неперіодичних виданнях.

Теоретико-прикладні розробки питань формування фінансової звітності та методичних підходів до її складання досліджувалися у працях багатьох відомих вітчизняних та зарубіжних учених-економістів. Серед останніх досліджень слід виділити монографію С.Ф. Голова «Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку»<sup>5</sup>. Так само проблеми організації і методики аудиту постійно перебувають у центрі уваги науковців та практиків, і останнім часом з'явилися монографії та підручники, які розглядають проблематику аудиту з використанням зарубіжного досвіду і, зокрема, міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики<sup>6</sup>.

Але, на наш погляд, бракує комплексного підходу в дослідженні фінансової звітності та аудиту як взаємопов'язаних елементів забезпечення

<sup>2</sup> Commission Recommendation of 16 May 2002 2002/590/EC «Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles» [Електронний ресурс]. – Режим доступу – <http://eur-lex.europa.net/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:EN:PDF>

<sup>3</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

<sup>4</sup> Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року №996-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

<sup>5</sup> Голова С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія / Сергій Федорович Голова. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 552 с.

<sup>6</sup> Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: Монографія / Григорій Миколайович Давидов. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.; Аудит: підручник / Г.М. Давидов, І.Г. Давидов, Ю.Г. Давидов та ін.; за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2009. – 495 с.; Організація і методика проведення аудиту: Навч.-практ. посібник / В.В. Сопко, В.П. Шило, Н.І. Верхоглядова та ін. – 2-ге вид., перероб. та доп. – К.: ВД «Професіонал», 2006. – 576 с.; Усач Б.Ф. Аудит за міжнародними стандартами: Монографія / Богдан Федорович Усач. – К.: Знання, 2005. – 247 с.; Усач Б.Ф. Організація і методика аудиту: Підручник / Б.Ф. Усач, З.О. Душко, М.М. Колос. – К.: Знання, 2006. – 295 с.

інформаційної прозорості та інформаційної безпеки в суспільстві. Окремі дослідження в цьому напрямку виконуються рейтинговими агентствами. Наприклад, у 2009 році рейтинговим агентством Standard&Poor's разом з аналітичною компанією «Агентство фінансових ініціатив» за підтримки Проекту USAID «Розвиток ринків капіталу» проведено аналіз інформаційної прозорості банків України<sup>7</sup>, в основу якого покладено принцип повного та своєчасного розкриття всієї суттєвої для інвесторів та інших зацікавлених осіб (аналітиків, клієнтів тощо) інформації. Методологія дослідження передбачала аналіз загальнодоступної інформації, яка міститься у трьох основних джерелах: річні звіти банків, офіційні веб-сайти банків, звітність, яка надається до регулюючих органів (інформація, яка знаходиться у вільному доступі, надається Національному банку України, Державній комісії з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР), фондовим біржам або публікується банками відповідно до вимог зазначених органів). Як показало дослідження, річні звіти банків є, передусім, складовою їхнього іміджу, аніж реальним інструментом комунікацій із зацікавленими особами, і ступінь інформативності даного джерела було встановлено на рівні 17,5%, що є найгіршим показником серед трьох основних джерел інформації, а причина такого результату визначається відсутністю традиції використання річних звітів у спілкуванні з інвесторами. Але за межами дослідження залишився такий показник як доступність та інформативність аудиторських висновків за результатами перевірки річних фінансових звітів (які для банківських установ обов'язкові), хоча загальновизнаний той факт, що аудит повинен підвищувати цінність інформації, надавати їй більшої достовірності та зменшувати інформаційний ризик. Подібні дослідження для інших суб'єктів, які підлягають обов'язковому аудиту, практично, відсутні, але, на нашу думку, результати були б ще гіршими.

Здійснимо аналіз якості оприлюдненої фінансової звітності публічних (відкритих) акціонерних товариств, інформативності і доступності результатів аудиту. За об'єкт дослідження обрано саме акціонерні товариства, оскільки існуюча сьогодні система розкриття інформації на фондовому ринку дозволяє Державній комісії з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР) отримувати та обробляти велику кількість інформації (адміністративних даних) від учасників ринку цінних паперів. З іншого боку, ця система дозволяє зацікавленим особам (інвесторам, акціонерам, іншим учасникам ринку цінних паперів тощо) знайомитися з інформа-

<sup>7</sup> Інформаційна прозорість українських банків [Електронний ресурс] // Цінні папери України. – 2009. – №51(593) від 27 грудня 2009 року. – Режим доступу: [http://www.securities.org.ua/securities\\_paper/review.php?id=593&pub=4363](http://www.securities.org.ua/securities_paper/review.php?id=593&pub=4363)

цією у зручний для них час на офіційних сайтах ДКЦПФР ([www.ssmc.gov.ua](http://www.ssmc.gov.ua)) та Державного агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку ([www.smida.gov.ua](http://www.smida.gov.ua)), а також на сайтах інформаційних агентств.

Одне з проблемних питань у цьому аспекті — примітки до фінансової звітності. На офіційному сайті ДКЦПФР України розміщуються річні фінансові звіти публічних (відкритих) акціонерних товариств, у змісті яких підприємства намагаються викладати примітки до кожної форми фінансової звітності, як того вимагає ДКЦПФР, але ці примітки не є змістовними, оскільки вони, практично, дублюють окремі положення наказу про облікову політику або зміст положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Примітки, як окрема сукупність різноманітних показників, окремо не виділяються. Однією з проблемних приміток, безперечно, виступає інформація про облікову політику підприємства (абзац шостий, п. 19 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»<sup>8</sup>), яка повинна в обов'язковому порядку висвітлюватися у примітках до річної фінансової звітності або в описовій формі, або прикладанням копії розпорядчого документа про встановлення і зміну облікової політики, чого жодне з підприємств не здійснює. В основному, всі підприємства просто ігнорують вимоги про подання додаткових приміток, надаючи лише звичайну типову форму № 5, і не викладають у примітках значних обсягів інформації, яка підлягає обов'язковому розкриттю відповідно до чинного законодавства<sup>9</sup>. До решти форм звітності (баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал) додають пояснення, які лише фрагментарно (можна сказати, випадково) включають питання, передбачені як обов'язкові для висвітлення в примітках у П(С)БО, та окремі положення наказу про облікову політику, решта їх змісту — це дубляж положень П(С)БО, що обов'язкові до виконання і в яких жодної варіативності (альтернативності) не передбачено. Майже всі підприємства добровільно не розкривають необов'язкову інформацію. В цілому, у тому вигляді, як ці додаткові примітки представлені підприємствами, вони не мають необхідної інформативності та не можуть бути використані сторонніми користувачами для отримання додаткової інформації про підприємство.

Тепер розглянемо проблеми у сфері обов'язкового аудиту. Перша і головна проблема — це відсутність вимог щодо обов'язкового оприлюднення аудиторського висновку. В статті 9 «Обов'язки суб'єктів господарювання

<sup>8</sup> Бухгалтерський облік. Хрестоматія [Текст]: збірник систематизованого законодавства / укл. І.О. Назарбаєва, Н.М. Тарасова; засн. ПрАТ «Бліц-Інформ». Вид. 5-е, перероб. — К.: Бліц-Інформ, 2012. — Вип. 1. — с. 30

<sup>9</sup> Порівняння вимог діючих положень (стандартів) бухгалтерського обліку щодо переліку інформації, яка повинна бути відображена у примітках до фінансової звітності, зі змістом типової форми № 5 «Примітки до фінансової звітності», викладена в Давидов Г.М. Звітність підприємств: навч. посіб. / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова. — 2-ге вид., стер. — К.: Знання, 2010. — с. 350-353



при проведенні аудиту» Закону України «Про аудиторську діяльність»<sup>10</sup> зазначено, що «фінансова звітність суб'єкта господарювання, яка відповідно до закону підлягає обов'язковій аудиторській перевірці, повинна бути перевірена аудитором і оприлюднена відповідно до вимог законів України», але ні слова про оприлюднення самого висновку. Такі вимоги були відсутні і в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»<sup>11</sup>, лише в травні 2011 року були внесені зміни, якими передбачена обов'язковість оприлюднення окремими суб'єктами господарювання фінансової звітності «разом з аудиторським висновком» (п. 4 ст. 14 «Подання та оприлюднення фінансової звітності»). Певним прикладом у цьому аспекті виступає річна фінансова звітність банківських установ, до складу якої, як у друкованому вигляді, так і в електронному, входить аудиторський висновок. Такі вимоги передбачені в Законі України «Про банки і банківську діяльність»<sup>12</sup>, в якому зазначено, що банк зобов'язаний не пізніше 30 квітня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом із аудиторським висновком» (ст. 69 «Звітність банків»).

Що стосується публічних акціонерних товариств, то аудиторський висновок у складі річної звітності оприлюднюється не належним чином, і такі вимоги не передбачені нормативними документами ДКЦПФР. Річ у тім, що аудиторський висновок — це обов'язкова складова регулярної річної інформації, яка у друкованому вигляді подається до комісії (п. 1 глави 2 розділу V «Розкриття регулярної річної інформації емітента» Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів, затвердженого рішенням ДКЦПФР №1591 від 19 грудня 2006 року<sup>13</sup>), але в загальнодоступній інформаційній базі даних зміст аудиторського висновку до 2010 року взагалі не наводився, а з 2010 року — подається в розділі «Опис бізнесу», а не разом із фінансовою звітністю. Лише в новому Положенні про розкриття інформації емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі, затвердженому рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22 червня 2010

<sup>10</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

<sup>11</sup> Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року №996-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

<sup>12</sup> Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 7 грудня 2000 року №2121-ІІІ (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>

<sup>13</sup> Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів, затверджене рішенням ДКЦПФР від 19 грудня 2006 року №1591 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://smida.gov.ua/law/show.php&textid=132>

року №981<sup>14</sup> зазначено, що річна фінансова звітність розкривається емітентом разом із аудиторським висновком за звітний рік (п. 4 Розділу VI «Зміст та строки розкриття регулярної річної інформації»). Але такі прямі вимоги відсутні в Порядку заповнення форм розкриття інформації та змін до них емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі, затвердженому Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22 червня 2010 року №981<sup>15</sup>. Зазначено, що Розділ XIV «Фінансова звітність емітента» повинен містити річну фінансову звітність емітента, склад та порядок підготовки якої визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Формально аудиторський висновок не є складовою частиною фінансової звітності, тому доречним було б окреме згадування про необхідність його включення до складу річної інформації емітента. В Порядку подання фінансової звітності<sup>16</sup> також відсутнє згадування про необхідність представлення разом з фінансовою звітністю аудиторського висновку певними групами суб'єктів господарювання, які зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність. Поряд з цим окремо зазначено, що «розпорядники бюджетних коштів разом з річною фінансовою звітністю подають аудиторський звіт з висновком щодо її достовірності, складений Держфінінспекцією або її територіальним органом» (п. 2).

Піднята проблема є надзвичайно актуальною, оскільки, як вже підкреслювалося в підрозділі 1.1., сам факт проведення аудиту не є достатнім, важливі, по-перше, якість даного підкріплення з точки зору задоволення потреб користувачів та, по-друге, механізм доведення результатів аудиторського висновку до користувачів.

По-друге, обмеженість в обсязі представленої річної фінансової звітності безпосередньо впливає й на аудиторську практику. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» визначає мету аудиторської перевірки фінансових звітів наступним чином — надання аудитору можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною

<sup>14</sup> Положення про розкриття інформації емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі, затверджене Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22 червня 2010 року №981 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/lwas/show/z0707-10/page>

<sup>15</sup> Порядок заповнення форм розкриття інформації та змін до них емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі, затверджений Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22 червня 2010 року №981 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/lwas/show/z0708-10>

<sup>16</sup> Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 року №419 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-n>

основою фінансової звітності (п. 11 «а»)<sup>17</sup>. Для висловлення думки аудитор повинен використати такі формулювання: «надає достовірну та справедливую інформацію» або «відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах» (п. 35 МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»<sup>18</sup>), а саме формування думки повинно містити оцінку того, чи були фінансові звіти підготовлені та представлені відповідно до конкретних вимог застосованої концептуальної основи фінансової звітності щодо окремих класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів.

У МСА 700 «Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення» (стандарти видання 2007 року) зазначалося, що така оцінка вимагає розгляду (з точки зору застосованої концептуальної основи фінансової звітності):

- чи відповідає застосована облікова політика концептуальній основі фінансової звітності та обставинам;
- чи прийнятні в даних обставинах облікові оцінки, зроблені управлінським персоналом;
- чи є відповідною, надійною, порівняльною та зрозумілою інформація, представлена у фінансових звітах;
- чи дають фінансові звіти розкриття, що дозволить користувачам зрозуміти вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, що міститься у фінансових звітах (п. 6, 13 МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність»)<sup>19</sup>.

В МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» (стандарти видання 2010 року) елементи такої оцінки розширені і містять:

1) розгляд якісних аспектів існуючих у суб'єкта господарювання практик обліку, в тому числі ознак упередженості суджень управлінського персоналу (п. 12), для чого аудитор повинен оцінити:

- чи забезпечує фінансова звітність адекватне розкриття суттєвих облікових політик, які були обрані та застосовані (п. 13 «а»);
- чи обрані та застосовані облікові політики відповідають застосованій концептуальній основі фінансової звітності та є належними (п. 13 «б»);

<sup>17</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 79

<sup>18</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 691

<sup>19</sup> 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. – с. 592, 594

- чи є обґрунтованими облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом (п. 13 «в»);
- чи є інформація, подана у фінансовій звітності, доречною, достовірною, порівнюваною і зрозумілою (п. 13 «г»);
- 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 (п. 13 «г»);
- чи є належною термінологія, що використовується у фінансовій звітності, включаючи назву кожного фінансового звіту (п. 13 «д»).

2) чи забезпечено достовірне подання фінансової звітності, яке включає розгляд таких аспектів (п. 14):

- загального подання, структури і змісту фінансової звітності (п. 14 «а»);
- чи подає фінансова звітність, включаючи пов'язані примітки, основні операції та події так, щоб забезпечити достовірне подання (п. 14 «б»).

3) чи зроблено у фінансовій звітності адекватне посилання на застосовну концептуальну основу фінансової звітності або її описання (п. 15)<sup>20</sup>.

Отже, в принципі, за підсумками аудиту фінансової звітності жодного з публічних (відкритих) акціонерних товариств не можна видати безумовно-позитивний аудиторський висновок, оскільки представлена інформація неповна та не відповідає вимогам національного законодавства. Але аудитори закривають очі на цю проблему, а зазначений формальний підхід зручний і для самих акціонерних товариств, і для аудиторів.

По-третє, значна увага в міжнародних стандартах аудиту приділяється вимогам концептуальних основ фінансової звітності, які, зрозуміло, значно відрізняються в різних країнах. При цьому слід звернути увагу на певне зміщення акценту в міжнародних стандартах видання 2010 року порівняно зі стандартами видання 2007 року.

Так, в стандартах видання 2007 року можна було виділити багато питань, в яких за основний підхід при їх перевірці пропонувався огляд (оцінка, тестування) відповідного процесу, що використовується управлінським персоналом для оцінювання. Наприклад, у МСА 570 «Безперервність» зазначалося, що, плануючи і здійснюючи аудиторські процедури та оцінюючи їх результати, аудитор повинен розглянути відповідність використання управлінським персоналом при підготовці фінансових звітів припущення

<sup>20</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 687-688

про безперервність діяльності підприємства (п. 2)<sup>21</sup>. Підкреслимо, що мова йшла не про необхідність самостійної оцінки аудитором дотримання підприємством принципу безперервності діяльності, а про розгляд дій управлінського персоналу. Відсутність оцінки управлінським персоналом здатності підприємства продовжувати свою діяльність, подій або обставин поза охопленим оцінкою управлінського персоналу періодом, небажання збільшувати період, який охоплений оцінюванням, розглядалися як фактори, які однозначно призводять до обмеження обсягу роботи аудитора, і повинні були бути підставою для модифікації аудиторського висновку. Але ж затверджені методики оцінки безперервності діяльності підприємства відсутні, методики, які містяться в економічній літературі, відрізняються, тому на більшості підприємств управлінський персонал не виконує такий аналіз, що, в принципі, становить більшу проблему для організації бухгалтерського обліку в Україні, а не для аудиту. В МСА 550 «Зв'язані сторони» підкреслювалося, що саме управлінський персонал відповідає за визначення зв'язаних сторін, операцій з такими сторонами та розкриття інформації про них (п. 5)<sup>22</sup>, а аудитор повинен отримати письмові пояснення стосовно цього (п. 15)<sup>23</sup> та перевірити інформацію, надану управлінським персоналом, яка подає назви всіх відомих зв'язаних сторін та операції з ними (п. 7, 9)<sup>24</sup>.

У міжнародних стандартах аудиту видання 2010 року акцент був переміщений на варіативність концептуальних основ фінансової звітності в різних країнах, яка впливає на рішення та дії аудитора (наприклад, при розгляді законів та нормативних актів, при оцінці дотримання принципу безперервності діяльності, при перевірці облікових оцінок та операцій з пов'язаними сторонами тощо). У більшості стандартів знову ж таки передбачена обов'язковість розгляду дій управлінського персоналу, але зауважується, що відсутність обов'язковості виконання окремих процедур не звільняє аудитора від необхідності дослідження певних питань. При цьому стандарти не пропонують чітких методик дослідження таких питань, а подають лише узагальнюючі міркування.

<sup>21</sup> 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. – с. 555

<sup>22</sup> 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. – с. 543

<sup>23</sup> 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. – с. 546

<sup>24</sup> 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. – с. 543-544

Наприклад, в МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» зазначено, що у концептуальних основах фінансової звітності поняття суттєвості часто розглядається у контексті підготовки та подання фінансової звітності (п. 2)<sup>25</sup> і такий розгляд, якщо він є, надає аудитору систему координат для визначення суттєвості для аудиту (п. 3)<sup>26</sup>. Одночасно пропонуються певні характеристики (на наш погляд, надто загальні), які можуть допомогти аудитору визначити таку систему координат, якщо концептуальна основа фінансової звітності не містить такого розгляду.

В МСА 570 «Безперервність» підкреслюється, що відповідальність аудитора полягає в отриманні достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності та у висловленні висновку щодо існування суттєвої невизначеності стосовно здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність. І така відповідальність існує навіть у тому разі, якщо концептуальна основа фінансової звітності, використана при складанні фінансової звітності, не містить чіткої вимоги до управлінського персоналу здійснювати конкретну оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати діяльність (п. 6)<sup>27</sup>. При цьому опис процедур оцінки ризиків обмежується наведенням переліку подій чи умов, які можуть поставити під сумнів припущення про безперервність діяльності (Д2 МСА 570<sup>28</sup>).

В МСА 550 «Пов'язані сторони» зазначається, що, якщо застосована концептуальна основа фінансової звітності встановлює мінімальні вимоги до пов'язаних сторін або зовсім їх не встановлює, все ж аудитору необхідно зрозуміти відносини й операції між суб'єктом господарювання та пов'язаними з ним сторонами, щоб дійти висновку, чи фінансова звітність, з урахуванням впливу на неї таких відносин і операцій, залишається такою, яка забезпечує достовірне подання або такою, що не вводить в оману (п. 4)<sup>29</sup>.

На ці проблеми Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України звернула увагу лише на початку 2010 року. В інформа-

<sup>25</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 330

<sup>26</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 330

<sup>27</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 574

<sup>28</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 580-581

<sup>29</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 553

ційному листі<sup>30</sup> зазначається, що переважна більшість наданої фінансової звітності учасників ринків небанківських фінансових послуг за 2008 рік була представлена не в повному обсязі, що, в основному, стосується складу приміток, а у висновках незалежних аудиторів відсутні застереження щодо повноти розкриття інформації у фінансовій звітності. Крім того, підкреслюється, що під час обов'язкового аудиту фінансових звітів, відповідно до МСА 540 «Аудит облікових оцінок», аудитор також зобов'язаний звернути увагу користувача на занадто ризиковану та неадекватну облікову політику керівництва суб'єкта, що перевіряється, наприклад, має місце занадто «оптимістична» оцінка активів. Зауваження, висловлені комісією слушні, але ситуація у 2010 році не виправилася, фінансова звітність за підсумками 2009 року та аудиторські висновки були підготовлені за «минулими» зразками.

Підводячи підсумки, слід підкреслити, оскільки в умовах розвинутого ринку фінансова звітність становить собою основне джерело задоволення загальних інформаційних потреб широкого кола користувачів, які покладаються на неї як на основне джерело фінансової інформації під час прийняття економічних рішень, то однією з вимог до її формування виступає доступність та відкритість шляхом створення єдиного інформаційного простору. Заступник головного бухгалтера Комісії з цінних паперів США (SEC — Securities and Exchange Commissions) Дж. Морріссі в березні 2002 року наголошував на тому, що «основна мета федеральних законів про цінні папери полягає у сприянні розвитку ефективних ринків з чесними правилами гри та прийнятті інвесторами обґрунтованих рішень на основі повного та нетенденційного розкриття інформації. Прозорість фінансової звітності, тобто ступінь доступності та зрозумілості фінансової інформації про компанії для інвесторів та інших учасників ринку, відіграє фундаментальну роль у перетворенні наших ринків в найефективніші, найліквідніші та найеластичніші у світі»<sup>31</sup>.

Дані проблеми актуальні особливо для суб'єктів суспільного інтересу, адже в усьому світі підвищені вимоги щодо розкриття фінансової інформації та оцінки її достовірності встановлені саме для них. У Директиві 2006/43/ЄС зазначено, що функція аудиторів, яка стосується суспільних інтересів, означає, що на якість роботи аудитора покладаються ширші кола людей та установ, а висока якість аудиту гарантує впорядкованість

<sup>30</sup> Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України «Про оприлюднення інформаційного листа щодо підготовки до переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності небанківськими фінансовими установами та покращення якості складання фінансової звітності та аудиторських висновків, що надаються за результатами аудиту» від 28 січня 2010 року №86 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/vr086486-10>

<sup>31</sup> Маккарти М.П. Риск: управление риском на уровне топ-менеджеров и советов директоров: пер с англ. / М.П. Маккарти, Т.П. Флинн – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – с. 112

функціонування ринків, добросовісність та ефективність фінансової звітності<sup>32</sup>. У Пояснювальному меморандумі до проекту змін до 8-ої Директиви Ради Європи 84/253/ЄС від 10 квітня 1984 року<sup>33</sup> зазначено, що обов'язковий аудит відіграє основну роль у справі забезпечення довіри до фінансової звітності, але у світлі останніх подій, пов'язаних з фінансовими скандалами, роль його не можна обмежувати лише цим. Аудит — один з елементів більш розгалуженої системи робітників і законодавців, які задіяні у процесі підготовки прозорої фінансової звітності для ринку капіталів ЄС, таких, як обліковий менеджмент, наглядові органи ринків цінних паперів та контролюючі органи інших секторів економіки. Функція аудиту має специфічні особливості, вона становить основний елемент забезпечення достовірності у ланцюгу фінансової звітності, яка передбачає значний суспільний інтерес.

На жаль, вітчизняна система розкриття інформації не дозволяє повною мірою задовольнити потреби учасників ринкових відносин внаслідок багатьох причин, одна з яких — проблеми, пов'язані з підготовкою та оприлюдненням фінансової звітності таких суб'єктів та проведенням її аудиторської перевірки. Фінансова звітність ще не стала повною мірою тим елементом, яким вона є у всьому світі. З цими проблемами тісно пов'язаний і такий інститут, як аудит.

Отже, фінансова звітність є невід'ємним елементом концепції аудиту, адже в ній акумулюються інтереси різних осіб:

- інтереси користувачів фінансової звітності в отриманні достовірної та повної інформації про діяльність економічного суб'єкта;
- інтереси управлінського персоналу, який повинен забезпечити підготовку звітності, виходячи з принципів та процедур, що передбачені законодавчими та нормативними документами у сфері бухгалтерського обліку;
- інтереси аудиторів, які повинні висловити свою думку про достовірність звітності, що знаходить вираження у аудиторському висновку, який призначений для користувачів фінансової інформації.

Серед основних постулатів аудиту Маутца Р. К. та Шарафа Г. А. визначено такий постулат: «Постійне дотримання загальноприйнятих прин-

<sup>32</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>33</sup> Пояснювальний меморандум до проекту змін до 8-ої Директиви Ради Європи 84/253/ЄС від 10 квітня 1984 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://uazakon.com/document/Fpart67/idx67979.htm>



ципів обліку дозволяє мати об'єктивне уявлення про фінансовий стан та результати господарської діяльності». Даний постулат підкреслює виняткову важливість законодавства щодо підготовки фінансової звітності у теорії та практиці аудиту, адже для того, щоб аудитор міг судити про об'єктивність фінансової звітності (як «достовірної та справедливої» або «представленої достовірно»), він повинен мати певний стандарт або зразок для роботи. З цього приводу Р. Адамс зазначає, що «чим точніше сформульовані вимоги законодавства до надання даних фінансової звітності, тим простіше аудитору виконати подібний огляд. Якщо ж формулювання вимог нечітке, то значна ймовірність виникнення конфліктів між клієнтом та аудитором»<sup>34</sup>. На наш погляд, наслідком такої ситуації може бути не тільки конфлікт між клієнтом та аудитором, а й суттєве зниження інформаційної цінності як самої фінансової звітності, так і аудиторського висновку, як результату аудиторської перевірки.

Виходячи з викладеного вище, можна сформувати концепцію аудиту фінансової звітності, головна мета якої полягає у визначенні вихідних положень (постулатів та принципів), на основі яких формується система стандартів аудиту, зміст процесу аудиту, і представлення аудиту як цілісної системи в комплексній характеристиці та логічному взаємозв'язку її елементів. Отже, враховуючи запропоновані підходи щодо визначення якості аудиту, зауважуємо, що вихідним елементом концепції повинні бути інтереси користувачів фінансової звітності. Така логічна модель концепції аудиту була запропонована російськими вченими Міроною О.О. та Азарською М.А.<sup>35</sup>, але в ній, на погляд автора, нелогічно визначена послідовність взаємозв'язку мети та принципів підготовки фінансової звітності.

Елементи авторської концепції аудиту та інших завдань з надання впевненості представлені на рис. 5.1.

Представлена концепція дозволяє показати одну з основних причин недостатнього використання потенціалу аудиту в Україні — відсутність реальної потреби у даних фінансової звітності, яке спричинено відсутністю досвіду та культури її використання, нерозуміння її необхідності.

Мета фінансової звітності полягає у забезпеченні інформаційної прозорості щодо певного економічного суб'єкта (з урахуванням певних об-

<sup>34</sup> Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. — с. 231

<sup>35</sup> Азарская М.А. Теория и методология 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. — с. 16; Миронова О.А. Аудит: теория и методология: учеб. пособие: для чтения курсов «Аудит» студентам и магистрам специальностей «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет и аудит», «Налоги и налогообложение» / О.А. Миронова, М.А. Азарская. — 2-е изд., испр. — М.: Омега-Л, 2006. — с. 42

межень), а мета аудиту — це висловлення думки стосовно оприлюдненої фінансової звітності. Отже, ці два елементи взаємопов’язані, але першочерговість в даній системі належить фінансовій звітності, а не аудиту, який повинен лише підтвердити ступінь достовірності стану «інформаційної прозорості» суб’єкта.

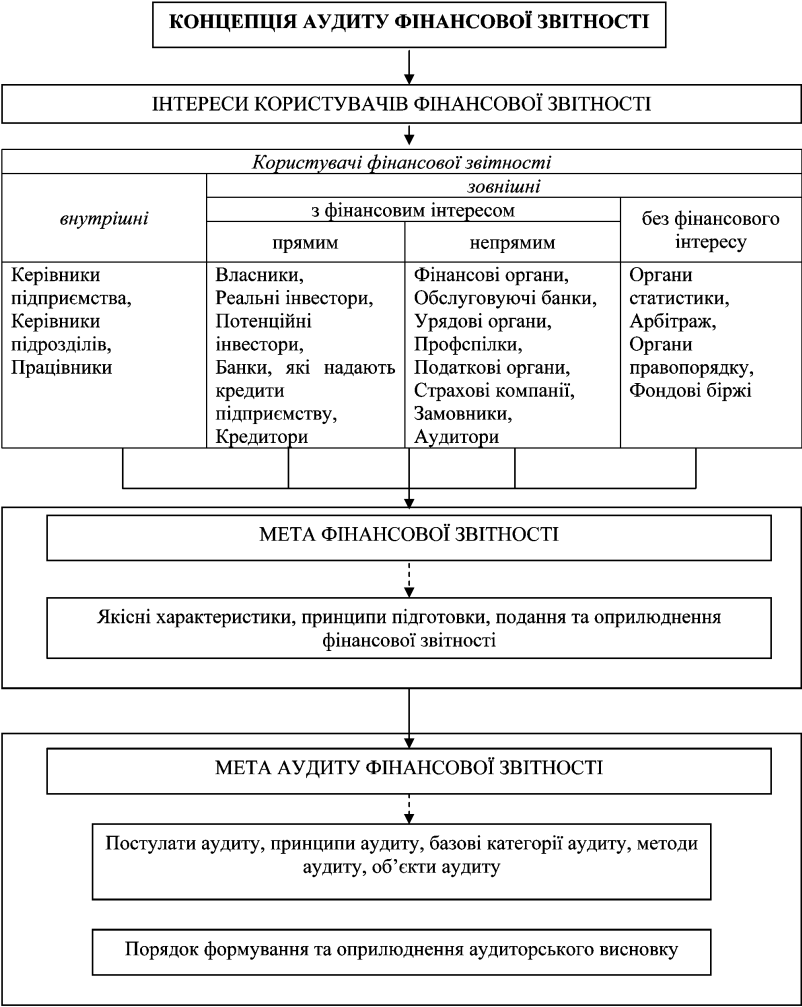


Рис. 5.1. Концепція аудиту фінансової звітності

Аналізуючи якість фінансової звітності публічних (відкритих) акціонерних товариств, інформативність та доступність результатів аудиторських перевірок, можна виділити декілька проблем:

1. Фінансова звітність оприлюднюється не в повному обсязі, що, в основному, стосується надто обмеженого обсягу приміток, який не відповідає вимогам нормативних документів.

2. Аудиторські висновки за наслідками обов'язкових аудиторських перевірок до останнього часу оприлюднювалися, починаючи з 2010 року їх зміст наводиться у розділі «Опис бізнесу», а не разом з фінансовою звітністю.

3. Існує невідповідність між обсягом оприлюдненої фінансової звітності та задачами, які висувуються перед аудиторами.

4. Існує невідповідність між обов'язками управлінського персоналу в нормативних документах України та задачами аудиторів згідно з МСА.

Причини цього різні. По-перше, власники та управлінський персонал підприємств не усвідомлюють або не визнають, навіть якщо «в глибині душі» і розуміють, що таке розкриття, в принципі, повинне лише сприяти їхньому бізнесу. По-друге, в ситуації, яка склалася, має місце вина органів державного управління, зокрема, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку та Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг, які не вимагають від своїх «підзвітних» суб'єктів інформації, яка б повністю відповідала Законові України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» та П(С)БО. Але в цьому випадку необхідно порушувати питання адекватності результатів аудиту фінансової звітності, адже фінансова звітність, підготовлена в тому вигляді, не заслуговує на безумовно-позитивний висновок, а щонайменше повинен бути виданий безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом, в якому слід звернути увагу на те, що певна обов'язкова інформація не розкрита в повному пакеті фінансової звітності.

Крім того, існує і неузгодженість між міжнародними стандартами аудиту та вимогами нормативних документів стосовно обов'язків управлінського персоналу. Враховуючи вимоги інших міжнародних стандартів аудиту щодо дій аудитора, можна зробити висновок, що вони припускають як належне існування на підприємствах відповідних процедур, затверджених управлінським персоналом, що виходять за межі вимог нормативних документів щодо положень наказу про облікову політику, які існують в Україні. Зокрема, це стосується, наприклад, процедур оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності. Аудитору в більшості випадків рекомендується виконувати не самостійну оцінку, а оцінку саме дій, процедур управлінського персоналу, що, безперечно, підкреслює

важливість широкого тлумачення сутності та змісту облікової політики. Отже, в міжнародних стандартах аудиту відповідальність управлінського персоналу розглядається достатньо широко та допускається обов'язковість наявності багатьох розпорядчих документів, які регулюють ті або інші питання методології та організації бухгалтерського обліку на підприємстві, що вимагає вдосконалення саме організації обліку. Необхідно закріпити обов'язковість висловлення управлінським персоналом в річній фінансовій звітності своєї позиції стосовно дотримання принципу безперервності діяльності для того, щоб аудитори мали так звану «точку відліку».

### **5.1.2. Розширення вимог до обов'язкового аудиту та форматів аудиторських висновків, які складаються за його наслідками**

За національні стандарти аудиту на Україні прийнято Стандарти аудиту та етики Міжнародної Федерації бухгалтерів. Під час представлення результатів аудиту основною причиною виникнення «розриву в очікуваннях» виступає розрив у стандартах, який полягає в тому, що в нашій країні вимоги до аудиторської роботи, фактично, регламентуються лише Міжнародними стандартами аудиту, надання впевненості та етики, які до певної міри розпливчасті, хоча, безумовно, виступають первісним орієнтиром при розробці конкретних методик. Але у сфері обов'язкового аудиту додаткові вимоги розроблені Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку, Державною комісією з регулювання ринків фінансових послуг та Національним банком України за погодженням з Аудиторською палатою України і представлені методичними рекомендаціями щодо формату аудиторських висновків, які складаються за результатами аудиту певних суб'єктів. Порушення цих вимог — підстава неприйняття аудиторського висновку, а, відповідно, і певного комплексу документів від економічного суб'єкта.

Що стосується самого факту розробки додаткових вимог до формату аудиторських висновків, то в цьому немає суттєвої суперечності вимогам європейського законодавства. Так, у п. 13 Передмови до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності<sup>36</sup> за-

<sup>36</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

значено, що для досягнення максимального рівня гармонізації державам-членам необхідно дозволити встановлювати додаткові національні процедури або вимоги щодо аудиту лише тоді, коли необхідність цього впливає зі специфічних національних юридичних вимог, що стосуються обсягу обов'язкового аудиту річної чи консолідованої звітності, і якщо такі вимоги не були охоплені впровадженими міжнародними стандартами аудиту. Держави-члени можуть зберігати такі додаткові процедури аудиту доти, доки процедури чи вимоги щодо аудиту не будуть охоплені ухваленими пізніше міжнародними стандартами аудиту. Будь-яке додавання чи вилучення, що здійснюється державами-членами, має підвищувати рівень достовірності річної звітності компаній та бути корисними суспільству. Це означає, що держави-члени, наприклад, можуть вимагати надання додаткового аудиторського звіту наглядовій раді або встановлювати інші вимоги до звітності та аудиту на основі національних правил корпоративного управління. Але у статті 26 «Аудиторські стандарти» згаданої вище Директиви встановлені часові обмеження щодо запровадження додаткових вимог до обов'язкового аудиту річної та консолідованої звітності — до 29 червня 2010 року.

У Міжнародних стандартах аудиту також немає заперечень щодо встановлення додаткових обмежень, причому, саме у стандартах останнього видання 2010 року збільшилася кількість посилань на національне законодавство.

Наприклад, у МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» зазначається про можливість покладення на аудитора іншої відповідальності щодо звітності (пп. 38-39, Д34-Д36<sup>37</sup>), складання аудиторського звіту щодо аудитів, проведених відповідно як до стандартів аудиту конкретної юрисдикції, так і до міжнародних стандартів аудиту (п.44, Д43-Д44<sup>38</sup>), а також аудиторського звіту, передбаченого законодавчими або нормативними вимогами конкретної країни (п. 43, Д42<sup>39</sup>), і наводяться вимоги, яким повинен відповідати аудиторський звіт, щоб аудит вважався таким, який відповідає міжнародним стандартам аудиту. Зокрема, якщо аудитор описує іншу відповідальність в аудиторському звіті щодо фінансової звітності, яка є додатковою по відношенню до визначеної

<sup>37</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 692, 702-703

<sup>38</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 693-694, 704-705

<sup>39</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 692-693, 704

міжнародними стандартами відповідальності аудитора за надання звіту щодо фінансової звітності, то така інша відповідальність аудитора щодо звітності повинна розглядатися в окремому розділі аудиторського звіту, який має підзаголовок «звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів» (п. 38<sup>40</sup>).

Якщо проаналізувати конкретні міжнародні стандарти аудиту, то можна також виділити й інші посилання на національне законодавство (додаток Л), які, в одних випадках, передбачають можливість існування додаткових вимог до роботи аудитора, а в інших, — додаткових обмежень стосовно його дій та рішень.

Наприклад, в МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» підкреслено, що відповідно до конкретних обов'язкових вимог може вимагатися, щоб аудитор зазначав у своєму звіті, як частину аудиту фінансової звітності, чи дотримується суб'єкт господарювання певних положень законодавчих та нормативних актів, а за таких обставин у МСА 700 чи МСА 800 розглядається, як цей аспект відповідальності за аудит відображається в аудиторському звіті (Д5 МСА 250<sup>41</sup>). В МСА 570 «Безперервність» зазначено, що перелік прикладів подій та умов, які окремо або разом можуть породжувати значні сумніви щодо припущення про безперервність діяльності підприємства, не є вичерпним (Д2<sup>42</sup>), а самі наведені фактори вимагають урахування особливостей національного законодавства та практики. Зокрема, це стосується неналежних значень ключових фінансових коефіцієнтів, невідповідності законодавчим вимогам щодо капіталу, зміни в законодавстві або політиці уряду, які можуть негативно вплинути на суб'єкт господарювання тощо.

Слід зауважити, що у стандартах 2010 року таких посилань набагато більше, ніж у попередній редакції стандартів видання 2007 року. Така ситуація підкреслює неоднозначний підхід до необхідності введення єдиних аудиторських стандартів: з одного боку, наголошується на необхідності гармонізації, з іншого, — багато питань стосовно прав та обов'язків аудитора залишені «на відкуп» національним законодавчим та нормативним актам шляхом зазначення, що «напрямок дій аудитора залежить від його юридичних прав та обов'язків». Якщо проаналізувати зміст та сутність таких посилань на вимоги законодавства, то їх можна згрупувати таким чином:

<sup>40</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 692

<sup>41</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 218

<sup>42</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 580-581

1. Можливість установлення більш суворих вимог до роботи аудитора, наприклад, стосовно таких аспектів, як період ротації партнера із завдання, система контролю якості, документація аудитора.

2. Можливість розширення обов'язків аудитора шляхом установлення додаткових вимог до його роботи, наприклад, шляхом розширення переліку питань, які слід повідомляти управлінському персоналу, встановлення дозволу на прийняття завдання, коли за міжнародними стандартами існують підстави для відмови, запровадження необхідності подання звіту регуляторним органам та іншим третім особам в таких випадках, як виявлення шахрайства, фактів недотримання законодавства, відмова від завдання тощо.

3. Можливість встановлення додаткових обмежень стосовно його дій та рішень. Фактично, нами віднайдена одна подібна ситуація — можливість звуження переліку питань, які слід повідомляти управлінському персоналу, наприклад, при виявленні деяких викривлень.

4. Можливість «полегшення» роботи аудитора шляхом чіткого розгляду певних питань у законодавчих та нормативних документах. Наприклад, дозволено скорочувати лист-зобов'язання, якщо законодавчий акт містить докладний опис мети та обсягу аудиту, відповідальності управлінського персоналу та аудитора.

5. Наголошення на необхідності вибору серед зазначених варіантів вирішення питання. Дана проблема стосується двох ситуацій: вибір варіанту підпису аудитора та необхідного процесу затвердження фінансової звітності, які, до речі, не вирішені у вітчизняному законодавстві.

Саме друга ситуація впливає, на наш погляд, на якість обов'язкового аудиту і потребує більш уважного підходу до аналізу та розв'язання.

Головна проблема, на погляд автора, полягає в якості додаткових вимог до форматів аудиторських висновків. У нашій країні методичне забезпечення розроблене лише для таких об'єктів обов'язкового аудиту: публічні (відкриті) акціонерні товариства, емітенти цінних паперів та професійні учасники фондового ринку, недержавні пенсійні фонди та адміністратори недержавних пенсійних фондів, ломбарди та фінансові компанії, страхові компанії, кредитні спілки та об'єднання кредитних спілок, банківські установи (рис. 5.2.).

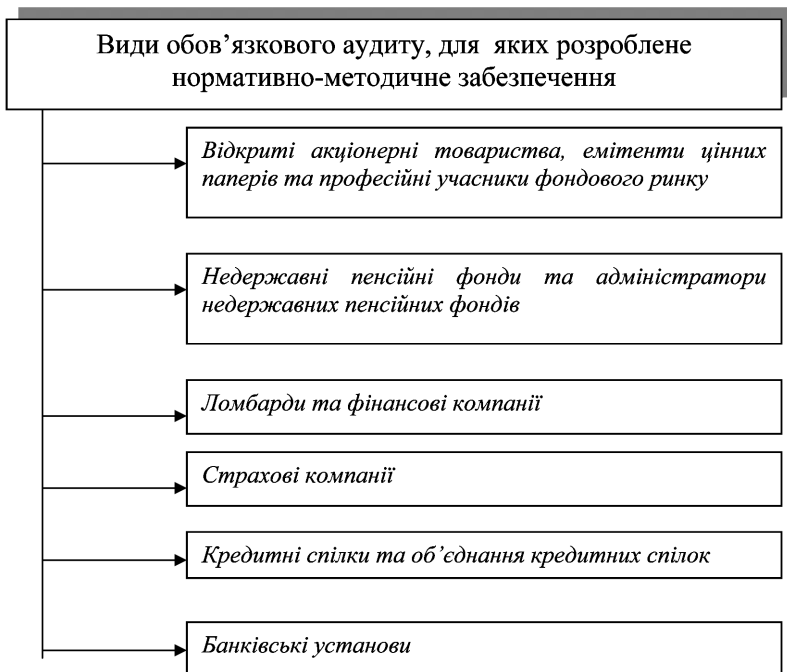


*Рис. 5.2. Види економічних суб'єктів, для яких встановлена обов'язковість аудиторської перевірки і розроблене відповідне нормативно-правове забезпечення*

Перелік існуючих методичних рекомендацій такий:

I. *Відкриті акціонерні товариства, емітенти цінних паперів та професійні учасники фондового ринку*

1.1. Методичні рекомендації щодо визначення вартості чистих активів акціонерних товариств, схвалені рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 17 листопада 2004 року №485.

1.2. Положення щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку № 1528 від 19.12.2006 р.

1.3. 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 вересня 2011 року № 1360

II. Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності та іншої звітності *недержавного пенсійного фонду та адміністратора недержавних пенсійних фондів*, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України



від 27.12.2005 р. № 5203 (в редакції розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 19 жовтня 2006 р. № 6338).

III. Методичні рекомендації щодо формату аудиторських висновків за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності *ломбарду та звітності фінансової компанії* за рік, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 29 грудня 2005 року № 5224 (в редакції розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 19 жовтня 2006 року № 6337).

IV. Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності та річних звітних даних *страховика*, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27 грудня 2005 року № 5204 (в редакції розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 12 жовтня 2006 року № 6313).

V. Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності та річних звітних даних *кредитної спілки та об'єднаної кредитної спілки*, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27 грудня 2005 року № 5202 (в редакції розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 12 жовтня 2006 року № 6314).

#### VI. Банківські установи

6.1. Методичні рекомендації щодо взаємодії між інспекторами з банківського нагляду Національного банку України та зовнішніми аудиторами, схвалені постановою Правління Національного банку України від 29 квітня 2004 р. № 191.

6.2. Положення про порядок подання банками до Національного банку України аудиторських звітів за результатами щорічної перевірки фінансової звітності, затверджене постановою Правління Національного банку України від 9 вересня 2003 року № 389.

Також існували Вимоги до порядку планування та аудиторського звіту при перевірці інвестиційних компаній та інвестиційних фондів, прийняті рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку в 1998-1999 рр., але вони були визнані такими, що втратили чинність наприкінці 2009 року.

Якщо поверхово проаналізувати зміст зазначених документів, то можна зробити висновок, що документи, підготовлені Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку та Державною комісією з регулювання ринків фінансових послуг України, практично, дублюють вимоги міжнародних стандартів, але дійсно містять окремі додаткові положення, які, в основному, стосуються необхідності оцінки фінансового стану суб'єктів та перевірки додаткових форм звітності. Ці вимоги, в принципі, досить обґрунтовані та віддзеркалюють вимоги користувачів, хоча й не повною мірою. Але документи, підготовлені Державною комісією з регулювання ринків фінансових послуг (зазначені вище позиції II — V), містять методологічну помилку, сутність якої в тому, що в рекомендаціях зазначається, що «аудиторські висновки, які подаються разом із відповідними звітами до Держфінпослуг, складаються згідно з вимогами чинного законодавства

України, МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність» та МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості», а також з урахуванням цих Рекомендацій». Отже, робиться посилання на документи, які не можуть застосовуватися одночасно, оскільки регламентують порядок виконання різних видів завдань із надання впевненості: аудиту фінансової звітності та завдань із надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності.

Можна запропонувати декілька шляхів підвищення якості та інформативності аудиторських висновків за наслідками обов'язкового аудиту.

*По-перше*, важливою умовою виступає якість законодавчих норм стосовно обов'язкового аудиту. Критерій якості (повноти) регулювання, на наш погляд, припускає, що законодавчий документ передбачає механізм дії кожної норми та чітко визначає права та обов'язки суб'єктів, урегульовує всі питання, які виникають в ході реалізації норми. Аналізуючи законодавчі та нормативні документи, які регламентують діяльність або статус суб'єктів господарювання, для яких проведення річного аудиту обов'язкове, слід звернути увагу на відсутність подібності у формах згадування про обов'язковість аудиту, а також на неповноту інформації. В більшості документів визначено об'єкт перевірки (наприклад, фінансова звітність, фінансовий стан), але інші елементи завдання не зазначаються, зокрема, мета, період, охоплений аудитом, тощо. Передбачається, можливо, що органи державного управління більш чітко викладуть вказані питання в інструкціях, які будуть роз'яснювати ці питання, але існуюча практика судових спорів доводить, що не можна важливі питання залишати без розгляду в основному законодавчому документі. Тому в таких законах слід обов'язково визначити мету, завдання та загальні вимоги до аудиторської перевірки в кожному конкретному випадку, з урахуванням інтересів реальних та потенційних осіб, яких може цікавити певна інформація.

*По-друге*, в нашій країні вимоги до аудиторської роботи, фактично, регламентуються лише Міжнародними стандартами аудиту, надання впевненості та етики, які до певної міри розпливчасті, хоча, безумовно, виступають первісним орієнтиром при розробці конкретних методик. Тому для кожного випадку обов'язкового аудиту відповідні органи державного управління за погодженням з Аудиторською палатою України повинні розробити типові загальну стратегію та план аудиту, або типові технічні завдання, як це передбачено в Цивільному кодексі України<sup>43</sup> для договорів на виконання науково-дослідних робіт (ст. 898 «Обов'язки

<sup>43</sup> Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>

замовника»), до складу яких, на наш погляд, необхідно віднести і договори на проведення аудиту, враховуючи його високоінтелектуальний та творчий характер. Типові загальна стратегія та програма аудиту (або технічне завдання) повинні містити мінімальний обов'язковий перелік етапів аудиту та аудиторських процедур для того, щоб усунути варіативність та забезпечити поінформованість суспільства про те, на що воно може розраховувати в результаті проведення обов'язкового аудиту.

*По-третє*, слід більш чітко викласти принципи вирішення окремих питань, особливо для випадків проведення обов'язкового аудиту, щодо яких у міжнародних стандартах аудиту відсутні конкретні методичні рішення, і це абсолютно обґрунтовано з точки зору можливих відмінностей у національному законодавстві (наприклад, при встановленні чітких методик оцінки рівня суттєвості, врахування вимог іншого законодавства, дотримання принципу безперервності діяльності та порядку висвітлення вказаних питань в аудиторському висновку тощо). До 2012 року додаткові питання обмежувалися висвітленням порядку розрахунку чистих активів та інших показників фінансового стану. У Вимогах до аудиторського висновку при розкритті інформації емітентами цінних паперів (крім емітентів облігацій місцевої позики), затверджених рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 29 вересня 2011 року №1360<sup>44</sup>, передбачена обов'язковість висвітлення в окремих параграфах думки стосовно такої допоміжної інформації:

- відповідності вартості чистих активів вимогам чинного законодавства;
- наявності суттєвих невідповідностей між фінансовою звітністю, що підлягала аудиту та іншою інформацією, що розкривається емітентом цінних паперів та подається до комісії разом з фінансовою звітністю;
- виконання значних правочинів (10 і більше відсотків вартості активів товариства за даними останньої річної фінансової звітності);
- стану корпоративного управління, у тому числі стану внутрішнього аудиту;
- ідентифікації та оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства.

На наш погляд, такі допоміжні питання, стосовно яких слід передбачити необхідність їх обов'язкового згадування в аудиторському висновку, слід дещо розширити та додати такі:

<sup>44</sup> 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 вересня 2011 року №1360 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1358-11>

- порядок розрахунку рівня суттєвості;
- порядок врахування законодавчих та нормативних актів при проведенні аудиту фінансової звітності та результати таких процедур;
- методика оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності та результати її проведення (висвітлення лише інформації про вартість чистих активів не дає повного уявлення про фінансовий стан підприємства);
- обсяг та методика оцінки ефективності внутрішнього контролю, яка включатиме, зокрема, і оцінку стану корпоративного управління, і ризики суттєвого викривлення звітності внаслідок шахрайства, її результати;
- методика оцінки відповідності використаної облікової політики, коректності облікових оцінок управлінського персоналу та її результати.

Розглянемо сутність даних проблемних питань.

#### *1. Рівень суттєвості*

Визначення рівня суттєвості з метою оцінки достовірності фінансової звітності становить важливу методологічну та практичну проблему аудиторської діяльності. Суттєвість — це найбільш значима категорія аудиту і застосовується як при плануванні, так і при проведенні аудиту, при оцінці впливу ідентифікованих викривлень на сам аудит та впливу не виправлених викривлень (за їх наявності) на фінансову звітність, а також при формуванні висновку у своєму звіті (п. 5 МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»<sup>45</sup>).

Аудиторський висновок, як і сама фінансова звітність, адресований різним користувачам: акціонерам, кредиторам, інвесторам, державним організаціям тощо. Будь-який з них повинен бути впевнений у значимості та достовірності представленої інформації, лише в цьому випадку вона може бути корисною для прийняття обґрунтованих фінансових та управлінських рішень. Аудит становить інструмент забезпечення інформаційної та економічної безпеки громадян, підприємницьких структур та держави, і особливо це стосується обов'язкового аудиту.

На нашу думку, очевидно те, що в державі, як у єдиному економічному просторі, критерії достовірності фінансової звітності повинні бути єдиними для всіх: для тих, хто її формує, для тих, хто її підтверджує, і для тих, хто приймає рішення на її основі. Але суспільство змушене покладатися на абсолютно різні методи визначення суттєвості при оцінці ступеня достовірності фінансової звітності, адже МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»<sup>46</sup> носить загальний характер, описує лише загальні вимоги, які висуваються до дій аудитора, не містить жодних практичних рекомендацій щодо рівня суттєвості та порядку його визначення.

<sup>45</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 331

<sup>46</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 329-337

У різних джерелах наводяться різні критерії рівня суттєвості, що застосовуються на практиці. Наприклад, Р. Адамс наводить витяги з інструкцій деяких аудиторських фірм (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

**Інструкції щодо суттєвості, які застосовуються на практиці<sup>47</sup>**

| Базисний показник для прийняття рішень | Фірма А          | Фірма В | Фірма С | Фірма D                                             |
|----------------------------------------|------------------|---------|---------|-----------------------------------------------------|
| Показники прибутків та збитків до:     |                  |         |         |                                                     |
| обороту                                | 0,5-1 %          | 2-4 %   | 0,5-1 % | 1 %                                                 |
| валового прибутку                      | Не розкривається |         |         | 5 %                                                 |
| прибутку до оподаткування              | 5-10 %           | 5-10 %  | 5-10 %  | 10 %                                                |
| Статті балансу до:                     |                  |         |         |                                                     |
| Загальної вартості активів             | 1-2 %            | 5-10 %  | 0,5-1 % | 1 % чистих активів<br>5 % величини оборотних коштів |

У підручнику Аренса А. та Лоббека Дж. в описі судових рішень міститься цікава згадка про суттєвість, але зазначено, що це одна з небагатьох справ в історії нашої професії, коли питання суттєвості підіймалося безпосередньо<sup>48</sup>. Помилка при розрахунку доходів на одну акцію склала 15 %, але, на превеликий подив, суд вирішив, що ця сума несуттєва. Можливо, причина цього висновку суду була прихована в тому, що протягом року значно виросли доходи — більш ніж на 25 %. Одночасно суд прийшов до висновку, що в балансі існували суттєві викривлення реального стану справ, оскільки коефіцієнт ліквідності (коефіцієнт покриття), визначений за його даними, склав 1,9 замість фактичного 1,6.

Аудитор незалежний у виборі методик перевірки, але відповідальний за виявлення суттєвих помилок та викривлень у фінансовій звітності. Саме з цієї причини аудитор повинен визначати рівень суттєвості самостійно, але повинні бути все ж такі певні обмеження щодо максимального її рівня. Особливо це стосується обов'язкових аудиторських перевірок, які здійснюються в інтересах широкого кола осіб. Адже необхідність проведення обов'язкового аудиту зумовлена такими обставинами, які з метою захисту прав та законних інтересів інших осіб та забезпечення економічної безпеки України вимагають встановлення підвищених гарантій достовірності фінансової звітності суб'єктів, що перевіряються, та їх фінансового стану.

Слід звернути увагу і на інший аспект проблеми. Як уже підкреслювалося в попередніх розділах, в основному, вченими пропонуються шляхи зменшення розриву в очікуваннях за допомогою посилення незалежності. Але, на наш погляд, розрив в очікуваннях, який можна подолати, полягає саме у встановленні чіткої методики визначення рівня суттєвості або навіть абсолютного її рівня. Отже, вважаємо за необхідне встановити однакові рівні суттєвості при проведенні обов'язкових аудиторських перевірок. З точки зору користувачів, це причинно обґрунтовані

<sup>47</sup> Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – с. 72

<sup>48</sup> Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – с. 121

очікування, з точки зору аудиторів — причинно необґрунтовані, які може і свідчать про недостатній рівень поваги до їх професійного судження, але, на наш погляд, ці очікування можна і доцільно врахувати.

Тим більше, що самі міжнародні стандарти аудиту не заперечують існування таких обмежень щодо професійного судження аудитора. Так, у пп. 1, 2 розділу «Особливості застосування в державному секторі» МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів» (стандарти видання 2007 року) зазначалося, що «Аудиторські повноваження можуть бути визначені конкретніше, ніж у приватному секторі, й охоплювати ширший спектр завдань та обсяг аудиту, ніж зазвичай застосовуваний до аудиту фінансових звітів суб'єктів господарювання приватного сектору. Повноваження і вимоги можуть також впливати на ступінь свободи дій аудитора під час встановлення суттєвості, доповіді про шахрайства та помилки, а також на форму аудиторського висновку»<sup>49</sup>.

Вважаємо за необхідне встановити однакові рівні суттєвості при проведенні обов'язкових аудиторських перевірок, передбачивши це у відповідних нормативних документах, що стосуються вимог щодо аудиторських висновків, які представляються в цих випадках.

При розробці порядку визначення рівня суттєвості аудиторська організація повинна керуватися таким:

- прагнути до зниження впливу суб'єктивізму на форму вираження аудиторської думки, виключивши індивідуалізм, необґрунтованість та упередженість;
- забезпечити однаковість принципів і розрахунків, що дозволить аудиторам з різним досвідом і підходами одержувати приблизно однакові результати перевірки;
- урахувати різноманіття умов господарювання економічних суб'єктів, які підлягають аудиту;
- забезпечити можливість раціонального та ефективного використання встановлюваного рівня суттєвості, як з позицій трудомісткості перевірки, так і з позицій надійної основи для прийняття рішень користувачами фінансової звітності;
- забезпечити несуперечність і можливість послідовного застосування встановленого рівня суттєвості на всіх етапах аудиторської перевірки;
- забезпечити простоту і ясність у висновках аудиторів, заснованих на застосуванні рівня суттєвості, які можуть вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Отже, основні проблеми, пов'язані з суттєвістю, полягають у тому, що, по-перше, вона встановлюється аудитором, а не користувачем фінансової звітності, а по-друге, існує значна варіація оцінок аудитором суттєвості — рішення одного можуть бути абсолютно несхожими на рішення іншого, тобто, одне й те саме викривлення різні аудитори можуть оцінювати кожний по-різному. Як відмічає Р. Адамс, основні проблеми, пов'язані з суттєвістю, полягають у тому, що, по-перше, вона встановлюється аудитором, а не користувачем аудиторського висновку (акціонером), який одночасно і користувач фінансової звітності, по-друге, дослідження доводять значну

<sup>49</sup> 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. – с. 237-238

варіацію оцінок аудитором суттєвості — рішення одного можуть бути абсолютно не-схожими на рішення іншого<sup>50</sup>.

На наш погляд, до проблем, пов'язаних із суттєвістю належить те, що виявлені викривлення ув'язуються все ж таки із самою фінансовою звітністю, а не з конкретними економічними рішеннями, які приймаються на її основі. Наприклад, якщо переоцінка основних засобів проведена неправильно, це може дати підстави для визнання фінансової звітності викривленою, але, можливо, аудитору слід врахувати той факт, чи вплине це викривлення на конкретні економічні рішення, які приймаються користувачами. Можливо, для банківської установи, яка видає кредит, це викривлення досить суттєве, а для потенційного інвестора, якого цікавить можливий прибуток, який, в принципі, не буде залежати від проведеної переоцінки — ні.

Для розробки коректної методики визначення рівня суттєвості аудиторській організації необхідно:

- визначити коло можливих користувачів фінансової звітності, достовірність якої підтверджує аудиторська організація. При цьому рекомендується враховувати обов'язковий та ініціативний характер аудиту, специфіку діяльності постійних клієнтів аудиторської організації, а також можливості проведення разових аудиторських перевірок;
- охарактеризувати мету та типи рішень, які можуть прийматися кожним із користувачів звітності на основі інформації, що міститься в ній;
- по кожному з можливих користувачів звітності описати критерії прийняття рішень, виділивши їхні граничні значення.

## *2. Встановлення обсягу врахування законодавчих та нормативних актів при проведенні аудиту фінансової звітності.*

При здійсненні аудиту фінансової звітності ця проблема виникає тому, що серед критеріїв оцінки достовірності фінансової звітності, які наведені в міжнародних стандартах аудиту, відсутній критерій «відповідність законодавству», під яким розуміють інші закони та нормативні акти, які не входять до концептуальної основи фінансової звітності. Існування окремого міжнародного стандарту аудиту 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»<sup>51</sup>, який входить до групи стандартів, що встановлюють загальні принципи аудиту та обов'язки сторін, з одного боку, вважається абсолютно логічним, але з іншого, викликає цілу низку питань при його докладному вивченні. Дана проблема надзвичайно важлива для українських суб'єктів господарювання, оскільки дотримання законодавчих та нормативних документів, особливо з питань оподаткування, спричинює значний вплив на визначення критеріїв оцінки фінансової звітності.

Наведемо простий приклад. Підприємство продало продукцію, яка не є продукцією власного виробництва, з оплатою у вигляді готівкових коштів на суму 200000 грн. Всі первинні документи (договір, товарно-транспортні накладні, прибутковий касовий ордер, довіреність тощо) були оформлені належним чином. Бухгалтерські записи також визначені вірно. Операції по відвантаженню продукції та отриманню грошових коштів відображено в належному звітному періоді. Всі вартісні вимірники, які стосуються даної операції визначені вірно. Проте, згідно зі статтею 3 Закону

<sup>50</sup> Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – с. 73

<sup>51</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 209-223

Україні «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»<sup>52</sup> суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють розрахункові операції в готівковій та/або безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг зобов'язані проводити розрахункові операції на повну суму покупки (надання послуг) через зареєстровані, опломбовані у встановленому порядку та переведені у фіскальний режим роботи реєстратори розрахункових операцій. Виняток становлять операції, які викладені в статті 9 даного закону, зокрема, операції при здійсненні торгівлі продукцією власного виробництва та наданні послуг підприємствами.

У даному випадку відбулася реалізація товару, який не є продукцією власного виробництва. За дане порушення відповідно до статті 17 даного закону передбачений штраф у п'ятикратному розмірі вартості проданих товарів. Таким чином, підприємство має ризик застосування до нього штрафу у сумі 1000000 грн. (200000 грн. \* 5).

Отже, який саме висновок слід видати аудиторю, якщо, в принципі, дана операція не викривила показники фінансової звітності, проте вона суперечить вимогам законодавчих документів, а підприємство має ризик застосування фінансових санкцій, але лише у випадку (!) перевірки податкової інспекції (за умови, що податкові інспектори знайдуть дане порушення!).

Міжнародні стандарти аудиту враховують існування значної специфіки в законодавстві різних країн. У МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»<sup>53</sup> особливим чином підкреслюється, що даний стандарт має загальний характер, тому очікується, що національні стандарти бухгалтерського обліку й аудиту будуть конкретніше визначати зв'язок законів та нормативних актів з аудиторською перевіркою. В Законі України «Про аудиторську діяльність»<sup>54</sup> такий чіткий зв'язок не встановлений. У даному законодавчому документі не виділені види аудиту, а тому відокремити законодавчі та нормативні документи, дотримання яких слід перевірити обов'язково, серед визначень аудиту та аудиторського висновку, практично, неможливо.

Майже в усіх питаннях щодо формування остаточної думки аудитора МСА 250 рекомендує звертатися до юридичної консультації. По-перше, така міжнародна практика не відповідає реаліям української практики, оскільки у своїй більшості аудитори виконують спеціальні завдання з перевірки дотримання нормативних актів та законодавства, а отже, достатньо кваліфіковані для визначення порушення законів та нормативних актів, по-друге, подібні юридичні консультації не розповсюджені в Україні. Тому українські аудитори змушені брати на себе набагато значимішу відповідальність, приймаючи рішення самостійно.

У нормах МСА 250 відсутня чіткість щодо вибору виду аудиторського висновку при виявленні факту невідповідності законам і нормативним актам, що потребує розробки пропозицій для конкретизації певних вимог. Слід звернути увагу на один факт, який не міститься у МСА 250, але стосується порядку формування аудиторського

<sup>52</sup> Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 6 липня 1995 року №265/95-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=265%2F95-%E2%F0>

<sup>53</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 209-223

<sup>54</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>



висновку та викладений в МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту». Оцінюючи достовірність подання інформації у фінансових звітах, аудитор повинен визначити, чи суттєва сукупність невикорисованих викривлень, що виявлені під час аудиту. У п. 8 МСА 450 наведені певні умови оцінки виявлених викривлень, які полягають у тому, що аудитор повинен своєчасно інформувати відповідний управлінський персонал про всі викривлення, що накопичилися під час аудиту, та вимагати виправлення цих викривлень<sup>55</sup>. Якщо управлінський персонал відмовляється виправляти деякі чи всі викривлення, а результати розширених аудиторських процедур не дають аудиторів змогу зробити висновок, що сукупність невикорисованих викривлень не є суттєвою, аудитор повинен розглянути питання про модифікацію думки у звіті незалежного аудитора відповідно до МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора». Внести зміни до фінансової звітності можна, якщо це стосується облікових оцінок, порядку відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Внести ж зміни, які стосуються порушень законів та нормативних актів у більшості випадків неможливо (див. приклад вище), а якщо вони будуть здійснені, це може бути кваліфіковано як економічний злочин внаслідок підробки документів.

У цілому ж, на наш погляд, розпливчастий характер МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» та посилання на національне законодавство перешкоджає його належному використанню та створює ситуацію, коли аудитор «закривають очі» на певні проблеми. Така ситуація потребує виправлення, оскільки необхідно все ж таки чітко визначити, що і як повинен перевіряти аудитор при аудиті фінансової звітності, який виконується відповідно до міжнародних стандартів аудиту. З метою подальшого розвитку аудиторської діяльності слід удосконалити діюче національне законодавство за такими напрямками:

- конкретизувати порядок урахування законів і нормативних актів при проведенні аудиту фінансової звітності і, в першу чергу, обов'язкового аудиту, чітко визначити перелік законів та нормативних актів, які впливають на визначення суттєвих сум та інформації, що розкриваються у фінансовій звітності суб'єктів господарювання, з урахуванням особливостей галузі та видів діяльності;
- конкретизувати порядок модифікації аудиторського висновку при виявленні невідповідностей законам і нормативним документам;
- визначитися з формулюваннями, які повинні використовуватися в аудиторському висновку при викладенні причин його модифікації у випадку порушень законів і нормативних актів, які не пов'язані з концептуальною основою фінансової звітності, з тим, щоб, з одного боку, врахувати інтереси користувачів аудиторського висновку, а з іншого, — забезпечити вимогу конфіденційності.

### *3. Розробка методики оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності, яка б усувала його двозначне сприйняття.*

Серед обов'язків аудитора, який виконує аудит фінансової звітності, — отримання доказів наявності у суб'єкта перевірки умов продовжувати власну діяльність, тобто проведення перевірки дотримання такого принципу підготовки фінансової звітності, як принцип безперервності діяльності.

<sup>55</sup> 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., Гік О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 390

У підручнику Р. Адамса «Аудит» зазначено, що аудитор стосовно цього питання може займати активну або пасивну позицію<sup>56</sup>. Активна позиція передбачає визнання аудитором факту, що статус діючого підприємства — це найважливіше, тому планування своєї роботи він має здійснити таким чином, щоб виявити усі проблеми, які мають відношення до даного питання. Пасивна позиція означає, що виконуються звичайні аудиторські процедури, і лише якщо аудитор буде занепокоєний отриманими аудиторськими доказами, здійснюється детальне дослідження питань, пов'язаних зі статусом діючого підприємства.

У Міжнародному стандарті аудиту (МСА) 570 «Безперервність»<sup>57</sup> передбачена активна позиція аудитора стосовно концепції діючого підприємства. Проте ця активна позиція є дещо специфічною, оскільки, як зазначено в п. 6 та 9 стандарту, мета аудитора полягає в отриманні достатніх та прийнятних аудиторських доказів щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності<sup>58</sup>. Отже, мова йде не про необхідність здійснення аудитором самостійної оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності, а про розгляд дій управлінського персоналу. Тому наступні параграфи МСА 570 (пп. 10-15<sup>59</sup>) присвячені саме обов'язкам управлінського персоналу, а безпосередньо методика оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності не пропонується.

І в МСФЗ «Подання фінансових звітів», і в МСА 570 виділено дві обставини, при дотриманні яких можна без детального аналізу дійти висновку про доречність безперервності, а управлінський персонал (і, відповідно, аудитор) може дати таку оцінку. До таких обставин відносять: наявність у минулому прибуткових операцій та відкритий доступ до фінансових ресурсів (Д8 МСА 570<sup>60</sup>).

Окремо зазначено, що аудитор не несе відповідальності за невиконання аналізу управлінським персоналом (Д8 МСА 570<sup>61</sup>). Також підкреслено, що аудитор не зобов'язаний розробляти процедури, за винятком запиту управлінському персоналу щодо тестування на наявність ознак подій чи обставин, які породжують значні сумніви щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі поза періодом, що оцінюється управлінським персоналом.

Відсутність оцінки управлінським персоналом здатності підприємства продовжувати свою діяльність, аналізу подій чи обставин поза періодом, який охоплений оцінкою управлінського персоналу, небажання збільшувати період, який охоплений оцінюванням, є факторами, які однозначно призводять до обмеження обсягу роботи аудитора, і тому повинні розглядатися як підстави для модифікації аудиторського

<sup>56</sup> Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. — с. 312

<sup>57</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 571-588

<sup>58</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 574-575

<sup>59</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 575-576

<sup>60</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 582-583

<sup>61</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 582

висновку, оскільки зазначено, що аудитор не зможе отримати достатні та прийнятні аудиторські докази використання даного припущення, такі як аудиторські докази існування планів, що впроваджуються управлінським персоналом, або існування інших пом'якшувальних чинників. Але в МСА 570 не зазначений чітко порядок такої модифікації. До того ж, затверджені методики оцінки безперервності діяльності підприємства відсутні, а існуючі методики оцінки фінансового стану та ймовірності банкрутства суттєво відрізняються, тому на більшості підприємств управлінський персонал не виконує такий аналіз, що, в принципі, більшою мірою становить проблему організації бухгалтерського обліку, а не аудиту. Але видавати умовно-позитивний чи негативний висновок через відсутність такої оцінки управлінського персоналу, як того вимагає МСА 570, — це не те, на що очікують користувачі аудиторського висновку.

На наш погляд, такі положення МСА 570 вимагають коригування з метою застосування їх у вітчизняній практиці, особливо при проведенні обов'язкового аудиту. Важливість даного питання підсилюється тим, що у вимогах до аудиторського висновку, розроблених відповідними відомствами, дане питання майже не розглядається, в найкращому випадку закріплюється вимога розрахувати декілька показників фінансового стану.

З метою подальшого розвитку аудиторської діяльності слід удосконалити діюче національне законодавство за такими напрямками:

- розробити рекомендації щодо оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності підприємства, закріпити обов'язковість здійснення аудитором самостійного дослідження здатності підприємства функціонувати безперервно і порядку висвітлення суттєвих невизначеностей у фінансових звітах, навіть за умови відсутності відповідної оцінки управлінського персоналу;
- конкретизувати порядок модифікації аудиторського висновку при виявленні невідповідностей та сумнівних обставин, пов'язаних зі статусом діючого підприємства;
- визначитися з формулюваннями, які повинні використовуватися в аудиторському висновку при викладенні причин його модифікації у випадку порушення принципу безперервності діяльності з тим, щоб, з одного боку, врахувати інтереси користувачів аудиторського висновку, а з іншого, — забезпечити вимогу конфіденційності.

#### *4. Висловлення думки не просто стосовно фінансових звітів, а й стосовно ефективності внутрішнього контролю.*

Міжнародні стандарти аудиту вимагають від аудитора висловлення думки лише стосовно того, чи справедливо і достовірно фінансові звіти відображають (або представляють достовірно в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан компанії ABC станом на 31 грудня 20X1 року, її фінансові результати та рух грошових коштів за рік .... (МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»<sup>62</sup>). Зазначається, що виконуючи оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів внаслідок шахрайства або помилок, аудитор розглядає ті аспекти внутрішнього контролю, що стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності для розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (п. 31 «б»

<sup>62</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 709

МСА 700<sup>63</sup>). Проте і в МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», і в інших МСА підкреслюється, що національне законодавство може вимагати надання висновку стосовно ефективності внутрішнього контролю.

Зміна цілей аудиту на сучасний момент найяскравіше прослідковується лише на прикладі США. Про внутрішній контроль як про обов'язковий елемент системи управління почала йти мова у зв'язку з появою Закону Сарбейнса-Окслі (SOX) 2002 року<sup>64</sup>, який став реакцією на скандали, пов'язані з махінацією у звітності, в тому числі і відома справа корпорації ENRON.

Відповідно до закону Сарбейнса-Окслі з метою захисту інвесторів та суспільних інтересів шляхом забезпечення інформативності, достовірності та незалежності аудиторських висновків була створена Рада, мета якої — нагляд за аудиторами публічних компаній (компаній, акції яких вільно продаються та купуються на фондових біржах) — Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB, офіційний сайт — <http://www.pcaobus.org>). PCAOB разом з Комісією з цінних паперів та бірж (SEC — Securities and Exchange Commissions) були розроблені і введені в дію аудиторські стандарти та правила, які повинні бути застосовані аудиторами при перевірці фінансової звітності публічних компаній (режим доступу до стандартів — [http://www.pcaobus.org/Standards/Standards\\_and\\_Related\\_Rules/index.aspx](http://www.pcaobus.org/Standards/Standards_and_Related_Rules/index.aspx)). Вони не замінюють у повному обсязі стандарти, видані Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів — American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), а точніше, його Радою зі стандартів аудиту (Auditing Standards Board — ASB) (офіційний сайт та режим доступу до стандартів — <http://www.aicpa.org>). Додатково розроблені стандарти, які стосуються саме поглибленого вивчення окремих питань, в основному, системи внутрішнього контролю. Даним законом передбачена (крім іншого) наявність у публічної компанії завіреного аудитором звіту про діяльність її системи внутрішнього контролю. В цьому аспекті стандарти вимагають не лише констатувати в аудиторському висновку ефективність функціонування цієї системи, а й надати висновки щодо виправлення недоліків, які були виявлені раніше.

*5. Висловлення думки стосовно оцінки відповідності використаної облікової політики, коректності облікових оцінок управлінського персоналу.*

Факти фінансово-господарської діяльності відображаються в обліку за допомогою певного бухгалтерського запису, якому відповідає певна оцінка даного факту. Методологія бухгалтерського обліку, яка застосовується для відображення даного факту, в принципі, становить результат домовленості осіб — користувачів бухгалтерської інформації та фінансової звітності. Завжди існує кілька варіантів надання фактів фінансово-господарської діяльності в бухгалтерському обліку, які логічно рівноцінні. На практиці кількість таких варіантів обмежується рамками, що встановлені нормативними документами. У деяких випадках нормативні акти передбачають один можливий варіант бухгалтерської інтерпретації факту фінансово-господарської діяльності, в інших — декілька можливих варіантів, вибір одного з яких формує облікову політику.

Отже, законодавство щодо підготовки фінансової звітності відіграє важливу роль у теорії та практиці аудиту. Р. Адамс зазначає, що «чим точніше сформульовані вимоги

<sup>63</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 690-691

<sup>64</sup> Sarbanes-Oxley Act [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxley\\_Act\\_of\\_2002.pdf](http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf)

законодавства щодо подання даних фінансової звітності, тим простіше аудиторю виконати подібний огляд. Якщо ж формулювання вимог нечітке, то існує значна ймовірність виникнення конфліктів між клієнтом та аудитором»<sup>65</sup>.

Серед основних постулатів аудиту Р.К. Маутца та Г.А. Шарафа є такий постулат: «Постійне дотримання загальноприйнятих принципів обліку дозволяє мати об'єктивне уявлення про фінансовий стан та результати господарської діяльності». Сутність даного постулату зводиться до наступного. Для того, щоб аудитор міг зробити висновок про об'єктивність фінансової звітності (як «вірної та об'єктивної» або «представленої об'єктивно»), він повинен мати певний стандарт або зразок для роботи. Стандарти бухгалтерського обліку самі по собі не є вичерпними, деякі рішення у сфері облікової політики в них не відображені або ж пропонуються альтернативні рішення. Проте, в цих випадках починає діяти фундаментальна концепція, згідно з якою будь-яка облікова політика повинна застосовуватися послідовно, оскільки лише в такому разі звітність може містити достовірну інформацію.

Але в МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» більш детально розглядаються складові такої оцінки (пп. 13-15), яка повинна містити:

1) розгляд якісних аспектів існуючих у суб'єкта господарювання практик обліку, в тому числі ознак упередженості суджень управлінського персоналу (п. 12), для чого аудитор повинен оцінити:

- чи забезпечує фінансова звітність адекватні розкриття суттєвих облікових політик, які були обрані та застосовані (п. 13 «а»);
- чи обрані та застосовані облікові політики відповідають застосовній концептуальній основі фінансової звітності та є належними (п. 13 «б»);
- чи є обґрунтованими облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом (п. 13 «в»);
- чи є інформація, подана у фінансовій звітності, доречною, достовірною, порівнюваною і зрозумілою (п. 13 «г»);
- 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 (п. 13 «г»);
- чи є належною термінологія, що використовується у фінансовій звітності, включаючи назву кожного фінансового звіту (п. 13 «д»).

2) чи забезпечено достовірне подання фінансової звітності, яке включає розгляд таких аспектів (п. 14):

- загального подання, структури і змісту фінансової звітності (п. 14 «а»);
- чи подає фінансова звітність, включаючи пов'язані примітки, основні операції та події так, щоб забезпечити достовірне подання (п. 14 «б»).

3) чи зроблено у фінансовій звітності адекватне посилання на застосовну концептуальну основу фінансової звітності або її описання (п. 15)<sup>66</sup>.

Отже, з одного боку облікова політика — це основа складання фінансової звітності, з іншого — елемент, який повинен бути вивчений аудитором при аудиті фінансової звітності. Враховуючи наявність альтернативних варіантів щодо її формування,

<sup>65</sup> Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – с. 231

<sup>66</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 687-688

для аудитора важливо визначитися з такими питаннями: що слід розуміти під обліковою політикою, якими повинні бути критерії її оцінки, що повинно бути необхідним об'єктом перевірки при здійсненні аудиту фінансової звітності, яким чином оцінка облікової політики може вплинути на остаточні висновки аудитора, враховуючи вимоги МСА, які в даному випадку такі.

Визначаючи порядок оцінки облікової політики у процесі аудиту фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, необхідно чітко уявляти зміст кожного етапу. Основу міжнародних стандартів аудиту складають системоорієнтований підхід та підхід, що базується на оцінці аудиторського ризику. Даним питанням присвячена група стандартів 300-499 «Оцінка ризиків та відповідь на ризики», особливе значення мають МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень»<sup>67</sup>, МСА 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків»<sup>68</sup>. Саме на етапі дослідження суб'єкта господарювання та планування аудиторської перевірки аудитору рекомендують здійснити оцінку облікової політики підприємства.

У МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень» підкреслено, що аудитору слід сформулювати таке розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю, яке буде достатнім для визначення та оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів у результаті шахрайства або помилки, а також для розробки і впровадження дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення (п. 3 МСА 315<sup>69</sup>). Розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища складається з розуміння декількох аспектів, серед яких окремо виділено вибір і застосування суб'єктом господарювання облікової політики, включаючи причини для внесення змін до неї (п. 11 «в» МСА 315<sup>70</sup>). Розуміння вибору та застосування суб'єктом господарювання варіантів облікової політики може охоплювати такі питання:

- методи, які використовує суб'єкт господарювання для обліку важливих і незвичайних операцій;
- вплив важливих варіантів облікової політики у суперечливих або зростаючих сферах, стосовно яких немає офіційних керівних настанов та згоди;
- зміни у варіантах облікової політики суб'єкта господарювання;
- стандарти фінансової звітності, закони та нормативні акти, які є новими для суб'єкта господарювання, інформація про те, коли та як суб'єкт господарювання прийматиме такі вимоги.

У додатку 2 до МСА 315<sup>71</sup> наведені приклади умови та названі події, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення, зокрема, суттєві операції зі зв'язаними сторонами, нестача персоналу з належним знанням бухгалтерського обліку і з нале-

<sup>67</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 276-328

<sup>68</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 338-361

<sup>69</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 277

<sup>70</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 279

<sup>71</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 327-328

жними навичками підготовки фінансових звітів, установка суттєвих нових систем інформаційних технологій, пов'язаних з фінансовою звітністю, операції, які обліковуються за вказівкою управлінського персоналу, наприклад, рефінансування боргу, застосування нових положень бухгалтерського обліку, облікові оцінки, які вимагають складних підрахунків, події або операції, які передбачають суттєву неточність оцінок, в тому числі облікових оцінок, очікувані зміни в законодавстві або умовні зобов'язання, наприклад, гарантії на реалізовану продукцію, фінансові гарантії та заходи для збереження довкілля (з усіх перелічених умов та подій, які наведені в додатку 2 до МСА 315, нами свідомо відібрані ті, які певним чином пов'язані з обліковою політикою).

Аудитор обов'язково повинен дійти до розуміння вибору і застосування облікової політики суб'єкта господарювання, визначити чи ця політика прийнятна для його бізнесу, чи відповідає вона застосованій концептуальній основі фінансової звітності та обліковій політиці, які застосовуються у відповідній галузі. Таке розуміння охоплює методи, які застосовуються суб'єктом господарювання в обліку суттєвих та незвичайних операцій, вплив суттєвої облікової політики в суперечливих або нових сферах, стосовно яких ще не існує належних рекомендацій або узгодженості, зміни в обліковій політиці суб'єкта господарювання. Аудитор також повинен визначити стандарти фінансової звітності і нормативні акти, які є новими для суб'єкта господарювання, розглянути, коли і як суб'єкт господарювання запровадить ці рекомендації. Якщо суб'єкт господарювання змінює суттєву облікову політику або методи її застосування, аудитор повинен вивчити причини такої зміни, а також належність та відповідність вимогам застосованої концептуальної основи фінансової звітності.

Отже, аудитору необхідно встановити відповідність облікової політики підприємства нормативним законодавчим документам, а також характеру та масштабам його діяльності. Подання фінансових звітів відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності включає відповідне розкриття суттєвих питань. У примітках до фінансової звітності відповідно до п. 25 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»<sup>72</sup> обов'язково слід розкривати облікову політику підприємства. Аудитор повинен визначити належність розкриття суб'єктом господарювання конкретних питань щодо облікової політики.

На практиці можуть мати місце кілька ситуацій, які виникають у результаті можливих відповідей на такі питання:

1. Чи існує на підприємстві наказ про облікову політику, тобто, чи здійснено свідомий вибір серед альтернативних варіантів обліку?

2. Чи відповідають положення наказу про облікову політику вимогам нормативних документів?

3. Чи відповідають обрані альтернативні варіанти обліку особливостям діяльності підприємства, тобто, чи дозволяють вони найоб'єктивніше відображати активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати підприємства?

Розуміння вибору облікової політики та оцінка її відповідності бізнесу клієнта — це складний процес, який значною мірою залежить від суб'єктивних оцінок. Діючі нормативні документи, які визначають порядок ведення бухгалтерського обліку, містять низку альтернативних методів, які спроможні підприємство перетворити з прибуткового у збиткове. Наприклад, підприємство обрало для нарахування зносу по транспортних засобах прямолінійний метод нарахування амортизації та

<sup>72</sup> Бухгалтерський облік. Хрестоматія [Текст]: збірник систематизованого законодавства / укл. І.О. Назарбаєва, Н.М. Тарасова; засн. ПраТ «Бліц-Інформ». Вид. 5-е, перероб. — К.: Бліц-Інформ, 2012. — Вип. 1. — с. 30

встановило строк корисної експлуатації, наприклад, два роки. Яким чином повинен відреагувати аудитор? Порушення норм положень (стандартів) бухгалтерського обліку відсутні, тому і підстав для сумнівів у достовірності фінансової звітності в аудитора бути не може, хоча такий строк експлуатації жодним уявленням про доцільність та ефективність не відповідає.

У принципі, міжнародні стандарти аудиту не містять опису більш конкретних процедур перевірки облікової політики, що цілком логічно, адже, незважаючи на широке застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, національні законодавства країн суттєво різняться, а тому не може бути якихось остаточних рішень. Проте, в Міжнародних стандартах аудиту існує окремий стандарт 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»<sup>73</sup>, який тісно пов'язаний з перевіркою положень наказу про облікову політику. Під обліковою оцінкою розуміється попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами (п. 3 ПСБО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»<sup>74</sup>), внаслідок невизначеності господарської діяльності. Об'єктом таких оцінок, звичайно, виступає сумнівна дебіторська заборгованість, знецінення запасів, термін корисного використання та ліквідаційна вартість основних засобів, забезпечення гарантійних зобов'язань, період відстрочення витрат і доходів тощо. Такі облікові оцінки базуються на судженнях управлінського персоналу підприємства.

Перевіряючи облікову оцінку, аудитор повинен обрати один підхід або поєднання таких підходів: огляд і тестування процесу, що використовується управлінським персоналом для оцінювання, використання незалежної оцінки для порівняння з тією, що була підготовлена управлінським персоналом, огляд подальших подій, які підтверджують отримані оцінки. Кроки, які здійснюють, оглядаючи та тестуючи процес, що використовується управлінським персоналом, охоплюють оцінку даних і розгляд припущень, на яких ґрунтується оцінка, перевірку розрахунків, що виконуються при оцінюванні, порівняння облікових оцінок, отриманих у попередні періоди, з фактичними результатами тих періодів (за можливості), розгляд процедур затвердження управлінського персоналу (п. 13 МСА 540<sup>75</sup>).

Через невизначеності, що властиві попередній оцінці, оцінювання розбіжностей може бути складнішим, ніж в інших компонентах аудиторської перевірки. Коли існує розбіжність між попередньою аудиторською оцінкою суми, яка підтверджена наявними аудиторськими доказами і попередньо оціненою сумою, включеною до фінансових звітів, розбіжність обґрунтована, наприклад, через те, що сума у фінансових звітах відповідає діапазонаві прийнятних результатів, вона може не потребувати коригування. Однак, якщо аудитор вважає, що розбіжність не обґрунтована, він повинен запропонувати управлінському персоналу переглянути попередню оцінку. Якщо управлінський персонал відмовляється переглянути попередню оцінку, розбіжність вважається викривленням і розглядається разом з іншими викривленнями при оцінюванні суттєвості впливу на фінансові звіти. Аудитор повинен також розглянути, чи є така тенден-

<sup>73</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 482-529

<sup>74</sup> Бухгалтерський облік. Хрестоматія [Текст]: збірник систематизованого законодавства / укл. І.О. Назарбаєва, Н.М. Тарасова; засн. ПрАТ «Бліц-Інформ». Вид. 5-е, перероб. – К.: Бліц-Інформ, 2012.– Вип. 1. – с. 28

<sup>75</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 487-488



ція, що окремі допущені обґрунтовані розбіжності суттєво впливають на фінансові звіти, за таких обставин аудитор повинен оцінити облікові оцінки в сукупності.

В МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» підкреслюється, що розглядаючи якісні аспекти існуючих у суб'єкта господарювання практик обліку, аудитор може дізнатися про можливу упередженість суджень, зроблених управлінським персоналом (Д2)<sup>76</sup>. Підкреслено, що самі ознаки можливої упередженості управлінського персоналу не є викривленнями для цілей формулювання висновку щодо обґрунтованості окремих облікових оцінок, проте вони можуть впливати на оцінку аудитором наявності суттєвих викривлень у фінансовій звітності в цілому (Д3)<sup>77</sup>.

Отже, при аудиті фінансової звітності перевірка облікової політики повинна розглядатися з таких аспектів. По-перше, наказ про облікову політику — це джерело отримання інформації про суб'єкт, який підлягає аудиту. Але при його вивченні позиція аудитора не може бути пасивною, адже МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень» вимагає від аудитора розуміння вибору і застосування облікової політики суб'єкта господарювання, визначення, чи ця політика відповідна для його бізнесу, чи відповідає вона застосованій концептуальній основі фінансової звітності та обліковій політиці, які використовуються у відповідній галузі. По-друге, у примітках до фінансової звітності відповідно до п. 25 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» обов'язково слід розкривати облікову політику підприємства, а тому аудитор повинен визначити належність розкриття суб'єктом господарювання конкретних питань щодо облікової політики. Отже, достовірною слід вважати фінансову звітність підприємства, яка відповідає концептуальній основі фінансової звітності та обліковій політиці підприємства, положення якої не суперечать вимогам нормативних та законодавчих документів, розкриті, роз'яснені та обґрунтовані в примітках до фінансової звітності. На наш погляд, значення має не стільки те, який метод обліку був обраний (завжди існує декілька можливих варіантів), якщо він відповідає вимогам стандартів бухгалтерського обліку та іншим нормативним документам, а поінформованість користувача звітності про методологію обліку, яка застосовувалася у звітному періоді.

З цих позицій вважаємо, що відсутність вимог в МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»<sup>78</sup> щодо включення пояснювальних параграфів стосовно ознак можливості упередженості управлінського персоналу при здійсненні облікових оцінок знижує інформативність аудиторського звіту. На наш погляд, аудитору необхідно уважно підходити до аналізу положень наказу про облікову політику. Відібравши його положення, щодо яких у аудитора виникають певні сумніви, їх слід класифікувати на такі, до яких повинна бути просто повернута увага користувачів фінансової звітності та аудиторського висновку, та такі, які повинні бути додатково перевірені у відповідності із МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації». Адже в кінцевому підсумку аудитор повинен висловити у звіті думку стосовно

<sup>76</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 694-695

<sup>77</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 695

<sup>78</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 743-754

обґрунтованості обраних та застосованих облікової політики та облікових оцінок, а слово «обґрунтованість», як і «суттєвість», є надто загальним.

Слід підкреслити важливість встановлення таких єдиних методик саме для обов'язкового аудиту, адже у випадку ініціативного аудиту його результати розповсюджуються серед обмеженого кола користувачів, а при обов'язковому аудиту коло користувачів практично необмежене, а тому необхідно дотримуватися однієї з основних якісних характеристик інформації — співставності. Виходячи з того, що аудит є елементом, який забезпечує певний рівень інформаційної безпеки як окремих суб'єктів, так і суспільства в цілому, слід враховувати, що представлена ним інформація повинна відповідати певним критеріям, які, зазвичай, висуваються в цьому випадку (тобто, до інформації, яка використовується для аналізу та прийняття рішень), серед яких слід виділити співставність. Представлені результати аудиту (аудиторські висновки) повинні давати можливість у певному обсязі порівнювати результати аудиту різних суб'єктів господарювання, що можливо лише при наявності однакових критеріїв оцінки якісного та кількісного рівня суттєвості. При цьому під кількісним рівнем розуміємо абсолютний або відносний рівень помилки у грошовому вираженні, а під якісним — ступінь урахування інших законів та нормативних актів, порядок оцінки коректності облікових оцінок управлінського персоналу та відповідності використаної облікової політики, порядок оцінки ефективності внутрішнього контролю та дотримання принципу безперервності діяльності.

Тим більше, що встановлення чітких критеріїв становить вимогу і самих Міжнародних стандартів аудиту, огляду та надання впевненості. Підкреслюється важливість, а точніше обов'язковість, наявності критеріїв оцінки для віднесення певної роботи, проведеної аудитором, до складу завдань з надання впевненості, адже критерії потрібні для прийняття не-суперечливої оцінки або вимірювання предмета в контексті професійного судження. За відсутності системи відліку, що їй задають відповідні критерії, будь-який висновок може піддаватися різним тлумаченням та неправильному розумінню (п. 35 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості<sup>79</sup>).

Певним кроком у вирішенні даної проблеми стали вимоги Закону України «Про акціонерні товариства»<sup>80</sup>, в якому зазначено, що висновок аудитора, крім даних, передбачених законодавством про аудиторську дія-

<sup>79</sup> Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 2 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зєніна О.О., Гік О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 14

<sup>80</sup> Закон України «Про акціонерні товариства» від 17 вересня 2008 року №514-ХІV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=514-17>

льність, повинен містити інформацію про факти порушення законодавства під час провадження фінансово-господарської діяльності, а також встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та звітності.

*Четвертий і найважливіший аспект:* яким чином аудиторі слід висловлювати думку стосовно проведеної ним оцінки дотримання законодавства, принципу безперервності, функціонування системи внутрішнього контролю, облікової політики та облікових оцінок, адже шляхів вирішення може бути два. Перший, коли в звіті незалежного аудитора висловлюється єдина думка з урахуванням перевірки і фінансової звітності, і всіх викладених вище питань. Другий, коли окремо висловлюється думка стосовно перевіреної фінансової звітності та в окремих пояснювальних параграфах результати оцінки кожного з перерахованих вище елементів. На наше переконання, другий шлях більш логічний та обґрунтований, тим більше, що він дозволений міжнародними стандартами аудиту, якщо такими є вимоги національного законодавства.

Коли аудитор описує іншу відповідальність в аудиторському звіті щодо фінансової звітності, яка має значення додатковою стосовно до визначеної міжнародними стандартами аудиту відповідальності аудитора за надання звіту щодо фінансової звітності, то така інша відповідальність звіту аудитора щодо звітності повинна розглядатися в окремому розділі аудиторського звіту, що має підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів» або «Звіт про інші правові та регуляторні вимоги», або ж в інший спосіб згідно зі змістом розділу, який повинен подаватися після «Звіту щодо фінансової звітності» (пп. 38-39 МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»<sup>81</sup>).

У деяких юрисдикціях на аудитора може бути покладена відповідальність за надання звітів з інших питань, яка буде додатковою стосовно до відповідальності аудитора в рамках стандартів аудиту за надання звіту щодо фінансової звітності. Наприклад, від аудитора може вимагатися надання звіту з окремих питань, якщо вони привернули його увагу в ході аудиту фінансової звітності, або виконати конкретні додаткові процедури чи висловити думку з конкретних питань, таких, як адекватність облікових книг та записів. Стандарти аудиту в конкретній юрисдикції часто містять рекомендації, які стосуються додаткової відповідальності аудитора щодо звітності в такій юрисдикції (Д34 МСА 700<sup>82</sup>). У деяких випадках відповідні законодавчі чи нормативні акти можуть вимагати від аудитора або дозволяти йому повідомляти про зазначену іншу відповідальність в аудиторському звіті щодо фінансової звітності. В інших випадках від аудитора може вимагатися або надаватися дозвіл повідомляти про неї в окремому звіті (Д35 МСА 700<sup>83</sup>). Зазначена інша відповідальність щодо звітності розглядається в окремому розділі аудиторського звіту для того, щоб чітко розме-

<sup>81</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 692

<sup>82</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 702

<sup>83</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 702

жувати її та відповідальність аудитора згідно з МСА за надання звіту щодо фінансової звітності. Там, де доречно, цей розділ може містити опис змісту іншої відповідальності аудитора щодо звітності в окремому параграфі (або параграфах) під окремим підзаголовком (або підзаголовками) (Д36 МСА 700<sup>84</sup>).

З іншого боку, необхідно зважати на той факт, що інформація, відображена у фінансовій звітності та аудиторському висновку, — це дані підприємства, які стануть загальновідомими, зокрема, державним органам, конкурентам тощо. Це зумовлює необхідність пошуку так званої «золотої середини». Отже, фінансова звітність та аудиторський висновок повинні бути складені таким чином, щоб вони врівноважували необхідність задоволення інформаційних потреб та певний рівень інформаційної безпеки підприємства, тобто, захисту його комерційних таємниць. Надаючи будь-яку інформацію в аудиторському висновку, необхідно, з одного боку, керуватися критерієм суттєвості (не приховуючи вирішальних факторів), а з іншого — не обтяжувати його надлишковими подробицями. Крім того, важливо пам'ятати, що основний користувач фінансової звітності — інвестор, тому і категорію суттєвості інформації слід розглядати з цієї точки зору. Критерій якості аудиторського висновку можна представити таким чином (рис. 5.3).

Отже, необхідність проведення обов'язкового аудиту виникає в тих випадках, коли держава вважає за необхідне захистити інформаційні права та законні інтереси певних осіб в отриманні достовірної інформації про діяльність окремих суб'єктів. Забезпечення суспільної контрольованості таких суб'єктів господарської діяльності, встановлення підвищених гарантій достовірності їх фінансової звітності та стійкості фінансового стану шляхом проведення обов'язкового аудиту — важливий чинник забезпечення належного рівня економічної безпеки держави.

| <b>РІВНОВАГА</b>                                                                              |            |                                                                                   |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-----------------------------------------------------------------------------------|
| <i>перевантаженням фінансових звітів та надмірно докладними даними аудиторського висновку</i> | <b>між</b> | <i>неясністю інформації внаслідок її надмірного узагальнення</i>                  |
| <i>необхідністю задоволення інформаційних потреб користувачів</i>                             |            | <i>необхідністю захисту певного рівня інформаційної безпеки підприємства</i>      |
| <i>необхідністю дотримання вимог міжнародних стандартів аудиту</i>                            |            | <i>необхідністю введення додаткових вимог та розробки додаткових рекомендацій</i> |

*Рис. 5.3. Критерії якості аудиторського висновку, який складається за наслідками обов'язкових аудиторських перевірок*

<sup>84</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 702-703

Виходячи з того, що проведення обов'язкового аудиту спрямоване на захист суспільних інтересів, у законодавчих та нормативних документах можуть (і повинні) встановлюватися більш ширші завдання, які виходитимуть за межі вимог діючих міжнародних стандартів аудиту, але повинні бути розглянуті аудитором при проведенні обов'язкового аудиту.

На наш погляд, обов'язковий аудит на сучасному етапі соціально-економічного розвитку країни виконує просто функцію певного дисциплінуючого елемента. Але проблеми, пов'язані з обов'язковим аудитом, актуальні як для самих аудиторів при визначенні умов його проведення, так і для економічних суб'єктів при визначенні та уточненні критеріїв його проведення, а також для широкого кола користувачів фінансової інформації, що зацікавлені в наявності гарантій її достовірності та повноти. З метою виправлення цієї ситуації при використанні такого інституту, як обов'язковий аудит, слід підвищену увагу приділити таким питанням, як мета, завдання та вимоги до аудиторської перевірки в кожному конкретному випадку, з обов'язковим урахуванням інтересів реальних та потенційних осіб, яких може цікавити певна інформація.

## **5.2. Особливі вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит**

Обов'язковий аудит — це аудиторська перевірка, яка здійснюється відносно окремих суб'єктів господарювання, критерії вибору яких та строки проведення аудиту безпосередньо встановлюються державними правовими актами. Потреба проведення обов'язкового аудиту виникає в тих випадках, коли держава вважає за необхідне захистити інформаційні права та законні інтереси певних осіб в отриманні достовірної інформації про діяльність окремих суб'єктів. Забезпечення суспільної контрольованості таких суб'єктів господарської діяльності, встановлення підвищених гарантій достовірності їх фінансової звітності та стійкості фінансового стану шляхом проведення обов'язкового аудиту — це важливий чинник дотримання економічної безпеки держави.

У законодавстві Європейського Співтовариства обов'язковість проведення аудиту передбачена для «суб'єктів суспільного інтересу», до яких віднесено підприємства, які становлять значний суспільний інтерес внаслідок таких факторів: вид бізнесу, обсяг діяльності, чисельність працюючих, корпоративний статус, що передбачає наявність значної кількості акціонерів<sup>85</sup>. Випадки обов'язкового аудиту в Україні передбачені статтею

<sup>85</sup> Commission Recommendation of 16 May 2002 2002/590/EC «Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles» [Електронний ресурс]. – Режим доступу – <http://eur-lex.europa.net/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:EN:PDF>

8 Закону України «Про аудиторську діяльність»<sup>86</sup> і стосуються, в першу чергу, суб'єктів господарювання, фінансова звітність яких підлягає оприлюдненню, що, у свою чергу, зумовлено специфікою їх організаційно-правової форми (приватні (відкриті) акціонерні товариства) та характером їх функцій (банківські установи, кредитні та страхові організації, недержавні пенсійні фонди, біржі, інвестиційні фонди тощо), що відповідає вимогам європейського законодавства.

Але тут постає інша проблема. Той факт, що необхідність аудиту в певних випадках встановлена законодавством, а не бажаннями управлінського персоналу чи власників суб'єктів господарювання, має як свої причини, так і певні наслідки як для аудиторів, так і для економічних суб'єктів. Оскільки суб'єкти суспільного інтересу значно помітніші та економічно важливіші, то до них мають застосовуватися суворіші вимоги, якщо йдеться про обов'язковий аудит їх фінансової звітності. З іншого боку, для аудиторських фірм проведення обов'язкового аудиту — не дарунок, а, навпаки, обов'язок, оскільки до них повинні застосовуватися значно суворіші вимоги та обмеження.

Дослідження в цій сфері досить фрагментарні, а проблемам підвищення якості обов'язкового аудиту шляхом встановлення додаткових, більш суворих вимог увага практично не приділяється. Серед публікацій, в яких більш детально розглянуті особливості обов'язкового аудиту, слід виділити підручник «Аудит» за редакцією проф. В.І. Подольського, в якому охарактеризовані загальні обов'язки аудиторської організації та економічного суб'єкта при проведенні обов'язкового аудиту<sup>87</sup>. До обов'язків аудиторської організації віднесено таке:

- обов'язкова аудиторська перевірка, на відміну від перевірки за спеціальним аудиторським завданням, може бути лише комплексною та охоплювати всі сфери діяльності підприємства, всі розділи та рахунки бухгалтерського обліку, всі види майна, оцінку діяльності усіх філіалів, підрозділів та представництв економічного суб'єкта;
- обов'язкова аудиторська перевірка вимагає від аудитора однозначного висновку — чи можна та в якій мірі покладатися на інформацію, що міститься у наданій фінансовій звітності;
- при обов'язковій аудиторській перевірці необхідне застосування (дотримання) усіх правил (стандартів) аудиту, які визначають дії аудитора в конкретних ситуаціях, що виникають під час проведення аудиту.

<sup>86</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

<sup>87</sup> Аудит: учебник для вузов / [В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.]; Под ред. проф. В.И. Подольского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – с. 63

Поряд з цим на керівництво економічного суб'єкта покладаються також певні обов'язки, які полягають у таких моментах:

- на відміну від перевірки за спеціальним аудиторським завданням, коли замовник в особі керівника економічного суб'єкта може сам визначати коло питань, з яких він потребує допомоги аудитора, при обов'язковій аудиторській перевірці не може бути ніяких обмежень щодо тематики перевірки;
- отримавши аудиторський висновок за результатами обов'язкової аудиторської перевірки, керівництво економічного суб'єкта не може не ознайомити з підсумковою частиною всіх бажаних;
- отримавши перелік помилок та порушень, виявлених аудитором у ході проведення обов'язкової аудиторської перевірки, а також рекомендації щодо їх усунення, керівництво економічного суб'єкта не може обмежитися тим, що візьме їх до відома, воно зобов'язане вжити заходів щодо їх виправлення.

Зміст перелічених вище обов'язків, на наш погляд, формує відправну точку для дослідження заявленого питання, хоча серед них мають місце і дещо сумнівні твердження, зокрема, про обов'язковість виправлення помилок.

В економічній літературі зустрічаються і більш категоричні вимоги. Так, російський юрист Дедов Д., враховуючи те, що аудит є не послугою, а скоріше функцією публічного характеру, як один із заходів щодо усунення конфлікту у сфері незалежності висуває таку вимогу: аудиторська фірма не повинна отримувати винагороду за аудит (у контексті подальших пояснень мається на увазі — прибуток), клієнт повинен компенсувати аудиторській фірмі її витрати на проведення аудиту, оскільки основним джерелом доходів для аудиторської фірми повинні бути всі інші послуги, крім аудиту, які надаються іншим компаніям, а не клієнтові з аудиту<sup>88</sup>. Таке положення, на думку дослідника, становить відповідне обмеження діяльності аудиторів, що спрямоване на захист публічних інтересів, оскільки повністю знімає питання конфлікту інтересів.

Наприклад, у Російській Федерації існують такі обмеження щодо суб'єктів аудиторської діяльності, яким дозволено здійснювати обов'язкові аудиторські перевірки. Зазначається, що ці вимоги спрямовані на захист конституційно значимих цінностей та досягнення балансу приватних і публічних інтересів, не торкаються самої сутності конституційних гарантій захисту власності та майна, свободи підприємницької та іншої, не забороненої законом, діяльності та свободи договорів учасників цивільного обороту. Сутність вимог полягає у таких моментах:

1. Обов'язковий аудит може виконувати лише аудиторська організація, у штаті якої не менше п'яти аудиторів, отже, забороняється проводити аудит аудиторам — приват-

<sup>88</sup> Дедов Д.И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. 225-226

ним підприємцям. Ця вимога зумовлена необхідністю забезпечити обов'язкову аудиторську перевірку належного обсягу та якості, повинна гарантуватися відповідними стандартами аудиторської діяльності, обов'язком аудиторської організації страхувати ризик відповідальності за порушення договору, а також виконання покладених на певний виконавчий орган функцій державного регулювання аудиторської діяльності, в тому числі за допомогою засобів контролю (система перевірки якості роботи аудиторських підприємств зовнішніми перевіряючими, ліцензування аудиторських організацій, атестація на право здійснення аудиторської діяльності, акредитація професійних аудиторських об'єднань тощо).

2. Умова укладання договору на здійснення аудиторських послуг у формі проведення обов'язкового аудиту — проведення відкритих конкурсів, що становить гарантію незалежності та якості обов'язкового аудиту. Проте, не всім обов'язковим перевіркам передують відкритий конкурс, а необхідність цього чітко передбачена лише для організацій, у статутному капіталі яких частка державної власності складає не менше 25 %. В інших випадках обов'язку проводити такі конкурси не існує, проте економічний суб'єкт, який підлягає необхідності проведення обов'язкового аудиту, в будь-якому випадку не може бути позбавлений права на укладання договору щодо надання аудиторських послуг за підсумками проведення відкритого конкурсу, що відповідає публічному призначенню обов'язкового аудиту та необхідності гарантування його незалежності і якості.

3. Якщо фінансова звітність економічного суб'єкта, який підлягає обов'язковому аудиту, містить відомості, що становлять державну таємницю, щорічні обов'язкові перевірки можуть проводитися лише аудиторськими організаціями, які утворені без іноземних представників та мають доступ до відомостей, що становлять державну таємницю<sup>89</sup>.

Особливість обов'язкового аудиту в Україні полягає в тому, що запроваджено додаткові реєстри аудиторів та аудиторських фірм, які можуть проводити відповідні аудиторські перевірки. Таких реєстрів в Україні на даному етапі існує три:

1. Реєстр аудиторів та аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, що здійснюють діяльність на ринку цінних паперів<sup>90</sup>.

2. Реєстр аудиторів банків Національного банку України<sup>91</sup>.

3. Реєстр аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ<sup>92</sup>.

<sup>89</sup> Федеральный Закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/01/fz307fzot301208.doc>

<sup>90</sup> Порядок ведення реєстру аудиторів та аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, що здійснюють діяльність на ринку цінних паперів, затверджений рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 9 листопада 2006 року №1271 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1239-06>

<sup>91</sup> Положення про порядок ведення Реєстру аудиторських фірм, які мають право на проведення аудиторських перевірок банків, затверджене постановою Правління Національного банку України від 17 листопада 2011 року №410 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/z1466-11>

<sup>92</sup> Порядок ведення реєстру аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, затверджений розпорядженням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 19 лютого 2004



Надання таких повноважень фактично дозволяє цим органам державної влади здійснювати певний контроль якості аудиту, оскільки ними встановлюються підстави для виключення аудиторів з Реєстру, що фактично не дає останнім права здійснювати аудиторську перевірку відповідних суб'єктів. Що стосується ведення додаткових реєстрів аудиторів, то, як обґрунтовувалося в підрозділі 4.2, такі процедури є абсолютно зайвими, оскільки ці додаткові реєстри не містять ніякої додаткової інформації у порівнянні з реєстром Аудиторської палати України.

Розглянемо вимоги до обов'язкового аудиту, які містяться в документах, що підготовлені Європарламентом та Міжнародною Федерацією бухгалтерів, зокрема:

- Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (далі — Директива 2006/43/ЄС)<sup>93</sup>;
- Кодекс етики професійних бухгалтерів<sup>94</sup>;
- Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг<sup>95</sup>;
- Положення про зобов'язання організацій — членів Міжнародної федерації Бухгалтерів (МФБ) 1 «Забезпечення якості»<sup>96</sup>.

Аналіз положень вищеназваних документів та порівняння їх з вимогами, що їх містять вітчизняні документи, дозволяє виділити такі особливості у сфері обов'язкового аудиту.

*1. Підвищені вимоги щодо дотримання незалежності з боку аудиторів та аудиторських фірм.*

Так, у Кодексі етики професійних бухгалтерів підкреслюється, що завдання з аудиту фінансових звітів стосуються широкого кола майбутніх користувачів, унаслідок цього важливе значення має не лише незалеж-

---

року №86 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0489-04>

<sup>93</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>94</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – 124 с.

<sup>95</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – 846 с.; 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – 414 с.

<sup>96</sup> Statement of membership obligations (SMO) 1 «Quality assurance» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ifac.org/Members/Downloads/Statements\\_of\\_membership\\_obligations\\_NOV2006.pdf](http://www.ifac.org/Members/Downloads/Statements_of_membership_obligations_NOV2006.pdf)

ність думки, а й незалежність поведінки (п. 290.6)<sup>97</sup>. Тому вимоги щодо дотримання незалежності деталізуються залежно від виду послуг, які надаються аудитором, тобто, від того, чи здійснюється аудит фінансової звітності, інші завдання з надання впевненості, чи інші послуги. Найбільш суворі вимоги встановлені саме для випадків проведення аудиту фінансової звітності суб'єктів, зареєстрованих на біржі. При цьому слід звернути увагу на те, що в Кодексі етики професійних бухгалтерів видання 2007 року найбільш суворі вимоги були встановлені для випадків проведення аудиту фінансової звітності суб'єктів, зареєстрованих на біржі, а не для більш широкого кола «суб'єктів суспільного інтересу». Під зареєстрованим на біржі суб'єктом господарювання (listed entity) розглядався суб'єкт господарювання, чиї акції чи боргові цінні папери котируються чи зареєстровані на офіційно визнаній фондовій біржі, чи операції з якими здійснюються за нормативними актами визнаної фондової біржі чи еквівалентного органу<sup>98</sup>. В Кодексі етики видання 2010 року найсуворіші вимоги щодо дотримання незалежності встановлені при проведенні аудиту фінансової звітності всіх суб'єктів господарювання, що становлять суспільний інтерес.

Що стосується Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts), то саме на її статті 22 «Незалежність та об'єктивність», 24 «Незалежність та об'єктивність аудиторів, що виконують обов'язковий аудит від імені аудиторських фірм», 42 «Незалежність» звертається увага у Плані заходів АПУ щодо виконання у 2009 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу<sup>99</sup>. В принципі, їх зміст, представлений загальними положеннями, відповідає вимогам Кодексу етики, але мають місце і відмінності:

1. Однозначно підкреслюється, що держави-члени повинні забезпечити невиконання аудитором чи аудиторською фірмою обов'язкового аудиту не лише в разі наявності будь-яких прямих або опосередкованих фінансових, ділових, трудових чи інших стосунків, але і при наданні додаткових неаудиторських послуг між аудитором, аудиторською фірмою чи мережею

<sup>97</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С.Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – с. 36

<sup>98</sup> 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.І. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМІЦ АУ «Статус», 2007. – с. 146-147

<sup>99</sup> План заходів АПУ щодо виконання у 2009 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, затверджений Рішенням Аудиторської палати України від 18 грудня 2008 року (протокол №197) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/1736948426.doc>

та суб'єктом, що перевіряється, щодо яких об'єктивна, розумна та поінформована третя сторона може дійти висновку про те, що незалежність аудитора чи аудиторської фірми поставлено під загрозу.

2. Зазначається, що держави-члени повинні забезпечити 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 незалежність та об'єктивність аудитора, який виконує обов'язковий аудит від імені аудиторської фірми.

3. Держави-члени забезпечують наявність адекватних правил, згідно з якими винагорода за обов'язковий аудит не повинна залежати від надання додаткових послуг суб'єктові, що перевіряється, й не повинна визначатися таким наданням та не повинна ґрунтуватися на випадкових подіях будь-якого роду.

4. Аудиторів або ключовому партнерів з аудиту, що проводить обов'язковий аудит від імені аудиторської фірми, не дозволяється обіймати ключову керівну посаду в суб'єкті, що перевіряється, протягом не менше двох років від дати відмови від виконання завдання з аудиту як аудитора чи ключового партнера з аудиту.

Отже, суворіші обмеження щодо незалежності розповсюджені на більш широке коло випадків завдань з аудиту, які включають суб'єктів суспільного інтересу.

Із цих позицій слід зазначити, що в Україні відсутня чіткість стосовно вказаних питань. Наведемо простий приклад: у Законі України «Про аудиторську діяльність»<sup>100</sup> відсутні обмеження щодо надання додаткових послуг клієнтам з аудиту фінансових звітів, чим, фактично, користуються всі аудитори, незважаючи на те, що такі послуги заборонені Кодексом етики, що обов'язковий для застосування в нашій країні.

## *2. Скорочений термін для ротації партнерів із завдання;*

Кодекс етики вимагає ротації партнера по виконанню завдань з аудиту фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання або особи, яка відповідає за перевірку контролю якості через певний період, який, як правило, не більший семи років, а також вимагає, щоб особи, ротація яких відбувається після встановленого періоду, не поверталися до їхніх обов'язків при виконанні завдань з аудиту для даного клієнта, поки не мине певний період часу, зазвичай — два роки (290.151)<sup>101</sup>.

<sup>100</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

<sup>101</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – с. 55-56

Такі ж вимоги містить і Директива 2006/43/ЄС<sup>102</sup> (Глава X «Особливі положення щодо обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу», стаття 42), хоча в Передмові до неї зазначається, що ротація, яка здійснюється для зміцнення незалежності аудиторів суб'єктів суспільного інтересу, може набувати двох форм:

- заміна ключового партнера з аудиту, який працює з суб'єктом, що перевіряється з дозволом при цьому аудиторській фірмі, з якою пов'язаний ключовий партнер з аудиту, залишатися надалі аудитором такого суб'єкта;
- вимога про заміну аудиторської фірми, якщо держава-член вважає це доцільним для досягнення поставлених цілей.

Законодавство США більш категоричне у даному питанні. За Законом Сарбейнса-Окслі<sup>103</sup> забороняється одному й тому самому головному партнеру з аудиту виконувати аудит одного суб'єкта протягом більше ніж п'ять фінансових років (Title II — Audit Independence, Sec. 203 «Audit Partner Rotation»).

У Положенні 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 вересня 2007 року № 182/4<sup>104</sup> (далі — ПНПКА 1), ця вимога щодо ротації викладена більш чітко порівняно з вимогами Кодексу етики: «Періодично, не менш як один раз на сім років, здійснювати ротацію керівника групи з надання впевненості» (п. «е» ст. 31), але можливість ротації не лише аудитора, а й аудиторської фірми не передбачена.

*3. Скорочений термін, протягом якого аудитори та аудиторські фірми, що проводять обов'язковий аудит, повинні проходити перевірку системою контролю якості.*

Основний документ в системі стандартів по забезпеченню якості професійних аудиторських послуг — Положення про зобов'язання організацій — членів IFAC 1 «Забезпечення якості» (Statement of membership

<sup>102</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>103</sup> Sarbanes-Oxly Act [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxly\\_Act\\_of\\_2002.pdf](http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxly_Act_of_2002.pdf)

<sup>104</sup> 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 вересня 2007 року № 182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>

obligations (SMO) 1 «Quality assurance»<sup>105</sup>), яке було введено в дію з 31 грудня 2005 року, в якому, зокрема, передбачено таке:

- забезпечити введення обов'язкової програми контролю якості для аудиторських фірм, які виконують аудит фінансової звітності, щонайменше, підприємств — відкритих акціонерних товариств, акції яких котируються на фондових біржах («listed entities»);
- розробити та опублікувати критерії для оцінки всіх інших видів аудиту фінансової звітності для того, щоб з'ясувати, чи повинні вони й надалі бути включеними до цієї програми (п. 5);
- розробити порядок відбору аудиторських фірм для проведення перевірки професійним об'єднанням на базі або кругового підходу (передбачає, що кожна аудиторська фірма повинна проходити відповідну перевірку не менше одного разу на три роки, тобто, обирається цикл в три роки як максимальний), або підходу, який базується на ризику (п. 20), який передбачає розгляд різноманітних факторів ризику при визначенні аудиторської фірми, яка буде перевірятися.

У Директиві<sup>106</sup> встановлено більш суворі строки проведення перевірок систем контролю якості. Зазначено, що перевірки з метою забезпечення якості проводяться принаймні раз на шість років, але перевірки в цілях забезпечення якості проводяться щодо аудиторів або аудиторських фірм, які виконують обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу, не рідше одного разу на три роки (ця вимога закріплена у статті 43).

Згідно з Положенням про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог (рішення АПУ від 23 травня 2009 р. №201/4<sup>107</sup>), яке діяло до травня 2011 року, кожен суб'єкт аудиторської діяльності був зобов'язаний проходити перевірку контролю якості аудиторської діяльності не рідше одного разу на шість років (п. 24 Розділу III «План зовнішніх перевірок систем контролю якості»). Сам механізм визначення конкретного переліку передбачав такі кроки:

<sup>105</sup> Statement of membership obligations (SMO) 1 «Quality assurance» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ifac.org/Members/Downloads/Statements\\_of\\_membership\\_obligations\\_NOV2006.pdf](http://www.ifac.org/Members/Downloads/Statements_of_membership_obligations_NOV2006.pdf)

<sup>106</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>107</sup> Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 23 квітня 2009 року №201/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1338733872.doc>

1. Визначалася кількість суб'єктів аудиторської діяльності, які будуть включені до Плану зовнішніх перевірок від регіону, шляхом множення відношення кількості суб'єктів аудиторської діяльності регіону до їхньої загальної кількості по Україні на одну шосту загальної кількості суб'єктів аудиторської діяльності.

2. У межах квоти регіону визначався конкретний перелік суб'єктів аудиторської діяльності від регіону, який формувався за результатами їх відбору на підставі значень інтегрального коефіцієнта в порядку зменшення. Інтегральний коефіцієнт розраховується на підставі даних звітів за формою №1 — аудит за попередній рік шляхом ділення суми добутків загальної кількості замовлень із конкретного виду завдання та фактичного обсягу наданих послуг за цим видом завдання та діленням на відповідний нормуючий коефіцієнт для кожного виду завдань:

- обов'язковий аудит фінансової звітності — 1000;
- ініціативний аудит фінансової звітності — 1100;
- огляд історичної фінансової інформації — 1200;
- завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації — 1500;
- супутні послуги — 2000;
- інші професійні послуги — 2500;
- організаційне та методичне забезпечення аудиту — 2000.

Отже, як бачимо, пріоритетність у перевірці завдань з обов'язкового аудиту надавалася лише у вигляді встановлення більш високого значення нормуючого коефіцієнта, який, на наш погляд, — це суто символічна данина вимогам міжнародних документів. У травні 2011 року було прийнято нове Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг<sup>108</sup>, відповідно до якого до плану перевірок включаються лише ті суб'єкти аудиторської діяльності, які виконують обов'язковий аудит, на підставі значень інтегрального коефіцієнта в порядку його зменшення. З одного боку, це позитивна тенденція, але періодичність проведення таких перевірок залишилася на рівні шести років.

4. *Підвищені вимоги щодо проведення перевірок контролю якості виконання завдання.*

Міжнародним стандартом контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості та надають супутні послуги» встановлена обов'язковість проведення перевірки контролю якості

<sup>108</sup> Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26 травня 2011 року №231/12 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/2047853922.doc>

виконання завдання в межах самої аудиторської фірми для всіх завдань з аудиту фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання з метою отримання об'єктивної оцінки важливих суджень, зроблених групою із завдання, та висновків, досягнутих при підготовці звіту (п. 35 «а»)<sup>109</sup>. Для інших завдань повинні бути встановлені критерії оцінки для визначення необхідності проведення перевірки контролю якості (п. 35 «б»)<sup>110</sup>.

Згідно з ПНПКЯ 1<sup>111</sup> (ст. 79-83) чітка пріоритетність при проведенні перевірки контролю якості не передбачена. Зазначається, що перевірки контролю якості виконання завдання мають здійснюватися для виконання таких завдань: завдання з обов'язкового аудиту; інші завдання з аудиту та огляду фінансової звітності; завдання з надання впевненості; завдання з супутніх послуг. Аудиторська фірма здійснює перевірку контролю якості інших послуг у випадках, коли вони відповідають критеріям оцінки для визначення необхідності проведення перевірки контролю якості аудиторських послуг, що встановлені фірмою. До таких критеріїв (перелік яких встановлює АПУ), зокрема, належать:

- характер аудиторської послуги та міра, до якої вона привертає увагу суспільства;
- ідентифікація незвичних обставин і ризиків аудиторської послуги;
- наявність законодавчих або нормативних вимог щодо обов'язковості впровадження контролю якості конкретних аудиторських послуг.

5. *Суб'єкти суспільного інтересу повинні мати комітет з аудиту, з яким мають обов'язково співпрацювати незалежні аудитори.* Такі вимоги містить і законодавство ЄС (стаття 41 Директиви 2006/43/ЄС<sup>112</sup> Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язко-

<sup>109</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 52

<sup>110</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 52

<sup>111</sup> 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 вересня 2007 року №182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.aru.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>

<sup>112</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

вий аудит річної звітності та консолідованої звітності), і законодавство США.

Кожний суб'єкт суспільного інтересу (з деякими винятками) повинен мати комітет з аудиту. Держава-член визначає, чи повинні комітети з аудиту складатися з невиконавчих членів адміністративного органу та/або членів спостережного органу суб'єкта, що перевіряється, та/або членів, призначених загальними зборами акціонерів суб'єкта, що перевіряється. Принаймні, один член комітету з аудиту має бути незалежним та компетентним у царині бухгалтерського обліку та/або аудиту.

Без обмеження відповідальності членів адміністративних, керівних або спостережних органів чи інших членів, призначених загальними зборами акціонерів суб'єкта, що перевіряється, комітет з аудиту має, зокрема:

- вести моніторинг процесу фінансової звітності;
- вести моніторинг результативності внутрішнього контролю в компанії, внутрішнього аудиту за його наявності, та систем управління ризиком;
- вести моніторинг обов'язкового аудиту річної та консолідованої звітності;
- перевіряти та контролювати незалежність аудитора чи аудиторської фірми, зокрема, в разі надання суб'єктові, що перевіряється, додаткових послуг;
- надавати рекомендації адміністративному чи керівному органу про призначення аудитора або аудиторської фірми.

Особливості наголошують на необхідності співпраці аудиторів з комітетом з аудиту суб'єкта суспільного інтересу, обов'язковість створення якого передбачена статтею 41 Директиви 2006/43/ЄС. Директива<sup>113</sup> та Закон Сарбейнса-Окслі<sup>114</sup> як основний застережний захід розглядають співпрацю аудиторів з комітетом з аудиту суб'єкта суспільного інтересу, обов'язковість створення якого передбачена вищезгаданими документами.

У Директиві 2006/43/ЄС підкреслено, що аудитори чи аудиторські фірми, які проводять обов'язковий аудит суб'єкта суспільного інтересу, повинні:

<sup>113</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>114</sup> Sarbanes-Oxly Act [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxly\\_Act\\_of\\_2002.pdf](http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxly_Act_of_2002.pdf)



- щороку підтверджувати письмово в заяві, адресованій комітетові з аудиту, свою незалежність від суб'єкта суспільного інтересу, що перевіряється;
- щороку доповідати комітетові з аудиту про будь-які додаткові послуги, надані суб'єктові, що перевіряється;
- обговорювати з комітетом з аудиту загрози його незалежності та запобіжні заходи, вжиті для зменшення цих загроз і задокументовані ними.

Такі вимоги містять і стандарти незалежності, розроблені Радою з нагляду за діяльністю публічних бухгалтерів (аудиторів) США (РСАОВ — Public Company Accounting Oversight Board), яка створена в 2003 році відповідно до вимог Закону Сарбейнса-Окслі з метою захисту інвесторів та суспільних інтересів шляхом забезпечення інформативності, достовірності та незалежності аудиторських звітів.

Але обов'язковість існування такого комітету не передбачена законодавчими документами України, які регулюють діяльність суб'єктів суспільного інтересу (відкритих акціонерних товариств, кредитних спілок, інвестиційних фондів тощо), в тому числі і новим Законом України «Про акціонерні товариства»<sup>115</sup>, в якому зазначено, що наглядова рада акціонерного товариства може (а не повинна) утворювати постійні чи тимчасові комітети з числа її членів, у тому числі й комітет з питань аудиту (стаття 56 «Комітети наглядової ради. Корпоративний секретар»).

*6. Проведення відкритих конкурсів при укладанні договорів на здійснення аудиторських послуг у формі виконання обов'язкового аудиту.*

Такий елемент як проведення конкурсних відборів для укладання договорів на виконання обов'язкового аудиту, в міжнародних документах відсутній, він обов'язковий лише у практиці Російської Федерації. Оскільки конкуренція аудиторських фірм на ринку аудиторських послуг покликана сприяти якості проведення обов'язкових аудиторських перевірок, було введено правило про відкриті конкурси на виконання обов'язкових аудиторських перевірок юридичних осіб.

Необхідність проведення конкурсних відборів (тендерів) аудиторів та аудиторських фірм прямо не передбачена в Законі України «Про аудиторську діяльність», але зустрічається в нормативних документах інших органів державного управління та фінансового контролю. Законом України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»<sup>116</sup>

<sup>115</sup> Закон України «Про акціонерні товариства» від 17 вересня 2008 року №514-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=514-17>

<sup>116</sup> Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 року №1058-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1058-15>

передбачена обов'язковість проведення тендера для обрання аудитора Накопичувального фонду (ст. 90-94). Переможцем (переможцями) тендера визнається претендент (претенденти), який брав участь у другому етапі тендера, і тендерна пропозиція якого отримала найвищу оцінку в балах за системою бальної оцінки, що затверджена Радою Накопичувального фонду, за певними критеріями. Фондом Державного майна України видано інструктивний лист від 04.02.2006 р. за №10-28-1532 «Щодо впорядкування механізму відбору аудиторської фірми»<sup>117</sup>, в якому викладені певні обов'язкові умови, які дозволяють брати участь у конкурсі (тендері) на проведення аудиту річної фінансової звітності господарських товариств, у статутних фондах яких державна частка перевищує 50 відсотків, а також механізм погодження аудитора (аудиторської фірми) та порядок подання документів, що необхідні для прийняття рішення про погодження кандидатури аудитора (аудиторської фірми), яку обрало господарське товариство. Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку розроблені рекомендації щодо порядку добору та призначення акціонерним товариством аудиторів фінансової звітності, кандидатури яких схвалено Аудиторською палатою України<sup>118</sup>.

*7. Обов'язковість викладу та оприлюднення на своїх сайтах аудиторами та аудиторськими фірмами, які здійснюють обов'язковий аудит, звітів про прозорість.*

Згідно зі статтею<sup>119</sup> 40 Директиви 2006/43/ЄС держави-члени повинні стежити за тим, щоб аудитори та аудиторські фірми, які виконують обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу, оприлюднювали на своїх сайтах річні звіти про прозорість протягом трьох місяців після завершення кожного фінансового року, що містять, принаймні, такі відомості:

- опис юридичної структури та структури володіння;
- якщо аудиторська фірма належить до мережі, опис мережі, а також правових і структурних домовленостей у мережі;
- опис структури управління аудиторською фірмою;

<sup>117</sup> Інструктивний лист Фонду Державного майна України від 4 лютого 2006 року №10-28-1532 «Щодо упорядкування механізму відбору аудиторської фірми» // Галицькі контракти. – Дебет-Кредит. – 2006. – №11. – с. 4-5

<sup>118</sup> Рекомендації щодо обрання акціонерним товариством аудиторів фінансової звітності, схвалені Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30 червня 2010 року №1034 // Бухгалтерія. – 2010. – №30(913). – с. 10-11

<sup>119</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

- опис внутрішньої системи управління якістю аудиторської фірми та заяву адміністративного чи керівного органу про ефективність її функціонування;
- зазначення дати проведення останньої перевірки для забезпечення якості;
- перелік суб'єктів суспільного інтересу, в яких аудиторська фірма виконала обов'язковий аудит протягом попереднього фінансового року;
- заяву про практику забезпечення незалежності аудиторської фірми, яка також підтверджує проведення внутрішньої перевірки дотримання вимог щодо безпеки;
- заяву про політику, що проводиться аудиторською фірмою у сфері безперервного навчання аудиторів;
- фінансову інформацію, що демонструє вагу аудиторської фірми, наприклад, сукупні обороти з поділом на винагороду за обов'язковий аудит річної та консолідованої звітності й винагороду за інші послуги завірення, послуги податкового консультування та інші неаудиторські послуги;
- інформацію про базу виплати винагород партнерам. За виняткових обставин держави-члени можуть відмовитися від застосування вимог, установлених підпунктом (i), в обсязі, необхідному для пом'якшення неминучої та значної загрози особистій безпеці будь-якої особи (стаття 40).

Звіт про прозорість повинен підписуватися, залежно від ситуації, аудитором або аудиторською фірмою, що можна виконувати, наприклад, за допомогою електронного підпису, що визначено статтею 2 (1) Директиви 1999/93/ЄС.

Узагальнюючи результати дослідження, слід зазначити таке. Якщо мова йде про обов'язковий аудит, то важлива суспільно-значима роль аудиту проявляється у формуванні думки стосовно ступеня достовірності оприлюдненої інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання. Хоча вибір аудиторської організації та оплата наданих послуг здійснюється на комерційних засадах у рамках цивільно-правового договору, тобто опосередковуються приватно-правовою формою, за своїми цілями, призначенням та функціями, обов'язковий аудит здійснюється в інтересах певного кола осіб та держави, тобто, в суспільних інтересах. Це вимагає висування додаткових обмежень та вимог щодо роботи суб'єктів аудиторської діяльності, які виконують обов'язковий аудит. У цьому аспекті якість вітчизняного законодавства не можна визнати задовільною, оскі-

льки суттєвих пріоритетів у сфері регулювання аудиторської діяльності обов'язковому аудиту не відводиться.

Достатня кількість вимог, які за своїм змістом абсолютно обґрунтовані, міститься в документах, підготовлених Європарламентом та Міжнародною Федерацією Бухгалтерів. Але багато з них, зокрема, вимоги щодо дотримання незалежності, проведення перевірок контролю якості виконання завдання та терміну, протягом якого аудитори та аудиторські фірми, які виконують обов'язковий аудит, повинні проходити перевірку систем контролю якості, не враховані у документах, підготовлених Аудиторською палатою України. Зважаючи на те, що в нашій країні не звертається увага на створення системи суспільного нагляду та достатнього механізму забезпечення прозорості аудиту, що передбачено Директивою 2006/43/ЄС<sup>120</sup>, існуючі правові гарантії забезпечення якості обов'язкового аудиту в Україні не можна розглядати як повноцінні.

Посилену увагу слід приділити дотриманню незалежності суб'єктів аудиторської діяльності, які виконують обов'язковий аудит, особливо забороні надання більшості додаткових послуг клієнтам з аудиту фінансової звітності.

Доцільно запровадити механізм ротації самої аудиторської фірми, а не лише партнера із завдання, оскільки заміна лише аудиторів не виключає можливості їх спілкування та прийняття узгодженого рішення завдяки взаємозалежності, що існує між ними, адже вони об'єднані інтересами аудиторського підприємства в цілому. Як підкреслює Дедов Д., дана проблема аналогічна конфлікту інтересів в аналітичних службах інвестиційних банків (між партнерами неможливо побудувати «китайську стіну»)<sup>121</sup>.

Суб'єкти суспільного інтересу повинні мати комітет з аудиту, з яким обов'язково мають співпрацювати незалежні аудитори. Такі вимоги містить і законодавство ЄС (стаття 41 Директиви 2006/43/ЄС), і законодавство США (станданти незалежності, розроблені Радою з нагляду за діяльністю публічних бухгалтерів (аудиторів) США (PCAOB — Public Company Accounting Oversight Board)). Обов'язковість існування такого комітету не передбачена законодавчими документами України, які регулюють діяльність суб'єктів суспільного інтересу (відкритих акціонерних товариств, кредитних спілок, інвестиційних фондів тощо), в тому числі і новим Зако-

<sup>120</sup> 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 від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>121</sup> Дедов Д. И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. 223

ном України «Про акціонерні товариства», в якому зазначено, що наглядова рада акціонерного товариства може (а не повинна) утворювати постійні або тимчасові комітети з числа її членів, у тому числі і комітет з питань аудиту (стаття 56 «Комітети наглядової ради. Корпоративний секретар»).

Необхідно закріпити обов'язковість створення комітетів з аудиту на базі суб'єктів суспільного інтересу з урахуванням обмежень, встановлених Директивою, які б співпрацювали з аудитором у процесі їх призначення з метою підтвердження рівня їх незалежності. Створення таких комітетів дозволить певним чином розподілити відповідальність між клієнтом і аудитором, оскільки в багатьох ситуаціях, що передбачені Кодексом етики, вимагається оцінка їх суттєвості та значимості з метою визначення застережних заходів, до виконання яких не можна підходити формально, а тому слід залучити до цього процесу і клієнта, і суб'єкта аудиторської діяльності.

Необхідно приділити увагу проблемі забезпечення прозорості діяльності аудиторів та аудиторських фірм, які здійснюють обов'язковий аудит. Така система повинна містити щонайменше, обов'язковість ведення такими аудитором та аудиторськими фірмами власних сайтів та оприлюднення звітів про прозорість, наповнення яких повинно відповідати вимогам Директив ЄС.

Розглянуті питання показують, що якість аудиту взагалі та обов'язкового зокрема слід сприймати не як окремі питання, а як цілісну систему, яка повинна охоплювати всі суттєві сторони функціонування суб'єктів аудиторської діяльності в різних аспектах.

### **5.3. Законодавче регулювання вимог щодо забезпечення незалежності аудиту в Україні: проблеми та напрямки вдосконалення**

#### **5.3.1. Загальні проблеми забезпечення прийнятного рівня незалежності аудиторів**

Дотримання незалежності становить засіб досягнення у конкретних користувачів фінансової звітності та суспільства в цілому впевненості в об'єктивному характері аудиторського висновку. Так, Дрозд І. К. робить висновок, що точне висловлення стосовно того, що характерна ознака аудиту як контрольної діяльності визначається притаманною йому незалежністю, і є відповіддю на питання про можливість використання форми аудиту суб'єктами контрольної діяльності, адже саме в цьому, на її думку, полягає принципова відмінність аудиту як форми контролю від

інших форм контролю<sup>122</sup>. При цьому критерій незалежності розглядається як загальна характеристика сутності аудиту, що відрізняє його від інших форм контролю, а при уточненні сутності аудиту як форми здійснення контролю виділяється як обов'язкова умова дотримання суб'єктом контрольної діяльності принципу незалежності під час виконання своїх повноважень<sup>123</sup>.

Загальноприйнято вважати, що результативність перевірки прямо пропорційна компетентності та ступеню незалежності аудитора, і прагнення аудиторів до досягнення незалежності повинно бути основою підвищення об'єктивності перевірки. З цих позицій слід відмітити ґрунтовне дослідження теорії аудиту, виконане Давидовим Г. М.<sup>124</sup>, у межах якого детально розглядається процес становлення фундаментальних принципів та постулатів аудиту, а також його морально-етична концепція.

Вивчаючи питання незалежності аудиторів та аудиторських фірм, дослідники виділяють такі її аспекти<sup>125</sup>:

- організаційний, який вимагає посиленої уваги до організаційно-правової форми, складу засновників з урахуванням особистих та сімейних якостей;
- матеріально-технічний, при якому основна увага приділяється розмірам статутного капіталу та чистих активів, якості й достатності основних засобів та інших об'єктів, які забезпечують ефективну роботу аудиторського підприємства, стану матеріального забезпечення його співробітників;
- інтелектуальний, який основну увагу приділяє кваліфікації, рівню освіти, практичному стажу аудиторів та їх асистентів, наявності внутрішньофірмових методик і стандартів тощо.

Поряд з цим, конкретним шляхам досягнення прийнятного рівня незалежності у вітчизняній фаховій літературі приділяється недостатньо уваги, хоча, як справедливо підкреслює Дорош Н.І., сучасний розвиток теорії аудиту потребує чіткого визначення поняття незалежності аудитора<sup>126</sup>. Проблеми дотримання незалежності аудиторів значною мірою залишаються без критичного розгляду, особливо з точки зору розумних очікувань користувачів звітності. Невирішених та двозначних проблем залишається багато і у сфері виявлення ділянок можливого виникнення

<sup>122</sup> Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія / Ірина Кузьмівна Дрозд. – К.: Імекс-ЛТД, 2004. – с. 77

<sup>123</sup> Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія / Ірина Кузьмівна Дрозд. – К.: Імекс-ЛТД, 2004. – с. 77-78

<sup>124</sup> Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: Монографія / Григорій Миколайович Давидов. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.

<sup>125</sup> Терехов А.А. Аудит: перспективы развития / Александр Александрович Терехов. – 2001. – с. 138-143

<sup>126</sup> Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. – с. 95

конфліктів, і у сфері визначення обставин, за яких існує ймовірність конфлікту незалежності, і при розробці заходів з їх усунення.

Абсолютна незалежність — це ідеал, який залишається недосяжним у принципі, оскільки кожна особа пов'язана з іншими людьми не лише прямими фінансовими та економічними зв'язками, але й іншими непрямыми зв'язками соціального та економічного характеру, які базуються на загальних цінностях, симпатіях та національній приналежності. Але без прагнення до досягнення цього ідеалу аудиторська діяльність взагалі втрачає сенс.

Незалежність — важливий принцип, але не єдиний. Можна бути незалежним спеціалістом, але сформував власну думку необ'єктивно, під впливом емоцій, спричинених, наприклад, розбіжностями в позиціях з керівництвом суб'єкта, який перевірявся. Тому поряд з незалежністю важливими принципами виступають об'єктивність, чесність та добросовісність аудитора.

Необхідно звернути увагу на те, що достовірність фінансової звітності залежить від ряду факторів, і аудиторська незалежність — лише один із факторів, хоча і важливий. На достовірність фінансового документу впливають бухгалтерські принципи, які застосовуються, знання аудитором цих принципів, аудиторських стандартів та процедур, внутрішні процедури контролю якості в аудиторській фірмі, а також репутація цієї фірми у плані чесності та непідкупності. Тобто, питання постає таким чином: що важливіше знати користувачеві — те, що аудиторська фірма, яка формує аудиторський висновок стосовно фінансової звітності, отримала зауваження за результатами перевірки систем контролю якості, чи те, що аудитор з цієї фірми володіє акціями клієнта, або те, що його брат — заступник директора з виробничих питань на підприємстві.

Так само важливі й розумні очікування користувачів. Чи будуть користувачі довіряти стандартам незалежності (Кодексу етики), які не дозволяють партнеру або ж фірмі в цілому мати прямий фінансовий інтерес у клієнта з аудиту, але прямо не забороняють аудиторській фірмі в цілому отримувати 15 % своїх доходів від одного клієнта (п. 290.222 Кодексу етики<sup>127</sup>), вимагаючи оцінки значущості та суттєвості такої загрози?

Існує два можливих підходи до формування у користувачів фінансової звітності довіри до незалежності аудиторів.

Перший підхід полягає у встановленні необхідності повідомлення аудитором про всі зв'язки з підприємством-клієнтом, які можуть бути розцінені як такі, що порушують незалежність аудитора, та дозволити ко-

<sup>127</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С.Я. Зубілевича. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. — с. 74-75

ристувачеві самому оцінювати, наскільки він готовий покластися на висновок, підготовлений аудитором. Якщо клієнт вважатиме, що користувачі фінансової звітності не будуть довіряти висновкові з аудиту, то він може наполягти на зміні взаємовідносин або звернутися до послуг аудиторської фірми, з якою він не має зв'язків, які ставлять під сумнів незалежність аудиторів. Взятє окремо слово «незалежність» може приводити спостерігачів до припущення, що особа, яка здійснює професійне судження, має бути незалежною від усіх економічних, фінансових та інших відносин, що неможливо, оскільки кожний член суспільства має стосунки з іншими особами. Саме тому значущість економічних, фінансових та інших стосунків також слід оцінювати з огляду на те, що саме розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, обґрунтовано вважатиме неприйнятним. Проте проблема полягає в тому, що може виявитися необхідність надання значної кількості детальної інформації, яка лише заплутає, а не прояснить ситуацію.

Другий підхід полягає у розробці низки загальних вимог до незалежності та змусити аудиторську фірму доводити, що вона відповідає цим вимогам. З цих позицій важливого значення набуває законодавче регулювання вимог щодо забезпечення незалежності, які дозволяють досягти найбільшої об'єктивності у висловленні аудиторської думки. Якщо б існували стандарти незалежності, то висновкові, представленому аудитором, мало б хто довіряв би. Перевага даного підходу в тому, що користувач фінансової звітності не використовує значного масиву вторинної інформації (первинною інформацією виступає сама оцінка діяльності аудиторів). Проблема зазначеного підходу полягає в тому, що він вимагає заздалегідь визначити критерії, які характеризують незалежність. Це викликає ще одну проблему, оскільки деякі фактори вочевидь є більш важливими, аніж інші. Крім того фактори, кількість яких може виявитися достатньою, щоб утримати довіру користувача до висновку невідомого аудитора, можуть не братися до уваги користувачем, який має справу з відомою аудиторською фірмою.

Фактично, нині використовується поєднання двох підходів. Як зазначається в Кодексі етики професійних бухгалтерів, він вимагає від фірм та членів груп з виконання завдання визначати, оцінювати та вирішувати проблеми загрози для незалежності, а не просто дотримуватися конкретних правил, що можуть будуть довільними, і служить інтересам громадськості.

Незалежність вимагає:

- незалежність думки, тобто, такої спрямованості думок, яка дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, що може ста-



вити під загрозу професійне судження, та дозволяє діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом;

- незалежність поведінки, тобто, уникнення фактів та обставин настільки значущих, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, в тому числі інформацію про вжиті заходи, обґрунтовано дійшла би висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми або членів групи з виконання завдання знаходяться під загрозою (п. 290.6)<sup>128</sup>.

Кодекс етики допомагає фірмам та членам груп з надання впевненості у:

- виявленні загроз незалежності;
- оцінці, чи не є такі загрози явно незначущими;
- визначенні та застосуванні відповідних застережених заходів для усунення чи зменшення загроз до прийнятного рівня у випадках, коли такі загрози інші, ніж явно незначні (п. 290.7)<sup>129</sup>.

У Кодексі етики описано:

- види загроз (загроза власного інтересу, загроза власної оцінки, загроза захисту, загроза особистих стосунків, загроза тиску);
- приклади обставин, що можуть їх створювати;
- приклади застережних заходів, що можуть їх усунути або зменшити загрози до прийнятного рівня, які поділені на дві широкі категорії: застережні заходи, створені професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами, застережні заходи, що існують у робочому середовищі, які передбачають як заходи, що поширюються на всю фірму, так і заходи, що стосуються конкретного завдання, а також застережні заходи, що становлять частину системи та процедур клієнта.

Деякі види порушень розглядаються настільки фундаментальними, що досягнення компромісу вважається неможливим, і єдиним прийнятним заходом буде припинення дій або інтересів, що створюють загрози, чи відмова прийняття нового або продовження виконання старого завдання з надання впевненості. Інші, менш важливі порушення дозволено компенсувати за допомогою так званих застережних заходів. Такий підхід достатньо гнучкий, але водночас недолік цієї системи полягає у складності її сприйняття користувачами, і створена ця складність саме представниками аудиторської професії.

Підхід, що його застосовано в Кодексі етики, подібний до підходу, який викладений в Концептуальній основі стандартів незалежності Аме-

<sup>128</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – с. 36

<sup>129</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – с. 36

риканської асоціації професійних бухгалтерів (A Conceptual Framework For AICPA Independence Standards<sup>130</sup>), але AICPA використовує термін «ризикоорієнтований підхід до аналізу питань з незалежності». За даним підходом взаємовідносини з клієнтом аналізуються з метою з'ясувати, чи спричиняють вони неприйнятний ризик для аудиторської незалежності. Ризик вважається неприйнятним, якщо існуючі взаємовідносини можуть скомпрометувати або можуть вважатися розумними та поінформованими про всі події третіми особами такими, що можуть скомпрометувати. Для того, щоб аудитор міг прийняти завдання, ризик треба знизити до прийнятного рівня. Ризик вважається таким, що перебуває на прийнятному рівні, якщо загрози знаходяться на прийнятному рівні (тобто, не очікується, що вони вплинуть на професійне судження аудитора), або внаслідок типу загрози та її потенційного ефекту, чи завдяки тому, що застережні заходи знизили або усунули загрози.

Ризикоорієнтований підхід передбачає такі кроки:

1. Ідентифікація та оцінка загроз незалежності. На даному етапі AICPA вимагає оцінити загрози окремо та в сукупності, оскільки вони можуть мати кумулятивний ефект на незалежність аудитора.

2. Визначення того, чи застережні заходи вже усунули або пом'якшили ідентифіковані загрози та чи можуть загрози бути усунуті або зменшені за допомогою інших застережних заходів. Різноманітні застережні заходи можуть пом'якшити або знищити різноманітні типи загроз, один застережний захід може зменшити або взагалі знищити кілька видів загроз одночасно.

У Концептуальній основі стандартів незалежності AICPA зазначено, що ефективність застережних заходів залежить від багатьох факторів, які слід враховувати, оцінюючи ефект впливу застережного заходу на загрози в сукупності та окремо на кожну з них. Серед таких факторів виділені такі:

- належна (правильна) ідентифікація загроз;
- адекватність визначення застережного заходу саме з певною метою;
- факти та обставини, які притаманні певній специфічній ситуації;
- порядок застосування застережного заходу;
- особи, які зазнають впливу певного застережного заходу;
- послідовність застосування застережних заходів;
- особа, яка застосовує застережний захід.

Зауважимо, що Дедов Д. пропонує таку методологічну основу для усунення конфлікту інтересів, яка складається з трьох елементів:

<sup>130</sup> A Conceptual Framework For AICPA Independence Standards [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.aicpa.org/about/code/et\\_100.html](http://www.aicpa.org/about/code/et_100.html)

- установлення області виникнення конфлікту інтересів в особи (їх ще можна назвати принципами незалежності або, в негативному значенні, потенційними загрозами незалежності — саме такий термін використовується в Кодексі етики);
- визначення обставин, за яких можливий конфлікт інтересів;
- розробка та реалізація найбільш ефективних заходів по усуненню таких обставин<sup>131</sup>.

Крім того, Дєдов Д. виділяє такі області виникнення конфлікту інтересів у аудитора<sup>132</sup>:

- превалювання власних інтересів над захистом публічних інтересів (за визначенням Кодексу етики — загроза власного інтересу);
- необхідність виконання самооцінки (за визначенням Кодексу етики — загроза власної оцінки);
- захист інтересів клієнта, а не публічних інтересів (за визначенням Кодексу етики — загроза захисту);
- близькі стосунки з клієнтом (за визначенням Кодексу етики — загроза особистих стосунків);
- применшення самостійності аудитора (за визначенням Кодексу етики — загроза тиску).

Значимість кожної з указаних загроз, безсумнівно, залежить від кількісних та якісних показників їх впливу на незалежність аудитора. Крім того, характер та значимість загроз залежить від того, чи виникають вони у випадку надання послуг клієнтові з аудиту фінансових звітів, клієнтові з надання впевненості, а не з аудиту фінансових звітів, чи клієнтові, який отримує послуги, інші, ніж надання впевненості.

Приклади обставин, що можуть спричинювати виникнення *загрози власного інтересу* для аудитора, передбачають такі позиції, але не обмежуються ними:

- фінансовий інтерес у клієнті або наявність спільного з клієнтом фінансового інтересу;
- надмірна залежність від гонорарів, що ї сплачує клієнт;
- наявність тісних ділових стосунків з клієнтом;
- страх втратити клієнта;
- розгляд клієнта як можливого роботодавця;
- платежі, що залежать від результатів стосовно завдання надання впевненості;
- позика, надана клієнту з надання впевненості (або будь-кому з його директорів чи посадових осіб) або отримана від нього.

<sup>131</sup> Дєдов Д. И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дєдов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. 215

<sup>132</sup> Дєдов Д. И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дєдов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. 217

Приклади обставин, що можуть спричинити виникнення *загрози власної оцінки* для аудитора, передбачають такі позиції, але не обмежуються ними:

- виявлення значної помилки під час повторної оцінки робіт професійного бухгалтера-практика;
- складання висновку щодо роботи фінансових систем після участі в їх розробці чи впровадженні;
- підготовка вихідних даних, що використовуються для отриманих даних, які становлять предмет завдання;
- член групи з надання впевненості обіймав посаду директора чи донедавна був директором чи посадовою особою в такого клієнта;
- член групи з надання впевненості залишається або донедавна був працівником клієнта та займає або займав посаду, що дозволяє безпосередньо та суттєво впливати на предмет завдання;
- надання клієнтові послуги, яка безпосередньо впливає на предмет завдання з надання впевненості.

Приклади обставин, що можуть спричинювати *загрозу захисту* для аудитора, передбачають такі позиції, але не обмежуються ними:

- володіння акціями зареєстрованого на біржі суб'єкта господарювання як його засновника, коли цей суб'єкт є клієнтом з аудиту фінансової звітності;
- захист інтересів клієнта з надання впевненості в ході судового процесу або у суперечці з третіми сторонами.

Приклади обставин, що можуть спричинювати виникнення *загрози особистих стосунків* для аудитора, передбачають такі позиції, але не обмежуються ними:

- член групи з надання впевненості має близькі або найближчі сімейні стосунки з директором чи з посадовою особою клієнта;
- член групи з надання впевненості має близькі або найближчі сімейні стосунки з працівником клієнта, який займає посаду, що дозволяє безпосередньо та суттєво впливати на предмет завдання;
- колишній партнер фірми — директор або посадова особа чи працівник клієнта на посаді, що дозволяє безпосередньо та суттєво впливати на предмет завдання;
- отримання подарунків або преференцій від клієнта, крім випадків, коли їх цінність вочевидь незначна;
- довготривале співробітництво старшого персоналу та клієнта з надання впевненості.

Приклади обставин, що можуть спричинювати виникнення *загрози тиску* для аудитора, передбачають такі позиції, але не обмежуються ними:

- погрози клієнта звільнити від виконання завдання або погрози заміни;
- погрози судовими позовами;
- тиск з метою неприпустимого зменшення обсягу роботи для зменшення розміру гонорару.

Аудитор може зіткнутися з тим, що конкретні обставини спричинюють особливі загрози недотримання одного чи кількох фундаментальних принципів. Такі особливі загрози неможливо віднести до будь-якої категорії. Аудитор повинен як у ділових, так і професійних стосунках завжди бути напоготові до виникнення таких обставин та зароз.

Для того, щоб сформулювати вимоги до забезпечення незалежності аудиторів, необхідно визначити області виникнення конфлікту інтересів. Такими, на думку Дедова Д., виступають:

- коло осіб, які можуть спричинити негативний вплив на об'єктивність висновку;
- зв'язок між аудитором (аудиторською фірмою) та суб'єктом, де проводиться аудит, що може вплинути на незалежність аудитора;
- надання клієнтові інших, ніж аудит, послуг<sup>133</sup>.

Застережні заходи, що можуть усунути або зменшити загрози до прийнятного рівня, поділяються на дві широкі категорії:

- застережні заходи, розроблені професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами;
- застережні заходи, що існують у робочому середовищі.

*Застережні заходи, розроблені професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами, можуть передбачати (але не обмежуються ними) такі позиції:*

- вимоги до освіти, професійної підготовки та досвіду для набуття статусу професіонала;
- вимоги постійного вдосконалення професійних знань;
- нормативні акти щодо управління корпораціями;
- професійні стандарти;
- професійний або регуляторний моніторинг і процедури дисциплінарного характеру;
- зовнішня перевірка звітів, декларацій, листування чи інформації, що підготовлена професійним бухгалтером, юридично уповноваженою третьою особою.

*Застережні заходи, що забезпечуються робочим середовищем, залежать від обставин. Такі застережні заходи включають як заходи, що поширюються на всю фірму, так і заходи, що стосуються конкретного завдання. Аудитор повинен застосовувати певні судження для визначення, як найкращим чином реагувати на виявлену загрозу. Застосовуючи судження, професійний бухгалтер-практик повинен визначити, що розсудлива та поінформована третя сторона, яка має всю відповідну інформацію, включно з важливістю загрози та вжитих застережних заходів, буде вважати припустимим. При цьому на визначення будуть впливати такі чинники, як значущість загрози, характер завдання та структура фірми.*

*Застережні заходи, що поширюються на всю фірму, можуть містити:*

- наголос на важливості дотримання фундаментальних принципів, що робиться керівництвом фірми;
- наголос на очікуванні керівництвом фірми, що члени групи з надання впевненості будуть діяти в інтересах громадськості;
- політику та процедури контролю якості виконання завдання;
- задокументовану політику щодо виявлення загроз недотримання фундаментальних принципів, оцінки важливості цих загроз, визначення та застосування

<sup>133</sup> Дедов Д. И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. 218

застережних заходів для усунення або зменшення загроз, окрім виразно незначних, до прийнятного рівня;

- для фірм, що виконують завдання з надання впевненості, задокументовану політику незалежності щодо виявлення загроз незалежності, оцінки важливості цих загроз та оцінки й вжиття застережних заходів для усунення або зменшення загроз, окрім виразно незначних, до прийнятного рівня;
- задокументовану внутрішню політику та процедури стосовно дотримання фундаментальних принципів;
- політику та процедури, що дозволяють ідентифікувати інтереси та зв'язки між фірмою або членами групи з надання впевненості та клієнтами;
- політику і процедури моніторингу та при необхідності запобігання залежності від доходів, що їх одержують від одного клієнта;
- використання різних партнерів та груп із виконання завдання з розмежуванням підпорядкуванням при наданні послуг, що не стосуються надання впевненості, клієнтові з надання впевненості;
- політику та процедури, що забороняють особам, які не є членами групи з завдання, впливати на результат завдання;
- своєчасне ознайомлення з політикою та процедурами фірми (в тому числі з будь-якими змінами в них) усіх партнерів та професіоналів, а також відповідну підготовку та навчання із застосуванням цієї політики та процедур;
- призначення одного з вищих керівників відповідальним за належну роботу системи контролю якості фірми;
- інформування партнерів та професіоналів щодо клієнтів з надання впевненості та пов'язаних сторін, стосовно яких вони мають бути незалежними;
- механізм вжиття дисциплінарних заходів для забезпечення дотримання політики та процедур;
- офіційно прийнятну політику та процедури, що заохочують та надають можливість персоналові поінформувати керівництво фірми щодо будь-якого питання стосовно дотримання фундаментальних принципів, що викликає їх занепокоєння.

*Застережні заходи щодо конкретного завдання, забезпечені робочим середовищем, можуть містити такі елементи:*

- залучення додаткового професійного бухгалтера для перевірки виконаної роботи або для надання інших необхідних рекомендацій;
- звернення до незалежної третьої сторони, наприклад, до комітету незалежних директорів, професійного або регуляторного органу, чи до іншого професійного бухгалтера;
- обговорення питань етики з найвищим управлінським персоналом клієнта;
- розкриття найвищому управлінському персоналові клієнта характеру послуг, що надаються, та гонорарів;
- залучення іншої фірми для виконання або повторного виконання частини завдання;
- ротацію керівного персоналу групи з надання впевненості.

В залежності від характеру завдання аудитор може покластися на застережні заходи, що їх застосовує клієнт. Тим не менш, недопустимо покладатись лише на такі застережні заходи для зменшення загроз до прийнятного рівня.

*Застережні заходи, що становлять частину системи та процедур клієнта, можуть містити:*

- погодження та схвалення іншими особами (окрім управлінського персоналу) фірми при призначенні її клієнтом для виконання завдання;
- наявність у клієнта компетентних співробітників з досвідом та повноваженнями для прийняття управлінських рішень;
- застосування клієнтом внутрішніх процедур, що забезпечують об'єктивний вибір фірми при пошуку виконавця завдань, що не є завданнями з надання впевненості;
- наявність у клієнта структури корпоративного управління, що забезпечує відповідний нагляд та інформування щодо послуг, які надаються фірмою.

Зазначимо, Бичковою С. М. також пропонуються певні рекомендації щодо посилення рівня незалежності аудитора<sup>134</sup>, які передбачають такі позиції:

- аудитори не повинні надавати інших послуг клієнтові;
- професійні органи повинні перевіряти незалежність аудиторських фірм;
- у випадку зміни підприємством аудитора повинен бути наданий звіт професійному органу, який до призначення іншого аудитора повинен прийняти відповідне рішення;
- директори фірм не можуть приймати рішення щодо вибору аудитора, оскільки це питання повинно підпорядковуватися компетенції загальних зборів акціонерів;
- відношення, які складаються між різними сторонами, відповідальними за надання фінансової звітності, повинні регулюватися відповідними професійними органами, оскільки ні аудитор, ні директор підприємства-клієнта не повинен мати права працювати в них;
- у річному звіті заробітна плата аудиторів повинна бути показана в кінці (після усіх витрат), оскільки аудит не є частиною звичайної діяльності фірми;
- висновок повинен містити положення про незалежність аудитора, що обґрунтовує його спроможність надати вірну та об'єктивну думку.

Директива 2006/43/ЄС<sup>135</sup> та Закон Сарбейнса-Окслі<sup>136</sup> як основний застережний захід розглядають співпрацю аудиторів з комітетом з аудиту суб'єкта суспільного інтересу, обов'язковість створення якого передбачена вищезгаданими документами.

У Директиві 2006/43/ЄС підкреслено, що аудитори чи аудиторські фірми, які виконують обов'язковий аудит суб'єкта суспільного інтересу, повинні:

<sup>134</sup> Бичкова С. М. Доказательства в аудите / Светлана Михайловна Бичкова. – М.: Финансы и статистика, 1998. – с. 39–40

<sup>135</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>136</sup> Sarbanes-Oxley Act [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxley\\_Act\\_of\\_2002.pdf](http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf)

- щороку підтверджувати письмово в заяві, адресованій комітетові з аудиту, свою незалежність від суб'єкта суспільного інтересу, що перевіряється;
- щороку доповідати комітетові з аудиту про будь-які додаткові послуги, надані суб'єктові, що перевіряється;
- обговорювати з комітетом з аудиту загрози його незалежності та запобіжні заходи, вжиті для зменшення цих загроз і задокументовані ними.

Такі ж вимоги містять і стандарти незалежності, розроблені Радою з нагляду за діяльністю публічних бухгалтерів (аудиторів) США (PCAOB — Public Company Accounting Oversight Board), яка була створена у 2003 році відповідно до вимог Закону Сарбейнса-Окслі з метою захисту інвесторів та суспільних інтересів шляхом забезпечення інформативності, достовірності та незалежності аудиторських звітів, а саме: International Standards Board Standard № 1 «Independence Discussions with Audit Committees»<sup>137</sup>.

### **5.3.2. Аналіз узгодженості вітчизняного та міжнародного законодавства з питань незалежності аудиторів**

Як вже підкреслювалося, абсолютна незалежність — це ідеал, який недосяжний в принципі, але без прагнення досягти цього ідеалу аудиторська діяльність взагалі втрачає сенс. З цих позицій важливого значення набуває законодавче регулювання вимог щодо забезпечення незалежності, які дозволяють отримати найбільшу об'єктивність у висловленні аудиторської думки.

Можна виділити кілька документів, які регламентують вимоги та порядок дотримання такого важливого етичного принципу аудиторської діяльності, як незалежність:

- на міжнародному рівні: Кодекс етики професійних бухгалтерів<sup>138</sup>, Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги»<sup>139</sup> (далі — МСКЯ 1), Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності<sup>140</sup>;

<sup>137</sup> Independence Standards Board Standard №1 Independence Discussions with Audit Committees [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pcaobus.org/Standards/EI/Documents/ISB1.pdf>

<sup>138</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009, Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – 124 с.

<sup>139</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 41-75

<sup>140</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European



- на національному рівні: Закон України «Про аудиторську діяльність»<sup>141</sup>, Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»<sup>142</sup> (далі — ПНПКЯ 1), Положення про забезпечення незалежності аудиторів<sup>143</sup>, інші закони України, в яких викладені вимоги щодо незалежності аудиторів.

Важливе значення має критичний аналіз якості вимог законодавчих і нормативних документів України щодо забезпечення незалежності аудиту та їх відповідність вимогам міжнародних документів.

Серед документів, підготовлених міжнародними організаціями, найважливіший — Кодекс етики професійних бухгалтерів, який містить основні та детальні вимоги щодо дотримання незалежності.

Конкретний аналіз впливу на незалежність аудиторів у Кодексі етики наведений окремо для завдань з аудиту (розділ 290<sup>144</sup>) та для інших завдань з надання впевненості (розділ 291<sup>145</sup>) і стосується таких ситуацій:

1. Фінансові інтереси.
2. Позики і гарантії.
3. Ділові відносини.
4. Сімейні та особисті стосунки.
5. Працевлаштування у клієнтів з надання впевненості.
6. Тимчасове призначення працівників на посади у клієнтів з аудиту.
7. Нещодавня робота у клієнтів з надання впевненості.
8. Робота посадовою особою або членом Ради директорів клієнтів з надання впевненості.
9. Тривалі стосунки вищого персоналу з клієнтами з надання впевненості.
10. Надання послуг, які не є наданням впевненості, клієнтам з надання впевненості.
11. Гонорари.

---

Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>141</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

<sup>142</sup> 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 вересня 2007 року №182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>

<sup>143</sup> Положення про забезпечення незалежності аудитора, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 24 грудня 2009 року №209/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1321389897.doc>

<sup>144</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – с. 35-79

<sup>145</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – с. 80-100

12. Політики винагороди та оцінки.
13. Подарунки та знаки гостинності.
14. Поточна судова справа чи її загроза.

Основні позиції Кодексу етики професійних бухгалтерів можна подати у вигляді двох груп:

1. Першу групу представляють ситуації, стосовно яких зазначається: «жодний застережний захід не зменшить загрозу до прийнятного рівня», а тому, в основному, пропонуються заходи стосовно ліквідації «джерела загрози», усунення від завдання відповідного працівника, відмова від виконання завдання аудиторською фірмою.

2. Друга група ситуацій вимагає від фірми оцінки значущості чи суттєвості загроз, і лише в таких випадках пропонується коло застережних заходів, які слід вживати. В основному, ці заходи стосуються посиленого контролю якості виконання завдання, залучення додаткових професійних бухгалтерів або експертів, заборону виконання завдання певним працівником тощо (додаток М).

Оцінюючи Кодекс етики професійних бухгалтерів, слід відзначити як позитивний момент те, що в ньому наводяться не лише загальні вимоги, а й описуються заходи в окремих ситуаціях. Але, на наш погляд, Кодекс етики має й недоліки, які полягають у такому:

- відсутня чіткість у порядку визначення суттєвості та значущості загрози, а зазначено лише, що, оцінюючи значущість загрози, слід брати до уваги як якісні, так і кількісні чинники (п. 290.11<sup>146</sup>);
- не завжди зазначається, що слід робити при виявленні загрози, адже опис ситуації обмежується висловом «жодний застережний захід не зменшить загрозу до прийнятного рівня»;
- застережні заходи визначені не для всіх ситуацій, які можуть виникнути в практиці діяльності аудиторських фірм.

Що стосується Директиви, то саме на її статті 22 «Незалежність та об'єктивність», 24 «Незалежність та об'єктивність аудиторів, що виконують обов'язковий аудит від імені аудиторських фірм», 42 «Незалежність» звертається увага у Плані заходів АПУ щодо виконання у 2009 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу<sup>147</sup>. В принципі, їх зміст, представлений загальними положеннями, відповідає вимогам Кодексу етики, але наявні й відмінності:

<sup>146</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – с. 37

<sup>147</sup> План заходів АПУ щодо виконання у 2009 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, затверджений Рішенням Аудиторської палати України від 18 грудня 2008 року (протокол №197) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/1736948426.doc>

1. Однозначно підкреслено, що держави-члени повинні забезпечити невиконання аудитором чи аудиторською фірмою обов'язкового аудиту не лише в разі наявності будь-яких прямих або опосередкованих фінансових, ділових, трудових чи інших стосунків, а й при наданні додаткових неаудиторських послуг між аудитором, аудиторською фірмою чи мережею та суб'єктом, що перевіряється, щодо яких об'єктивна, розумна та поінформована третя сторона може дійти висновку про те, що незалежність аудитора чи аудиторської фірми поставлено під загрозу.

2. У випадку обов'язкових аудиторських перевірок суб'єктів суспільного інтересу та для забезпечення незалежності аудитора або аудиторської фірми держави-члени мають забезпечити непроведення аудитором чи аудиторською фірмою обов'язкового аудиту в разі існування обставин самоконтролю або власної зацікавленості.

3. Зазначається, що держави-члени повинні забезпечити невтручання власників чи акціонерів аудиторської фірми, а також членів адміністративних, керівних та спостережних органів таких фірм чи пов'язаних фірм у виконання обов'язкового аудиту в будь-який спосіб, що ставить під загрозу незалежність та об'єктивність аудитора, який виконує обов'язковий аудит від імені аудиторської фірми.

4. Держави-члени забезпечують наявність адекватних правил, згідно з якими винагорода за обов'язковий аудит не повинна залежати від надання додаткових послуг суб'єктові, що перевіряється, й не повинна визначатися таким наданням та не повинна ґрунтуватися на випадкових подіях будь-якого роду.

5. Аудиторові або ключовому партнерові з аудиту, що виконує обов'язковий аудит від імені аудиторської фірми, не дозволяється обіймати ключову керівну посаду в суб'єкті, що перевіряється, протягом не менше двох років від дати відмови від виконання завдання з аудиту як аудитора чи ключового партнера з аудиту.

МСКЯ 1<sup>148</sup> встановлює вимоги до побудови системи контролю якості, описує політики та процедури, які повинні стосуватися її елементів, зокрема, етичних вимог та незалежності (додаток Н). Аналізуючи положення МСКЯ 1 можна виділити такі специфічні особливості, які слід враховувати у вітчизняній практиці. Мета стандарту визначена широко, проте в ньому відсутній перелік вирішуваних ним завдань, що, в принципі, притаманно усім міжнародним стандартам. Відсутність задач компенсується більш широким формулюванням мети. При цьому в основному формулю-

<sup>148</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – с. 41-75

ються вимоги до певної політики та процедур, а ось рекомендацій щодо конкретних заходів недостатньо.

В цілому можна класифікувати положення таким чином:

- наявність мети;
- наявність більш-менш чітко визначеної спрямованості політик та процедур;
- відсутність достатньо детальних рекомендацій щодо конкретних заходів.

Перші два елементи більш-менш виписані в МСКЯ 1, а ось третій, на жаль, викладений лише в окремих пунктах.

Так, конкретні заходи не передбачені для такого елемента, як етичні вимоги. Лише зазначено, що політика та процедури повинні надавати фірмі впевненості, що фірма та її персонал дотримуються відповідних етичних вимог (п. 20)<sup>149</sup>. Визначаючи політику та процедури щодо дотримання незалежності у МСКЯ 1, наголос робиться на створенні надійної системи інформаційних зв'язків, а конкретні ситуації не описуються, що логічно з метою уникнення дублювання положень Кодексу етики.

Розглянемо національні вимоги щодо дотримання незалежності в аудиторській діяльності. В Законі України «Про аудиторську діяльність»<sup>150</sup> умови дотримання незалежності визначені таким чином. Статтею 20 встановлено, що забороняється виконання аудиту:

1) аудитором, який має прямі родинні стосунки з членами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється;

2) аудитором, який має особисті майнові інтереси в суб'єкта господарювання, що перевіряється;

3) аудитором — членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

4) аудитором — працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

5) аудитором — працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання, що перевіряється;

6) 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;

<sup>149</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 48

<sup>150</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

7) аудитором в інших випадках, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності.

Окремо зазначено, що членам адміністративних, керівних та контролюючих органів аудиторських фірм, які не є аудиторами, а також засновникам, власникам, учасникам аудиторських фірм забороняється втручатися у практичне виконання аудиту у спосіб, що порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит (ст. 20).

Крім того, вимоги до незалежності непрямо викладені у ст. 4, де зазначено, що аудиторам забороняється займатися іншими видами підприємницької діяльності, що не позбавляє їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав, а також у ст. 5, в якій підкреслено, що аудиторська фірма повинна здійснювати виключно аудиторську діяльність.

У додатку П наведено детальний аналіз узгодженості вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» стосовно незалежності та Кодексу етики, оскільки в останньому можна виділити більше двадцяти ситуацій, за яких повинні бути застосовані «жорсткі заходи» та ще стільки ж ситуацій, при яких необхідна оцінка значущості та суттєвості загрози для того, щоб установити необхідність вжиття застережних заходів та їх види, серед яких найчастіше зустрічається вимога «усунення загрози».

Представимо узагальнюючі висновки. По-перше, значна частина критичних ситуацій, за яких, з позиції Кодексу етики, виникає значна загроза незалежності, і необхідно вживати жорстких заходів, взагалі не згадується в Законі України «Про аудиторську діяльність», а саме:

- у сфері «фінансових інтересів» — це ситуації, коли прямий чи суттєвий опосередкований інтерес мають найближчі родичі члена групи з надання впевненості (п. 290.104 Кодексу), коли інші партнери, включаючи партнерів, які не виконують завдання з надання впевненості, чи їхні найближчі родичі, в офісі, в якому працює партнер, відповідальний за завдання, у зв'язку з аудиторською перевіркою, мають прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у такому клієнтові аудиту (крім інтересів найближчих родичів, отриманих внаслідок прав, обумовлених роботою, наприклад, пенсії чи опціонів на акції) (пп. 290.108, 290.110 Кодексу);
- у сфері «позик» — це ситуації, коли позика чи гарантія за позикою від клієнта з аудиту, який є банком чи подібною установою, надані члену групи з проведення аудиту або його найближчому родичеві чи фірмі не за звичайними процедурами та не на звичайних умовах кредитування (п. 290.118), коли позики, надані фірмі чи чле-

нам групи з надання впевненості клієнтом з надання впевненості, який не є банком чи подібною установою, є суттєвими для фірми чи члена групи з надання впевненості або для клієнта з надання впевненості (п. 290.121 Кодексу);

- у сфері «працевлаштування у клієнтів з надання впевненості» — ситуація, якщо колишній член групи з проведення аудиту або партнер фірми поступив на роботу в компанію клієнта, і відносини між фірмою та цією особою лишаються значними (п. 290.135);
- у сфері «нещодавня робота у клієнта з надання впевненості» — це ситуація, коли член групи з надання впевненості протягом періоду, охопленого звітом про надання впевненості, працював посадовою особою чи директором у клієнта з надання впевненості або був працівником, який міг справляти прямий та суттєвий вплив на інформацію з предмета завдання з надання впевненості (п. 290.144);
- у сфері «тривалі стосунки вищого персоналу з клієнтами з надання впевненості» — вимоги щодо необхідності ротації партнерів із завдання особливо при аудиті фінансових звітів (п. 290.151 Кодексу);
- ситуації, пов'язані з одночасним наданням клієнту з надання впевненості (особливо при здійсненні аудиту фінансових звітів) інших послуг (пп. 290.156-290.129).

По-друге, навіть у тих положеннях Закону України «Про аудиторську діяльність» та Кодексу етики, які начебто схожі, міститься багато невідповідностей та суперечностей, які можна узагальнити таким чином:

1. У Законі України «Про аудиторську діяльність» мова йде лише про незалежність аудитора, а не про незалежність аудиторської фірми, хоча Кодекс етики містить кілька положень (у сфері фінансових інтересів та позик, які, в принципі, з певною мірою умовності можна порівняти до «особистих майнових інтересів»), що стосуються загрози незалежності для фірми, а не для конкретного працівника.

2. Обмеження для дотримання незалежності згадуються без ув'язки з видом послуг, які надаються аудитором, хоча в Кодексі етики вимоги деталізуються залежно від того, чи здійснюється аудит фінансової звітності суб'єктів, що становлять суспільний інтерес, чи аудит фінансової звітності інших суб'єктів, чи інші завдання з надання впевненості, чи інші послуги.

3. У вітчизняному законодавстві не наводяться вимоги щодо запровадження застережних заходів, які значно «м'якші» порівняно із заборонаю виконувати аудит, відмовою від завдання або усуненням партнера від виконання завдання.

4. У Законі України «Про аудиторську діяльність» використовуються терміни, які не узгоджені із Кодексом етики, до того ж, вони не мають чітких пояснень у самому законі, наприклад, «особисті майнові інтереси», «прямі родинні стосунки».

5. Застережні заходи в Законі України «Про аудиторську діяльність» обмежуються лише заборобою конкретному аудитору виконувати перевірку, але мова не йде про необхідність відмови фірми від виконання конкретного завдання.

6. Деякі обмеження, встановлені Законом України «Про аудиторську діяльність», які нагадували обмеження Кодексу етики, при детальному аналізі виявляються такими, що суперечать їм. Наприклад, вітчизняним законодавством заборонено проведення аудиту у випадку, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступеня відповідальності аудитора (п. 6, ст. 20). Слід зазначити, що сам порядок визначення розміру винагороди не пропонується. Звичайно, розробити таку орієнтовну методику, яка б враховувала усе вище перераховане, надзвичайно складно, не кажучи вже про ступінь відповідальності, яку взагалі визначити неможливо.

У Кодексі етики видання 2007 року було схоже на перший погляд положення: «Якщо фірма отримує завдання з надання впевненості за значно менший гонорар, ніж сплачений попередній фірмі або запропонований іншим фірмам, загроза власного інтересу, що виникла, не зменшиться до прийнятного рівня, якщо фірма не буде здатна показати, що для виконання завдання відведений відповідний час і призначений кваліфікований персонал, а також що виконані вимоги всіх застосованих стандартів з надання впевненості, інструкцій та процедур контролю якості» (п. 290.209 Кодексу етики видання 2007 року<sup>151</sup>). Отже, як ми бачимо, мова йшла про абсолютно різні речі: у вітчизняному законодавстві — про порядок ціноутворення взагалі, а в Кодексі етики — лише про випадки встановлення значно меншого гонорару порівняно з гонорарами інших фірм. Слід підкреслити, що ці положення вилучені в Кодексі етики видання 2010 року.

7. У Кодексі етики професійних бухгалтерів можна знайти пояснення, що робити у випадку, коли сталосся ненавмисне порушення певного положення (наприклад, стосовно фінансових інтересів (п. 290.117), сімейних та особистих стосунків (п. 290.133). Відповідні рекомендації у вітчизняному законодавстві відсутні.

<sup>151</sup> Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О.В. Селєзньов, О.Л. Ольховикова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2007. – с. 93

Як і в МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги», у ПНПКЯ 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»<sup>152</sup> підкреслюється, що політика та процедури фірми щодо незалежності повинні ґрунтуватися на достатніх інформаційних зв'язках, які дозволять вчасно отримати повідомлення про порушення вимог до незалежності та вжити відповідних заходів для вирішення таких ситуацій. Але положення містить більш детальні вимоги щодо політики та процедур фірми щодо незалежності (пп. 28-34), які можна узагальнити у три групи:

1. У разі виконання завдання з аудиту політика та процедури фірми мають забезпечити виконання вимог статті 20 Закону України «Про аудиторську діяльність» щодо заборони проведення аудиту у певних випадках.

2. Політика та процедури фірми щодо незалежності мають бути розроблені з урахуванням прикладів, наведених у розділі 290 Кодексу етики, в яких докладно розглянуто загрози незалежності та відповідні застережні заходи для конкретних ситуацій, але наведені приклади не слід сприймати як вичерпний перелік усіх обставин, що створюють загрози для незалежності.

3. Політика та процедури фірми мають враховувати конкретні обставини її діяльності (і наводяться вимоги, яким фірма зобов'язана забезпечити виконання).

Що ж ми маємо? ПНПКЯ 1, фактично, намагається поєднати «несумісне». Так, з одного боку, необхідно дотримуватися вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», а з іншого, необхідно, щоб політика та процедури фірми щодо незалежності були розроблені з урахуванням прикладів, наведених у розділі 290 Кодексу етики. Далі наводиться перелік обставин, що їх фірма зобов'язана забезпечити до виконання, які в окремих випадках практично дублюють вимоги Кодексу етики та МСКЯ 1, а в інших — значно жорсткіше підходять до його тлумачення.

Дубляж вимог Кодексу етики та МСКЯ 1, при якому просто підкреслюється їх важливість, мають такі положення ПНПКЯ 1: ознайомити свій персонал і в разі потреби інших осіб, що підпадають під вимоги незалежності, з вимогами до незалежності; надати доступ персоналові фірми до професійних стандартів, Кодексу етики, а також професійної літератури; інформувати персонал про клієнтів, з якими слід дотримуватися полі-

<sup>152</sup> 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 вересня 2007 року №182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>



тики незалежності особливо ретельно; отримувати підтвердження незалежності іншої фірми, що виконує частину завдання з надання впевненості, у тих випадках, коли фірма виступає головним аудитором; не здійснювати і заборонити персоналу надавати професійні послуги, в яких винагорода залежить від отриманих даних або результатів цих послуг; отримувати подарунки або преференції від клієнта з надання впевненості, крім випадків, коли їх цінність, вочевидь, незначна; здійснювати моніторинг неоплачених клієнтами рахунків за надані аудиторські послуги для уточнення, чи вплинуть які-небудь неоплачені суми на незалежність фірми.

Вимоги Кодексу етики тлумачать більш м'яко таке положення ПНПКЯ 1: «Не здійснювати і заборонити персоналу брати участь у процесі прийняття клієнтом з надання впевненості будь-яких рішень (за винятком надання консультативних послуг)» (п. «г» ст.31). Стосовно цього слід зазначити, що в Кодексі просто підкреслюється, що процес аудиту пов'язаний з широким діалогом між аудиторською фірмою та управлінським персоналом клієнта з аудиту, який може охоплювати питання застосування стандартів бухгалтерського обліку чи політик, а також вимог щодо розкриття інформації у фінансових звітах, відповідність заходів фінансового та облікового контролю та методів, що були використані при визначенні наведених у звітах сум активів та зобов'язань, або пропозиції щодо коригування бухгалтерських записів у журналах обліку (п. 290.169)<sup>153</sup>. Такі види діяльності вважаються звичайною частиною процесу аудиту і, як правило, не створюють загроз для незалежності, але приймати управлінські рішення за клієнта не рекомендується в будь-якому випадку.

Тлумачать вимоги Кодексу етики більш жорстко такі положення ПНПКЯ 1:

1. «Здійснювати моніторинг виручки за аудиторські послуги від десяти найбільших клієнтів для уточнення, чи не перевищує сума виручки, отримана від будь-якого з них 10 %-го обсягу аудиторських послуг за рік» (п. «г» ст. 31). У Кодексі етики видання 2007 року гонорарам та цінам дійсно була приділена певна увага, але жодних кількісних обмежень не встановлюється, а лише підкреслюється необхідність оцінки значущості загроз у тих випадках, коли загальний гонорар, що сплачується клієнтом з надання впевненості, становить велику частину загальних гонорарів фірми або велику частину доходів окремого партнера, та наводився орієнтовний перелік застережних заходів, які, в основному, включали посилений контроль якості виконання завдання (пп. 290.206-290.208)<sup>154</sup>. У Кодексі

<sup>153</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – с. 59

<sup>154</sup> Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О.В. Селєзньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2007. – с. 91-93

етики 2010 року введено кількісне обмеження для клієнтів з аудиту, які є суб'єктам суспільного інтересу, — «протягом двох років поспіль загальна сума гонорарів від цього клієнта та зв'язаних з ним суб'єктів господарювання становить більш ніж 15% від загальної суми гонорарів, отриманих фірмою» та розширено зміст застережних заходів, які повинні містити повідомлення для осіб, які відповідають за управління клієнтом з аудиту, про цей факт, та проведення огляду контролю якості виконання такого завдання аудитором, який не є членом фірми, або професійним регульованим органом (п. 290.222)<sup>155</sup>. Що стосується вимог ПНПКЯ 1, то не зрозуміло, що взагалі слід робити, якщо виручка таки перевищить наведену «критичну межу».

2. «Періодично, не менш як один раз на сім років здійснювати ротацію керівника групи з надання впевненості» (п. «е» ст.31). Стосовно цієї вимоги слід зазначити, що вона обґрунтована, але Кодекс етики вимагає, щоб особи, ротація яких відбувається після встановленого періоду, не поверталися до своїх обов'язків при виконанні завдань з аудиту для даного клієнта, поки не мине певний період часу, зазвичай, — два роки (п. 290.151)<sup>156</sup>.

3. «Не здійснювати і заборонити персоналу вступати із суб'єктом господарювання, якому надаються аудиторські послуги, або одним із його керівників, директорів або власників, що володіють більш ніж 20% корпоративних прав, в угоду про купівлю-продаж корпоративних прав, заснування товариства, створення підприємства тощо» (п. «г» ст.31). У Кодексі етики в цьому випадку мова йде про суттєвість ділових відносин та фінансового інтересу (пп. 290.124-290.126)<sup>157</sup>.

4. «Не здійснювати і заборонити персоналу надавати висновки щодо оцінки будь-яких результатів, в отриманні яких брала участь фірма або її персонал» (п. «г» ст. 31). Слід підкреслити, що в Кодексі етики мова йде про зворотне — заборону брати на себе відповідальність управлінського персоналу клієнта при наданні інших послуг, що підкреслює пріоритетність завдань з аудиту, а не завдань з надання інших послуг, а також про заборону надавати саме послуги з оцінки клієнтам з завдання з надання впевненості, що підкреслює пріоритетність останніх. Вимоги щодо обмеження надання послуг з обліку пов'язуються з оцінкою їх значущості (п. 290.179), чітко заборонено надання таких послуг лише клієнтам з аудиту фінансових звітів (п. 290.180)<sup>158</sup>.

<sup>155</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. — с. 74-75

<sup>156</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. — с. 55-56

<sup>157</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. — с. 48-49

<sup>158</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. — с. 62

5. «Не здійснювати і забороняти персоналу надавати послуги, що безпосередньо впливають на предмет завдання, яке виконує фірма» (п. «г» ст. 31). У Кодексі етики заборона надавати такі послуги пов'язується з оцінкою їх суттєвості для фінансових звітів та ступенем суб'єктивності (пп. 290.179-290.180)<sup>159</sup>. Цікаво, що в Кодексі етики окремо підкреслюється, що надання послуг у сфері оподаткування не створює загрозу для незалежності, оскільки такі оцінки, як правило, підлягають зовнішній перевірі податковими органами (п. 290.191)<sup>160</sup>.

У складі національного законодавства слід виділити вимоги інших законів України які містять додаткові обмеження з метою дотримання незалежності аудиторів (додаток Р). Такі обмеження були знайдені в Законах України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг»<sup>161</sup> (п. 1 ст. 15 «Вимоги до зовнішнього аудиту»), «Про недержавне пенсійне забезпечення»<sup>162</sup> (п. 2, ст. 5 «Аудиторські перевірки у сфері недержавного пенсійного забезпечення»; п. 5, ст. 8 «Засновники недержавних пенсійних фондів»; п. 3, ст. 47 «Склад активів пенсійного фонду»), «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»<sup>163</sup> (п. 4, ст. 80 «Пенсійні активи Накопичувального фонду»; п. 5, ст. 84 «Радник з інвестиційних питань»; п. 5, ст. 85 «Компанії з управління активами»; п. 2, ст. 99 «Зберігач») і їх зміст стосується більш чіткого тлумачення «особистих майнових інтересів», обмежень щодо призначень радника з інвестиційних питань, компанії з управління активами, зберігача Накопичувального фонду у сфері пенсійного страхування та вибору засновників відкритого пенсійного фонду, корпоративного та професійного фонду, а також роботодавців — платників корпоративного пенсійного фонду у сфері недержавного пенсійного забезпечення і корпоративного та професійного фонду.

Мають місце і більш цікаві положення. Так, пенсійні активи в цінних паперах і недержавного пенсійного фонду, і Пенсійного фонду України не можуть включати цінні папери, емітентами яких виступають аудитор (аудиторська фірма), з яким виконавчою дирекцією Пенсійного фонду укладено відповідні договори та пов'язані з ними особи (п. 4, ст. 80

<sup>159</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – с. 62

<sup>160</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – с. 65

<sup>161</sup> Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12 липня 2001 року №2664-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2664-14>

<sup>162</sup> Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення» від 9 липня 2003 року №1057-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1057-15>

<sup>163</sup> Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 року №1058-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1058-15>

«Пенсійні активи Накопичувального фонду» Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»<sup>164</sup>; п. 3, ст. 47 «Склад активів пенсійного фонду» Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення»<sup>165</sup>). Згідно із Законом України «Про Фонд гарантування вкладів фізичних осіб»<sup>166</sup> фонд не відшкодовує гарантовану суму за вкладами, розміщеними працівниками незалежних аудиторських фірм (аудиторами), які здійснювали перевірки банку протягом останніх трьох років (п. 2 ст. 4 «Обмеження гарантії»). Згідно із Законом України «Про недержавне пенсійне забезпечення»<sup>167</sup> (п. 2, ст. 5 «Аудиторські перевірки у сфері недержавного пенсійного забезпечення») один і той же аудитор не може провадити перевірку двох і більше юридичних осіб, що надають послуги одному й тому ж пенсійному фонду.

Додаткові обмеження щодо дотримання незалежності передбачені і новим Законом України «Про акціонерні товариства»<sup>168</sup> (ст. 75 «Аудитор», п. 3), зміст яких відрізняється від Закону України «Про аудиторську діяльність» тим, що використовує термін «афілійовані особи» та забороняє надання консультаційних послуг, що відповідає міжнародній практиці заборони надання інших послуг аудитором акціонерного товариства.

Установлення таких додаткових обмежень слід розглядати як позитивне явище, оскільки вони враховують конкретні вимоги користувачів результатами аудиторської роботи в конкретній ситуації. Єдине, на що хотілося б звернути увагу, — це на коректний виклад указаних питань з метою уникнення юридичних колізій та суперечок стосовно того, які вимоги слід використовувати: лише відповідного закону, або і Кодексу етики, і Закону України «Про аудиторську діяльність».

Узагальнюючи результати аналізу якості вітчизняного законодавства стосовно заходів щодо забезпечення незалежності аудиторів, слід підкреслити, що існуюча ситуація створює загрози як для аудиторів, так і для клієнтів, і не сприяє підвищенню ролі та суспільної значимості аудиту, а лише призводить до того, що суспільство в цілому та клієнти зокрема не можуть зрозуміти, що криється за словами про «незалежність» в аудиторському висновку. На наш погляд, «винаходити велосипед» та обтяжу-

<sup>164</sup> Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 року №1058-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1058-15>

<sup>165</sup> Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення» від 9 липня 2003 року №1057-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1057-15>

<sup>166</sup> Закон України «Про Фонд гарантування вкладів фізичних осіб» від 20 вересня 2001 року №2740-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2740-14>

<sup>167</sup> Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення» від 9 липня 2003 року №1057-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1057-15>

<sup>168</sup> Закон України «Про акціонерні товариства» від 17 вересня 2008 року №514-XIV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=514-17>

вати сам Закон про аудиторську діяльність всіма вимогами, які містяться в Кодексі етики професійних бухгалтерів, недоречно та недоцільно, адже, як ми бачимо, ситуацій багато і вони відрізняються одна від одної. Закон України «Про аудиторську діяльність» повинен містити посилання на ті документи, які використовуються, або ж в ньому має зазначатися, що ці вимоги визначаються Аудиторською палатою України. Користувач, який матиме бажання отримати інформацію про всі обмеження та застережені заходи, легко дізнається, що за національні в нашій країні прийнято Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, і звернеться до них. В існуючій нині ситуації користувач лише вводиться в оману, особливо фразами на зразок «в інших випадках», які не містять нічого конкретного. З іншого боку, не повинні обмежуватися права Аудиторської палати України щодо встановлення обґрунтованих додаткових вимог (підкреслюємо — додаткових), які, на наш погляд, повинні формуватися з урахуванням євроінтеграційного курсу України та на підставі більш жорстких вимог Директив Європарламенту.

Особливо слід наголосити на необхідності співпраці аудиторів з комітетом з аудиту суб'єкта суспільного інтересу, обов'язковість створення якого передбачена статтею 41 Директиви 2006/43/ЄС<sup>169</sup>. Такі вимоги містять і стандарти незалежності, розроблені Радою з нагляду за діяльністю публічних бухгалтерів (аудиторів) США (PCAOB — Public Company Accounting Oversight Board).

Уведення додаткових пояснень у ПНПКЯ 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»<sup>170</sup>, які в більшості випадків дублюють вимоги Кодексу етики, сприяє виникненню ситуації, при якій аудитор не буде знайомитися з вимогами Кодексу, котрі значно ширші та складніші. Адже створюється враження, що в положенні описали всі необхідні заходи щодо дотримання незалежності, хоча це не так. Тим більше, що відсутня раціональність у побудові таких додаткових рекомендацій, оскільки в одних випадках вимоги Кодексу етики викладають більш жорстко, а на інші вимоги, що в деяких випадках надзвичайно важливі, не звертають уваги, обмежуючись сухим посиланням на розділ 290 Кодексу етики.

<sup>169</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>170</sup> 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 вересня 2007 року №182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>

Необхідно виважено підійти до змісту інших законодавчих документів, які прямо не регламентують питання з аудиту, але висувають додаткові вимоги до його проведення. В них доцільно зазначати, наприклад, таке: «Аудитором повинна призначатися особа з урахуванням всіх обмежень, встановлених Законом України «Про аудиторську діяльність». З метою забезпечення підвищених вимог незалежності аудитором не може бути...». Такий підхід передбачає обов'язкове узгодження положень законодавчих документів, які стосуються аудиту, з Міжнародними стандартами аудиту, надання впевненості та етики, що передбачає співпрацю з органом, у сфері повноважень якого перебуває регулювання системою аудиторською діяльності — Аудиторською палатою України.

### **5.3.3. Аудит та інші послуги: проблеми дотримання незалежності**

З точки зору забезпечення прийнятного, якомога вищого рівня незалежності аудиторів, особливу проблематичність та актуальність має ситуація суміщення аудиту з іншими послугами.

Консультаційна діяльність передбачає надання найрізноманітніших послуг, між якими є суттєва різниця з точки зору їх потенційного впливу на аудиторські перевірки та рівень незалежності аудитора і аудиторської фірми, тому тут постає кілька проблем, які полягають в тому, що необхідне є чітке розуміння змісту інших послуг, які надаються аудиторською фірмою, з точки зору їх зв'язку з завданнями з надання впевненості і власне аудитом зокрема (це питання було детально розглянуто в підрозділі 3.1), а також ступеня їх негативного впливу на незалежність аудитора та аудиторської фірми у ситуації одночасного надання інших послуг та аудиту.

Проблема впливу інших послуг на рівень незалежності аудитора значно складніша. З одного боку, їх надання дозволяє аудитору отримати інформацію щодо діяльності та операцій клієнта, яка надзвичайно корисна, оскільки дозволяє краще зрозуміти процедури клієнта, заходи контролю, а також ділові та фінансові ризики, з якими він стикається. Крім того, в цьому випадку аудитор має більше контактів з керівництвом компанії-клієнта, що дозволяє йому надійніше оцінити його чесність та фактори, які впливають на його поведінку. З іншого боку, вважається, що аудитор не може залишатися повністю об'єктивним при перевірці фінансових даних компанії, якій його фірма надає консультаційні послуги. Якщо клієнт виконує рекомендації аудитора, останній, по суті, буде виконувати аудит практичної реалізації цих рекомендацій замість аудиту безпосередньо самої інформаційної системи або процедур внутрішнього контролю. Отже, більшість фахівців визнають, що надання інших послуг клієнтам з надан-

ня впевненості, а особливо клієнтам з аудиту фінансових звітів — основа для виникнення конфлікту інтересів.

Дедов Д. пропонує такі заходи по виключенню конфлікту інтересів в такій ситуації:

- розкриття інформації про види послуг, які надавалися клієнту, та розмір винагороди за кожну послугу (таке розкриття повинно показати, що незалежність аудитора не страждає від надання інших послуг на тій підставі, що розмір винагороди за такі послуги значно менший, аніж сума винагород за проведення аудиту);
- заборонити проведення аудиту внаслідок необ'єктивності, якщо супутні послуги надавалися протягом трьох років, які безпосередньо передували проведенню аудиторської перевірки;
- усі договори та інші угоди, пов'язані з наданням неаудиторських послуг, повинні бути схвалені комітетом з аудиту, який повинен керуватися інтересами усіх акціонерів компанії<sup>171</sup>.

Але за основний захід більшість фахівців пропонує обирати заборону на надання інших послуг тією аудиторською фірмою, яка призначена для проведення щорічного обов'язкового аудиту або повністю<sup>172</sup>, або у вигляді певного переліку<sup>173</sup>.

Розглянемо, яким чином дана проблема вирішена в міжнародній практиці. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності і консолідованої звітності<sup>174</sup> та Закон Сарбейнса-Окслі<sup>175</sup> містять жорсткий підхід до незалежності обов'язкових аудиторських перевірок в дусі «все або нічого».

У Директиві однозначно підкреслюється, що держави-члени повинні забезпечити невиконання аудитором чи аудиторською фірмою обов'язкового аудиту не лише в разі наявності будь-яких прямих або опосередкованих фінансових, ділових, трудових чи інших стосунків, але і при наданні додаткових неаудиторських послуг між аудитором, аудиторською фірмою та суб'єктом, що перевіряється, щодо яких об'єктивна, розумна та поінформована третя сторона може дійти висновку про те, що незалежність аудитора чи аудиторської фірми поставлено під загрозу (статті 22 «Незалежність та

<sup>171</sup> Дедов Д. И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. 230-231

<sup>172</sup> Дедов Д. И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. 231; Бычкова С.М. Доказательства в аудите / Светлана Михайловна Бычкова. – М.: Финансы и статистика, 1998. – с. 39

<sup>173</sup> Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. – с. 101

<sup>174</sup> 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 від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

<sup>175</sup> Sarbanes-Oxley Act [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxley\\_Act\\_of\\_2002.pdf](http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf)

об'єктивність», 24 «Незалежність та об'єктивність аудиторів, що виконують обов'язковий аудит від імені аудиторських фірм», 42 «Незалежність»).

Закон Сарбейнса-Окслі також забороняє аудиторським організаціям надавати клієнтам такі послуги: ведення обліку та підготовка фінансової звітності, розробка та впровадження фінансових інформаційних систем, оцінка активів, актуарні послуги, внутрішній аудит, управлінські та кадрові послуги, послуги брокерів, дилерів та інвестиційних консультантів або інвестиційних банків, юридичні та експертні послуги, які не мають відношення до аудиту, будь-які інші послуги, надання яких Рада з нагляду за діяльністю публічних бухгалтерів (аудиторів) США (PCAOB — Public Company Accounting Oversight Board) вважає неприпустимим (Sec.201 Services outside the Scope of Practice of Auditors). У даному випадку заборонений максимально широкий (до того ж необмежений) перелік послуг. Поряд з цим будь-які інші неаудиторські послуги (крім перелічених вище), в тому числі послуги у сфері оподаткування («tax services») або послуги з оцінки системи внутрішнього контролю («non-audit services related to internal control over financial reporting»), можуть бути надані з дозволу комітету по аудиту суб'єкта господарювання, а інформація про такий дозвіл в обов'язковому порядку повинна бути доведена до інвесторів у звітах.

Такий підхід дійсно дозволяє знизити рівень загроз для незалежності аудиторів, хоча висуваються і зауваження, що можливість отримання дозволу (а це стало можливим внаслідок потужного лобіювання інтересів міжнародних аудиторських компаній), по суті, легалізувало заборонені вище юридичні та експертні послуги з податкових питань, які все ж таки тісно пов'язані з аудитом, а тому становлять безпосередню загрозу публічним інтересам з позиції незалежності аудиторів<sup>176</sup>.

За всієї очевидності та правомірності цих вимог у країнах англо-американської системи права (особливо у США, де багато аудиторів займаються підготовкою щорічних податкових декларацій для своїх клієнтів) пропозиція щодо заборони проведення аудиту, податкового консультування та ведення обліку в одного й того ж клієнта зустріла спочатку сильний опір. Але про намір припинити надання аудиторських та консультаційних послуг одночасно одному клієнту на початку 2002 року (з моменту прийняття Закону Сарбейнса-Окслі) заявили всі аудиторські компанії «великої п'ятірки». Для підвищення ефективності представлених ними послуг компанії вирішили розділити свої аудиторські та консалтингові підрозділи, а також не проводити внутрішній та зовнішній аудит в одного клієнта. Однією з причин, яка змусила аудиторів піти на такий крок, став прибуток

<sup>176</sup> Дедов Д. И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. 230



від надання консультаційних послуг, який перевищив доходи, отримані від проведення аудиту фінансової звітності<sup>177</sup>.

Дійсно, на той момент аудиторські фірми розглядали аудит як «приманку» для збільшення продажів більш дорогих консультативних послуг (включаючи ті самі податкові та фінансові консультації, які дозволяли їх клієнтам «збільшувати» прибуток). У літературі наводиться в якості прикладу фірма «Motorola»<sup>178</sup>. Дослідження, проведене у 2002 році газетою «Chicago Tribune», показало, що сто найбільших корпорацій Чикагського регіону (відібраних на підставі показника ринкової капіталізації) в середньому сплачували аудиторам за консультаційні послуги у три рази більше, аніж за обов'язковий аудит. Співвідношення ж розміру гонорарів, виплачених фірмою «Motorola» за консультаційні послуги та власне аудит, склало 16:1. До певної міри така ситуація пояснювалася різницею між наданням стратегічного консультування у надзвичайно конкурентній галузі на глобальних ринках електроніки та проведенням простого аудиту звітності компанії, але компанії зізналися, що при перевірці фінансової звітності та одночасному консультуванні одних і тих самих клієнтів в аудиторів таки виникав конфлікт інтересів.

Кодекс етики професійних бухгалтерів також розглядає проблему дотримання незалежності аудиторів при наданні інших послуг, зазначаючи, що найчастіше виникають загрози власної оцінки, власного інтересу та захисту. Але його положення стосовно надання інших послуг досить ліберальні та гнучкі, мають більш пояснюючий та рекомендаційний характер, аніж є правилом для обов'язкового виконання. Незважаючи на відсутність прямої заборони, Кодекс етики визнає існування проблеми та рекомендує аудиторам уникати потенційних ризиків, пов'язаних з можливістю часткової втрати незалежності при наданні інших послуг. Розглядаючи дане питання, Кодекс етики враховує такі фактори:

- вид завдання з надання впевненості, суттєвість інформації з предмету завдання та ступінь громадського інтересу до нього;
- вид інших послуг та ступінь можливого їх впливу на діяльність клієнта та об'єктивність аудиторської фірми;
- існування інших факторів, які пом'якшують будь-який несприятливий ефект.

Кодекс етики у складі інших послуг виділяє такі:

- складання облікових записів та фінансових звітів;
- послуги з оцінки вартості, послуги у сфері оподаткування;
- послуги із внутрішнього аудиту;

<sup>177</sup> Дедов Д. И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. 231-232

<sup>178</sup> Coffee John C., Jr. Gatekeepers: The Professions and Corporate Governance / John C. Coffee – Oxford University Press, Oxford, UK (2006). – p. 76

- послуги із систем ІТ;
- послуги з підтримки у судових справах;
- юридичні послуги;
- підбір вищого управлінського персоналу для клієнта;
- послуги у сфері корпоративних фінансів та подібних видів діяльності.

Ці послуги, з точки зору впливу на рівень незалежності аудитора, у Кодексі етики, як і інші ситуації, при яких виникає загроза незалежності, представлені у вигляді двох груп. Першу групу складають ситуації, стосовно яких зазначається, що «жодний застережний захід не зменшить загрозу до прийняттого рівня», а тому, в основному, пропонуються заходи стосовно ліквідації «джерела загрози», усунення від виконання завдання відповідного працівника, відмова від виконання завдання аудиторською фірмою. Друга група ситуацій вимагає від фірми оцінки значущості або суттєвості загроз, і лише у критичних випадках пропонується коло застережних заходів, які слід використовувати.

Слід звернути увагу, що підхід до вирішення питання впливу на рівень незалежності аудитора надання інших послуг суттєво відрізняється у переглянутому Кодексі етики видання 2010 року від положень попереднього Кодексу видання 2007 року.

До групи ситуацій, які були прямо заборонені для надання клієнтам з аудиту фінансових звітів в Кодексі етики видання 2007 року, відносилися: складання облікових записів та фінансових звітів (пп. 290.167, 290.171 Кодексу), послуги з оцінки вартості (п. 290.176), послуги з підтримки у судових справах (п. 290.195), юридичні послуги (пп. 290.200, 290.202), підбір вищого управлінського персоналу для клієнта (п. 290.203), послуги у сфері корпоративних фінансів та подібних видів діяльності (п. 290.204)<sup>179</sup>.

Нижче більш детально наведено характеристики таких послуг:

- *складання облікових записів та фінансових звітів* — фірма, мережева фірма, працівники, що надають допомогу у забезпеченні ведення облікових записів та складанні фінансових звітів клієнтові з аудиту фінансових звітів, приймають управлінські рішення щодо цього (290.167); надання послуг з обліку та ведення книг, включаючи послуги щодо нарахування зарплати та складання фінансових звітів чи підготовку фінансової інформації, яка є основною фінансових звітів, про які надається аудиторський висновок, від імені клієнта з аудиту фінансової звітності, який є зареєстрованим на біржі суб'єктом господарювання (290.171);
- *послуги з оцінки вартості* — послуги з оцінки вартості, які надаються фірмою чи мережевою фірмою клієнту з аудиту фінансових звітів, яка буде відображена у фінансових звітах клієнта, що пов'язані з питаннями, суттєви-

<sup>179</sup> 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. – с. 80, 82, 83, 88, 89-90, 90-91, 91

ми для фінансових звітів, та оцінка вартості, пов'язана з певним ступенем суб'єктивності (290.176);

- *надання послуг із підтримки у судових справах клієнтам з аудиту фінансових звітів* — функції, взяті на себе фірмою чи мережевою фірмою, пов'язані з прийняттям управлінських рішень від імені клієнта з аудиту фінансових звітів (290.195);
- *надання юридичних послуг клієнтам з аудиту фінансових звітів* — робота на клієнта з аудиту фінансових звітів при вирішенні спору чи судової справи за обставин, коли відповідні суми суттєві для фінансових звітів клієнта з аудиту (290.200), призначення партнера чи працівника фірми або мережевої фірми головним консультантом з юридичних питань в компанію клієнта з аудиту фінансових звітів (290.202);
- *підбір вищого управлінського персоналу для клієнта* — підбір вищого управлінського персоналу для клієнта з надання впевненості з прийняттям управлінських рішень, кого найняти (290.203);
- *корпоративні фінанси та подібні види діяльності* — надання таких послуг з корпоративних фінансів, як просування, торговельні операції чи гарантоване розміщення акцій клієнта з надання впевненості та з аудиту фінансових звітів, визначення зобов'язань клієнта з надання впевненості згідно з умовами операції чи завершення операції від імені клієнта з надання впевненості та з аудиту фінансових звітів (290.204).

Але слід зауважити, що ці вимоги не були такими вже й суворими, оскільки в Кодексі етики видання 2007 року акцентувалася увага саме на забороні прийняття управлінських рішень при наданні таких послуг. Підкреслено, що саме санкціонування, виконання чи завершення операції або здійснення повноважень від імені клієнта, визначення того, які рекомендації фірми слід упроваджувати, надання звітів на рівні управлінського персоналу перед найвищим управлінським персоналом — це ті види діяльності, які формують значні загрози власного інтересу чи власної оцінки, і лише їх припинення чи відмова від виконання завдання з надання впевненості можуть зменшити загрозу до прийнятного рівня (п. 290.159)<sup>180</sup>.

Окремо зазначалося, що процес аудиторської перевірки фінансової звітності пов'язаний з постійним діалогом між фірмою та управлінським персоналом клієнта. Технічна допомога клієнту, наприклад, при вирішенні проблем звірювання рахунків, аналізу та накопичення інформації, консультації щодо облікових принципів для клієнтів з аудиту фінансових звітів — це прийнятні засоби вдосконалення достовірності фінансових звітів. Такі послуги Кодекс етики розглядає як звичну частину процесу аудиту, що за нормальних обставин не загрожують незалежності (п. 290.168)<sup>181</sup>.

<sup>180</sup> 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. — с. 77

<sup>181</sup> 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. — с. 80

Що стосується послуг з оподаткування, то стосовно них окремо підкреслювалося, що вони не створюють значної загрози для незалежності, оскільки підлягають, як правило, зовнішній перевірці податковими органами (пп. 290.178, 290.180)<sup>182</sup>.

В інших випадках пропонувалися такі застережні заходи:

- політика та процедури, що забороняють персоналу приймати управлінські рішення для клієнта з надання впевненості або брати на себе відповідальність за такі рішення;
- отримання підтвердження від клієнта з надання впевненості стосовно визнання його відповідальності за результати роботи, що виконана фірмою;
- політика клієнта з надання впевненості стосовно відповідальності за нагляд при наданні фірмою послуг, які не становлять надання впевненості;
- обговорення питань незалежності, що пов'язані з наданням послуг, які не є наданням впевненості, з найвищим управлінським персоналом клієнта, наприклад, із членами аудиторського комітету;
- розкриття інформації про характер та обсяг гонорарів найвищому управлінському персоналові, наприклад, членам аудиторського комітету;
- залучення додаткового професійного бухгалтера поза межами фірми для надання впевненості щодо окремого аспекту завдання з надання впевненості;
- проведення заходів, що не дають можливості персоналу, який надає такі послуги, брати участь у виконанні завдання з надання впевненості (п. 290.163)<sup>183</sup>.

Останній захід у практичній діяльності позначається терміном «китайська стіна», який зазвичай використовується для уникнення конфлікту інтересів в інвестиційних банках та у випадку з аудитом означає одночасне виконання аудиту та надання супутніх послуг різними співробітниками компанії, які між собою не спілкуються. Інвестиційні банки запевняють, що «китайські стіни» між інвестиційними банкірами та аналітичними підрозділами забезпечують об'єктивність рекомендацій аналітиків з приводу вкладень інвесторами в цінні папери, які розміщуються тими ж інвестиційними банками, в яких працюють аналітики. Фахівці підкреслюють, що конфлікт інтересів в даному випадку дійсно існує, а «китайська стіна»

<sup>182</sup> 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. – с. 84-85

<sup>183</sup> 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. – с. 79

може спрацювати лише за умов наявності таких менеджерів банку, які не зацікавлені в отриманні доходу, адже основний дохід отримують інвестиційні банкіри, а не аналітики<sup>184</sup>.

В переглянутому Кодексі етики видання 2010 року загрози при наданні різних видів послуг розглядаються окремо для клієнтів з аудиту, які є суб'єктами господарювання, що становлять суспільний інтерес, та інших клієнтів з аудиту, і саме для першої групи встановлені значно суворіші вимоги (додаток С). Коло послуг, які заборонено надавати клієнтам з аудиту, які становлять суспільний інтерес, містить:

- послуги з підготовки облікових записів і фінансових звітів за винятком надзвичайних ситуацій (пп. 290.167-290.174);
- послуги з оцінки, якщо такі оцінки окремо чи у сукупності, матимуть суттєвий вплив на фінансові звіти, стосовно яких фірма висловлюватиме висновок (п. 290.180);
- податкові розрахунки поточних і відстрочених податкових зобов'язань (або активів) з метою підготовки облікових записів, які є суттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.185);
- консультації з питань оподаткування, якщо їх ефективність залежить від конкретного облікового підходу або подання у фінансових звітах і група з проведення аудиту має вагомі сумніви стосовно доречності відповідного облікового підходу або подання згідно з відповідною концептуальною основною фінансовою звітністю, а результати або наслідки консультації з питань оподаткування матимуть суттєвий вплив на фінансові звіти стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.190);
- надання допомоги у врегулюванні спірних питань оподаткування, якщо вони передбачають виконання ролі адвоката клієнта з аудиту в публічному трибуналі чи суді при урегулюванні питання з оподаткування, і суми, про які йдеться, суттєві для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.193);
- послуги із внутрішнього аудиту, при яких персонал фірми бере на себе відповідальність управлінського персоналу (п. 290.196);
- послуги з внутрішнього аудиту (навіть якщо відповідальність за внутрішній аудит покладено на управлінський персонал), які стосуються значної частини внутрішнього контролю над фінансовою звітністю, систем фінансової звітності, що генерують інформацію, яка, окремо або сукупно, має значимість для облікових записів клієнта з аудиту чи фінансових звітів, стосовно яких

<sup>184</sup> Дедов Д. И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – с. 231

- фірма складатиме висновок, сум або розкриття інформації, що, окремо або сукупно, досить суттєві для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.200);
- послуги із систем ІТ, що передбачають розробку чи впровадження систем ІТ, які становлять значну частину системи внутрішнього контролю за фінансовою звітністю, або генерують інформацію, важливу для бухгалтерських записів клієнта або його фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.206);
  - надання послуг із підтримки у судових справах, які передбачають обчислення попередньо оцінених втрат чи інших сум, що впливають на фінансові звіти, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.180);
  - послуги з виконання ролі захисту для клієнта з аудиту при врегулюванні спору чи в судовій справі, коли суми, про які йдеться, суттєві для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.211);
  - послуги з підбору персоналу, коли фірма бере на себе відповідальність управлінського персоналу, виконує роль учасника переговорів від імені клієнта з аудиту, і приймає рішення про прийом на роботу (п. 290.214);
  - послуги з підбору кадрів на посаду директора чи посадової особи цього суб'єкта господарювання чи члена вищого управлінського персоналу, який може істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.215);
  - послуги з корпоративних фінансів, які передбачають просування, торговельні операції чи гарантоване розміщення акцій клієнта (п. 290.219);
  - послуги з корпоративних фінансів, при яких результативність консультації залежить від конкретного облікового підходу або подання інформації у фінансових звітах, якщо група з виконання аудиту має ґрунтовні сумніви щодо відповідності певного облікового підходу або подання згідно з відповідною концептуальною основою фінансової звітності, а результат чи наслідки консультації матимуть суттєвий вплив на фінансові звіти, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.218)<sup>185</sup>.

<sup>185</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – с. 59-61, 62, 63, 64-65, 66, 67, 68, 70, 71-73

У решті випадків пропонується оцінити значущість загрози та вжити застережні заходи з метою зниження її до прийнятного рівня. Як застережні заходи пропонується:

- забезпечення виконання таких послуг особою, яка не входить до складу групи з виконання аудиту;
- якщо такі послуги виконує член групи з виконання аудиту — залучення партнера, членів вищого керівництва з належним досвідом, інших професіоналів, які не належать до групи з виконання аудиту, для здійснення огляду виконаної роботи чи аудиту;
- вжиття організаційних заходів для того, щоб персонал, який надає такі послуги, не брав участі у виконанні завдання з аудиту;
- залучення професіоналів, які не належать до групи з проведення аудиту, для надання цієї послуги;
- отримання консультацій стосовно послуги від зовнішнього професіонала;
- отримання від податкових органів попереднього узгодження або консультації (для послуг у сфері оподаткування).

Детально представлені застережні заходи при наданні послуг із системою ІТ:

- підтвердження клієнтом з аудиту його відповідальності за встановлення та моніторинг системи внутрішнього контролю;
- призначення клієнтом з аудиту компетентного працівника, краще представника вищого керівного персоналу, відповідальним за прийняття всіх управлінських рішень стосовно розробки та впровадження апаратних засобів чи програмного забезпечення;
- прийняття клієнтом з аудиту всіх управлінських рішень стосовно процесу розробки та впровадження;
- оцінка клієнтом з аудиту адекватності та результатів розробки й впровадження системи;
- відповідальність клієнта з аудиту за функціонування системи (апаратних засобів чи програмного забезпечення) та за дані, що використані чи генеровані системою (п. 290.204)<sup>186</sup>.

Українське законодавство, крім визнання обов'язковості застосування Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, даної проблеми, практично, не торкається, адже в Законі України «Про аудиторську діяльність» серед умов дотримання незалежності (стаття 20) заборона надання інших послуг не передбачена. В інших документах, підготовлених Аудиторською палатою України, її розв'язання здійснюється без належної послідовності та логічності, без урахування вимог Кодексу етики. Так,

<sup>186</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – с. 69

у Положенні з національної практики контролю якості 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»<sup>187</sup> передбачена заборона здійснення таких дій (п. 31, «г»):

- брати участь у процесі прийняття клієнтом з надання впевненості будь-яких рішень (за винятком надання консультативних послуг);
- надавати висновки щодо оцінки будь-яких результатів, в отриманні яких брала участь аудиторська фірма або її персонал;
- надавати послуги, що безпосередньо впливають на предмет завдання.

Стосовно цих положень слід зазначити, що в Кодексі етики заборона таких послуг в основному стосується лише клієнтів з аудиту фінансової звітності, з іншого боку, як ми бачимо, консультативні послуги виключені з переліку заборонених послуг, хоча, навіть, в Кодексі етики мова йде про дозвіл консультування лише в рамках саме аудиторської перевірки фінансової звітності (п. 290.169) і за умови, що фірма не бере на себе відповідальність управлінського персоналу клієнта з аудиту (п. 290.170)<sup>188</sup>.

В Положенні про забезпечення незалежності аудитора, затвердженому Аудиторською палатою України<sup>189</sup>, заборонено надання лише консультаційних послуг і лише акціонерному товаристві, що перевіряється (п. 3.2). Відразу постає декілька питань: чому заборона передбачена лише для консультаційних послуг всупереч Кодексу етики і чому згадується лише один суб'єкт, який підлягає обов'язковому аудиту, а не всі, передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність». Для інших видів послуг встановлена обов'язковість застосування застережних заходів, направлених на зменшення виявлених загроз незалежності (п. 3.3).

Отже, серед основних випадків виникнення конфлікту інтересів є ситуація, коли клієнту з надання впевненості і особливо клієнту з обов'язкового аудиту надають інші послуги. В даному випадку можна побачити явний недолік у вітчизняному законодавстві, який перешкоджає ефективному забезпеченню об'єктивності аудитора, оскільки в Законі України «Про аудиторську діяльність» застосовується вислів «інші аудиторські послуги». Вказівка на зв'язок між послугами та власне аудитом створює враження, що суміщення такого роду послуг та аудиту є нормальним явищем, яке не впливає на об'єктивність аудиту. В національних законодав-

<sup>187</sup> 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 вересня 2007 року №182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>

<sup>188</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – с. 59-60

<sup>189</sup> Положення про забезпечення незалежності аудитора, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 24 грудня 2009 року №209/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1321389897.doc>



чих та нормативних документах необхідно використовувати термін «інші послуги», що має продемонструвати різницю, протилежність у змістові та навіть несумісність аудиту і таких послуг.

Дотримання незалежності — це засіб формування у конкретних користувачів фінансової звітності та суспільства в цілому впевненості в об'єктивному характері аудиторського висновку. З цих позицій важливого значення набуває законодавче регулювання вимог щодо забезпечення незалежності, які дозволять отримати найбільшу об'єктивність у висловленні аудиторської думки. В Україні встановлена обов'язковість застосування Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, але вирішення багатьох проблем, у тому числі і пов'язаних із забезпеченням незалежності аудиторів, здійснюється без належної послідовності та логічності, до того ж, із порушенням вимог Кодексу етики.

Обираючи шлях зміни, слід враховувати, що положення Кодексу етики стосовно надання інших послуг досить ліберальні і гнучкі, оскільки акцентується увага саме на забороні прийняття аудитором управлінських рішень при їх наданні. Директива 2006/43/ЄС та Закон Сарбейнса-Окслі містять більш жорсткий підхід до незалежності обов'язкових аудиторських перевірок, що, на наш погляд, обґрунтовано і повинно бути використано у процесі регулювання національної практики аудиторської діяльності. Немає нічого нелогічного в тому, щоб аудиторські фірми самостійно обирали найбільш вигідний шлях співпраці з клієнтом: або у вигляді консультанта, або у вигляді аудитора річної фінансової звітності.

Обов'язковий аудит здійснюється в інтересах певного кола осіб та держави, тобто, в суспільних інтересах, що вимагає висування додаткових обмежень та вимог щодо діяльності суб'єктів аудиторської діяльності, які виконують обов'язковий аудит. Тому в даному випадку Аудиторська палата України повинна встановити обґрунтовані додаткові вимоги щодо заборони надання всіх інших послуг клієнтам з обов'язкового аудиту, які повинні бути закріплені в Законі України «Про аудиторську діяльність», адже саме він є основним первинним джерелом інформації для користувачів аудиторськими послугами. Дані вимоги, на наш погляд, повинні формуватися з урахуванням євроінтеграційного курсу України на підставі більш жорстких вимог Директив Європарламенту та Кодексу етики професійних бухгалтерів Міжнародної Федерації Бухгалтерів.

## ВИСНОВКИ

Дослідження сучасних концепцій аудиту та механізмів забезпечення його якості залишається складною науково-практичною темою, незважаючи на те, що ці питання останні двадцять років (з часів запровадження в країні незалежного аудиту) залишаються під постійною увагою науковців та практиків. Процес формування наукового мислення є об'єктивним, логічним і неперервним, він базується на діалектиці економічного і соціального прогресу, перебуває під впливом динамічного розвитку економічної науки та господарської практики і повинен бути гарантією адекватності існуючих систем фінансового контролю основним напрямкам розвитку економіки.

Представлена монографія виступає спробою розглянути соціально-економічні проблеми функціонування аудиту як суспільного інституту з позиції необхідності усунення «розриву в очікуваннях» і показує, що потенціал аудиторської діяльності в Україні та можливості аудиту в забезпеченні економічної безпеки держави та суспільства, на жаль, залишаються реалізованими не повністю. Проведене дослідження дозволило зробити такі висновки.

1. Значення (роль) аудиту у класичних працях з аудиту в першу чергу пояснюється тим, що аудит підвищує цінність інформації, створеної в процесі обліку, оскільки аудитор критично оцінює цю інформацію та повідомляє про свій висновок зацікавлених осіб, надає їй більшої достовірності та зменшує інформаційний ризик. Інший важливий аспект ролі та значення аудиту полягає в тому, що аудит надає цінність інформації, оскільки сприяє посиленню контролю над нею. Таке визначення функцій аудиту є «класичним», але вимагає подальших досліджень з урахуванням розвитку теорій інформації та інформаційної економіки.

2. Необхідність в аудиті спричинена сформованим ставленням до моделі людини в економічній теорії і практиці. Всі суб'єкти розуміють мотивацію кожного індивіда, його схильність до поведінки виключно у власних інтересах і застосовують попереджувальні та контрольні засоби. В інших випадках суб'єкти повинні довести свій моральний та етичний рівень в економічних відносинах, адже головним залишається припущення, що всі суб'єкти — натури егоїстичні, а соціальні інститути оперують якоюсь «натурою людини» або тим, що Ф. Найт називав «людською природою, як вона є» («Human nature as we know it»). Першопричина виникнення аудиту — вплив власного інтересу та відповідно наявність конфлікту інтересів в економічних відносинах — проявляється в постулатах

аудиту стосовно його необхідності та в такому професійному принципі, як «професійний скептицизм».

3. У літературі з питань теорії та практики аудиту використовується спрощений підхід до пояснення ролі та значення аудиту, в основі якого покладений лише конфлікт між власниками (принципалами) та менеджерами (агентами), що в принципі правильно, але в дійсності ускладнюється іншими факторами та обмеженнями. Дана модель, дійсно, найпростіша, оскільки в ній припускається, що дії завжди застосовує принципал, а агент залишається безініціативним, наслідки агентських взаємовідносин розглядаються, коли угода вже укладена, поза увагою залишаються інші методи впливу на діяльність агентів, роль аудиту на стадії укладання контракту або пошуку агентів та агентські взаємовідносини обмежуються лише зв'язком «акціонер — менеджер» тощо. Інші фактори, які вимагають подальшого розвитку положень теорії агентів, полягають у необхідності врахування обмежених можливостей аудиту, тобто у визначенні, яким є реальний внесок аудиту у зменшенні «асиметрії інформації», розширенні кола користувачів результатами аудиторської роботи та видів завдань, які виконують аудитори.

4. Для більш повного розгляду сутності та призначення аудиту доцільне застосування положень інституціональної теорії: теорії трансакційних витрат та теорії контрактів. Необхідність аудиту доводиться саме в рамках теорії агентських контрактів, яка розглядає взаємодію учасників контракту як антагоністичну, а їх поведінку як раціональну та максимізуючу. Саме неповнота контрактів між принципалом та агентом, інформаційна асиметрія та прагнення менеджменту до отримання власної вигоди, їх опортуністична поведінка призвели до виникнення агентської проблеми. Проведення аудиту та інших завдань з надання впевненості дозволяє зменшити ймовірність виникнення несприятливого вибору та морального ризику, оскільки аудит може бути використаний як для встановлення типу агента, так і для протидії опортуністичній поведінці. У першому випадку аудит є прикладом засобів фільтрації, сигналізації та раціоналізації, а в другому випадку — прикладом засобу контролю та налагодження стимулів агента. З іншого боку аудит є елементом трансакційних витрат, виступаючи складовою витрат на пошук інформації, укладання контракту та вимірювання, а також елементом агентських витрат — у складі витрат з контролю, витрат на самообмеження та витрат розходження.

5. Не слід применшувати, але й не слід перебільшувати роль аудиту. У відносинах «принципал — агент» в цілому, та у відносинах у межах, наприклад, акціонерного товариства, корпорації, зокрема, повинна діяти ціла система внутрішніх та зовнішніх механізмів, які б дозволяли виклю-

чити можливість виникнення прояву конфлікту інтересів, наприклад, дисциплінували б поведінку управлінського персоналу в інтересах власників. Аудит (зовнішній або внутрішній), виконання інших завдань з надання впевненості не можна розглядати як панацею від вирішення «агентської проблеми», як єдиний шлях зменшення впливу негативних наслідків опортуністичної поведінки та скорочення інформаційного ризику.

До того ж сам факт проведення аудиту ще не достатній, важливі, по-перше, якість даного підкріплення з точки зору задоволення потреб користувачів та, по-друге, механізм доведення результатів аудиторського висновку до них. Важлива якість у розумінні необхідності узгодження інтересів певних осіб і цілей та задач аудиту. Слід враховувати, що аудиту також притаманний конфлікт інтересів, який може проявлятися у неспівпаданні інтересів аудитора та конкретного клієнта, невизначеного кола третіх осіб або суспільства в цілому («розходження (розрив) в очікуваннях»), а також в існуванні обмежень, пов'язаних з необхідністю дотримання принципів незалежності та нейтральності.

6. Використовуючи положення інституціональної теорії, аудит слід розглядати як соціально-нейтральний інститут, який сформувався в результаті еволюційних процесів розвитку відносин власності і на даний час перетворився у формальний інститут, існуючи у вигляді жорсткої формально регламентуючої норми. Його формалізованість проявляється, по-перше, в існуванні стандартів, яких повинні дотримуватися аудитори у професійній діяльності і які регламентують як організаційні та методичні аспекти аудиту, так і поведінку аудиторів, хоча сам аудит може здійснюватися лише за ініціативою господарюючих суб'єктів, а по-друге, у введенні випадків обов'язковості аудиту.

Визначаючи функції аудиту, слід виділити дві: інформаційну та мотиваційну. Мотиваційна функція проявляється в попередженні виникнення проявів конфлікту інтересів, його мінімізації та нейтралізації. Інформаційна функція проявляється у виявленні наслідків конфлікту інтересів, що дозволяє зменшити інформаційний ризик та підвищити інформаційну прозорість об'єкта. Мета аудиту та завдань з надання іншої впевненості — забезпечення інформаційної прозорості певного об'єкта з приводу стану його відповідності певним критеріям з метою прийняття ефективних рішень. Очевидним є те, що без інформаційної прозорості об'єкта адекватне його сприйняття не представляється можливим, управлінський вплив не буде приносити бажаних результатів, а управлінський зв'язок з об'єктом втрачатиметься. Аудит дозволяє більш чітко ідентифікувати тип агента та підвищити цінність інформації у двох напрямках: зовнішньому (публічна інформація) та внутрішньому.

7. 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. Принципово важливим є визначення, чи є дана думка, результати оцінки та наданої впевненості настільки повноцінними, для того щоб можна було б аудит розглядати як систему контролю, і чи можемо ми в даній схемі під суб'єктом контролю розглядати аудиторів. Аналіз сутності контрольного процесу дозволив виділити головну характеристику суб'єктів контролю — наявність владних повноважень щодо застосування корегуючих дій з метою встановлення або зміни поведінки об'єктів контролю. Дослідження систем контролю необхідно здійснювати, виходячи з того, що це як великі, складні системи, в яких крім суб'єкту та об'єкту контролю задіяні й інші суб'єкти, які виконують інформаційно-аналітичні функції та допомагають суб'єкту контролю та всій системі контролю досягти поставленої мети та завдань. Даний підхід є підставою для перегляду ролі та місця аудиту в економіці, суспільстві та системах фінансового контролю, що є одним із шляхів подолання проблеми «розриву в очікуваннях».

На наш погляд, аудит не може розглядатися як система незалежного фінансового контролю, адже якщо система контролю повинна включати три обов'язкові складові: суб'єкт, об'єкт, засоби та методи контролю, то аудит як система незалежного фінансового контролю фактично позбавлена суб'єкту контролю, ґрунтуючись на тому, що головною характеристикою суб'єктів контролю повинно вважатися наявність владних повноважень щодо застосування корегуючих дій з метою встановлення або зміни поведінки об'єктів контролю. Аудит повинен розглядатися як соціально-нейтральний інститут, який виконує функції збору та обробки інформації в складних та великих системах контролю, зменшуючи інформаційний ризик та виступаючи одним із засобів забезпечення певного рівня інформаційної безпеки в суспільстві.

8. Представлення аудиту як науки, професії, підприємницької діяльності та інформаційної системи є досить комплексним, проте, на наш погляд, не повною мірою розкриває функції саме обов'язкового аудиту. Хоча вибір аудиторської фірми та оплата наданих послуг здійснюються на комерційних засадах в рамках цивільно-правового договору, тобто опосередковуються приватно-правовою формою, за своїми цілями, призначенням та функціями обов'язковий аудит здійснюється в інтересах певного кола осіб, яке заздалегідь не може бути визначене, та держави, тобто, в суспільних інтересах. Виступаючи як засіб зменшення або попередження конфлікту інтересу, в якому зачіпаються публічні (суспільні) інтереси, відно-

сини, які виникають в ході обов'язкової аудиторської перевірки, значною мірою мають публічно-правовий характер. Отже, обов'язковий аудит слід розглядати як публічну послугу, в основі якої лежить публічний (суспільний) інтерес, тобто як суспільно значиму діяльність, яка регламентована законодавством, що, в свою чергу, зумовлює необхідність висунення додаткових вимог до діяльності таких суб'єктів аудиторської діяльності та змісту обов'язкової аудиторської перевірки.

Недоліком вітчизняного законодавства є те, що на відміну від міжнародної практики в ньому не використовується термін «суб'єкти суспільних (публічних) інтересів» та не виділені конкретні суб'єкти, які повинні входити до їх складу. Для їх визначення слід поєднувати вимоги обов'язковості оприлюднення фінансової звітності та обов'язковості аудиту, адже проведення обов'язкового аудиту певного суб'єкту без факту оприлюднення його звітності та аудиторського висновку, фактично зводить нанівець саму суспільно-значиму роль аудиту.

9. Якість аудиту — це комплексне поняття, яке необхідно розглядати в двох аспектах: по-перше, з позицій його сутності і визначення того, чи є послуги з проведення перевірки конкретного клієнта аудитом як таким (концепція орієнтації на виробництво); по-друге, з огляду на задоволення потреб користувачів, зокрема, суспільства у встановленні об'єктивності та достовірності фінансової інформації (концепція орієнтації на користувача з урахуванням концепції з орієнтованості на цінність).

Відносно першого положення відмітимо, що аудит буде таким тільки в тому випадку, якщо виконуватиметься з дотриманням професійних стандартів, і такі критерії якості будуть більш-менш розтлумачені в нормативних документах, тобто повинні розроблятися засоби наведення матеріальних доказів якості послуги. Нормативними документами України надається перевага оцінці якості аудиту з урахуванням підходу, орієнтованого на виробництво, який недостатньо враховує вимоги та переваги користувачів результатів аудиторської перевірки, крім того, суб'єктами, які, в принципі, можуть оцінити якість аудиторських послуг, виділяються лише самі аудитори. Недолік даного підходу полягає в тому, що доки стандарти не базуються на потребах та перевагах клієнтів, якість залишається внутрішньою задачею, яка допомагає спростити контроль надання аудиторських послуг, але не дає клієнтам, суспільству того, чого вони бажають. Що стосується другого положення, то, на наш погляд, воно є визначальним при оцінці якості та необхідності аудиторської діяльності, визнаючи відповідальність аудиторів перед суспільством в цілому, оскільки при незадоволенні вимог та потреб споживачів (користувачів результатами аудиторської праці) втрачається сенс існування самого аудиту як такого.

При цьому на макрорівні концепція орієнтації на споживача повинна мати першочергове значення і визначати всі інші критерії оцінки якості, на мікрорівні концепція орієнтації на споживача повинна бути підпорядкована вимогам дотримання професійних стандартів. На макрорівні якість аудиту сприймається з точки зору рівня задоволення потреб суспільства, тобто, всього можливого кола користувачів продуктом аудиторської праці, а вартість аудиту важливості не має. На мікрорівні якість аудиту, з точки зору задоволення потреб клієнта, формується як задоволення потреб (існуючих та прихованих) з дотриманням принципу отримання найбільшої користі від витрачених ресурсів, оскільки в даному випадку вже витрачаються «живі» кошти. Найбільш важким місцем в запропонованій моделі є визначення потреб користувачів, а також можливостей та умов виникнення в них необхідного та достатнього рівня довіри до думки аудитора, інакше якість аудиту перетвориться в певну абстракцію.

10. На наш погляд, на даний момент ґрунтовну основу та реальні докази мають лише ті концепції аудиту, які визначають розвиток та зміну правил (стандартів) і підходів до його проведення: підтверджуючий, системноорієнтований та аудит, який базується на ризику. Концепції аудиту, які визначають зміну мети та завдань аудиту, існують лише в теоретичному аспекті, оскільки вести мову про зміну мети аудиту можна лише у випадку наявності реального стану інформування користувачів аудиторського висновку щодо результатів перевірки тих об'єктів, акцент на які переміщується в кожній теорії (система внутрішнього контролю, ризики діяльності підприємства, ефективність роботи підприємства, дотримання вимог законодавства тощо), чого на практиці до останніх пір не відбувалося. Саме це було і є, на наш погляд, однією з причин виникнення «розриву в очікуваннях» в аудиті, тобто причиною неспівпадання інформаційних результатів перевірки, представлених аудиторами, та очікувань користувачів фінансової звітності, або невідповідності між тим, в чому, на думку суспільства, повинен полягати аудит, та можливостями реального процесу аудиту, який обмежений певними рамками.

11. Дослідження рівня задоволення та причин виникнення «розриву в очікуваннях» доцільно здійснювати за допомогою методики, яка дозволяє оцінити якість послуг з точки зору їх споживачів, — SERVQUAL (скорочення від «service quality» — «якість послуги»), розробленої спеціалістами з маркетингу, в рамках якої необхідно вирішити дві задачі: перша задача полягає в необхідності виявлення очікувань споживачів відносно послуги, які складаються з кількох різних елементів, друга задача — це оцінка якості, яка сприймається.

У відповідності до даної методики можна виділити чотири причини виникнення розходжень: розрив у знаннях (незнання або помилкове сприйняття аудиторами того, що клієнти очікують отримати, призводить до розриву між очікуваннями клієнтів та сприйняттям аудиторами таких очікувань), розрив у стандартах (невміння та/або небажання аудиторів встановити стандарти якості, які відповідають очікуванням клієнтів, при абсолютно правильному розумінні очікувань клієнтів), розрив в обслуговуванні (неспроможність аудиторської фірми забезпечити якість обслуговування, яка відповідає встановленим стандартам), розрив в комунікаціях (невідповідність інформації про сутність аудиту та аудиторських послуг, яка передається аудиторами, їх фактичному стану), формування завищених очікувань у клієнта (причинно необґрунтованих очікувань). Серед названих причин першочергове значення мають розрив у комунікаціях та розрив у знаннях, подолання яких, у свою чергу, повинно призвести до зміни стандартів роботи в напрямку вирішення двозначних питань.

12. Дослідження показало, що існують такі причини виникнення розриву в комунікаціях на макрорівні та викривлення суспільної думки про аудит: невідповідність положень Закону України «Про аудиторську діяльність» та Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, надання впевненості та супутніх послуг стосовно сутності аудиту та його місця в системі завдань з надання впевненості, яка підсилюється існуючими теоретичними розробками стосовно класифікації аудиту та чіткою вказівкою на зв'язок інших послуг з аудиторською діяльністю; змішування в суспільній свідомості незалежного аудиту з державним аудитом, який здійснюється органами Державної контрольно-ревізійної служби, неправомірне використання термінів «аудит» та «аудитор» у практиці роботи інших органів та для виконання іншої роботи без урахування існуючого світового досвіду, довільне використання терміну «аудит» у нормативних та законодавчих документах, які стосуються зовсім інших питань.

Конкретне і коректне застосування дефініцій в економіці дозволяє більш чітко зрозуміти економічні відносини, але застосування таких визначень повинно відбуватися з урахуванням їх сутності, механізмів дії, що наочно ілюструється у випадку з аудитом та аудиторською діяльністю. Запропоновані заходи щодо виправлення такої ситуації з метою формування адекватної суспільної думки про аудит та аудиторську діяльність, які полягають у висвітленні у вітчизняному законодавстві широкого спектру робіт, що можуть виконуватися аудиторами (аудиторськими фірмами), та їх характеристики відповідно до Міжнародної концептуальної основи завдань із надання впевненості, Міжнародних стандартів аудиту, огляду, надання іншої впевненості та супутніх послуг; посиленні уваги щодо змісту



законодавчих документів в напрямку коректного використання термінів «аудит», «аудитор» з урахуванням існуючої та визнаної світової практики більш широкого їх використання, забороні використання назви професії «аудитор» для виконання інших видів послуг, окрім тих, які передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність», і заміна в існуючих документах термінів «аудит», «аудитор» на такі, наприклад, терміни, як «експертиза», «експерт», що буде більш доречно та правильно в даному випадку; адекватному інформуванні суспільства про аудиторську діяльність за допомогою створення системи прозорості аудиту та корекції освітньо-професійних програм підготовки фахівців з економічних спеціальностей.

13. Аналіз змісту Закону України «Про аудиторську діяльність», інших законів і нормативних актів, їх взаємоузгодженості та відмінностей стосовно обов'язкового аудиту дозволив виділити факти прояву недосконалості існуючого законодавства в сфері регулювання обов'язкового аудиту. На сьогодні в Україні існує не стільки система, скільки сукупність правових актів, які регламентують необхідність та порядок проведення обов'язкового аудиту. Дана сукупність характеризується надлишковістю, часто паралелізмом та дублюванням, відсутністю координації та, як наслідок, недостатньо високою ефективністю. Передумовами вирішення цієї задачі має стати вдосконалення нормативної основи такого суспільного інституту, як «обов'язковий аудит», запровадження чіткого механізму визначення суб'єктів, які підлягатимуть обов'язковому аудиту, який повинен включати такі етапи: визначення терміну «суб'єкт суспільного (публічного) інтересу» та кола таких суб'єктів; розмежування «суб'єктів суспільного (публічного) інтересу» на такі, що повинні бути об'єктом державного фінансового контролю, та такі, які повинні підлягати обов'язковій аудиторській перевірці; визначення критичних точок у циклі фінансово-господарської діяльності «суб'єктів суспільного (публічного) інтересу», коли встановлюються необхідність проведення обов'язкового аудиту, його об'єкта, мети та задач.

14. Однією зі складових «розриву в очікуваннях» виступає розрив у комунікаціях на мікрорівні, який проявляється як при погодженні умов аудиту, так і в процесі його проведення та під час його завершення внаслідок відсутності достатнього обсягу спілкування аудиторів з управлінським персоналом та замовником, неналежний рівень їх інформування про умови, цілі, обмеження та результати аудиту.

Міжнародні стандарти аудиту містять певні обов'язкові вимоги щодо організації та змісту інформаційного обміну між аудитором та управлінським персоналом, дотримання яких є ознакою того, що проведений аудит фінансової звітності або аудит спеціалізованих сфер може бути визнаний

як такий, що виконувався відповідно до міжнародних стандартів аудиту. На підставі дослідження змісту та спрямованості комунікаційних зв'язків між аудитором та управлінським персоналом в процесі проведення аудиту фінансової звітності виділені три групи ситуацій, в яких згідно з міжнародними стандартами аудиту повинен відбуватися інформаційний обмін між аудитором та управлінським персоналом. Досліджено зміст такої інформації та розроблені рекомендації щодо документального оформлення процедури її передачі і методики процесу інформаційного спілкування між аудитором та управлінським персоналом, що виступає важливим елементом забезпечення належної якості аудиту та важливою складовою системи контролю якості кожної аудиторської фірми.

15. Важливий аспект аудиторської діяльності полягає у відповідальності аудитора як суб'єкта професійної відповідальності. Чітке розуміння сутності та видів відповідальності аудитора, осіб, які можуть висунути позов до нього, дозволяє зрозуміти мету аудиту та виділити критерії оцінки якості аудиторської роботи. Специфічні особливості аудиторської діяльності визначають специфіку відповідальності аудиторів та безпосередньо договору на проведення аудиту з точки зору цивільного законодавства України, а саме: відсутність об'єктивних підстав для зменшення замовником плати залежно від фактично одержаних результатів, обмеженість використання результатів роботи самим аудитором, специфіка проведення обов'язкової аудиторської перевірки, складність оцінки якості робіт та кваліфікації аудиторської перевірки як такої, що проведена неналежним чином, порядок прийняття замовником результатів аудиту. Обґрунтована суперечливість позиції віднесення договору на проведення аудиту до складу договорів підяду, враховуючи творчий характер робіт аудитора, які вирізняються своєю високою інтелектуальністю, доведена необхідність розгляду договорів про проведення аудиту як договорів на виконання науково-дослідних робіт, порядок виконання яких регламентований ст. 892-900 Цивільного кодексу України.

16. Подолати непостійність якості можна двома шляхами, важливість яких, на наше переконання, рівноцінна: постійно відслідковувати ступінь задоволення клієнтів від якості послуг та побудувати систему контролю якості послуг. Одним із засобів дотримання постійно високої якості аудиторських перевірок є зовнішній контроль, який певною мірою сприяє підвищенню довіри до оприлюднених фінансових звітів з боку користувачів.

Надання державним та суспільним органам повноважень з контролю якості аудиторської діяльності зумовлене необхідністю підтримання авторитету аудиторської професії, оскільки звичайні замовники аудиторських

послуг з об'єктивних причин не мають належних знань та досвіду для оцінки діяльності аудиторів, а також відповідних важелів впливу. Але така система контролю повинна відповідати певним критеріям для того, щоб забезпечити об'єктивність та інформативність висновків. Існуючі правові гарантії забезпечення якості аудиту в Україні не повноцінні та не відповідають вимогам європейського законодавства, а сама система аудиторської діяльності залишилася поза увагою при розробці Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Співтовариства. Співставляючи вимоги, які передбачені європейським законодавством, та національну практику, можна виділити низку принципів відмінностей між ними:

- недостатній рівень ефективності та цілісності існуючої системи суб'єктів контролю якості аудиту в Україні;
- відсутність системи суспільного (громадського) нагляду за аудиторською діяльністю;
- невідповідність системи зовнішнього контролю якості аудиту щодо забезпечення вимог незалежності та прозорості;
- відсутність достатньої системи прозорості аудиту;
- низький рівень вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, які проводять аудит суб'єктів суспільних інтересів (у частині дотримання незалежності з боку аудиторів та аудиторських фірм, ротації аудиторів, що виконують обов'язковий аудит, обов'язковості створення комітетів з аудиту або подібних органів суб'єктами суспільного інтересу тощо).

Отже, стан забезпечення правових гарантій якості аудиту слід визнати як незадовільний, а врегулювання зазначених суттєвих відмінностей є важливим чинником підвищення якості аудиту з урахуванням євроінтеграційного курсу України.

17. Не менш важливий фактор підвищення якості аудиту — створення внутрішньої системи контролю якості. Підвищення якості аудиту при цьому повинно відбуватися за рахунок поліпшення організації аудиторської перевірки і раціонального використання наявних ресурсів, що може бути досягнуто за рахунок створення відповідного організаційно-методичного забезпечення. Враховуючи вимоги Кодексу етики та міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, надання впевненості та супутніх послуг, якими висуваються певні вимоги щодо складу обов'язкових документів, розробки методик застосування окремих аудиторських процедур та документування відповідної інформації, такий комплекс фактично перетворюється у складну ієрархічну систему контролю якості аудиту, яка повинна включати загальну політику з системи контролю якості,

положення з окремих її елементів і положення (стандарти), які детально розглядають проблеми виконання завдання та включають стандарти з організації аудиту і стандарти, які містять конкретні методики перевірки окремих об'єктів. Формування такого методичного забезпечення для кожної аудиторської фірми є нагальною потребою, яка ускладнюється існуванням різноманітних видів аудиторських послуг, а також обов'язкових видів аудиту, а тому перетворюється у важливу задачу теоретичного та прикладного характеру.

18. Враховуючи важливу суспільно-значиму роль обов'язкового аудиту в забезпеченні інформаційної безпеки в суспільстві, важливим представляється дослідження таких складових системи забезпечення інформаційної прозорості діяльності публічних акціонерних товариств як оприлюднення річної фінансової звітності та проведення обов'язкової аудиторської перевірки. В процесі аналізу якості фінансової звітності публічних (відкритих) акціонерних товариств, інформативності та доступності результатів аудиторських перевірок, було виділено кілька проблем:

- фінансова звітність оприлюднюється не в повному обсязі, що в основному стосується надто обмеженого обсягу приміток, який не відповідає вимогам нормативних документів;
- аудиторські висновки за наслідками обов'язкових аудиторських перевірок до останнього часу не оприлюднювалися, а починаючи з 2010 року їх зміст наводиться у розділі «Опис бізнесу», а не разом з фінансовою звітністю;
- існує невідповідність між обсягом оприлюдненої фінансової звітності та задачами, які висуваються перед аудиторами;
- існує невідповідність між обов'язками управлінського персоналу в нормативних документах України та задачами аудиторів відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

19. Критерії якості аудиторського висновку за результатами обов'язкового аудиту можна представити як рівновагу між переваженням аудиторського висновку надмірно докладними даними та неясністю інформації внаслідок її надмірного узагальнення, між необхідністю задоволення інформаційних потреб користувачів та необхідністю захисту певного рівня інформаційної безпеки конкретного підприємства, між необхідністю дотримання вимог міжнародних стандартів аудиту та необхідністю введення додаткових вимог та розробки додаткових рекомендацій.

Аналіз положень міжнародних документів стосовно можливості впровадження додаткових обов'язків аудиторів щодо надання висновків з інших питань, які доповнюватимуть висловлення думки про фінансові звіти, довів наявність можливості та необхідності розширення вимог

до обов'язкового аудиту в Україні та форматів аудиторських висновків за його результатами з метою підвищення якості та інформативності аудиторських висновків та забезпечення інформаційних потреб суспільства. До таких питань, стосовно яких слід передбачити необхідність їх обов'язкового згадування в аудиторському висновку, відносимо такі:

- порядок розрахунку рівня суттєвості;
- порядок врахування законодавчих та нормативних актів при проведенні аудиту фінансової звітності та результати таких процедур;
- методика оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності та результати її проведення;
- обсяг та методика оцінки ефективності внутрішнього контролю, її результати;
- методика оцінки відповідності використаної облікової політики, коректності облікових оцінок управлінського персоналу та її результати.

Важливість встановлення таких єдиних методик саме для обов'язкового аудиту беззаперечна, адже коло його користувачів практично необмежене, а тому необхідно дотримуватися однієї з основних якісних характеристик інформації — співставності, враховуючи те, що аудит є елементом, який забезпечує певний рівень інформаційної безпеки як окремих суб'єктів, так і суспільства в цілому.

20. Той факт, що необхідність аудиту в певних випадках встановлена законодавством, а не бажаннями управлінського персоналу чи власників суб'єктів господарювання, має як свої причини, так і певні наслідки для суб'єктів аудиторської діяльності, адже для аудиторських фірм проведення обов'язкового аудиту — не дарунок, а, навпаки, обов'язок, оскільки до них повинні застосовуватися значно суворіші вимоги та обмеження. У цьому аспекті якість вітчизняного законодавства не можна визнати задовільною, оскільки суттєвих пріоритетів у сфері регулювання аудиторської діяльності обов'язковому аудиту не відводиться. При визначенні шляхів розвитку аудиту з метою посилення вимог до обов'язкового аудиту та підвищення його якості слід враховувати такі специфічні особливості, які висуваються в міжнародному законодавстві до суб'єктів аудиторської діяльності, які виконують обов'язковий аудит:

- підвищені вимоги щодо дотримання незалежності з боку аудиторів та аудиторських фірм;
- скорочений термін для ротації партнерів із завдання;
- скорочений термін, протягом якого аудитори та аудиторські фірми, що проводять обов'язковий аудит, повинні проходити перевірку систем контролю якості;

- підвищені вимоги щодо проведення перевірок контролю якості виконання завдання;
- обов'язковість наявності у суб'єктів суспільного інтересу комітетів з аудиту, з якими мають співпрацювати незалежні аудитори;
- обов'язковість проведення відкритих конкурсів при укладанні договорів на здійснення аудиторських послуг у формі виконання обов'язкового аудиту;
- обов'язковість викладу та оприлюднення на своїх сайтах аудиторами та аудиторськими фірмами, які здійснюють обов'язковий аудит, звітів про прозорість.

Отже, можна узагальнити причини розриву в очікуваннях, які існують на даний час:

- помилкове трактування аудиту як системи незалежного фінансового контролю;
- неправомірне використання термінів «аудит» та «аудитор» у практиці роботи інших органів та для виконання іншої роботи;
- змішування незалежного аудиту з державним аудитом, який здійснюється органами державного фінансового контролю;
- довільне використання терміну «аудит» в нормативних та законодавчих документах, які стосуються зовсім інших питань;
- невідповідність положень Закону України «Про аудиторську діяльність» та Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, надання впевненості та супутніх послуг стосовно сутності аудиту та його місця в системі завдань з надання впевненості, яка підсилюється існуючими теоретичними розробками стосовно класифікації аудиту;
- чітка ув'язка інших послуг та аудитора внаслідок використання терміну «інші аудиторські послуги», що перешкоджає ефективному забезпеченню об'єктивності аудитора;
- недостатній рівень інформування про систему національного фінансового контролю в цілому і систему незалежного аудиту, в тому числі майбутніх фахівців економічного профілю;
- недостатність системи прозорості аудиту;
- недосконалість та неузгодженість законодавства про обов'язковий аудит;
- невідповідність вимог стандартів очікуванням користувачів стосовно встановлення рівня суттєвості помилок, принципів оцінки системи внутрішнього контролю, дотримання принципу безперервності діяльності, врахування вимог законодавчих та норматив-

них документів, коректності облікових оцінок управлінського персоналу та порядку висвітлення результатів такої оцінки;

- недостатня прозорість вимог щодо незалежності аудиторів;
- невідповідність вимог вітчизняного законодавства у сфері незалежності аудиторів вимогам міжнародних документів;
- низький рівень вимог щодо забезпечення якості обов'язкового аудиту, неузгодженість вітчизняного законодавства з вимогами міжнародного та європейського.

Наведені результати дослідження місця аудиту в складній сучасній системі соціально-економічних відносин і проблеми «розриву в очікуваннях» в аудиті окреслюють можливі шляхи вирішення цієї складної проблеми, яка, безумовно, надзвичайно актуальна та важлива сьогодні. Адже аудит не може існувати сам по собі, а як професійна послуга, яка користується певним попитом, повинен задовольняти вимоги користувачів.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Автономов В. С. Модель человека в экономической науке / Владимир Сергеевич Автономов. — СПб: Экономическая школа, 1998. — 230 с. (Этическая экономия: Исследования по этике, культуре и философии хозяйства; Вып. 2).
2. Автономов В. С. Человек в зеркале экономической теории (очерк истории западной экономической мысли) / Владимир Сергеевич Автономов. — М., 1993. — 450 с.
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. Теория и методология 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.
5. Андреев В. Д. Внутренний аудит: Учеб. пособие / Валерий Дмитриевич Андреев. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 464 с.
6. Андреев В. Д. Практический аудит: Спр. пособие / Валерий Дмитриевич Андреев. — М., 1994. — 366 с.
7. 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, 2003. — 560 с.
8. Аудит в России. Антология российского аудита: Учебник для вузов / [Крикунов А. В., Леднев В. А., Грязнова А. Г. и др.]; под ред. д. э. н., проф. Крикунова А. В. — М.: Маркет ДС, 2006. — 592 с. — (Университетская серия).
9. 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.
10. Аудит эффективности в рыночной экономике: учебное пособие / [Е. И. Иванова, М. В. Мельник, В. И. Шлейников]; под ред. С. И. Гайдаржи. — М.: Кнорус, 2009. — 328 с.
11. Аудит: Застосування міжнародних стандартів в аудиторській практиці України. Навчальний посібник. — К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2005. — 172 с.



12. Аудит: підручник / Г. М. Давидов, І. Г. Давидов, Ю. Г. Давидов та ін.; за ред. Г. М. Давидова, М. В. Кужельного. — 2-ге вид., переробл. і доповн. — К.: Знання, 2009. — 495 с.
13. Аудит: учеб. для вузов/ [В. В. Скобара, Г. И. Пашигорева, О. Л. Островская и др.]; под ред. В. В. Скобара. — М.: Просвещение, 2005. — 479 с.
14. Аудит: учебник для вузов / [В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин и др.]; Под ред. проф. В. И. Подольского. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — 655 с.
15. Банковский контроль и аудит / Сибирский институт финансов и банковского дела: Учеб. пособие / [Н. В. Фадейкина, Е. К. Болгова, М. Н. Скурихин, А. В. Брыкин]; Под общей ред. д-ра экон. наук, проф. Н. В. Фадейкиной. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 496 с.
16. Баранов П. М. К проблеме институционализации публичных услуг в российской правовой системе / П. М. Баранов // Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник / под общ. ред. Е. В. Гриценко, Н. А. Шевелевой. — М.: Волтерс Клувер, 2007. — С. 121-127.
17. Белуха Н. Т. Аудит / Н. Т. Белуха. — К.: Знання, КОО, 2000. — 769 с.
18. Белуха Н. Т. Теория финансово-хозяйственного контроля / Н. Т. Белуха. — К.: «Выща школа», 1989. — 279 с.
19. Бернштейн Л. А. Анализ финансовой отчетности / Л. А. Бернштейн. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 400 с.
20. Блауг М. Методология экономической науки, или Как экономисты объясняют. Пер. с англ. / Науч. ред. и вступ. ст. В. С. Автономова. — М.: НП Журнал Вопросы экономики, 2004. — 416 с.
21. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе. Пер. с англ., 4-е изд. / Марк Блауг. — М.: «Дело ЛТД», 1994. — 720 с.
22. Бодюк А. В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: Монографія / Адам Васильович Бодюк. — К.: Кондор, 2005. — 356 с.
23. 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.

24. Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования / Л.И. Булгакова; Рос. Акад. наук, Ин-т государства и права. — М.: Волтерс клувер, 2005. — 256 с.
25. Бурлаков Р.М. Цивільно-правові питання здійснення аудиторської діяльності в Україні [Електронний ресурс]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.03 «Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право» / Р.М. Бураков. — Харків, 2000. — 16 с. — Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2000/00brmadu.zip>.
26. Бурцев В.В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации: Теория и практика / Владимир Владимирович Бурцев. — М.: Изд.-торг. корпорация «Дашков и Ко», 2003. — 496 с.
27. Бурцев В.В. Управленческий аудит системы сбыта готовой продукции / Владимир Владимирович Бурцев. — М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 1999. — 48 с.
28. Бутинець Ф.Ф. Аудит [Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Франц Францович Бутинець. — 2-ге вид., перероб. та доп. — Житомир: ПП «Рута», 2002. — 672 с.
29. Бухгалтерський облік. Хрестоматія [Текст]: збірник систематизованого законодавства / укл. І.О. Назарбаєва, Н.М. Тарасова; засн. ПрАТ «Бліц-Інформ». Вид. 5-е, перероб. — К.: Бліц-Інформ, 2012. — Вип. 1. — 192 с.
30. Бычкова С.М. Доказательства в аудите / Светлана Михайловна Бычкова. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 176 с.
31. Бычкова С.М. Контроль качества аудита / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыглова — М.: Эксмо, 2008. — 208 с.
32. Бычкова С.М. Риски в аудиторской деятельности / С.М. Бычкова, Л.Н. Растамханова. Под ред. проф. С.М. Бычковой. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 416 с.: ил.
33. Бюджетний кодекс України (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14>
34. Вимоги до аудиторського висновку при розкритті інформації емітентами цінних паперів (крім емітентів облігацій місцевої позики), затверджені рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондо-

- вого ринку від 29 вересня 2011 року №1360 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1358-11>
35. Витяг з протоколу засідання Аудиторської палати України від 18 квітня 2003 року №122 «Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/temp/1781555683.doc>
36. Вінник О.М. Теоретичні аспекти правового забезпечення реалізації публічних і приватних інтересів в господарських товариствах [Електронний ресурс]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук: спец. 12.00.04 «господарське право; господарсько-процесуальне право» / О.М. Вінник; Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка. — К., 2004. — 32 с. — Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2004/04vomigt.zip>
37. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР / Эрнест Александрович Вознесенский. — М.: Юрид. лит-ра, 1973. — 134 с.
38. Воронин Ю.М. Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики / Юрий Михайлович Воронин. — М.: Финансовый контроль, 2005. — 432 с.
39. Воронина Л.И. Аудиторская деятельность: основы организации: учебно-практическое пособие / Лариса Ивановна Воронина. — М.: Эксмо, 2007. — 336 с. — (Высшее экономическое образование).
40. Гавриленко А.А., Гавриленко Д.А. Формирование эффективных рынков национального аудита [Электронный ресурс]. / А.А. Гавриленко, Д.А. Гавриленко // Аудит и финансовый анализ. — 2010. — № 4. — Режим доступа: [http://auditfin.com/fin/2010/4/04\\_02/04\\_02%20\[2\].pdf](http://auditfin.com/fin/2010/4/04_02/04_02%20[2].pdf)
41. Гегель Г.В.Ф. Философия права. [Серия: Философское наследие] / Г.В.Ф. Гегель — М., 1990. — 526 с.
42. Генеральна Угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України від 31 серпня 2011 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/n0002230-11/print1321256027970139>
43. Гинзбург А.И. Экономический анализ / А.И. Гинзбург — СПб.: Питер, 2003. — 176 с.

44. Голов С. Модернізація Директив ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту / Сергій Голов // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — №10. — С.29-36.
45. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія / Сергій Федорович Голов. — К.: Центр учбової літератури, 2007. — 552 с.
46. Городилов М.А. Нормативное регулирование аудита в России и за рубежом: сравнительный аспект [Электронный ресурс]. / М.А. Городилов // Аудит и финансовый анализ. — 2008. — №4. — Режим доступа: <http://auditfin.com/fin/2008/4/Gorodilov/Gorodilov%20.pdf>
47. Городянська Л. Державний фінансовий аудит та аудит ефективності в системі державного фінансового контролю / Лариса Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 10. — С. 35-44
48. 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/page>
49. Грачева Е.Ю. Финансовый контроль: Учеб. пособие / Грачева Е.Ю., Толстопятенко Г.П., Рыжкова Е.А. — М.: Издательский дом «Камерон», 2004. — 272 с.
50. Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты / Е.М. Гутцайт. — М.: «ЭЛИТ 2000», «ЮНИТИ — ДАНА», 2002. — 400 с.
51. Гутцайт Е.М. Эффективность мероприятий в аудите: анализ и оценка [Электронный ресурс] / Е.М. Гутцайт // Аудит и финансовый анализ. — 2003. — №4. — Режим доступа: [http://auditfin.com/fin/2003/4/fin\\_2003\\_41\\_rus\\_04\\_01\\_Gutcaйт](http://auditfin.com/fin/2003/4/fin_2003_41_rus_04_01_Gutcaйт)
52. Гуцайлюк З. Економічні ризики в інформаційній системі бухгалтерського обліку / Зіновій Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — №7. — С. 8-13.
53. Давидов Г.М. Аудит: [навч. посіб.] / Г. М. Давидов. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. — 363 с. — (Вища освіта XXI століття).
54. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: Монографія / Григорій Миколайович Давидов. — Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. — 324 с.
55. Давидов Г.М. Дослідження функцій аудиту в системах соціально-економічних відносин та фінансового контролю / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова // Науковий вісник Ужгородського університету.

Серія «Економіка». Спеціальний випуск 29 (частина 1). — Ужгород, 2010. — С. 294-300.

56. Давидов Г.М. Звітність підприємств: навч. посіб. / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова. — 2-ге вид., стер. — К.: Знання, 2010. — 623 с. + компакт-диск. — (Вища освіта ХХІ століття).
57. Давидов Г.М. Зміст підготовки фахівців з економічних спеціальностей та її вплив на рівень адекватності сприйняття суспільством аудиту та аудиторської діяльності / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова // «Нова педагогічна думка» Науково-методичний журнал. — 2011. — №11. — С. 152-156.
58. Давидов Г.М. Необхідність зміни підходів до класифікації аудиту з урахуванням вимог міжнародних стандартів / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова // Збірник матеріалів доповідей за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції «Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і перспективи розвитку» (м. Івано-Франківськ, 15-16 квітня 2010 р.). — Івано-Франківськ, 2010. — С. 148-150.
59. Давидов Г.М. Облікова політика підприємства як об'єкт аудиторської перевірки / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова // Вісник Тернопільського національного економічного університету. Випуск 3; липень-вересень 2007 року. — Тернопіль: Економічна думка, 2007. — С. 132-139.
60. Давидов Г.М. Організація і методика проведення управлінського аудиту грошових коштів / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Випуск 2, квітень — червень 2005 року. Тернопіль: Економічна думка, 2005. — С. 213-222.
61. Давидов Г.М. Підходи щодо створення комплексу організаційно-методичного забезпечення функціонування аудиторської фірми / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. — 2010. — № 3(53). — С. 75-81.
62. Давидов Г.М. Практичні аспекти проведення управлінського аудиту руху грошових коштів / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова // Вісник соціально-економічних досліджень. Вип. 18 / Одес. держ. екон. ун-т — Одеса: ОДЕУ, 2004. — С. 93-101.
63. Даньков А.А. Баланс частного и публичного интересов и его значение в правоприменительной деятельности [Электронный ресурс] / А.А. Даньков. — Режим доступа: <http://www.samoupravlenie.ru/16-05.htm>

64. Дедов Д.И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов — М.: Волтерс Клувер, 2004. — 288 с.
65. Декрет Кабінету Міністрів України «Про довірчі товариства» від 17 березня 1993 року №23-93 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/>
66. Дементьев В.Е. Доверие — фактор функционирования и развития современной рыночной экономики / В.Е. Дементьев // Российский экономический журнал. — 2004. — №8. — С. 46-56.
67. Демин А.И. Информационная теория экономики: Макромодель. Изд. 2-е, стереотипное / Александр Иванович Демин. — М.: КомКнига, 2007. — 352 с.: ил.
68. Державна програма забезпечення безпеки руху на автомобільних дорогах, вулицях міст, інших населених пунктів і залізничних переїздів на 2003-2007 роки, схвалені розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29 січня 2003 року № 56-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=56-2003-%F0>
69. Дженсен М.К. Теории фирмы: поведение менеджеров, агентские издержки и структура собственности / М.К. Дженсен, У.Х. Меклинг // Вестн. С.-Петерб. Ун-та. Сер. Менеджмент. — 2004. — Вып. 4. — С. 118-191.
70. 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 від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844)
71. Дмитриева Г.К. Мораль и международное право / Галина Кирилловна Дмитриева. — М.: Междунар. отношения, 1991. — 168 с.
72. Дорохин С.В. Деление права на публичное и частное: конституционно-правовой аспект / Сергей Викторович Дорохин. — М.: Волтерс Клувер, 2008. — 136 с.
73. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація / Ніна Іванівна Дорош. — К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. — 402 с.
74. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика / Ніна Іванівна Дорош. — К.: Знання, 2006. — 495 с.

75. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник / І.К. Дрозд, В.О. Шевчук. — К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. — 304 с.
76. Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія / Ірина Кузьмівна Дрозд. — К.: Імекс-ЛТД, 2004. — 312 с.
77. Жилинская Л.Ф. История развития бухгалтерского учета, анализа и аудита: учебный комплекс / Л.Ф. Жилинская, Т.А. Жилинская. — Минск: Современная школа, 2008. — 392 с.
78. Закон України «Про доступ до публічної інформації» від 13 січня 2011 року №2939-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show>
79. Закон України «Про акредитацію органів з оцінки відповідності» від 17 травня 2001 року №2407-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2407-14>
80. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17 вересня 2008 року №514-XIV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=514-17>
81. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>
82. Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 7 грудня 2000 року №2121-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>
83. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року №996-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
84. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14 травня 1992 року №2343-XII (в редакції Закону України від 30 червня 1999 року №784-XIV із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2343-12>
85. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпе-

чення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» від 15 грудня 2005 року №3202 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3202-15>

86. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 22 грудня 2011 року №4212-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/4212-17>
87. Закон України «Про господарські товариства» від 19 вересня 1991 року №1576-XII (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1576-12>
88. Закон України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» від 30 жовтня 1996 року №448/96-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=448%2F96-%E2%F0>
89. Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу» від 26 січня 1993 року №2939-XII (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2939-12>
90. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців» від 15 травня 2003 року №755-V (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/755-15>
91. Закон України «Про екологічний аудит» від 24 червня 2004 року №1862-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1862-15>
92. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18 березня 2004 року №1629-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi&nreg=1629-15>
93. Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 року №1058-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1058-15>



94. Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом» від 28 листопада 2002 року №249-IV (в редакції закону від 18 травня 2010 року №2258-VI) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/249-15>
95. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 6 липня 1995 року №265/95-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=265%2F95-%E2%F0>
96. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування» від 8 липня 2010 року №2464-VI (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2464-17>
97. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16 квітня 1991 року №959-XII (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=959-12>
98. Закон України «Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)» від 15 березня 2001 року №2299-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2299-14>
99. Закон України «Про іпотечне кредитування, операції з консолідованим іпотечним боргом та іпотечні сертифікати» від 19 червня 2003 року №979-V (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/979-15>
100. Закон України «Про іпотечні облігації» від 22 грудня 2005 року №3273-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3273-15>
101. Закон України «Про кредитні спілки» від 20 грудня 2001 року №2908-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/>
102. Закон України «Про метрологію та метрологічну діяльність» від 11 лютого 1998 року №113/98-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=113%2F98-%E2%F0>

103. Закон України «Про Національний банк України» від 20 травня 1999 року №679-XIV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=679-14>
104. Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення» від 9 липня 2003 року №1057-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1057-15>
105. Закон України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» від 29 листопада 2001 року №2866-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2866-14>
106. Закон України «Про особливості приватизації майна в агропромисловому комплексі» від 10 липня 1996 року №290/96-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=290%2F96-%E2%F0>
107. Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25 червня 1991 року №1264-XII (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1264-12>
108. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12 липня 2001 року №2658-III (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2658-14>
109. Закон України «Про приватизацію державного майна» від 4 березня 1992 року №2163-XII (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2163-12>
110. Закон України «Про промислово-фінансові групи в Україні» від 21 листопада 1995 року №437-95-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=437%2F95-%E2%F0>
111. Закон України «Про Рахункову палату» від 11 липня 1996 року №315/96-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=315%2F96-%E2%F0>

112. Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19 червня 1996 року №93/96-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/>
113. Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 17 липня 1997 року №469/97-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=469%2F97-%E2%F0>
114. Закон України «Про споживчу кооперацію» від 10 квітня 1992 року №2265-ХІІ (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2265-12>
115. Закон України «Про страхування» від 7 березня 1996 року №85-96-ВР (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=85%2F96-%E2%F0>
116. Закон України «Про угоди про розподіл продукції» від 14 вересня 1999 року №1039-ХІV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1039-14>
117. Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12 липня 2001 року №2664-ІІІ (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2664-14>
118. Закон України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» від 19 червня 2003 року №978-V (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/978-15>
119. Закон України «Про Фонд гарантування вкладів фізичних осіб» від 20 вересня 2001 року №2740-ІІІ (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2740-14>
120. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23 лютого 2006 року №3480-ІV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3480-15>

121. Зубова Е.Б. Технология аудита: организация проверки, критерии проверочных процедур, рабочие документы / Е.Б. Зубова. — М.: Аналитика — Пресс, аудиторська фирма ЦБА, 1998. — 245 с.
122. Измалков С. Теория экономических механизмов (Нобелевская премия по экономике 2007 г.) / С. Измалков, К. Сонин, М. Юдкевич // Вопросы экономики. — 2008. — №1. — С. 4-26.
123. Исаев Д.В. Корпоративное управление и стратегический менеджмент: информационный аспект / Дмитрий Валентинович Исаев ; Гос. ун-т — Высшая школа экономики. — М.: Изд. дом. Гос. ун-та — Высшая школа экономики, 2010. — 219 с.
124. Інструктивний лист Фонду Державного майна України від 4 лютого 2006 року №10-28-1532 «Щодо упорядкування механізму відбору аудиторської фірми» // Галицькі контракти. — Дебет-Кредит. — 2006. — №11. — С. 4-5.
125. Інструкція про порядок розгляду звернень, що надходять до Аудиторської палати України, затверджена рішенням Аудиторської палати України від 15 листопада 2007 року №184/2 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1425360214.doc>
126. Інструкція щодо умов і правил здійснення посередницької діяльності з приватизаційними паперами та контролю за їх дотриманням, затверджена наказом Фонду Державного майна України та Ліцензійною палатою при Міністерстві економіки України від 19 лютого 1997 року №190/ЛП-7 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0091-97>
127. Інформаційна прозорість українських банків [Електронний ресурс] // Цінні папери України. — 2009. — №51(593) від 27 грудня 2009 року. — Режим доступу: [http://www.securiries.org.ua/securities\\_paper/review.php&id=593&pub=4363](http://www.securiries.org.ua/securities_paper/review.php&id=593&pub=4363)
128. Кваліфікаційні вимоги, порядок та правила атестації персоналу з акредитації, затверджені наказом Національного Агентства з акредитації України від 14 березня 2003 року №203 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.14754.0>
129. Ковалев В.В. Управление агентскими издержками в корпорации: введение в проблему / В.В. Ковалев, А.В. Либман // Вестн. С.-Петербург. ун-та. Сер. Экономика. — 2001. — Вып. 4. — С. 47-60.

130. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры / Валерий Викторович Ковалев. — М.: Финансы и статистика, 2006. — 560 с.
131. Ковалева О.В. Аудит: Учебн. пособие. / О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов. — М., 1999. — 272 с.
132. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. — 124 с.
133. Кодекс Етики та Стандарти аудиту INTOSAI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art\\_id=232351&cat\\_id=3283](http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=232351&cat_id=3283)
134. Кодекс України про адміністративні правопорушення [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>
135. Кожура Р.В. Аудит: Предпринимательство или юридический процесс (об одной профессиональной привилегии) / Р.В. Кожура // Аудиторские ведомости. — 1997. — №11. — С. 30-37.
136. Конституція України від 28 серпня 1996 року (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/page>
137. Контроль і ревізія: [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малуго Н.М., Петренко Н.І. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. — 3-е вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП «Рута», 2002. — 544 с.
138. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджена рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/3 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1818624331.pdf>.
139. Концепція функціонування та розвитку фондового ринку України, схвалена Постановою Верховної Ради України від 22 вересня 1995 року №342/95-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi&nreg=342%2F95-%E2%F0>
140. Копнин П.В. Гносеологические и логические основы науки / Павел Васильевич Копнин. — М., «Мысль», 1974. — 568 с.
141. Корнейчук Б.В. Институциональная экономика: учебное пособие для вузов / Борис Васильевич Корнейчук. — М.: Гардарики, 2007. — 255 с.

142. Костюков А.Н. Проблемы правового регулирования публичных услуг в России / А.Н. Костюков // Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник / под общ. ред. Е.В. Гриценко, Н.А. Шевелевой. М.: Волтерс Клувер, 2007. — С. 1-7.
143. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики / Евгений Алексеевич Кочерин. — М.: Экономика, 1982. — 216 с.
144. Краев А.В. Аудит. Внутрифирменные стандарты / Краев А.В., Краева О.А., Богомолов А.М. — М.: «Книга сервис», 2002. — 160 с.
145. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року №2341-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/page>
146. Критерії формування плану зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів, затверджені рішенням Аудиторської палати України від 27 листопада 2008 року №196/9.1 // Аудитор України. — 2008. — №1. — С. 3-4.
147. Кустова М.В. К вопросу о финансовой основе оказания публичных услуг / М.В. Кустова // Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник / под общ. ред. Е.В. Гриценко, Н.А. Шевелевой. — М.: Волтерс Клувер, 2007. — С. 220-236.
148. Куттер М.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учеб. пособие / Куттер М.И., Таранец Н.Ф., Уланова И.Н. — М.: Финансы и статистика, 2006. — 232 с.
149. Ластовецький В. Засвідчення звітності акціонерних товариств і деякі питання якості аудиту / Василь Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. — 2002. — №10. — С. 48-50.
150. Леворш Ж. Роль аудита в деловом мире / Ж. Леворш // Контроллинг. — 1992. — №2. — С. 39-50.
151. Либман А.В. Теоретические аспекты агентской проблемы в корпорации / А.В. Либман // Вестник СПбГУ. Сер.8. — 2005. — Вып.1 (№ 8). — С. 123-140.
152. Лист Аудиторської палати України від 27 червня 2003 р. № 2-293 «Щодо вживання термінів «аудит» та «аудиторська діяльність» для назв суб'єктів, діяльність яких не відповідає вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність» // Аудитор України. — 2003. — № 13. — С. 3.

153. Лист ДПА від 8 серпня 2003 року №7070/5/33-0016 // Аудитор України. — 2003. — №15. — С.4.
154. Лист Міністерства фінансів України від 21 грудня 2005 року № 31-34000-10-5/27793 «Про облікову політику» // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 12. — С. 50-51.
155. Лист Співки аудиторів України «Зауваження та пропозиції до проекту постанови Кабінету Міністрів України «Про забезпечення участі громадян у процесі формування та реалізації державної політики центральними та місцевими органами виконавчої влади» від 20 жовтня 2003 року №41-03 // Аудитор України. — 2003. — №18. — С. 4
156. Лімська декларація керівних принципів контролю [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art\\_id= 40271&cat\\_id=3283](http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id= 40271&cat_id=3283)
157. Лісіна В. Документування аудиту як складового елемента системи контролю якості аудиторських послуг / Вікторія Лісіна // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 9. — С. 40-44.
158. Локк Д. Избранные философские произведения (в 2-х томах). / Д. Локк. — Т. 2. — М., 1960. — 532 с.
159. Мазуренко А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие / А.А. Мазуренко ; под ред. засл. деят. науки РФ, д-ра экон. наук, проф. Л.И. Ушвицкого. — М.: КНОРУС, 2005. — 240 с.
160. Маккарти М.П. Риск: управление риском на уровне топ-менеджмента и советов директоров: пер с англ. / М. П. Маккарти, Т. П. Флинн — М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. — 264 с.
161. Максимова В.Ф. Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві: Навч. посібник. / Валентина Федорівна Максимова. — Суми: ВТД «Університетська книга». — 2008. — 190 с.
162. Маршалл А. Принципы экономической науки / А. Маршалл. — М.: Издательская группа «Прогресс Универс», 1993 — Т.1. — 415 с.
163. Мельник М.В. Экономический анализ в аудите: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение» / М.В. Мельник, В.Г. Когденко. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. — 543 с.
164. Методика аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки, затверджена наказом Міністерства

- фінансів України від 14 лютого 2006 року №170 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0332-06>
165. Методика проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затверджена наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 4 серпня 2008 року №300 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1037-08>
166. Методичні рекомендації з організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів, затверджені наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 13 березня 2007 року №50 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.24926.0>
167. Методичні рекомендації з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, затверджені наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 19 грудня 2005 року №451 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0451501-05>
168. Методичні рекомендації з рейтингування аудиторських фірм України, затверджені рішенням Аудиторської палати України від 26 жовтня 2006 року №167/5 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/reestr/2126620413/doc>
169. Методичні рекомендації щодо взаємодії між інспекторами з банківського нагляду Національного банку України та зовнішніми аудиторами, схвалені постановою Правління Національного банку України від 29 квітня 2004 року № 191 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v0191500-04>
170. Методичні рекомендації щодо визначення вартості чистих активів акціонерних товариств, схвалені рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 17 листопада 2004 року № 485 // Все про бухгалтерський облік. — 2004. — № 118. — С. 6-7.
171. Методичні рекомендації щодо підготовки аудиторського висновку при перевірці відкритих акціонерних товариств та підприємств — емітентів облігацій (крім комерційних банків), схвалені Аудитор-



ською палатою України (протокол засідання Аудиторської палати України від 23 лютого 2001 р. № 99) // Бухгалтерський облік і аудит. — 2001. — № 4. — С. 4-5.

172. Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності використання бюджетної програми, затверджені наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 15 грудня 2005 року № 444 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://uazakon.com/documents/date\\_68/pg\\_gvcwsy.htm](http://uazakon.com/documents/date_68/pg_gvcwsy.htm)
173. Методичні рекомендації щодо формату аудиторських висновків за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності ломбарду та звітності фінансової компанії за рік, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 29 грудня 2005 року № 5224 (в редакції розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 19 жовтня 2006 року №6337) // Аудитор України. — 2006. — № 20. — С. 3-5.
174. Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності та іншої звітності недержавного пенсійного фонду та адміністратора недержавних пенсійних фондів, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27.12.2005 р. № 5203 (в редакції розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 19 жовтня 2006 р. № 6338) // Аудитор України. — 2006. — № 21. — С. 4-5.
175. Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності та річних звітних даних страховика, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27 грудня 2005 року № 5204 (в редакції розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 12 жовтня 2006 року № 6313) // Аудитор України. — 2006. — 319. — С. 3-5.
176. Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності та річних звітних даних кредитної спілки та об'єднаної кредитної спілки, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27 грудня 2005 року № 5202 (в редакції розпорядження Державної комісії з регулювання ринків

фінансових послуг України від 12 жовтня 2006 року № 6314) // Аудитор України. — 2006. — № 20. — С. 4-5.

177. Миронова О.А. Аудит: теория и методология: учеб. пособие: для чтения курсов «Аудит» студентам и магистрам специальностей «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет и аудит», «Налоги и налогообложение» / О.А. Миронова, М.А. Азарская. — 2-е изд., испр. — М.: Омега-Л, 2006. — 176 с.: ил., табл. — (Высшее финансовое образование).
178. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Д.Й. Юрківська, С.О. Куліков. — К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2004. — 1028 с.
179. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. — К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2006. — 1152 с.
180. 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. Куліков. — К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2007. — 1172 с.
181. 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — 846 с.
182. 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — 414 с.
183. Моррисей Дж. Целевое управление организацией. Пер. с англ. / Дж. Моррисей. — М.: Совесткое радио, 1979. — 144 с.
184. Мочерний С.В. Економічна теорія: Підручник. / С.В. Мочерний, М.В. Довбенко — К.: Видавничий центр «Академія», 2004. — 856 с. (Альма — матер)
185. МФБ 2001. Стандарти аудиту та етики. — К.: ТОВ «Паритет-інформ», 2003. — 712 с.
186. Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 26 грудня 2005 року № 375 «Про

- затвердження національних класифікаторів, зміни до державного класифікатора та скасування чинності державних класифікаторів» // Справочник кадровика. — 2006. — № 04. — С. 9-26.
187. Наказ Державної митної служби України від 17 травня 2008 року № 515 «Про затвердження Положення про Департамент аналітичної роботи та інформаційної розвідки» // Митна газета. — 2008. — № 12. — С. 4-5.
188. Наказ Міністерства аграрної політики України від 6 грудня 2005 року № 680 «Про організацію навчання фахівців на звання аудиторів з сертифікації зернових складів» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://apu.com/ua/files/norm\\_akti/466337695.doc](http://apu.com/ua/files/norm_akti/466337695.doc)
189. Наказ Міністерства палива та енергетики України від 17 листопада 2004 року № 726 «Про затвердження та надання чинності стандарту Мінпаливенерго України «Енергетичний аудит вугільних підприємств. Інструкція» // Відомості Міністерства палива та енергетики України. — 2004. — № 11. — С. 5.
190. Наказ Міністерства палива та енергетики України від 21 березня 2005 року №122 «Про створення Експертної комісії з проведення аудиту боргових зобов'язань підприємств» // Відомості Міністерства палива та енергетики України. — 2005. — № 3. — С. 5.
191. Наказ Міністерства фінансів України від 14 грудня 1999 року № 298 «Про порядок бухгалтерського обліку гуманітарної допомоги» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/mail.cgi&nreg=z0915-99>
192. Наказ Національного агентства України з питань забезпечення ефективного використання енергетичних ресурсів від 20 травня 2010 року № 56 «Про затвердження Типової методики «Загальні вимоги до організації та проведення енергетичного аудиту» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN56519.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN56519.html)
193. Національний класифікатор України. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010, прийнятий наказом Держспоживстандарту 11 жовтня 2010 року № 457 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=vb457609-10>
194. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. [Повний текст Національних нормативів аудиту в Україні та Кодекс професійної етики аудиторів країни, затверджений рішенням

- ням Аудиторської палати України №73 від 18.12.1998 р.]. — Київ, 1999. — 274 с.
195. Нестеров А.В. Понятие услуги государственной, общественной (социальной) и публичной / А.В. Нестеров // Государственная власть и местное самоуправление. — 2005. — №11. — С. 22-26.
  196. Нитецкий В.В. Правовые основы независимой аудиторской деятельности / В.В. Нитецкий // Аудиторские ведомости. — 1997. — №3. — С.12-15.
  197. Нитецкий В.В. Финансовый анализ в аудите: Теория и практика: Учеб. пособие. 2-е изд. / В. В. Нитецкий, А. А. Гаврилов. — М.: Дело, 2002. — 256 с.
  198. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт. — М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. — 180 с.
  199. Організація і методика проведення аудиту: Навч.-практ. посібник / В.В. Сопко, В.П. Шило, Н.І. Верхоглядова та ін. — 2-ге вид., перероб. та доп. — К.: ВД «Професіонал», 2006. — 576 с.
  200. Освітньо-професійна програма підготовки бакалавра за спеціальностями напряму 0501 — «Економіка і підприємництво» / Кол. авт. під заг. керівн. А.Ф. Павленка. — К.: КНЕУ імені Вадима Гетьмана, 2006. — 128 с.
  201. Освітньо-професійна програма підготовки бакалавра. Галузь знань 0305 «Економіка і підприємництво». Затверджено Міністерством освіти і науки України 02.02.2010 р. — Київ, 2010. — 12 с.
  202. Основы внутрифирменной стандартизации аудиторской деятельности / [Суворов С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В., Ковалева А.М.]: учеб. пособие. — М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. — 336 с. — (Высшее образование).
  203. Основы управления: Учеб для вузов по спец. «Экономика и орг. машиностроит. пром.» / [В.П. Радукин, К.Ф. Ойнер, Ф.И. Семяшкин и др.]: под ред. В.П. Радукина. — М.: Высш.шк., 1986. — 271 с.
  204. Остром В. Смысл американского федерализма. Что такое самоуправляющееся общество / Винсент Остром : Пер. с англ. / Предисл. А. Оболонского. — М.: «Арена», 1993. — 320 с.
  205. Панков В.В., Акамова Н.В., Кожухов В.Л. Обеспечение качества аудита: институциональный поход / В.В. Панков, Н.В. Акамова, В.Л. Кожухов // Аудиторские ведомости. — 2011. — №2. — С. 3-14.

206. Пащук О.В. Маркетинг послуг: стратегічний підхід: Навчальний посібник / О.В. Пащук.— К.: ВД «Професіонал», 2005. — 560 с.
207. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/5 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1011111899.pdf>
208. Петренко С.Н. Риски аудиторской деятельности: Научно-практическое пособие / С.Н. Петренко — К.: Эльга, Ника-Центр, 2003. — 84 с.
209. Петрик О. Аудиторська діяльність в Україні: законодавчо-нормативне регулювання, сучасний стан / Олена Петрик, Володимир Зотов // Бухгалтерський облік і аудит. — 2007. — № 11. — С. 59-65.
210. Петрик О.А. Аналітична оцінка розвитку нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні / Олена Анатоліївна Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 12. — С. 47-52.
211. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: Монографія / Олена Анатоліївна Петрик. — К.: КНЕУ, 2003. — 260 с.
212. Петрик О.А. Законодавчо-нормативне регулювання аудиторської діяльності в Україні: реалії сьогодення / Олена Анатоліївна Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 8-9. — С. 70-77.
213. Петрик О.А. Концептуальні основи й перспективи інтеграції і гармонізації аудиту в Україні / Олена Анатоліївна Петрик // Фінанси України. — 2006. — № 8. — С. 102-112.
214. Петрик О.А. Оцінка суттєвості помилок, виявлених у процесі аудиторської перевірки / Олена Анатоліївна Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 10. — С. 59-62.
215. Петрик О.А. Проблеми уточнення та розвитку методів, способів і прийомів аудиту / Олена Анатоліївна Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 11. — С. 60-64.
216. Петрик О.А. Процедури завершення аудиторської перевірки / Олена Анатоліївна Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 12. — С. 54-58.
217. Пилипенко І. Національна система аудиту: проблеми становлення і розвитку / Іван Пилипенко, Володимир Шевчук // Бухгалтерський облік і аудит. — 2007. — № 3. — С. 5-12.
218. План заходів АПУ щодо виконання у 2009 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, затверджений Рішенням Аудиторської палати

- України від 18 грудня 2008 року (протокол №197) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/1736948426.doc>
219. Подольский В.И. Международные и внутрифирменный стандарты аудиторской деятельности: Учеб. пособие / Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. ; под ред. проф. В.И. Подольского. — М.: Вузовский учебник, 2006. — 302 с.
220. Политология: Учебник для вузов / [М.А. Василик, В.А. Гуторов, Ю.В. Косов и др.]: под ред. М.А. Василика. — М.: «Гардарики», 1999. — 600 с.
221. 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 вересня 2007 року №182/4 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>
222. Положення про ведення реєстру аудиторів банків Національного банку України, затверджене постановою Правління Національного банку України від 9 липня 2007 року №251 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/z0856-07>
223. Положення про Державний реєстр фінансових установ, затверджене Розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 28 серпня 2003 року №41 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0797-03>
224. Положення про Державну комісію з регулювання ринків фінансових послуг України, затверджене Указом Президента України від 4 квітня 2003 року №292/2003 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=292%2F2003>
225. Положення про Дисциплінарну комісію Аудиторської палати України, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26 квітня 2007 року №176/9.2 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/901691950.pdf>
226. Положення про забезпечення незалежності аудитора, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 24 грудня 2009 року №209/5 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1321389897.doc>

227. Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні, затверджене рішенням АПУ від 26 травня 2005 року №149/5.2 // Аудитор України. — 2005. — №12. — С. 4-7
228. Положення про здійснення фінансового моніторингу суб'єктами первинного фінансового моніторингу, державне регулювання і нагляд за діяльністю яких здійснює Міністерство фінансів України, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 22 березня 2011 року № 392 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0470-11>
229. Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 23 квітня 2009 року № 201/4 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1338733872.doc>
230. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26 травня 2011 року №231/12 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/2047853922.doc>
231. Положення про Комісію Аудиторської палати України з зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиту, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 14 лютого 2008 року №187/5.4 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/742492034.doc>
232. Положення про Комісію Аудиторської палати України з контролю якості та професійної етики, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 14 лютого 2008 року № 187/5.3 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/257362900.doc>
233. Положення про Комісію Аудиторської палати України з моніторингу та законодавчого регулювання аудиту, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26 червня 2008 року № 191/8 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1445770371.doc>
234. Положення про Комісію Аудиторської палати України зі стандартів та практики аудиту, затверджене рішенням Аудиторської палати

- України від 14 лютого 2008 року №187/5.2 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/111157227.doc>
235. Положення про Комісію з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26 квітня 2007 року №176/9.1 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1890905166.doc>
236. Положення про консультаційно-впроваджувальний центр із запровадження систем управління за стандартами серій ISO 9000, ISO 14000, затверджене наказом Міністерства транспорту та зв'язку України від 23 березня 2007 року №233 // Відомості Міністерства транспорту та зв'язку України. — 2007. — № 7-8. — С. 8-9.
237. Положення про порядок ведення Реєстру аудиторських фірм, які мають право на проведення аудиторських перевірок банків, затверджене постановою Правління Національного банку України від 17 листопада 2011 року №410 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/z1466-11>
238. Положення про порядок подання банками до Національного банку України аудиторських звітів за результатами щорічної перевірки фінансової звітності, затверджене постановою Правління Національного банку України від 9 вересня 2003 року №389 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0871-03>
239. Положення про порядок реєстрації випуску (випусків) акцій при заснуванні акціонерних товариств, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30 грудня 2009 року №1639 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0273-10>
240. Положення про порядок реєстрації випуску акцій корпоративного інвестиційного фонду, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 21 грудня 2006 року №1585 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0046-07>
241. Положення про порядок реєстрації випуску акцій та інформації про їх емісію під час реорганізації товариств, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30 грудня 1998 року №221 (із змінами та доповненнями) [Електронний



ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0137-99>

242. Положення про порядок реєстрації випуску акцій, затверджене рішенням державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 26 квітня 2007 року №942 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0619-07>
243. Положення про порядок скасування реєстрації випуску (випусків) акцій корпоративного інвестиційного фонду, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30 травня 2005 р. №249 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0918-10>
244. Положення про порядок скасування реєстрації випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів пайового інвестиційного фонду, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 13 квітня 2005 р. №158 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0462-05>
245. Положення про порядок скасування реєстрації випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів інвестиційного фонду (інвестиційної компанії), затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 5 листопада 1999 року №229 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0881-99>
246. Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України, затверджене Рішенням Аудиторської палати України від 31 травня 2007 року №178/5 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1600252359.pdf>
247. Положення про розкриття інформації емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі, затверджене Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22 червня 2010 року №981 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/lwas/show/z0707-10/page>
248. Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів, затверджене рішенням ДКЦПФР від 19 грудня 2006 року №1591 (із

- змiнами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://smida.gov.ua/law/show.php&textid=132>
249. Положення про сертифікацію аудиторів, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 31 травня 2007 року №178/6 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/327542687.doc>
250. Положення про сертифікацію екологічних аудиторів, затверджене наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища від 29 січня 2007 року №27 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0295-07>
251. Положення щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 19 грудня 2006 року №1528 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0053-07>
252. Порядок атестації аудиторів з метрології, затверджений наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 27 липня 2007 року №166 // Офіційний Вісник України. — 2007. — № 75 (15.10.2007). — ст. 2795
253. Порядок ведення реєстру аудиторів та аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, що здійснюють діяльність на ринку цінних паперів, затверджений рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 9 листопада 2006 року №1271 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1239-06>
254. Порядок ведення реєстру аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, затверджений розпорядженням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 19 лютого 2004 року №86 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0489-04>
255. Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, затверджений рішенням Аудиторської палати України від 26 квітня 2007 року №176/7 (у редакції рішення Аудиторської палати Укра-

їни від 26 травня 2011 року №231/9 зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/temp/217675738.doc>

256. Порядок взяття на облік суб'єктів первинного фінансового моніторингу, реєстрації ними фінансових операцій, що підлягають фінансовому моніторингу, і подання Державній службі фінансового моніторингу інформації про зазначені та інші фінансові операції, що можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 25 серпня 2010 року №747 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/747-2010-%D0%BF>
257. Порядок заповнення форм розкриття інформації та змін до них емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі, затверджений Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22 червня 2010 року №981 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/lwas/show/z0708-10>
258. Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, затверджений рішенням АПУ від 15 листопада 2007 року №184/4 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/vr4\\_4230-07](http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/vr4_4230-07)
259. Порядок надання звітності фінансовими компаніями, довірчими товариствами, а також юридичними особами — суб'єктами господарювання, які за своїм правовим статусом не є фінансовими установами, але мають визначену законами та нормативно-правовими актами Держфінпослуг можливість надавати окремі види фінансових послуг, затверджений розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 12 серпня 2005 року №4451 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0972-05>
260. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 року №419 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-n>

261. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 року №361 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF>.
262. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 року №1017 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п>.
263. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 року №698 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-п>.
264. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 20 травня 2009 року №506 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/506-2006-%D0%BF>.
265. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 31 грудня 2004 року №1777 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-п>.
266. Порядок проведення перевірок матеріалів скарг, які надходять до Аудиторської палати України щодо недотримання аудиторськими фірмами та аудиторами законодавства України, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів, рішень Аудиторської палати України при наданні ними аудиторських послуг, затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27 листопада 2008 року №196/7 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1579225187.doc>

267. Порядок розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі міжнародних стандартів фінансової звітності, затверджений рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30 листопада 2010 року №1780 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/lwas/show/z0179-11>
268. Постанова Верховної Ради «Про порядок введення в дію Закону України «Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів України» від 14 березня 1995 року №90а/95-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=90%E0%2F95-%E2%F0>
269. Постанова Кабінету Міністрів України «Про забезпечення сертифікації зернових складів на відповідність послуг із зберігання зерна та продуктів його переробки, запровадження складських документів на зерно» від 11 квітня 2003 р. №510 // Офіційний Вісник України. — 2003. — №16 (30.04.2003). — ст. 706
270. Постанова Окружного адміністративного суду міста Києва від 22.02.2008 р. №9/376 за позовом відкритого акціонерного товариства «Завод Радар» до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку про визнання таким, що не відповідає актам вищої юридичної сили, та визнання частково не чинним, рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30.12.98 р. №221 «Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску акцій та інформації про їх емісію під час реорганізації товариств» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/1493873>.
271. Пояснювальний меморандум до проекту змін до 8-ої Директиви Ради Європи 84/253/ЄЕС від 10 квітня 1984 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://uazakon.com/document/Fpart67/idx67979.htm>
272. Психология и этика делового общения: Учебник для вузов / Под ред. проф. В.Н. Лавриненко. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. — 415 с.
273. Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник / под общ. Ред. Е.В. Гриценко, Н.А. Шевелевой. — М.: Волтерс Клувер, 2007. — 256 с.
274. Путило Н.В. Система публичных услуг. Социальные услуги / Н.В. Путило // Публичные услуги: правовое регулирование (рос-

- сийський и зарубежный опыт): сборник / под общ. Ред. Е.В. Гриценко, Н.А. Шевелевой. — М.: Волтерс Клувер, 2007. — С. 8-20.
275. Пушкар М.С. Історія обліку та контролю господарської діяльності. Навч. посібник / Пушкар М.С., Гавришко Н.В., Романів Р.В. — Тернопіль: Карт-Бланш, 2003. — 223 с.
276. Радаев В.В. Экономическая социология. Курс лекций: Учеб пособие. / Вадим Валерьевич Радаев. — М.: Аспект Пресс, 1998. — 368 с.
277. Редченко К.І. Аудит стратегічних управлінських рішень, прогнозів та проєктів: Монографія / К.І. Редченко. — Львів: Видавництво ЛКА, 2001. — 402 с.
278. Редько О.Ю. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку / Олександр Юрійович Редько // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — №11. — С. 48-55
279. Редько О.Ю. Вітчизняний аудит: вибір вектора розвитку / Олександр Юрійович Редько // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — №6. — С. 51-53.
280. Редько О.Ю. Консолідація як європейська ідентифікація українського аудиту / Олександр Юрійович Редько// Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — №8. — С. 45-49.
281. Редько О.Ю. Концепція моделі регулювання аудиту в Україні / Олександр Юрійович Редько // Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — №1. — С. 42-48.
282. Редько О.Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» [Електронний ресурс] / О.Ю. Редько; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. — К., 2009. — 40 с. — Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2009/09royspr.zip>
283. Редько О.Ю. Проблема «materiality» в українській аудиторській практиці / Олександр Юрійович Редько // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — С. 42-47.
284. Редько О.Ю. Професійний аудит в Україні: інтродукція / Олександр Юрійович Редько // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 7. — С. 33-37.

285. Редько О.Ю. Соціологія аудиту (різні думки практикуючих аудиторів) / Олександр Юрійович Редько // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 4. — С. 51-56.
286. Редько О.Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / Олександр Юрійович Редько // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 1. — С. 46-54.
287. Реєстр аудиторів та аудиторських фірм [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://apu.com.ua/files/reestr\\_af/142779768.xls](http://apu.com.ua/files/reestr_af/142779768.xls)
288. Рекомендації Комісії Європейського Співтовариства щодо мінімальних вимог до якості аудиту офіційним аудитором від 15 листопада 2000 року 2001/256/ЄС [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_176](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_176)
289. Рекомендації щодо обрання акціонерним товариством аудиторів фінансової звітності, схвалені Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30 червня 2010 року №1034 // Бухгалтерія. — 2010. — №30(913). — С. 10-11.
290. Рекомендації щодо порядку добору та призначення акціонерним товариством аудиторів фінансової звітності, які схвалені Аудиторською палатою України (протокол №128 від 30 жовтня 2003 року) та Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 12 жовтня 2003 року №504 // Аудитор України. — 2003. — № 20. — С. 5-6.
291. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия / Ж.Ришар; пер. с франц. Под ред. Л.П. Белых. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 375 с.
292. Рішення Аудиторської палати України «Про застосування Міжнародних стандартів аудиту видання 2006 року» від 30 листопада 2006 року №168/7 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/290006317.doc>
293. Рішення Аудиторської палати України «Про застосування стандартів аудиту» від 31 березня 2011 року №229/7 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/1322666304.doc>
294. Рішення Аудиторської палати України «Про затвердження критеріїв, яким повинні відповідати аудиторські фірми, що мають право здійснювати аудит податкової звітності та надавати висновки

- (звіти)» від 29 вересня 2011 року №239/12 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/vra12230-11>
295. Рішення Аудиторської палати України «Про затвердження плану методичних розробок АПУ на 2012 рік» від 26 січня 2012 року №245/14 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/602400581.doc>
296. Рішення Аудиторської палати України «Про затвердження результатів зовнішніх перевірок систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами» від 25 лютого 2010 року № 211/6 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/1387274715.doc>
297. Рішення Аудиторської палати України «Про затвердження роз'яснення щодо оформлення офіційного документу, складного за результатами аудиту фінансової звітності» від 26 січня 2012 року №245/13 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/2001750172.doc>
298. Рішення Аудиторської палати України «Про Національну концептуальну основу забезпечення якості аудиторських послуг в Україні» від 26 травня 2005 року №149/5.1 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/va9\\_5230-05](http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/va9_5230-05)
299. Рішення Аудиторської палати України «Про порядок застосування в Україні Міжнародних стандартів аудиту» від 18 квітня 2003 року №122 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/1322666304.doc>
300. Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску акцій та інформації про їх емісію під час реорганізації товариств» від 30 грудня 1998 року №221 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0137-99>
301. Робертсон Дж. К. Аудит: Пер. с англ. / Дж. К. Робертсон — М.: KPMG и Контракт, 1993. — 496 с.
302. Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України «Про оприлюднення інформаційного листа щодо підготовки до переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності небанківськими фінансовими установами та покращення якості складання фінансової звітності та аудиторських висновків, що надаються за результатами аудиту» від 28 січня 2010 року №86



[Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/vr086486-10>

303. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження плану заходів щодо виконання у 2008 році Загальнодержавної адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 11 червня 2008 року №821-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.kmu.gov.ua/rmu/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=150980065&cat\\_id=31739&ctime=1218535407354](http://www.kmu.gov.ua/rmu/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=150980065&cat_id=31739&ctime=1218535407354)
304. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження плану заходів щодо виконання у 2009 році Загальнодержавної адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 15 квітня 2009 р. №408-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi&nreg=408-2009-%F0>
305. Рудницький В.С. Аудит [Навч. посіб. — 3-тє вид., перероб. і доп.] / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. — К.: Знання, 2007. — 443 с.
306. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація [Монографія] / В.С. Рудницький. — Тернопіль: Економічна думка, 2000. — 104 с.
307. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту [Монографія] / В.С. Рудницький. — Тернопіль: Економічна думка, 2000. — 196 с.
308. Руссо Ж.Ж. Трактаты. [Серия: Литературные памятники] / Ж. Ж. Руссо. — М.: «Наука», 1969. — 704 с.
309. Рябухин С.Н. Методология аудита эффективности использования бюджетных средств и государственной собственности в современных условиях: автореф. дис. на соискание уч. степени док. экон. наук: спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / С.Н. Рябухин — Москва: Институт экономики РАН, 2006. — 40 с.
310. Садовский В.Н. Основания общей теории систем / В.Н. Садовский. — М.: «Наука», 1974. — 280 с.
311. Сапир Ж. Экономика информации: новая парадигма и ее границы / Ж. Сапир // Вопросы экономики. — 2005. — №10. — С. 4-24.
312. Сафронов Н. Несовершенство системы корпоративного правления — основная причина несостоятельности российских предприятий / Н. Сафронов, Л. Волков // Финансы и кредит. — 2001. — №1 (73). — С. 35-42.

313. Серебрякова Т.Ю. Риски организации и внутренний экономический контроль: Монография / Татьяна Юрьевна Серебрякова. — М.: ИНФРА-М, 2010. — 111 с. — (Научная мысль).
314. Сиротенко Э.А. Системное представление аудита [Электронный ресурс]./ Э.А. Сиротенко // Аудит и финансовый анализ. — 2005. — №1. — Режим доступа: <http://auditfin.com/fin/2005/1/Sirotenko/Sirotenko%20.pdf>
315. Скиннер Б. Что такое бихевиоризм? [Электронный ресурс] — Режим доступа: [http://www.soc.pu.ru/materials/golovin/reader/skiner/r\\_skinner2.doc](http://www.soc.pu.ru/materials/golovin/reader/skiner/r_skinner2.doc)
316. Соколов Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика) / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. — М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. — 442 с.
317. Соколов Я. В. Десять постулатов аудита. / Я.В. Соколов. // Бухгалтерский учет. — 1993. — №11. — С. 36-38.
318. Соколов Я.В. Роль теории аудита в процессе подготовки кадров/ Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Аудиторские ведомости. — 1998. — № 2. — С. 16-20.
319. Социальные ресурсы и социальная политика / [Шаталин С.С., Левада Ю.А., Устюжанина Е.В. и др.] / Отв. ред. Шаталин С.С., Гребенников В.Г. — М.: Наука, 1990. — 271 с.
320. Социальный аудит: учебное пособие / под общ. ред. д.э.н., проф. А.А. Шулуса, д.э.н., проф. Ю.Н. Попова. — М.: Издательский дом «АТИСО», 2008. — 620 с. — («Высшее профессиональное образование»).
321. Спиноза Б. Избранные сочинения: в 2-х томах. — Т. 2. — М.: «Госполитиздат», 1957. — 728 с.
322. Статут Аудиторської палати України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1823890326.pdf>
323. Степашин С.В. Конституционный аудит / Сергей Вадимович Степашин. — М.: Наука, 2006. — 816 с. — (Экономика и социология знания).
324. Стефанюк І.Б. Застосування термінології аудиту INTOSAI у вітчизняній системі державного фінансового контролю / І. Б. Стефанюк. // Фінанси України. — 2006. — № 8. — С. 16-19.

325. Столяренко Л.Д. Основы психологии: учеб. пособие. 9-е изд. (Серия «Высшее образование») / Людмила Дмитриевна Столяренко. — Ростов-на-Дону: Феникс, 2004. — 672 с.
326. Стратегія економічного і соціального розвитку України (2004-2015 роки) «Шляхом Європейської інтеграції» / Авт. кол.: А.С. Гальчинський, В.М. Геєць та ін.; Нац. ін-т стат. дослідж., Ін-т екон. прогнозування НАН України. М-во економіки та з питань європ. інтегр. України. — К.: ИВЦ Держкомстату України, 2004. — 416 с.
327. Суйц В.П. Аудит: общий, банковский, страховой: Учебник. / Суйц В.П., Ахметбекова А.Н., Дубровина Т.А. — М.: ИНФРА — М, 2002. — 556 с.
328. Сухарева Л. Концепція внутрішнього фінансового контролю в управлінні міжнародним бізнесом / Людмила Сухарева // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — №3. — С. 54-58.
329. Сухарева Л.О. Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату / Л.О. Сухарева, Т.В. Федченко // Фінанси України. — 2006. — №8. — С. 125-131.
330. Сухарева Л.О. Експертно-ревізійна діяльність як альтернатива «державному аудиту» / Л.О. Сухарева, І.М. Дмитренко // Формування ринкової економіки в Україні: Наук. Зб. — Львів, 2005. — Спецвип. 15, ч.2: Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні. — С. 57-61.
331. Талапина Э.В. Публичные функции в экономике / Э.В. Талапина, Ю.А. Тихомиров // Право и экономика. — 2002. — №6. — С. 3-9.
332. Тамбовцев В. Экономическая теория контрольно-надзорной деятельности государства / В.Тамбовцев // Вопросы экономики. — 2004. — №4. — С. 91-106.
333. Тарасов А.М. Государственный контроль в России. Монография / Анатолий Михайлович Тарасов. — М.: ЗАО «Издательство «КОНТИНЕНТ», 2008. — 672 с.
334. Терехов А.А. Аудит: перспективы развития / Александр Александрович Терехов. — 2001. — 560 с.
335. Терехова Е.В. Негосударственный финансовый контроль / Елена Владиславовна Терехова. — М.: Изд-во МГУ, 2006. — 152 с.
336. Терещенко Л.К. Услуги: государственные, публичные, социальные / Л.К. Терещенко // Журнал российского права. — 2004. — № 10. — С. 15-23.

337. Тимчасове положення про Фонд державного майна України, затверджене постановою Верховної Ради України від 7 липня 1992 року №2558-ХІІ (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2558-12>
338. Тимчасовий порядок формування групи уповноважених контролерів, затверджений рішенням Аудиторської палати України від 18 грудня 2008 року №197/7 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1804933052.doc>
339. Тироль Ж. Рынки и рыночная власть: Теория организации промышленности / Ж. Тироль. — СПб.: Экономическая школа, 1996. — 745 с.
340. Тихомиров Ю.А. Публичное право. Учебник для юридических фак-в и вузов. / Ю.А. Тихомиров. — М.: «Издательство БЕК», 1995. — 496 с.
341. Тихомиров Ю.А. Совершенствование организации управления и оказания публичных услуг / Ю.А. Тихомиров, М.Д. Чеснокова // Журнал российского права. — 2005. — № 3. — С. 20-37.
342. Тотьев К.Ю. Публичный интерес в правовой доктрине и законодательстве / К.Ю. Тотьев. // Государство и право. — 2002. — № 9. — С. 19-25.
343. Уемов А.И. Системный подход и общая теория систем / Авенир Иванович Уемов. — М.: Мысль, 1978. — 272 с.
344. Указ Президента України «Про Стратегію економічного та соціального розвитку України «Шляхом європейської інтеграції» на 2004-2015 роки» від 28 квітня 2004 року №493/2004 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=493%2F2004>
345. Українська Радянська Енциклопедія. Том 16. Цементация — Ь. — Академія Наук УРСР. Київ. — 1964. — 632 с.
346. Українська Радянська Енциклопедія. Том 5. Є — Італіки. — Академія Наук УРСР. Київ. — 1961. — 632 с.
347. Управление качеством. Учебник / [С.Д. Ильенкова, Н.Д. Ильенкова, С.Ю. Ягудлин и др.]; Под ред. д.е.н., проф. Ильенковой С.Д. — М.: ЮНИТИ, 1998. — 198 с.
348. Усач Б.Ф. Аудит за міжнародними стандартами: Монографія / Богдан Федорович Усач. — К.: Знання, 2005. — 247 с.

349. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. / Богдан Федорович Усач. — К.: Знання-Прес, 2002. — 223 с.
350. Усач Б.Ф. Організація і методика аудиту: Підручник / Б.Ф. Усач, З.О. Душко, М.М. Колос. — К.: Знання, 2006. — 295 с.
351. Устойчивое экономическое развитие в условиях глобализации и экономики знаний: концептуальные основы теории и практики управления / [Попков В.В., Берг Д.Б., Большаков Б.Е. и др.] ; под ред. В.В. Попкова. — М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. — 295 с.
352. Федеральный Закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/01/fz307fzot301208.doc>.
353. Федорова Г.В. Учет и анализ банкротств: учеб. пособие / Г.В. Федорова. — М.: Омега-Л, 2006. — 248 с.
354. Философский словарь / Под ред. И.Т. Фролова. — 5-е изд. — М.: Политиздат, 1987. — 590 с.
355. Ханик-Посполітак Р.Ю. Договори на проведення аудиту: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.03 «Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право» / Р.Ю. Ханик-Посполітак. — НАН України: Інститут держави і права ім. В.М. Корецького. — К., 1997. — 23 с.
356. Хмельницький В.А. Контроль и аудит / В.А. Хмельницький, Т.А. Гринь. — Минск: Современ. шк., 2006. — 240 с.
357. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>
358. Четыркин Е.М. Выборочные методы в аудите / Е.М. Четыркин, Н.Е. Васильева. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: КНОРУС, 2010. — 136 с.
359. Шалімова Н.С. Аналіз існуючої практики використання термінів «аудит», «аудитор» та її впливу на суспільну думку про аудит / Н.С. Шалімова// Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 14. — Кіровоград: КНТУ, 2008. — С. 277-290.
360. Шалімова Н.С. Аудит та євроінтеграційний курс України/ Н.С. Шалімова// Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції

молодих вчених «Актуальні проблеми розвитку економіки України в контексті глобалізаційних процесів». — Харків, 2009. — С. 190-192.

361. Шалімова Н.С. Аудит та інші послуги: проблеми забезпечення незалежності аудиторів/ Н.С. Шалімова// Економіка та держава. — 2010. — № 8. — С. 25-28.
362. Шалімова Н.С. Внутрішні стандарти аудиторського підприємства: сутність та необхідність розробки/ Н.С. Шалімова// Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, Вип.10, ч. II. — Кіровоград: КНТУ, 2006. — С. 315-324.
363. Шалімова Н.С. Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансової звітності/ Н.С. Шалімова// Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. — Випуск 1 (17). — Тернопіль: Економічна думка. — 2007. — С. 336-342.
364. Шалімова Н.С. Дослідження ролі та значення аудиту в економіці та суспільстві/ Н.С. Шалімова// Майбутнє — аудит: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Кривий Ріг, 4 грудня 2009 р.): тези доповідей/ редкол.: М.Л. Крапивко, В.Я. Нусінов, О.М. Барановська. — Кривий Ріг: Видавничий дім, 2009. — С. 78-79.
365. Шалімова Н.С. Дослідження якості законодавчого регулювання обов'язкового аудиту на Україні/ Н.С. Шалімова// Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 15. — Кіровоград: КНТУ, 2009. — С. 349-350.
366. Шалімова Н.С. Забезпечення інформаційної прозорості діяльності публічних акціонерних товариств як суб'єктів публічних (суспільних) інтересів/ Н.С. Шалімова// Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, вип. 18, Ч. II. — Кіровоград: КНТУ, 2010. — С. 253-263.
367. Шалімова Н.С. Законодавче регулювання вимог щодо забезпечення незалежності аудиту на Україні: проблеми та напрямки удосконалення/ Н.С. Шалімова// Наука й економіка. Науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету. — Випуск 1 (17). — Хмельницький, 2010. — С. 76-83.
368. Шалімова Н.С. Зовнішній контроль якості аудиту: міжнародний досвід та вітчизняна практика/ Н.С. Шалімова// Вісник Хмельни-

- цького національного університету. Економічні науки. — №2, Т.2 (149). — Хмельницький, 2010. — С. 173-177.
369. Шалімова Н. С. Інформаційне спілкування між аудитором та управлінським персоналом при погодженні умов аудиту як засіб зменшення «розриву в очікуваннях в аудиті»/ Н.С. Шалімова// Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління: матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції/ [відповідальний за випуск: проф. Рудницький В. С., доц. Бачинський В. І.]. Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. — С. 515-519.
370. Шалімова Н. С. Комунікаційні зв'язки між аудитором та управлінським персоналом у процесі аудиту фінансової звітності як засіб зменшення «розриву в очікуваннях» в аудиті/ Н.С. Шалімова// Вісник Львівської комерційної академії/ [ред. кол.: Башнянин Г.І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. та ін.]. — Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. — Вип. 36. — С. 437-442. — (Серія економічна).
371. Шалімова Н. С. Концептуальні підходи до визначення якості аудиту/ Н.С. Шалімова// Актуальні проблеми економіки. — 2009. — №5. — С. 237-248.
372. Шалімова Н. С. Концепції розвитку аудиту та їх відповідність реальним вимогам сучасності/ Н.С. Шалімова// Збірник праць всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні»/ За заг. ред. проф. В. Д. Базидевича. — К.: 2009. — С. 403-405.
373. 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.
374. Шалімова Н.С. Критерії оцінки якості організаційно-методичного забезпечення аудиторських перевірок/ Н.С. Шалімова// Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Збірник наукових праць. Економіка. — Частина I. — Випуск 4 (44). — Рівне, 2008. — С. 222-233.
375. Шалімова Н. С. Мета аудиту фінансової звітності та критерії її оцінки/ Н. С. Шалімова// Обліково-аналітичне забезпечення в системі фінансово-економічної інформації: Збірник матеріалів міжнарод-

ної науково-практичної конференції. — Миколаїв: НУК, 2010. — С. 84-87.

376. Шалімова Н. С. Методичні аспекти проведення аудиту нарахування та сплати фіксованого сільськогосподарського податку/ Н. С. Шалімова// Збірник наукових праць. Випуск 12, Том 2 (Економічний факультет). — Кам'янець-Подільський, 2004. — С. 188-191.
377. Шалімова Н. С. Механізм оцінки ліквідності підприємства: проблеми та напрямки удосконалення/ Н. С. Шалімова, Н. А. Невдаха// Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, Вип. 11. — Кіровоград: КНТУ, 2007. — С. 203-209.
378. Шалімова Н. С. Можливість, причини та наслідки відмови аудиторів від виконання аудиторської перевірки фінансової звітності/ Н. С. Шалімова// Проблеми і перспективи розвитку підприємництва: Збірник матеріалів Другої міжнародної науково-практичної конференції, 19 грудня 2008 р. — Харків: Видавництво ХНАДУ, 2008. — С. 75-76.
379. Шалімова Н. С. Мотиваційний аспект аудиту/ Н. С. Шалімова// Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю [Текст]: Матеріали VII-ї Міжнародної науково-практичної конференції: Черкаси, 14-16 квітня 2010 р.: У двох томах/ М-во освіти і науки України, Черкас. держ. технол. ун-т; відповід. ред. В. М. Яценко. — Черкаси: ЧДТУ, 2010. — Том I. — С. 179-180.
380. Шалімова Н. С. Обов'язковий аудит в системі соціально-економічних відносин/ Н. С. Шалімова// Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції «Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин», 20-21 травня 2010 р. — Умань: Видавець «Сочинський», 2010. — Ч.2. — С. 196-198.
381. Шалімова Н. С. Обов'язковий аудит як чинник забезпечення економічної безпеки держави/ Н. С. Шалімова// Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Економічна безпека і проблеми господарсько-політичної трансформації соціально-економічних систем». — Полтава: РВВ ПУСКУ, 2009. — С. 250-253.
382. Шалімова Н. С. Основні гарантії забезпечення якості аудиту в Україні/ Н. С. Шалімова// Актуальні проблеми економіки. — 2010. — №9 (111). — С. 280-288.
383. Шалімова Н. С. Основні напрямки регулювання аудиту в Європейському співтоваристві/ Н. С. Шалімова// Наукові праці Кіровоград-



- ського національного технічного університету. Економічні науки, вип. 20, ч.2. — Кіровоград: КНТУ, 2011. — С. 117-125.
384. Шалімова Н.С. Підвищення вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, що здійснюють обов'язковий аудит як засіб підвищення якості аудиту/ Н.С. Шалімова// Економічний простір: Збірник наукових праць. — № 32. — Дніпропетровськ: ПДАБА, 2009. — С. 273-286.
385. Шалімова Н.С. Принципи побудови внутрішніх стандартів аудиторського підприємства/ Н.С. Шалімова// Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. Випуск 18: У трьох частинах. — Черкаси: ЧДТУ, 2007. — Частина III. — С. 185-192.
386. Шалімова Н.С. Принципові відмінності аудиту фінансової звітності та операційного аудиту як виду завдань з надання впевненості/ Н.С. Шалімова, І. І. Андрощук// Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. — Випуск 249: В 6т. — Т. IV. — Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. — С. 824-831.
387. Шалімова Н.С. Причини виникнення проблеми «розриву в очікуваннях» в аудиті та шляхи її подолання/ Н.С. Шалімова// Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. — Випуск 3 (19). — Тернопіль. — 2008. — С. 328-332.
388. Шалімова Н.С. Проблеми застосування принципу суттєвості в аудиті/ Н.С. Шалімова// Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю: Матеріали Другої Всеукраїнської науково-практичної конференції (21 листопада 2008 року)/ редкол.: П. П. Мазурок, Б.М. Одягайло, О.В. Плотніков та ін. — Кривий Ріг: КЕІ КНЕУ, 2008. — С. 122-124.
389. Шалімова Н.С. Проблеми здійснення аудитором оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності/ Н.С. Шалімова// I міжнародна науково-практична конференція «Економіка та фінанси в умовах глобалізації: досвід, тенденції та перспективи розвитку», 22-24 квітня 2009 р. [Текст]: [тези]: у 3 т./ ред. рада: В.І. Веретенников [голова та ін.]. — Макіївка: Макіївський економ.-гуманітарний інст-т, 2009. — У надзаг. Мін-во освіти і науки України, Макіївський економ.-гуманітарний ін-т. Головне фін. управління Донецької обл. держ. адміністрації. Виконавчий комітет Макіївської міськ. ради. Макіївське від. АКБ «Укрсоцбанк». Ново-

сибірський держ. архітектурно-буд. унів-т, Російська Федерація. — Т.1: Секція Трансформація фінансово-кредитної системи в рамках процесів глобалізації. Секція 2. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу та аудиту в умовах модернізації економіки. — 2009. — С. 270-273.

390. Шалімова Н.С. Проблеми та напрямки використання фінансового аналізу в аудиті/ Н.С. Шалімова, Н.А. Невдаха// Вісник Львівської комерційної академії. — Серія економічна, випуск 16. — Львів: Львівська комерційна академія, 2004. — С. 476-482.
391. Шалімова Н.С. Проблемні аспекти визначення суб'єктів контролю в економічній науці/ Н.С. Шалімова// Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць Вип. 12 (103)/ Наук. ред. І.Г. Манцуров. — К., 2009. — С. 114-119.
392. Шалімова Н.С. Проблемні аспекти визначення сутності аудиту та його специфічних характеристик/ Н.С. Шалімова// Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін», 7-8 жовт. 2010 р. [Текст]. — Полтава: ТОВ «АСМІ», 2010. — С. 451-454.
393. Шалімова Н.С. Розвиток підходів щодо класифікації аудиту/ Н.С. Шалімова// Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 13. — Кіровоград: КНТУ, 2008. — С. 305-312.
394. Шалімова Н.С. Розвиток положень теорії агентів при обґрунтуванні необхідності аудиту/ Н.С. Шалімова// Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики. Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010 р. — К.: КНЕУ, 2010. — С. 227-231.
395. Шалімова Н.С. Розширення вимог до обов'язкового аудиту та форматів аудиторських висновків за його наслідками/ Н.С. Шалімова// Економіка Криму. — 2010. — №2 (31). — С. 153-158.
396. Шалімова Н.С. Системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю: світовий досвід та шляхи його використання в Україні/ Н.С. Шалімова// Економічний простір: Збірник наукових праць. — №56/ 1. — Дніпропетровськ: ПДАБА, 2011. — С. 113-121.
397. Шалімова Н.С. Специфіка договору на проведення аудиту та цивільно-правової відповідальності аудиторів/ Н.С. Шалімова// Науко-

- ві праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, Вип. 12, Ч. I. — 2007. — С. 248-260.
398. Шалімова Н. С. Суб'єкти контролю якості аудиту в Україні/ Н. С. Шалімова// Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 16 ч. II. — Кіровоград: КНТУ, 2009. — С. 300-309.
399. Шалімова Н. С. Суспільна думка про аудит та причини виникнення «розриву в очікуваннях»/ Н. С. Шалімова// V Міжнародна науково-практична конференція «Соціально-економічні реформи у контексті інтеграційного вибору України»: Збірник наукових праць. — Том 2. — Дніпропетровськ: ПДАБА, 2008. — С. 43-46.
400. Шалімова Н. С. Теоретичні засади аудиту фінансового стану підприємства/ Н. С. Шалімова, Н. А. Невдаха// Наукові праці КНТУ: Економічні науки, вип. 7, ч. II. — Кіровоград: КНТУ, 2005. — С. 248-253.
401. Шалімова Н. С. Функції та місце обов'язкового аудиту в системі соціально-економічних відносин / Н. С. Шалімова // Фінансово-економічні проблеми стабільного розвитку економіки України (колективна монографія) / Під ред. А. Ф. Головчука, О. О. Непочатенко. (Частина 2). — Умань: ВПЦ «Візаві» (Видавець Сочинський), 2010. — С. 135-142.
402. Шапкин А. С. Экономические и финансовые риски: оценка, управление, портфель инвестиций / А. С. Шапкин. — М.: Дашков и Ко, 2003. — 650 с.
403. Шаститко А. Организационные рамки предоставления публичных услуг / А. Шаститко // Вопросы экономики. — 2004. — №7. — С. 150-155.
404. Шевелев А. Е. Риски в бухгалтерском учете: учебное пособие / А. Е. Шевелев, Е. В. Шевелева. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: КНОРУС, 2008. — 304 с.
405. Шевелева Н. А. Публичные услуги и их финансирование / Н. А. Шевелева // Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник / под общ. ред. Е. В. Гриценко, Н. А. Шевелевой. М.: Волтерс Клувер, 2007. — С. 201-219.
406. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології):

- Монографія / Володимир Олександрович Шевчук. — К.: Київ. держ. торг-екон. ун-т, 1998. — 371 с.
407. Шеремет А.Д. Аудит: Учебник / Шеремет А.Д., Суйц В.П. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2004. — 410 с.
408. Шохин С.О. Эффективность бюджетно-финансового контроля / Сергей Олегович Шохин. — М.: Прогресс, 1995. — 62 с.
409. Щекин Д.М. О коммерциализации деятельности российского государства / Д.М. Щекин // Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник / под общ. ред. Е.В. Гриценко, Н.А. Шевелевой. — М.: Волтерс Клувер, 2007. — С. 86-93.
410. Экономическая кибернетика / Под ред. И.М. Сыроежина. — Ч. IV. Основы системного анализа. — Л.: Изд-во ЛФЭИ, 1976. — 180 с.
411. Экономический анализ: Учебник для вузов / Под ред. Л.Т. Гиляровой. — 2-е изд., доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — 612 с.
412. Эрроу К.Дж. Информация и экономическое поведение / К. Эрроу // Вопросы экономики. — 1995. — №5. — с. 98-107.
413. Ярочкин В.И. Аудит безопасности фирмы: теория и практика: Учебное пособие для студентов высших учебных заведений / В.И. Ярочкин, Я.В. Бузанова — М.: Академический Проект; Королев: Парадигма, 2005. — 352 с.
414. A Conceptual Framework For AICPA Independence Standards [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://www.aicpa.org/about/code/et\\_100.html](http://www.aicpa.org/about/code/et_100.html)
415. AICPA Code of Professional Conduct [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.aicpa.org/about/code/sec100.html>
416. Akerlof G. The Market for «Lemons»: Quality Uncertainty and the Market Mechanism / G. Akerlof // Quarterly Journal of Economics. — 1970. — Vol.83. August. N 3. — P. 488-500.
417. Coffee John C., Jr. Gatekeepers: The Professions and Corporate Governance. / John C. Coffee — Oxford University Press, Oxford, UK (2006). — 389 p.
418. Commission Decision of 1 September 2010 on the adequacy of the competent authorities of Australia and the United States pursuant to Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council (notified under document C(2010) 5676 (2010/485/EU) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: — <http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ.do&uri=OJ:L:2010:240:0006:0009:EN:PDF>

419. Commission Recommendation Concerning the Limitation of the Civil Liability of Statutory Auditors and Audit Firm [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/liability/impact\\_assesment\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/impact_assesment_en.pdf)
420. Commission Recommendation of 16 May 2002 2002/590/EC «Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles» [Электронный ресурс]. — Режим доступа — <http://eur-lex.europa.net/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:EN:PDF>.
421. 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://eur-lex.europa.eu/lexUriServ.do&uri=OJ:L:2008:120:0020:0024:EN:PDF>
422. Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward (98/C 143/03) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y0508\(01\):EN:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y0508(01):EN:HTML)
423. Consulting Paper. Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/CP\\_Auditor\\_Reporting-Final.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf)
424. Decision №716/2009/EC of the European Parliament and of the Council of 16 September 2009 establishing a Community Programme to support specific activities in the field of financial services, financial reporting and auditing [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/directives/funding\\_decision\\_oj\\_716\\_2009\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/directives/funding_decision_oj_716_2009_en.pdf)
425. Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>
426. Discussion Paper. The Evolving Nature of Financial Reporting: Disclosure and Its Audit Implications [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/IAASB-Disclosure\\_Discussion\\_Paper.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/IAASB-Disclosure_Discussion_Paper.pdf)

427. Eight Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=CELEX:31984L0253: EN:HTML>
428. Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISA) in the EU. Final Report. 12/06/09 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/ias/study2009/report\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/study2009/report_en.pdf)
429. Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISA) in the EU. Executive Summary. 12/06/09 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/ias/study2009/summary\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/study2009/summary_en.pdf)
430. Flint D. Philosophy and principles of auditing: an introduction / David Flint. — Basingstoke: Macmillian Education, 1988. — 191 p.
431. GREEN PAPER «Audit Policy: Lessons from the Crisis» [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/2010/audit/green\\_paper\\_audit\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf)
432. Guidance Paper on the Cooperation Between Competent Authorities within the EU [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/relations/08122208\\_egaob\\_report\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/08122208_egaob_report_en.pdf)
433. Handbook of International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services 2009 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://www.ifac.org/Members/Downloads/2009-handbook of internatio.pdf](http://www.ifac.org/Members/Downloads/2009-handbook%20of%20internatio.pdf)
434. Hill C. Stakeholder-Agency Theory / C. Hill, T. Jones // Journal of Management Studies. — 1992. — Vol. 28. — №2. — P. 131-154.
435. Independence Standards Board Standard №1 Independence Discussions with Audit Committees [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://pcaobus.org/Standards/EI/Documents/ISB1.pdf>
436. International Standard 19011 Guidelines for quality and/or environmental management systems auditing [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://www.iso.staratel.com/ISO19011/doc/ISO190112002/ISO19011\\_eng.pdf](http://www.iso.staratel.com/ISO19011/doc/ISO190112002/ISO19011_eng.pdf)
437. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. 2011 Edition. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippt/standards>

- 438. Jensen M. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure / M. Jensen, W. Meckling. // Journal of Financial Economics. — 1976. — Vol. 3 №. 4. — P. 305-360.
- 439. Lee T. Corporate Audit Theory / T. Lee. — London: Chapman and Hall. — 1993. — 206 p.
- 440. Lima Declaration of Guideliness on Audit Precepts [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.intosai.org/blueline/upload/limadeclaration.pdf>
- 441. Mautz R. The philosophy of auditing / Mautz R., Sharaf H. — American Accounting Association, 1993. — 299 p.
- 442. Parasuraman A. SERVQUAL: A multiple-item scale for measuring customer perceptions of service quality / A. Parasuraman, L. Berry, V. Zeithaml // Journal of Retailing. — Vol.69 (Spring). — P. 12-40.
- 443. Power M. The Audit Explosion [Электронный ресурс] / Michel Power/ — Режим доступа: <http://www.demos.co.uk/files/theauditexplosion.pdf%1240939425/>
- 444. Principles for Auditor Oversight. A Statement of the Technical Committee of the International Organization of Securities Commissions. October 2002 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.iasplus.com/iosco/iosco3.pdf>
- 445. Report of the European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOb) 2006-2008 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/relations/10122208\\_egaob\\_report\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/10122208_egaob_report_en.pdf)
- 446. Request for Proposal: Development of a Guide to Quality Control for use by Small and Medium Practices [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://www.ifac.org/downloads/SMP\\_Quality\\_Control\\_Guide\\_Request\\_for\\_Proposal.pdf](http://www.ifac.org/downloads/SMP_Quality_Control_Guide_Request_for_Proposal.pdf)
- 447. Sarbanes-Oxly Act [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxly\\_Act\\_of\\_2002.pdf](http://pdaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxly_Act_of_2002.pdf)
- 448. Scoreboard on the Transposition of the Directive on Statutory Audit (2006/43/EC) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/directives/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/directives/index_en.htm)
- 449. Sherer C. Auditing and Accountability / Michael Sherer, David Kent. — Pitman, London, 1983. — 208 p.

- 450. Soltani B. Auditing: An International Approach / Bahram Soltani. — Financial Times Press, 2007. — 688 p.
- 451. Statement of membership obligations (SMO) 1 «Quality assurance» [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://www.ifac.org/Members/Downloads/Statements\\_of\\_membership\\_obligations\\_NOV2006.pdf](http://www.ifac.org/Members/Downloads/Statements_of_membership_obligations_NOV2006.pdf)
- 452. Statement of the Technical Committee of the International Organization of Securities Commissions «Principles for Auditor Oversight» [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.iasplus.com/iosco/iosco3.pdf>
- 453. The INTOSAI Code of Ethics and Auditing Standards [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethand-syandle.pdf>
- 454. Tinker T. Paper Profits: A Social Critique of Accounting / Tony Tinker. — Continuum International Publishing Group Ltd, London, 1985. — 230 p.
- 455. Zeithaml V. The nature and determinants of customer expectations of service / V. Zeithaml, L. Berry, A. Parasuraman // Journal of the Academy of Marketing Science. — 1993. — 21. — №1. — P. 1-12.
- 456. [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/gaob/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/gaob/index_en.htm)
- 457. <http://www.aicpa.org>
- 458. <http://www.apu.com.ua>
- 459. <http://www.fasb.org>
- 460. <http://www.ifac.org/IAASB>
- 461. <http://www.intosai.org>
- 462. <http://www.ipiob.org>
- 463. <http://www.isaca.org>
- 464. <http://www.iso.org>
- 465. <http://www.psoabus.org>
- 466. <http://www.sec.gov>
- 467. <http://www.smida.gov.ua>
- 468. <http://www.ssmc.gov.ua>
- 469. <http://www.ucaa.org>
- 470. <http://www.ufpaa.org>



## Додаток А

### Мінімальний обов'язковий перелік інформації, який повинен повідомлятися аудитором управлінському персоналу при здійсненні аудиту фінансової звітності у відповідності до МСА<sup>1</sup> (перелік не включає ту інформацію, яка наводиться в листі-зобов'язанні)

| №  | Міжнародний стандарт аудиту                                                                                               | Суб'єкти, кому повинна повідомлятися інформація  | Вимоги щодо змісту інформації, яка повинна повідомлятися управлінському персоналу                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. | МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» (п. 15, Д11-Д13)            | Суб'єкти, кого наділено найвищими повноваженнями | Загальна інформація про запланований обсяг та час аудиту з урахуванням обережності, щоб не поставити під загрозу ефективність аудиту, включаючи: <ul style="list-style-type: none"> <li>як аудитор пропонує розглядати значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилок;</li> <li>підхід аудитора до внутрішнього контролю, що стосується аудиту;</li> <li>застосування концепції суттєвості в контексті аудиту;</li> <li>міра, якою аудитор використовуватиме роботу внутрішнього аудиту.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 2. | МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» (п. 16 «а», Д17, додаток 2) | Суб'єкти, кого наділено найвищими повноваженнями | Свою думку щодо значних якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання, включаючи облікові політики, облікові оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності, а саме: <ul style="list-style-type: none"> <li>прийнятність облікових оцінок конкретним обставинам суб'єкта господарювання з урахуванням потреби співвідношення витрат на надання інформації та ймовірних вигод для користувачів фінансової звітності;</li> <li>початковий вибір значних облікових оцінок та зміни, включаючи застосування нових положень з бухгалтерського обліку (вплив часу і методу застосування зміни в обліковій політиці на поточні та майбутні доходи суб'єкта господарювання, час зміни в обліковій політиці залежно від очікуваних нових положень з бухгалтерського обліку);</li> </ul> |

<sup>1</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. — 846 с.

| № | Міжнародний стандарт аудиту | Суб'єкти, кому повинна повідомлятися інформація | Вимоги щодо змісту інформації, яка повинна повідомлятися управлінському персоналу                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|---|-----------------------------|-------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|   |                             |                                                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>• вплив значних облікових політик у спірних або нових питаннях, або питаннях, що є характерними для певної галузі, зокрема, якщо немає авторитетних рекомендацій або консенсусу);</li> <li>• вплив часу операцій залежно від періоду, в якому вони були зареєстровані;</li> <li>• щодо статей, для яких попередні оцінки є значущими, питання, які включають ідентифікацію облікових оцінок управлінським персоналом, процес здійснення облікових оцінок управлінським персоналом, ризики суттєвого викривлення, ознаки можливої упередженості управлінського персоналу, розкриття інформації про невизначеність попереднього оцінювання у фінансовій звітності;</li> <li>• порушені питання та відповідні висловлені судження під час формулювання розкриття особливо чутливої інформації у фінансовій звітності;</li> <li>• загальна нейтральність, послідовність та зрозумілість розкриття інформації у фінансовій звітності;</li> <li>• потенційний вплив на фінансову звітність значних ризиків, доступності ризикам та невизначеності, наприклад, незавершеного судового процесу, інформація про які розкривається у фінансовій звітності;</li> <li>• міра, якою незвичайні операції, включаючи одноразові суми, визнані протягом періоду, впливають на фінансову звітність, та міра, якою інформація про такі операції окремо розкривається у фінансовій звітності;</li> <li>• чинники, які впливають на балансову вартість активів та зобов'язань, включаючи основи визначення суб'єктом господарювання строку корисної експлуатації матеріальних і нематеріальних активів;</li> </ul> |

| №  | Міжнародний стандарт аудиту                                                                                     | Суб'єкти, кому повинна повідомлятися інформація  | Вимоги щодо змісту інформації, яка повинна повідомлятися управлінському персоналу                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3. | МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» (п. 16 «б»), Д18) | Суб'єкти, кого наділено найвищими повноваженнями | <ul style="list-style-type: none"> <li>• вибіркове виправлення викривлень, наприклад, виправлення викривлень, наслідком яких є збільшення доходів, відображених у звітності, але не виправлення викривлень, наслідком яких є зменшення доходів, відображених у звітності.</li> </ul> <p>Значні труднощі, якщо вони є, які виникають унаслідок аудиту, включаючи:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• значні затримки в наданні потрібної інформації;</li> <li>• надто короткий час, за який слід завершити аудит;</li> <li>• неочікувані великі зусилля, необхідні для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів;</li> <li>• недоступність очікуваної інформації;</li> <li>• обмеження, які вводять для аудитора управлінський персонал;</li> <li>• небажання управлінського персоналу за вимогою зробити або розширити оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність.</li> </ul> |
| 4. | МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» (п. 16 «в»), Д19) | Суб'єкти, кого наділено найвищими повноваженнями | <p>Значні питання, що виникають унаслідок аудиту, які обговорювалися з управлінським персоналом або підлягали узгодженню з управлінським персоналом, включаючи:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• умови бізнесу, які впливають на суб'єкт господарювання, бізнес-плани та стратегії, які можуть впливати на ризики суттєвого викривлення;</li> <li>• стурбованість щодо консультацій управлінського персоналу з іншими бухгалтерами стосовно питань бухгалтерського обліку чи аудиту;</li> <li>• обговоренням або листування у зв'язку з першим або повторним призначенням аудитора стосовно облікових практик, застосування стандартів аудиту або гонорарів за аудит чи інші послуги.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                           |

| №  | Міжнародний стандарт аудиту                                                                                                                                      | Суб'єкти, кому повинна повідомлятися інформація                                             | Вимоги щодо змісту інформації, яка повинна повідомлятися управлінському персоналу                                                                                                                                                                                                                                             |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 5. | МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» (п. 16 «в»)                                                        | Суб'єкти, кого наділено найвищими повноваженнями                                            | Письмові заповнення, про які аудитор зробив запит до управлінського персоналу.                                                                                                                                                                                                                                                |
| 6. | МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» (п. 16 «г»), Д20)                                                  | Суб'єкти, кого наділено найвищими повноваженнями                                            | Інші питання, які виникають унаслідок аудиту, та за професійним судженням аудитора є значущим для нагляду за процесом фінансової звітності, включаючи суттєві викривлення фактів або суттєві розбіжності в інформації, що додається до перевіреної аудитором фінансової звітності, яка була перевірена.                       |
| 7. | МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» (п. 3, Д25)                                                        | Суб'єкти, кого наділено найвищими повноваженнями                                            | Додаткові питання, які не обов'язково стосуються нагляду за процесом фінансової звітності, але все-таки ймовірно, що вони є значущими для відповідальності тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за наглядом щодо стратегічного напрямку суб'єкту господарювання або його зобов'язань, пов'язаних з його підзвітністю. |
| 8. | МСКЯ І «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» (п. 30 «а») | Суб'єкти, кого наділено найвищими повноваженнями та провідні особи управлінського персоналу | Ім'я та роль партнера із завдання.                                                                                                                                                                                                                                                                                            |

| №   | Міжнародний стандарт аудиту                                                                                                                                                   | Суб'єкти, кому повинна повідомлятися інформація                                         | Вимоги щодо змісту інформації, яка повинна повідомлятися управлінському персоналу                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 9.  | MCA 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» (п. 38 «в»)<br>MCA 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» (п.14) | Управлінський персонал відповідного рівня та ті, кого наділено найвищими повноваженнями | Наявність підстав для відмови від завдання та причини такої відмови.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 10. | MCA 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» (п. 40-42)                                                                     | Управлінський персонал відповідного рівня та ті, кого наділено найвищими повноваженнями | Інформація про ідентифіковане шахрайство аудитора або про можливість існування шахрайства за участі управлінського персоналу, працівників, які виконують значні ролі у внутрішньому контролі, або інших працівників (п. 40-42 MCA 240).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| 11. | MCA 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» (Д64)                                                                          | Суб'єкти, кого наділено найвищими повноваженнями                                        | Інша інформація, пов'язана з шахрайством, яка, за судженням аудитора, доречна для відповідальності: <ul style="list-style-type: none"> <li>• занепокоєння щодо характеру, обсягу та періодичності оцінок управлінським персоналом заходів контролю, встановлених для запобігання й виявлення шахрайства, і ризику того, що фінансова звітність може бути викривленою;</li> <li>• неможливість належного розгляду управлінським персоналом виявлених важливих недоліків внутрішнього контролю або вживання належних дій у відповідь на ідентифіковане шахрайство;</li> </ul> |

| №   | Міжнародний стандарт аудиту                                                                 | Суб'єкти, кому повинна повідомлятися інформація                                         | Вимоги щодо змісту інформації, яка повинна повідомлятися управлінському персоналу                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-----|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     |                                                                                             |                                                                                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>оцінка аудитором середовища контролю суб'єкта господарювання, включаючи питання, що стосуються компетентності та чесності управлінського персоналу;</li> <li>дії управлінського персоналу, які можуть свідчити про неправдиву фінансову звітність, наприклад, вибір та застосування управлінським персоналом облікових політик, які можуть бути ознакою спроби управління персоналу управляти доходами з метою введення в оману користувачів фінансової звітності через вплив на їх розуміння результатів діяльності та прибутковості суб'єкта господарювання;</li> <li>занепокоєння щодо достатності та повноти санкціонування операцій, які виявляються такими, що виходять за межі звичайного ходу бізнесу.</li> </ul> |
| 12. | МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» (п. 19) | Управлінський персонал відповідного рівня та ті, кого наділено найвищими повноваженнями | Підозри про наявність випадків недотримання вимог законодавчих та нормативних актів.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 13. | МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» (п. 22) | Суб'єкти, які наділені найвищими повноваженнями                                         | Питання, що стосуються недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які привернули увагу під час аудиту, крім тих питань, які явно не є важливими, особливо якщо вони є навісними і суттєвими.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |

| №   | Міжнародний стандарт аудиту                                                                                                                               | Суб'єкти, кому повинна повідомлятися інформація         | Вимоги щодо змісту інформації, яка повинна повідомлятися управлінському персоналу                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 14. | МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу» (пп. 9, 11) | Суб'єкти, які наділені найвищими повноваженнями         | Значні недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані під час аудиту, включаючи: <ul style="list-style-type: none"> <li>описання недоліків і пояснення їх потенційного впливу;</li> <li>іншу достатню інформацію, щоб надати можливість зрозуміти контекст повідомлення;</li> <li>пропозиції щодо виправних заходів стосовно недоліків;</li> <li>фактичні або запропоновані дії управлінського персоналу у відповідь;</li> <li>пояснення, чи вживав аудитор будь-яких заходів, щоб перевірити, чи запровадив управлінський персонал дії у відповідь.</li> </ul> |
| 15. | МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу» (п. 10)     | Управлінський персонал належного рівня відповідальності | Інформація стосовно недоліків у системі внутрішнього контролю: <ul style="list-style-type: none"> <li>яку аудитор повідомив або має намір повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо повідомлення інформації безпосередньо управлінському персоналу буде неприйнятним за конкретних обставин;</li> <li>яка не повідомлялась управлінському персоналу іншими сторонами та яка за професійним судженням аудитора є досить важливою, щоб заслуговувати на увагу управлінського персоналу.</li> </ul>                                             |
| 16. | МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» (п. 8)                                                                                        | Відповідний управлінський персонал                      | Інформація про всі викривлення, накопичені під час аудиту.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

| №   | Міжнародний стандарт аудиту                                             | Суб'єкти, кому повинна повідомлятися інформація                                         | Вимоги щодо змісту інформації, яка повинна повідомлятися управлінському персоналу                                                                                                                                                                                                                |
|-----|-------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 17. | MCA 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» (пп. 12-13) | Суб'єкти, які наділені найвищими повноваженнями                                         | Інформація про ідентифіковані невикористані в процесі аудиту фінансової звітності та їх можливий вплив поєднанні або сукупно на конкретні класи операцій, залишки на рахунках або розкриття інформації, також на фінансову звітність у цілому, а також на висновки у звіті незалежного аудитора. |
| 18. | MCA 510 «Перші завдання з аудиту — залишки на початок періоду» (п. 7)   | Управлінський персонал відповідного рівня та ті, кого наділено найвищими повноваженнями | Інформація про виявлені викривлення у залишках на початок періоду при здійсненні першого завдання з аудиту.                                                                                                                                                                                      |
| 19. | MCA 550 «Пов'язані сторони» (п. 27)                                     | Суб'єкти, які наділені найвищими повноваженнями                                         | Ідентифіковані значні питання, які стосуються пов'язаних сторін суб'єкта господарювання.                                                                                                                                                                                                         |
| 20. | MCA 560 «Подальші події» (п. 10 «а»)                                    | Управлінський персонал відповідного рівня та ті, кого наділено найвищими повноваженнями | Після дати аудиторського звіту, але до дати оприлюднення фінансової звітності аудитором стає відомий факт, який, якби він був йому відомий на дату аудиторського звіту, міг би призвести до внесення змін до аудиторського звіту.                                                                |
| 21. | MCA 560 «Подальші події» (п. 13 «б»)                                    | Управлінський персонал відповідного рівня та ті, кого наділено найвищими повноваженнями | Аудиторський звіт вже було надано суб'єкту господарювання, але факти, які стали відомі аудитором, дають підстави вимагати зміни фінансової звітності.                                                                                                                                            |



| №   | Міжнародний стандарт аудиту                                                                      | Суб'єкти, кому повинна повідомлятися інформація                                         | Вимоги щодо змісту інформації, яка повинна повідомлятися управлінському персоналу                                                                                                             |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 22. | МСА 560 «Подальші події» (п. 14 «а»)                                                             | Управлінський персонал відповідного рівня та ті, кого наділено найвищими повноваженнями | Після оприлюднення фінансової звітності аудитор стає відомий факт, який, якщо він був йому відомий на дату аудиторського звіту, міг би призвести до внесення ним змін до аудиторського звіту. |
| 23. | МСА 570 «Безперервність» (п. 23)                                                                 | Суб'єкти, кого наділено найвищими повноваженнями                                        | Ідентифіковані події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність.                                                |
| 24. | МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» (п. 12)                                 | Суб'єкти, кого наділено найвищими повноваженнями                                        | Управлінський персонал встановив обмеження щодо обсягу аудиту.                                                                                                                                |
| 25. | МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» (п. 19 «а»)                             | Суб'єкти, кого наділено найвищими повноваженнями                                        | Факт суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок нерозкриття інформації.                                                                                                             |
| 26. | МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» (п. 28)                                 | Суб'єкти, кого наділено найвищими повноваженнями                                        | Наявність підстав для модифікації думки в аудиторському звіті, включаючи обставини, які призвели до очікуваної модифікації, та пропонуваній текст модифікації.                                |
| 27. | МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» (п. 9) | Суб'єкти, кого наділено найвищими повноваженнями                                        | Наявність підстав для включення пояснювального параграфа або параграфа з інших питань до аудиторського звіту, включаючи причини та текст такого параграфа.                                    |

| №   | Міжнародний стандарт аудиту                                                                                                         | Суб'єкти, кому повинна повідомлятися інформація                                         | Вимоги щодо змісту інформації, яка повинна повідомлятися управлінському персоналу                                                                                                                               |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 28. | МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» (п. 18)                                   | Управлінський персонал відповідного рівня та ті, кого наділено найвищими повноваженнями | 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.                     |
| 29. | МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність» (п. 10) | Суб'єкти, кого наділено найвищими повноваженнями                                        | Аудитор вимагає зробити перегляд фінансової звітності або іншої інформації при встановленні факту суттєвої невідповідності під час розгляду іншої інформації, а управлінський персонал відмовляється це робити. |

## Додаток Б

### Випадки проведення примусового аудиту відповідно до законодавства України

| №  | Законодавчий документ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Згадування про примусовість проведення аудиту в певних випадках                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. | Закон України «Про акціонерні товариства» від 17 вересня 2008 року № 514-XIV (із змінами та доповненнями), ст. 75 «Аудитор», п. 5                                                                                                                                                                                                                                                                          | <b>Аудиторська перевірка діяльності акціонерного товариства також має бути проведена на вимогу акціонера (акціонерів), який є власником (власниками) більше ніж 10 відсотків акцій товариства.</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| 2. | Закон України «Про акціонерні товариства» від 17 вересня 2008 року № 514-XIV (із змінами та доповненнями), ст. 76 «Спеціальна перевірка фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства»                                                                                                                                                                                                        | <b>Спеціальна перевірка фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства проводиться ревізійною комісією (ревізором), а в разі її відсутності — аудитором.</b> Така перевірка проводиться з ініціативи ревізійної комісії (ревізора), за рішенням загальних зборів, наглядової ради, виконавчого органу або на вимогу акціонерів (акціонера), які (який) на момент подання вимоги сукупно є власниками (власником) більше 10 відсотків простих акцій товариства.<br><b>Незалежно від наявності ревізійної комісії (ревізора) у товаристві спеціальна перевірка фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства може проводитися аудитором на вимогу та за рахунок акціонерів (акціонера), які (який) на момент подання вимоги сукупно є власниками (власником) більше 10 відсотків простих акцій товариства.</b> |
| 3. | Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14 травня 1992 року № 2343-XII (в редакції Закону України від 30 червня 1999 року № 784-XIV із змінами та доповненнями), п. 10, ст. 11<br>Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 22 грудня 2011 року № 4212-VI, ст. 11 | <b>Господарський суд в ухвалі про порушення справи про банкрутство може зобов'язати боржника подати аудиторський висновок або провести аудит.</b> Якщо у боржника немає для цього коштів, <b>господарський суд може призначити проведення аудиту за рахунок кредитора лише за згодою останнього.</b> Відсутність аудиторського висновку не зупиняє провадження у справі про банкрутство та не є підставою для припинення провадження у справі.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |

| №  | Законодавчий документ                                                                                                                                                                               | Згадування про примусовість проведення аудиту в певних випадках                                                                                                                                                                                                                              |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 4. | Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 року №1058-IV (із змінами та доповненнями), п.3, ст. 66 «Голова Наглядової ради та його заступники»          | <b>За рішенням голови Наглядової ради на розгляд її засідання вноситься питання про проведення перевірки діяльності Пенсійного фонду членами Наглядової ради або незалежним аудитором (аудиторської фірмою).</b>                                                                             |
| 5. | Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 року №1058-IV (із змінами та доповненнями), п.1, ст. 68 «Повноваження Наглядової ради»                       | <b>Наглядова рада у разі потреби вимагає від правління Пенсійного фонду проведення аудиторської перевірки діяльності Пенсійного фонду або окремих напрямів його роботи.</b>                                                                                                                  |
| 6. | Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 року №1058-IV (із змінами та доповненнями), п.7, ст. 103 «Органи державного регулювання та нагляду»          | <b>З ініціативи органів державного регулювання та нагляду може призначатися додаткова аудиторська перевірка діяльності суб'єктів солідарної системи та накопичувальної системи пенсійного страхування, оплата якої здійснюється за рахунок коштів органу, що призначив перевірку.</b>        |
| 7. | Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування» від 8 липня 2010 року №2464-VI, ст. 15 «Державний нагляд за збором та веденням обліку єдиного внеску» | <b>За ініціативою органів державного нагляду може призначатися аудиторська перевірка діяльності Пенсійного фонду із забезпечення збору та обліку єдиного внеску.</b>                                                                                                                         |
| 8. | Закон України «Про іпотечні облігації» від 22 грудня 2005 року №3273-IV (із змінами та доповненнями), п. 2, ст. 22 «Управління іпотечним покриттям структурованих іпотечних облігацій»              | <b>Позапланова аудиторська перевірка (управителя з управління іпотечним покриттям структурованих іпотечних облігацій) може проводитися на вимогу загальних зборів власників іпотечних облігацій або Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку.</b>                               |
| 9. | Закон України «Про іпотечні облігації» від 22 грудня 2005 року №3273-IV (із змінами та доповненнями), п.5, ст. 13 «Особливості формування іпотечного покриття звичайних іпотечних облігацій»        | <b>Позапланові аудиторські перевірки (на предмет виявлення відповідності стану іпотечного покриття даним реєстру іпотечного покриття та вимогам Закону звичайних іпотечних облігацій) можуть проводитися на вимогу управителя або Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку.</b> |

| №   | Законодавчий документ                                                                                                                                                                                                     | Згадування про примусовість проведення аудиту в певних випадках                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 10. | Закон України «Про іпотечні облигації» від 22 грудня 2005 року №3273-IV (із змінами та доповненнями), п.7, ст. 19 «Особливості формування іпотечного покриття структурованих іпотечних облигацій»                         | <b>Позапланові аудиторські перевірки іпотечного покриття можуть проводитися на вимогу загальних зборів власників структурованих іпотечних облигацій або Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку.</b>                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 11. | Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення» від 9 липня 2003 року №1057-IV (із змінами та доповненнями), п.3, ст. 5 «Аудиторські перевірки у сфері недержавного пенсійного страхування»                          | <b>Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, Національний банк України і Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку в межах своєї компетенції мають право організовувати перевірку діяльності пенсійного фонду адміністратора, компанії з управління активами, зберігача, страхової організації та банківської установи, що надають послуги у сфері недержавного пенсійного забезпечення, самостійно або із залученням аудитора.</b> |
| 12. | Закон України «Про страхування» від 7 березня 1996 року №85-96-ВР (із змінами та доповненнями), ст. 18 «Укладання і початок дії договору страхування»                                                                     | <b>При укладанні договору страхування страховик має право запросити у страховальника баланс або довідку про фінансовий стан, підтверджені аудитором (аудиторською фірмою), та інші документи для оцінки страховиком страхового ризику.</b>                                                                                                                                                                                                                            |
| 13. | Закон України «Про страхування» від 7 березня 1996 року №85-96-ВР (із змінами та доповненнями), ст. 37 «Права спеціального уповноваженого центрального органу виконавчої влади у справах нагляду за страховою діяльністю» | <b>Уповноважений орган має право... не частіше одного разу на рік призначати проведення за рахунок страховика додаткової обов'язкової аудиторської перевірки з визначенням аудитора.</b>                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| 14. | Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12 липня 2001 року №2664-III, п.2 ст. 6 «Договір про надання фінансових послуг»                                                | <b>При укладанні договору про надання фінансових послуг юридична або фізична особа мають право вимагати у суб'єкта підприємницької діяльності надання балансу або довідки про фінансове становище, підтверджені аудитором (аудиторською фірмою), а також бізнес-план, якщо інше не передбачено законодавством України).</b>                                                                                                                                           |

| №   | Законодавчий документ                                                                                                                                                                                                                                                                   | Згадування про примусовість проведення аудиту в певних випадках                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 15. | Закон України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» від 19 червня 2003 року №978-V (із змінами та доповненнями), ст. 16 «Фінансування будівництва з використання отриманих в управління коштів»                       | <b>Управитель в інтересах довіритель може, а на письмову вимогу довірителя — зобов’язаний перевіряти фінансовий стан забудовника, вимагати від нього надання фінансових та аудиторських звітів і надавати замовникові інформацію про результати проведеної перевірки.</b>                                                                                                                                 |
| 16. | Закон України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» від 19 червня 2003 року №978-V (із змінами та доповненнями), ст. 32 «Використання коштів, залучених від розміщення сертифікатів ФОН, на фінансування будівництва» | <b>Управитель ФОН в інтересах власників сертифікатів ФОН може, а на письмову вимогу власника сертифікату ФОН — зобов’язаний перевіряти фінансовий стан забудовника, вимагати від нього надання фінансових та аудиторських звітів і надавати замовникові інформацію про результати проведеної перевірки.</b>                                                                                               |
| 17. | Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (із змінами та доповненнями), частина 2 статті 162 «Аудиторська перевірка»                                                                                                                                                      | <b>Аудиторська перевірка діяльності акціонерного товариства, у тому числі такого, що не зобов’язане публікувати для загального відома документи, має бути проведена у будь-який час на вимогу акціонерів, які разом володіють не менш як десятьма відсотками (10 %) акцій. Порядок проведення аудиторських перевірок діяльності акціонерного товариства встановлюється статутом товариства і законом.</b> |

## Додаток В

### Випадки обов'язкового аудиту, які передбачені в інших законодавчих та нормативних документах

| №                        | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                      | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|--------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Закони та Декрети</i> |                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 1.                       | Декрет Кабінету Міністрів України «Про довірчі товариства» від 17 березня 1993 року №23-93 (із змінами та доповненнями), ст. 2 «Особливості створення довірчого товариства»                              | <b>Фінансовий стан засновників (крім фізичних осіб) довірчих товариств</b> щодо їх спроможності здійснити відповідні внески до статутного фонду повинен бути перевірений аудитором (аудиторською фірмою).                                                                                                                                                       |
| 2.                       | Декрет Кабінету Міністрів України «Про довірчі товариства» від 17 березня 1993 року №23-93 (із змінами та доповненнями), ст. 5 «Облік та звітність довірчого товариства»                                 | Достовірність і повнота річного балансу і звітності довірчих товариств мають бути підтверджені аудитором (аудиторською фірмою).                                                                                                                                                                                                                                 |
| 3.                       | Закон України «Про акціонерні товариства» від 17 вересня 2008 року №514-XIV (із змінами та доповненнями), ст. 75 «Аудитор», п.1                                                                          | <b>Річна фінансова звітність</b> публічного акціонерного товариства підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором.                                                                                                                                                                                                                                       |
| 4.                       | Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 7 грудня 2000 року №2121-III (із змінами та доповненнями), ст. 24 «Порядок відкриття філій та представництв іноземних банків на території України» | Для акредитації філії іноземного банку подається (серед інших документів) підтвердження незалежним аудитором фінансова звітність іноземного банку за три останніх роки.                                                                                                                                                                                         |
| 5.                       | Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 7 грудня 2000 року №2121-III (із змінами та доповненнями), ст. 34 «Істотна участь»                                                                 | Іноземна юридична особа, яка має намір набути або збільшити істотну участь у банку, додатково подає Національному банку України (серед інших документів) копію аудиторського висновку аудитора іноземної держави, підтвердженого українською аудиторською фірмою, про фінансовий стан іноземної юридичної особи на кінець останнього повного календарного року. |

| №  | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                  | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 6. | Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 7 грудня 2000 року №2121-III (із змінами та доповненнями), ст. 69 «Звітність банків»                           | <b>Кожний власник істотної участі в банку, який є юридичною особою, зобов'язаний подати Національному банку України у встановлений ним строк річний звіт про свою діяльність, який має містити, зокрема, баланс та звіт про фінансові результати цієї особи на кінець останнього фінансового року, перевірені аудитором (аудиторською фірмою).</b>                                                                                           |
| 7. | Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 7 грудня 2000 року №2121-III (із змінами та доповненнями), ст. 70 «Зовнішній аудит банку»                      | <b>Банк зобов'язаний забезпечити проведення щорічної перевірки фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності аудиторською фірмою відповідно до законодавства України, у тому числі нормативно-правових актів Національного банку України, норм і стандартів аудиту, затверджених Аудиторською палатою України згідно з міжнародними стандартами аудиту та етики.</b> |
| 8. | Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 7 грудня 2000 року №2121-III (із змінами та доповненнями), ст. 9 «Банківський нагляд на консолідованій основі» | <b>Кожний учасник банківської групи зобов'язаний забезпечити проведення щорічної аудиторської перевірки річної фінансової звітності аудитором (аудиторською фірмою). Відповідальна особа банківської групи зобов'язана забезпечити проведення щорічної перевірки аудиторською фірмою річної консолідованої звітності банківської групи.</b>                                                                                                  |



| №   | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 9.  | Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-IV (із змінами та доповненнями), п. 4 ст. 14 «Подання та оприлюднення фінансової звітності» | 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 разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній веб-сторінці з опублікуванням у періодичних або неперіодичних виданнях. |
| 10. | Закон України «Про господарські товариства», абзац четвертий ст. 13 «Вклади учасників та засновників товариства» [84]                                                                              | Фінансовий стан засновників (крім фізичних осіб) відкритих акціонерних товариств щодо їх спроможності здійснити відповідні внески до статутного фонду повинен бути перевірений аудитором (аудиторською фірмою).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| 11. | Закон України «Про господарські товариства» від 19 вересня 1991 року № 1576-XII (із змінами та доповненнями), частина друга ст. 18 «Облік і звітність товариства»                                  | Достовірність та повнота річної фінансової звітності товариства мають бути підтвержені аудитором (аудиторською фірмою). Обов'язкова аудиторська перевірка річної фінансової звітності товариств з річним господарським оборотом менш як 250 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян проводиться один раз на три роки.                                                                                                                                                                                                                                           |
| 12. | Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців», ст. 36 «Порядок проведення державної реєстрації припинення юридичної особи в результаті її ліквідації» [87] | У випадках, що встановлені законом, для проведення державної реєстрації припинення юридичної особи в результаті її ліквідації державному реєстратору додатково подається висновок аудитора щодо достовірності та повноти ліквідаційного балансу.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |

| №   | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                                                                                                     | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 13. | Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців» від 15 травня 2003 року №755-V (із змінами та доповненнями), ст. 37 «Порядок проведення державної реєстрації припинення юридичної особи в результаті злиття, приєднання, поділу або перетворення» | У випадках, встановлених законом, для проведення державної реєстрації припинення юридичної особи в результаті злиття, приєднання, поділу або перетворення державному реєстратору додатково подається висновок аудитора щодо достовірності та повноти передавального акта або розподільного балансу.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 14. | Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 року №1058-IV (із змінами та доповненнями), ст. 78 «Накопичувальний фонд»                                                                                                                        | Планова аудиторська перевірка діяльності Накопичувального фонду, компаній з управління активами, зберігача Накопичувального фонду, виконавчої дирекції Пенсійного фонду (у частині адміністрування Накопичувального фонду), радника з інвестиційних питань проводиться один раз на рік обраним за результатами конкурсу незалежним аудитором (аудиторською фірмою), який має право на провадження аудиторської діяльності і надає виключно аудиторські послуги згідно із законодавством.<br>До річної звітності, що подається Державній комісії з регулювання ринків фінансових послуг України та Державній комісії з цінних паперів та фондового ринку, виконавча дирекція Пенсійного фонду, компанії з управління активами і зберігач обов'язково додають копію аудиторського висновку. |
| 15. | Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 року №1058-IV (із змінами та доповненнями), ст. 97 «Інформація про Накопичувальний фонд, яка підлягає щорічному офіційному оприлюдненню»                                                         | <b>Інформація про накопичувальний фонд, яка підлягає щорічному офіційному оприлюдненню</b> , готується виконавчою дирекцією Пенсійного фонду, за формою, що визначається Державною комісією з регулювання ринків фінансових послуг України, і має містити відомості про, зокрема, аудитора Накопичувального фонду.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |

| №   | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                                                                                 | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|-----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 16. | Закон України «Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)» від 15 березня 2001 року №2299-III (із змінами та доповненнями), ст. 5 «Аудиторська перевірка ІСІ»                                                                 | З метою перевірки і підтвердження правильності річної фінансової звітності компанії з управління активами повинна щорічно залучати аудитора (аудиторську фірму) для встановлення відповідності зазначеної звітності результатам своєї діяльності з активами ІСІ.                                                                                                                                                |
| 17. | Закон України «Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)» від 15 березня 2001 року №2299-III (із змінами та доповненнями), ст. 48 «Порядок розкриття інформації ІСІ»                                                         | <b>Зміни до проспекту емісії цінних паперів ІСІ</b> розробляються компанією з управління активами та підтверджуються зберігачем і <b>аудитором (аудиторською фірмою)</b> .                                                                                                                                                                                                                                      |
| 18. | Закон України «Про іпотечне кредитування, операції з консолідованим іпотечним боргом та іпотечні сертифікати» від 19 червня 2003 року №979-V (із змінами та доповненнями), ст. 47 «Документи, що подаються для отримання дозволу на здійснення емісії сертифікатів» | Для отримання дозволу на здійснення емісії сертифікатів емітент <b>(кредитодавець, що володіє іпотечними активами) надає, зокрема, бухгалтерську звітність за останній звітний рік, підтверджену аудиторським висновком.</b>                                                                                                                                                                                    |
| 19. | Закон України «Про іпотечні облігації» від 22 грудня 2005 року №3273-IV (із змінами та доповненнями), п.2, ст. 22 «Управління іпотечним покриттям структурованих іпотечних облігацій»                                                                               | <b>Діяльність управителя з управління іпотечним покриттям структурованих іпотечних облігацій підлягає аудиторській перевірці</b> з періодичністю, вказаною у договорі про управління іпотечним покриттям, але <b>не рідше одного разу на рік.</b>                                                                                                                                                               |
| 20. | Закон України «Про іпотечні облігації» від 22 грудня 2005 року №3273-IV (із змінами та доповненнями), п.5, ст. 13 «Особливості формування іпотечного покриття звичайних іпотечних облігацій»                                                                        | Протягом строку обігу звичайних іпотечних облігацій емітент <b>зобов'язаний за власні кошти забезпечити проведення перевірок іпотечного покриття на предмет його відповідності вимогам цього Закону та проспекту емісії відповідного випуску звичайних іпотечних облігацій.</b> Перевірки проводяться управителем або аудитором (аудиторською фірмою), визначеним договором про управління іпотечним покриттям. |

| №   | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                                                                                                                                | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 21. | Закон України «Про іпотечні облігації» від 22 грудня 2005 року №3273-IV (із змінами та доповненнями), п.7, ст. 19 «Особливості формування іпотечного покриття структурованих іпотечних облігацій»                                                                                                                  | Протягом строку обігу структурованих іпотечних облігацій <b>увра- витель зобов'язаний за рахунок власних коштів забезпечити проведення аудитором (аудиторською фірмою),</b> визначеним договором про управління іпотечним покриттям, <b>перевірок іпо- течного покриття</b> на предмет його відповідності вимогам цього Закону та проспекту емісії відповідного випуску структурованих іпотечних облігацій. Планові перевірки іпотечного покриття про- водяться у строки, встановлені у проспекті емісії відповідного випуску структурованих іпотечних облігацій, але не рідше одно- го разу на рік.                                                                    |
| 22. | Закон України «Про іпотечні облігації» від 22 гру- дня 2005 року №3273-IV (із змінами та доповнен- нями), ст. 5 «Перспект емісії іпотечних облігацій», ст. 7 «Вимоги до включення іпотечних активів до складу іпотечного покриття», ст. 22 «Управлін- ня іпотечним покриттям структурованих іпотеч- них облігацій» | На момент реєстрації випуску іпотечних облігацій <b>відповідність розміру їх іпотечного покриття даним бухгалтерського обліку і фінансової звітності емігента та вимогам цього Закону під- тверджується аудитором.</b><br>Перспект емісії звичайних іпотечних облігацій повинен містити, зокрема:<br>1) найменування, місцезнаходження та ідентифікаційний код, у тому числі аудитора;<br>2) умови проведення аудиторських перевірок іпотечного по- криття.<br>У разі емісії структурованих іпотечних облігацій <b>істотними умо- вами договору про управління іпотечним покриттям є, зокре- ма, вимоги до проведення аудиторських перевірок діяльності управителя.</b> |
| 23. | Закон України «Про кредитні спілки» від 20 груд- ня 2001 року №2908-III (із змінами та доповнен- нями), ст. 22 «Облік і звітність кредитної спілки»                                                                                                                                                                | Достовірність і повнота <b>річної звітності кредитної спілки ма- ють бути підтверджені незалежним аудитором (аудиторською фірмою),</b> визначеним загальними зборами кредитної спілки. Аудиторський висновок подається уповноваженому органу та представляється загальним зборам кредитної спілки.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

| №   | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                          | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 24. | Закон України «Про Національний банк України» від 20 травня 1999 року № 679-XIV (із змінами та доповненнями), ст. 5-1 «Прибуток до розподілу»                | Національний банк здійснює розподіл прибутку до розподілу після затвердження зовнішнім аудитором та затвердження Радою Національного банку річного фінансового звіту.                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| 25. | Закон України «Про Національний банк України» від 20 травня 1999 року № 679-XIV (із змінами та доповненнями), ст. 70 «Зовнішній аудит»                       | Аудит річної фінансової звітності Національного банку проводиться не рідше одного разу на рік аудиторською фірмою, яка має досвід у проведенні аудиту за міжнародними стандартами аудиту.                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| 26. | Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення» від 9 липня 2003 року № 1057-IV (із змінами та доповненнями), п. 2 прикінцевих положень                 | Підприємства, установи та організації, які займаються недержавним пенсійним забезпеченням або в назвах яких використовуються слова «недержавний пенсійний фонд» чи «пенсійний фонд» та які прийняли рішення про реорганізацію в пенсійні фонди, подають звіти про результати фінансово-господарської діяльності за попередній фінансовий рік та на останню звітну дату поточного року, що передувала дню подання заяви на реєстрацію, підтверджені висновком аудитора. |
| 27. | Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення» від 9 липня 2003 року № 1057-IV (із змінами та доповненнями), п. 2 ст. 11 «Реєстрація пенсійного фонду» | Для реєстрації пенсійного фонду його засновники подають до національної комісії, що здійснює регулювання у сфері ринків фінансових послуг (серед іншого) відомості про результати фінансово-господарської діяльності засновників за останній до подання документів фінансовий рік та на останню звітну дату, що передує даті подання документів на реєстрацію фонду, засвідчені аудитором.                                                                             |

| №   | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                   | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 28. | Закон України «Про державне пенсійне забезпечення» від 9 липня 2003 року № 1057-IV (із змінами та доповненнями), ст. 5 «Аудиторські перевірки у сфері недержавного пенсійного страхування»            | <p><b>Планові аудиторські перевірки діяльності пенсійних фондів, адміністраторів, компаній з управління активами, збірґачів, страхових організацій та банків, що надають послуги у сфері недержавного пенсійного забезпечення, провадяться не рідше ніж один раз на рік за рахунок юридичних осіб, що перевіряються. Результати аудиторських перевірок підлягають опублікуванню в порядку, визначеному цим Законом. Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України встановлює вимоги до аудиторів, які здійснюють аудит юридичних осіб — суб'єктів недержавного пенсійного забезпечення.</b></p> <p><b>При поданні річної звітності Державній комісії з регулювання ринків фінансових послуг України і Державній комісії з цінних паперів та фондового ринку адміністратор і компанія з управління активами обов'язково додають до зазначеної звітності копію аудиторського висновку встановленого зразка.</b></p> |
| 29. | Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19 червня 1996 року № 93/96-ВР (із змінами та доповненнями), частина друга статті 10 «Компенсація і відшкодування збитків іноземним інвесторам» | <p><b>Усі понесені витрати та збитки іноземних інвесторів, завдані їм внаслідок дій, зазначених у статті 9 «Гарантії щодо примусових вилучень, а також незаконних дій державних органів та їх посадових осіб» Закону України «Про режим іноземного інвестування» та частини першої статті 10 «Компенсація і відшкодування збитків іноземним інвесторам», повинні бути відшкодовані на основі поточних ринкових цін та/або обґрунтованої оцінки, підтверджених аудитором чи аудиторською фірмою.</b></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |

| №   | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                                                                                                                       | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 30. | Закон України «Про страхування» від 7 березня 1996 року №85-96-ВР (із змінами та доповненнями), ст. 38 «Ліцензування страхової діяльності»                                                                                                                                                                | Для одержання ліцензії страховик подає:<br>1) довідку про <b>фінансовий стан засновників страховика</b> , підтверджену аудитором (аудиторською фірмою), якщо страховик створений у формі повного чи командитного товариства чи товариства з обмеженою відповідальністю;<br>2) <b>довідки банків або висновки аудиторських фірм (аудиторів), що підтверджують розмір сплаченого статутного фонду.</b> |
| 31. | Закон України «Про страхування» від 7 березня 1996 року №85-96-ВР (із змінами та доповненнями), ст. 43 «Ліквідація, реорганізація та санація страховика»                                                                                                                                                  | <b>Примусова санація страховика передбачає, зокрема, проведення комплексної перевірки фінансово-господарської діяльності страховика, в тому числі обов'язкової аудиторської перевірки.</b>                                                                                                                                                                                                           |
| 32. | Закон України «Про страхування» від 7 березня 1996 року №85-96-ВР (із змінами та доповненнями), розділ III «Забезпечення платоспроможності страховиків», стаття 34 «Публікація страховиками річних балансів»                                                                                              | <b>Достовірність та повнота річного балансу і звітності страховиків мають бути підтверджені аудитором (аудиторською фірмою).</b>                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| 33. | Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12 липня 2001 року №2664-III (із змінами та доповненнями), ст. 16-1 «Нагляд на консолідованій основі»                                                                                                          | <b>Учасники фінансової групи зобов'язані забезпечити проведення щорічної аудиторської перевірки своєї річної фінансової звітності. Відповідальна особа фінансової групи зобов'язана забезпечити проведення щорічної перевірки аудиторською фірмою річної консолідованої звітності фінансової групи.</b>                                                                                              |
| 34. | Закон України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» від 19 червня 2003 року №978-V (із змінами та доповненнями), ст. 43 «Документи, що подаються для отримання дозволу на здійснення емісії сертифікатів фондом операцій з нерухомістю» | <b>Для отримання дозволу на здійснення емісії сертифікатів фондом операцій з нерухомістю емігент надає, зокрема, бухгалтерську звітність за останній звітний рік, підтверджену аудитором.</b>                                                                                                                                                                                                        |

| №   | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                                   | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 35. | Закон України «Про Фонд гарантування вкладів фізичних осіб» від 20 вересня 2001 року №2740-III (із змінами та доповненнями), ст. 6 «Надання інформації для Фонду»                                                     | <b>Учасники (тимчасові учасники) Фонду гарантування вкладів фізичних осіб зобов'язані подавати балансові звіти, аудиторські висновки, інші визначені Фондом форми звітності, документи та інформацію, що необхідні для виконання Фондом функцій, передбачених цим Законом.</b>                                                                                                                                |
| 36. | Закон України «Про Фонд гарантування вкладів фізичних осіб» від 20 вересня 2001 року №2740-III (із змінами та доповненнями), ст. 11 «Звітність Фонду»                                                                 | <b>Один раз на рік діяльність Фонду перевіряється незалежною аудиторською фірмою, яка визначається згідно з рішенням його адміністративної ради. Фонд подає річний звіт разом з аудиторським висновком Кабінету Міністрів України і Національному банку України до 1 липня року, наступного за звітним.</b>                                                                                                   |
| 37. | Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23 лютого 2006 року №3480-IV (із змінами та доповненнями), п.5, ст. 30 «Вимоги до проспекту емісії цінних паперів»                                             | <b>Проспект емісії цінних паперів підписується керівником емітента (головою виконавчого органу), аудитором та засвідчується печаткою емітента. Особи, що підписали проспект емісії, тим самим підтверджують достовірність відомостей, які в ньому містяться, а аудитор — достовірність перевірених ним відомостей.</b>                                                                                        |
| 38. | Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23 лютого 2006 року №3480-IV (із змінами та доповненнями), розділ V «Розкриття інформації на фондовому ринку», ст. 40 «Регулярна інформація про емітента», п.3 | <b>Річна інформація про емітента повинна містити серед інших відомостей аудиторський висновок.</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 39. | Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями), частина перша статті 162 «Аудиторська перевірка»                                                                                | <b>Акціонерне товариство, яке зобов'язане відповідно до закону публікувати для загального відома документи, передбачені статтею 152 Цивільного кодексу (акціонерне товариство, яке здійснює відкрити підписку на акції), повинне для перевірки та підтвердження правильності річної фінансової звітності щорічно залучати аудитора, не пов'язаного майновими інтересами з товариством чи його учасниками.</b> |



| №                                                   | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                                                                                             | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-----------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Нормативні документи міністерств та відомств</i> |                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| 1.                                                  | п. 1.3, глави 1, розділу II «Реєстрація випуску акцій при збільшенні розміру статутного капіталу товариства» рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску акцій» від 26 квітня 2007 року № 942      | <p>Для реєстрації випуску акцій при закритому (приватному) розміщенні акцій у разі збільшення розміру статутного капіталу за рахунок додаткових внесків товариство подає до реєструвального органу серед інших документів:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— <b>баланс та звіт про фінансові результати</b> за звітний період, що передував квартал, у якому подаються документи для реєстрації випуску акцій, засвідчені підписами та печатками емітента та аудитора (аудиторської фірми);</li> <li>— <b>висновок аудитора (аудиторської фірми)</b> за звітний період, що передував квартал, у якому подаються документи для реєстрації випуску акцій.</li> </ul>                                                                                                                                        |
| 2.                                                  | пп. 2.4, 2.5 глави 1, розділу II «Реєстрація випуску акцій при збільшенні розміру статутного капіталу товариства» рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску акцій» від 26 квітня 2007 року № 942 | <p>Для реєстрації випуску акцій у разі збільшення розміру статутного капіталу за рахунок реінвестицій дивідендів товариство подає до реєструвального органу серед інших документів:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— <b>баланс та звіт про фінансові результати</b> за звітний період, що передував квартал, у якому подаються документи для реєстрації випуску акцій, та за рік, за результатами якого частина прибутку направляється на нарахування дивідендів (з подальшим їх направленням на збільшення розміру статутного капіталу товариства), засвідчені підписами та печатками емітента та аудитора (аудиторської фірми);</li> <li>— <b>висновок аудитора (аудиторської фірми)</b> за звітний період, що передував квартал, в якому подаються документи для реєстрації випуску акцій.</li> </ul> |

| №  | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                                                                                            | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3. | п. 3.4, 3.5 глави 1, розділу II «Реєстрація випуску акцій при збільшенні розміру статутного капіталу товариства» рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску акцій» від 26 квітня 2007 року № 942 | <p>Для реєстрації випуску акцій у разі збільшення розміру статутного капіталу за рахунок спрямування прибутку до статутного капіталу товариство подає до реєструвального органу серед інших документів:</p> <p>— <b>баланс та звіт про фінансові результати</b> за звітний період, що передував квартал, у якому подаються документи для реєстрації випуску акцій, та за рік, за результатами якого частина прибутку спрямовується на збільшення розміру статутного капіталу товариства, <b>засвідчені підписами та печатками емітента та аудитора (аудиторської фірми);</b></p> <p>— <b>висновок аудитора (аудиторської фірми)</b> за звітний період, що передував квартал, в якому подаються документи для реєстрації випуску акцій.</p>                                                                                                                                                                                                                                              |
| 4. | п. 1.2, глава 2, розділу II «Реєстрація випуску акцій при збільшенні розміру статутного капіталу товариства» рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску акцій» від 26 квітня 2007 року № 942     | <p>Для реєстрації випуску акцій та проспекту емісії акцій емітент подає до реєструвального органу (серед інших документів) <b>проспект емісії</b>, який повинен бути пронумерований, прошнурований та підписаний в тому числі <b>аудитором.</b></p> <p><b>Проспект емісії повинен містити серед інших відомостей щодо осіб, відповідальних за проведення аудиту емітента</b> (найменування аудиторської фірми або прізвище, ім'я та по батькові аудитора, місцезнаходження, номери телефонів та факсів, номер та дата видачі свідоцтва про внесення до реєстру аудиторів та аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, що здійснюють діяльність на ринку цінних паперів (якщо емітент є фінансовою установою, що здійснює діяльність на ринку цінних паперів), або номер та дата видачі свідоцтва про внесення в Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, виданого Аудиторською палатою України).</p> |

| №  | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                                                                                            | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 5. | п. 1.5, глава 2, розділу II «Реєстрація випуску акцій при збільшенні розміру статутного капіталу товариства» рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску акцій» від 26 квітня 2007 року №942      | Для реєстрації випуску акцій та проспекту емісії акцій <b>емітент подає до реєстрального органу (серед інших документів):</b><br>— <b>баланс та звіт про фінансові результати</b> за звітний період, що передував кварталу, у якому подаються документи для реєстрації випуску акцій та проспекту про їх емісію, та за звітний рік, що передував року, у якому подаються документи для реєстрації випуску акцій та проспекту про їх емісію, <b>засвідчені підписами та печатками емітента та аудитора (аудиторської фірми);</b><br>— <b>висновок аудитора (аудиторської фірми)</b> за звітний період, що передував кварталу, у якому подаються документи для реєстрації випуску акцій та проспекту про їх емісію та за звітний рік, що передував року, у якому подаються документи для реєстрації випуску акцій та проспекту їх емісії. |
| 6. | пп. 2.2, 2.5 глава 4, розділу II «Реєстрація випуску акцій при збільшенні розміру статутного капіталу товариства» рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску акцій» від 26 квітня 2007 року №942 | Для реєстрації звіту про результати закритого (приватного) розміщення акцій <b>товариство подає (серед інших документів):</b><br>— <b>звіт про результати закритого (приватного) розміщення акцій, засвідчений підписами та печатками аудитора (аудиторської фірми);</b><br>— <b>баланс та звіт про фінансові результати</b> за звітний період, що передував кварталу, у якому подаються документи для реєстрації звіту про результати розміщення акцій, засвідчені підписами та печатками емітента та аудитора (аудиторської фірми);<br>— <b>висновок аудитора (аудиторської фірми)</b> за звітний період, що передував кварталу, у якому подаються документи для реєстрації звіту про результати розміщення акцій.                                                                                                                    |

| №  | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                                                                                    | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 7. | п. 3 глава 4, розділу II «Реєстрація випуску акцій при збільшенні розміру статутного капіталу товариства» рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску акцій» від 26 квітня 2007 року №942 | <p>Для реєстрації звіту про результати відкритого (публічного) розміщення акцій до реєстрального органу подаються серед інших документів:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— звіт про результати відкритого (публічного) розміщення акцій, засвідчений підписами та печатками аудитора (аудиторської фірми);</li> <li>— <b>баланс та звіт про фінансові результати</b> за звітний період, що передував квартал, у якому подаються документи для реєстрації звіту про результати розміщення акцій, засвідчені підписами та печатками емітента та <b>аудитора (аудиторської фірми)</b>;</li> <li>— <b>висновок аудитора (аудиторської фірми)</b> за звітний період, що передував квартал, у якому подаються документи для реєстрації звіту про результати розміщення акцій.</li> </ul> |
| 8. | п. 2 розділу III «Реєстрація випуску акцій при зменшенні розміру статутного капіталу» рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску акцій» від 26 квітня 2007 року №942                     | <p>Для реєстрації випуску акцій у разі зменшення розміру статутного капіталу товариства за рахунок зменшення кількості акцій існуючої номінальної вартості <b>товариство подає до реєстрального органу</b> (серед інших документів):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— <b>баланс та звіт про фінансові результати</b> за звітний період, що передував квартал, у якому подаються документи для реєстрації випуску акцій, засвідчені підписами та печатками <b>емітента та аудитора (аудиторської фірми)</b>;</li> <li>— <b>висновок аудитора (аудиторської фірми)</b> за звітний період, що передував квартал, у якому подаються документи для реєстрації випуску акцій.</li> </ul>                                                                                                 |

| №   | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                                                                                                 | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 9.  | п. 2 розділу III «Реєстрація випуску акцій при зменшенні розміру статутного капіталу» рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску акцій» від 26 квітня 2007 року № 942                                 | <p>Для реєстрації випуску акцій у разі зменшення розміру статутного капіталу шляхом зменшення номінальної вартості акцій <b>товариство подає до реєструвального органу (серед інших):</b></p> <p>— <b>баланс та звіт про фінансові результати</b> за звітний період, що передував кварталу, у якому подаються документи для реєстрації випуску акцій, <b>засвідчені підписами та печатками емітента та аудитора (аудиторської фірми);</b></p> <p>— <b>висновок аудитора (аудиторської фірми)</b> за звітний період, що передував кварталу, у якому подаються документи для реєстрації випуску акцій;</p> <p>— <b>довідку, що засвідчена підписом та печаткою аудитора, яка містить дані про правильність розрахунку вартості чистих активів акціонерного товариства (у разі зменшення статутного капіталу акціонерного товариства з метою приведення розміру статутного капіталу у відповідність до розміру чистих активів у випадках, передбачених частиною третьою статті 155 Цивільного кодексу України.</b></p> |
| 10. | п. «е», пп. 8.2, 8.3, 8.4 розділу 8 «Реєстрація випуску акцій» Положення про порядок реєстрації випуску акцій та інформації про їх емісію під час реорганізації товариств, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30 грудня 1998 року № 221 | <p>Для реєстрації випуску акцій під час реорганізації товариства акціонерні <b>товариства подають до ДКЦФОР (серед інших документів) проміжну фінансову звітність</b> за звітний період, що передував кварталу, в якому подаються документи для реєстрації випуску акцій, у складі балансу та звіту про фінансові результати, <b>засвідчену підписами та печатками емітента та аудитора (аудиторської фірми).</b></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |

| №   | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                                                                             | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 11. | п. 8.4 розділу 8 «Реєстрація випуску акцій» Положення про порядок реєстрації випуску акцій та інформації про їх емісію під час реорганізації товариств, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30 грудня 1998 року №221 | <b>Звіт про наслідки обміну акцій, часток у статутному фонді товариств, що реорганізуються, на письмові зобов'язання про видачу відповідної кількості акцій, часток товариств, що створюються внаслідок реорганізації, який повинен засвідчуватися підписами та печатками товариств, які прийняли рішення про реорганізацію, підписами та печатками аудитора (аудиторської фірми), а також підписами та печатками торговця цінними паперами (якщо емітент користується послугами останнього).</b>                                                                           |
| 12. | п. 1.7 Положення про порядок реєстрації випуску (випусків) акцій при заснуванні акціонерних товариств, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30 грудня 2009 року № 1639                                                | <b>При реєстрації випуску акцій подається <b>проміжна фінансова звітність</b> за звітний період, що передував квартал, в якому подаються документи для реєстрації випуску акцій, у складі балансу та звіту про фінансові результати, засвідчених підписами та печатками товариства та аудитора (аудиторської фірми), а також висновок аудитора (аудиторської фірми) та довідки про фінансовий стан, засвідчені підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми) (подаються у разі наявності засновників товариства — юридичних осіб по кожному із таких засновників).</b> |
| 13. | п. 1.8 Положення про порядок реєстрації випуску (випусків) акцій при заснуванні акціонерних товариств, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30 грудня 2009 року № 1639                                                | <b>Аудиторський висновок аудитора (аудиторської фірми) щодо спроможності засновників — юридичної особи сплатити відповідні внески до статутного капіталу товариства (подається у разі наявності засновників товариства — юридичних осіб по кожному із таких засновників). Стосовно юридичних осіб — нерезидентів може подаватися аудиторський висновок аудитора іноземної держави, підтверджений аудитором України.</b>                                                                                                                                                     |

| №   | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                                                                                                                                                     | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 14. | пп. 7.6, 7.7 Положення про порядок реєстрації випуску (випусків) акцій при заснуванні акціонерних товариств, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30 грудня 2009 року № 1639                                                                                                                  | Для реєстрації звіту про результати закритого (приватного) розміщення акцій товариство подає (серед інших документів):<br>— висновок аудитора (аудиторської фірми) щодо формування статутного капіталу товариства станом на дату державної реєстрації товариства;<br>— баланс, засвідчений підписами й печатками емітента та аудитора (аудиторської фірми), станом на дату державної реєстрації товариства.                                                                                                                                                                                                                              |
| 15. | п. 7.3 Положення про порядок реєстрації випуску (випусків) акцій при заснуванні акціонерних товариств, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30 грудня 2009 року № 1639                                                                                                                        | Звіт про результати закритого (приватного) розміщення акцій подається до центрального апарату Комісії або територіального органу у двох примірниках і повинен бути засвідчений підписом керівника та печаткою товариства, підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), підписом та печаткою депозитарію, з яким емітент уклав договір про обслуговування емісії акцій і оформив глобальний сертифікат (у разі розміщення акцій у бездокументарній формі існування), або реєстратора, з яким емітент уклав договір про ведення реєстру власників іменних цінних паперів (у разі розміщення акцій у документарній формі існування). |
| 16. | п. 2.12 Розділу III «Порядок реєстрації випуску акцій КІФ, що здійснюється з метою спільного інвестування, та проспекту емісії цих акцій» Положення про порядок реєстрації випуску акцій корпоративного інвестиційного фонду, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 21 грудня 2006 року № 1585 | Для реєстрації випуску акцій КІФ, що здійснюється з метою спільного інвестування, та проспекту емісії цих акцій КУА подає до Комісії (серед інших документів) баланс та звіт про фінансові результати КІФ за станом на останню звітну дату перед поданням документів на реєстрацію, підписані уповноваженою особою та головним бухгалтером КУА, аудитором (аудиторською фірмою) та засвідчені їх печатками.                                                                                                                                                                                                                              |

| №   | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                                              | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 17. | п. 6 Положення про порядок реєстрації випуску акцій корпоративного інвестиційного фонду, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 21 грудня 2006 року № 1585                               | <p>Для реєстрації змін до проспекту емісії акцій КІФ КУА подає до Комісії (серед інших документів):</p> <p>— звіт про результати розміщення попереднього випуску акцій КІФ, засвідчений, у разі відсутності в штатному розкладі КУА посади головного бухгалтера, підписами уповноваженої особи КУА, аудитора (аудиторської фірми) та їх печатками;</p> <p>— текст змін до проспекту емісії акцій КІФ, засвідчений, у разі відсутності в штатному розкладі КУА посади головного бухгалтера, підписами уповноваженої особи КУА, аудитора (аудиторської фірми) та їх печатками;</p> <p>— баланс та звіт про фінансові результати КІФ за станом на останню дату перед подачою документів до Комісії, підписані уповноваженою особою, головним бухгалтером КУА, завірені їх печатками та засвідчені підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми).</p> |
| 18. | п. 3 Положення про порядок скасування реєстрації випуску (випусків) акцій корпоративного інвестиційного фонду, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30.05.2005 р. № 249                | <p>Копії документів, що подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку згідно з цим Положенням, повинні бути засвідчені підписом уповноваженої особи корпоративного інвестиційного фонду, а у випадках, передбачених цим Положенням, також аудитором (аудиторською фірмою) та (або) головою та членами Ліквідаційної комісії.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| 19. | п. 3 Положення про порядок скасування реєстрації випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів пайового інвестиційного фонду, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 13.04.2005 р. № 158 | <p>Копії документів, що подаються до Комісії, засвідчуються підписом уповноваженої особи компанії з управління активами та печаткою компанії з управління активами, а у випадках, передбачених цим Положенням, також аудитором (аудиторською фірмою) та (або) головою та членами Ліквідаційної комісії.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |



| №   | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 20. | п. 1 «з» розділу II «Порядок скасування реєстрації випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів, проспекту (проспектів) емісії інвестиційних сертифікатів та анулювання свідоцтва (свідоцтв) про реєстрацію випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів Фонду» Положення про порядок скасування реєстрації випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів пайового інвестиційного фонду, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 13.04.2005 р. № 158 | <b>Для скасування реєстрації</b> випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів, проспекту (проспектів) емісії інвестиційних сертифікатів та анулювання свідоцтва (свідоцтв) про реєстрацію випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів Фонду, Ліквідаційна комісія подає за кожним Фондом окремо (серед інших документів) <b>баланс Фонду</b> станом на останній робочий день, що передуює дню прийняття рішення про ліквідацію Фонду, <b>засвідчений підписом уповноваженої особи КУА, аудитора (аудиторської фірми) та їх печатками.</b>                                                                                                                                                                                                               |
| 21. | п. 2 «г» розділу II «Порядок скасування реєстрації випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів, проспекту (проспектів) емісії інвестиційних сертифікатів та анулювання свідоцтва (свідоцтв) про реєстрацію випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів Фонду» Положення про порядок скасування реєстрації випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів пайового інвестиційного фонду, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 13.04.2005 р. № 158 | <b>Для скасування реєстрації</b> випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів, проспекту (проспектів) емісії інвестиційних сертифікатів та анулювання свідоцтва (свідоцтв) про реєстрацію випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів Фонду, у разі, якщо після реєстрації випуску та проспекту емісії інвестиційних сертифікатів Фонду жоден із інвестиційних сертифікатів не розміщено та Комісією визнано випуск інвестиційних сертифікатів таким, що не відбувся, Ліквідаційна <b>комісія подає</b> (серед інших документів) <b>баланс Фонду</b> станом на останній робочий день, що передуює дню прийняття рішення уповноваженого органу КУА про ліквідацію Фонду, <b>засвідчений підписами та печатками КУА та аудитора (аудиторської фірми).</b> |

| №   | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 22. | п. 3 «з» розділу II «Порядок скасування реєстрації випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів, проспекту (проспектів) емісії інвестиційних сертифікатів та анулювання свідоцтва (свідоцтв) про реєстрацію випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів Фонду» Положення про порядок скасування реєстрації випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів пайового інвестиційного фонду, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 13.04.2005 р. № 158 | <b>Для скасування реєстрації випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів, проспекту (проспектів) емісії інвестиційних сертифікатів та анулювання свідоцтва (свідоцтв) про реєстрацію випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів Фонду у разі заміни КУА Фонду комісія із заміни подає (серед інших документів) <b>баланс Фонду, звіт про фінансові результати станом на наступну дату після передачі всіх активів Фонду, підтвержені висновком аудитора (аудиторської фірми).</b></b>                                                                                                                  |
| 23. | п. 2.1 «г» Розділу 2 «Порядок подання документів для скасування реєстрації випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів» Положення про порядок скасування реєстрації випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів інвестиційного фонду (інвестиційної компанії), затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 5 листопада 1999 року № 229                                                                                                                 | <b>Для скасування реєстрації випуску (випусків) інвестиційних сертифікатів інвестиційного фонду (інвестиційної компанії), у разі ліквідації інвестиційного фонду (взаємного фонду або всіх взаємних фондів інвестиційної компанії (за кожним фондом окремо)), <b>ліквідаційна комісія (інвестиційна компанія) подає до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку (серед інших документів) засвідчені висновком аудитора (аудиторської фірми) баланс фонду, звіт про фінансові результати та їх використання (за станом на останню звітну дату перед прийняттям рішення про ліквідацію).</b></b> |

| №   | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 24. | Інструкція щодо умов і правил здійснення посередницької діяльності з приватизаційними паперами та контролю за їх дотриманням, затверджена наказом Фонду держмайна України, Ліцензійної палати при Міністерстві України від 19.02.1997 р. № 190/ ЛП-7, п. 2.1. «Порядок отримання ліцензії на здійснення посередницької діяльності з приватизаційними паперами» | <p>Для отримання ліцензії на здійснення посередницької діяльності з приватизаційними паперами, посередник подає до фонду державного майна, зокрема:</p> <p>— висновок аудитора (аудиторської фірми) про <b>фінансовий стан засновників (юридичних осіб) посередника</b>, який має бути складений на підставі підсумків роботи засновників за останній квартал перед датою подання заяви на отримання ліцензії та повинен містити відомості щодо фінансових можливостей засновників, а також про частку державного майна в статутних фондах засновників на дату створення посередника та на дату подання документів до фонду;</p> <p>— висновок аудитора (аудиторської фірми) про <b>повну сплату статутного фонду посередника</b>, який повинен містити відомості про документи, на підставі яких зроблено висновок про повну сплату статутного фонду (назва документа, його номер та дата складання); загальний обсяг статутного фонду відповідно до установчих документів; розподіл статутного фонду на частки (паї, акції) по кожному засновнику, акціонеру, учаснику, виражені в абсолютній сумі та у відсотках; форму внесення вкладу (грошові кошти, матеріальні цінності, нематеріальні активи, цінні папери із зазначенням емітента, номінальної (курсової) вартості); частку державного майна у статутному фонді посередника.</p> |

| №   | Нормативний та законодавчий документ, який регламентує дане питання                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Випадки, при яких аудит є обов'язковим                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 25. | Порядок надання звітності фінансовими компаніями і юридичними особами — суб'єктами господарювання, які за своїм правовим статусом не є фінансовими установами, але мають визначену заканами та нормативно-правовими актами Держфінпослуг можливість надавати окремі види фінансових послуг, затверджений розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 12 серпня 2005 р. № 4451 | Фінансові компанії і юридичні особи — суб'єкти господарювання, які за своїм статусом не є фінансовими установами, але мають визначену заканами та нормативно-правовими актами Держфінпослуг можливість надавати окремі види фінансових послуг повинні подавати до Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України в складі фінансової звітності за рік <b>аудиторський висновок</b> (аудитора, інформація про якого внесена до реєстру аудиторів, які мають право проводити аудиторські перевірки фінансових установ, що ведеється Держфінпослуг), що підтверджує достовірність, повноту <b>річної звітності фінансової компанії та відповідність показників нормативів, установлених для фінансових компаній чинним законодавством.</b> |
| 26. | п. 4 Розділу VI «Зміст та строки розкриття регулярної річної інформації» Положення про розкриття інформації емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі, затвердженому рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22 червня 2010 року № 981                                                                                                   | <b>Річна фінансова звітність розкривається емігентом разом із аудиторським висновком за звітний рік.</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

## Додаток Д

### **Зразок (шаблон) листа-зобов'язання аудиторської фірми, який надсилається клієнтові з аудиту фінансової звітності (Фірмовий бланк аудиторської фірми)**

(Дата, №)

(Назва органа або П. І. Б. представника вищого управлінського персоналу... \_\_\_\_\_

(назва підприємства)

Лист-зобов'язання про проведення аудиту фінансової звітності, який виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, прийнятих в якості Національних

#### **Мета та обсяг аудиту.**

Ви звернулися до нас з проханням виконати аудиторську перевірку фінансових звітів ..... (назва суб'єкта господарювання), що складаються з балансу станом на 31 грудня 20\_\_ року, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал та приміток до фінансових звітів. Цим листом підтверджуємо прийняття нами завдання і його розуміння.

Аудиторську перевірку ми проводитимемо з метою висловлення думки щодо фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, що прийняті як Національні, які вимагають, щоб ми планували та проводили аудиторську перевірку з метою одержання обґрунтованої впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень, тобто з метою висловлення думки про те, чи відображають фінансові звіти справедливо й достовірно (подають достовірно в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан Вашого підприємства, результати його діяльності та рух грошових коштів за рік, що закінчився 31 грудня 20\_\_ року, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Аудиторська група із завдання, інші працівники фірми залежно від обставин та наша фірма дотримуються відповідних етичних вимог щодо незалежності, які необхідні в контексті даного завдання, що викладені в Кодексі етики професійних бухгалтерів Міжнародної Федерації Бухгалтерів.

Аудит передбачає виконання процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум та розкриттів у фінансових звітах. Вибір процедур базується на судженні аудитора та оцінці ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів внаслідок шахрайства або помилок. Крім того аудиторська перевірка передбачає оцінку застосованих принципів

бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінку подання фінансових звітів в цілому. Основні етапи аудиту, які будуть відображені в загальній стратегії та плані аудиту, містять:

- отримання розуміння предмету перевірки та інших обставин завдання, що залежно від предмета перевірки передбачає розуміння внутрішнього контролю;
- на основі такого розуміння оцінки ризиків можливості суттєвого викривлення інформації про предмет перевірки;
- дії у відповідь на оцінені ризики, в тому числі з розробки загальних дій і визначення характеру, часу та обсягу подальших процедур;
- виконання подальших процедур, які чітко пов'язані з ідентифікованими ризиками, застосовуючи поєднання перевірки, спостереження, підтвердження, перерахунку, повторного виконання, аналітичних процедур та запитів (такі подальші процедури охоплюють процедури по суті, в тому числі отримання підтвердної інформації від суб'єкта господарювання та, залежно від характеру предмета перевірки, тести операційної ефективності контролю);
- оцінку достатності та відповідності доказів.

У зв'язку з тестовим характером аудиторської перевірки, та іншими властивими аудиторській перевірці обмеженнями (разом з обмеженнями, властивими будь-якій системі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю), існує неминучий ризик того, що навіть деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими, навіть якщо аудит належно спланований і виконується відповідно до МСА.

### **Відповідальність аудитора та управлінського персоналу.**

Наша відповідальність передбачає відповідальність за формулювання та висловлення думки щодо фінансової звітності, яка була складена управлінським персоналом, а проведення нами аудиту фінансової звітності не звільняє управлінський персонал Вашого підприємства від відповідальності.

Ми виконаємо аудит, виходячи з того, що Ви як управлінський персонал визнаєте та розумієте свою відповідальність за:

- 1) складання та достовірне подання фінансової звітності відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- 2) внутрішній контроль, який необхідний для надання можливості скласти фінансову звітність, що не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки;
- 3) забезпечення:

- нашого доступу до всієї інформації, яка, як відомо управлінському персоналу, доречна для складання фінансової звітності, такої, як записи, документація тощо;
- додатковою інформацією, про яку ми можемо зробити запит до управлінського персоналу з метою виконання аудиту;
- необмеженого доступу до працівників суб'єкта господарювання, від яких необхідно буде отримати докази.

Під час оцінки ризиків ми розглянемо заходи внутрішнього контролю щодо підготовки фінансових звітів з метою розробки аудиторських процедур відповідно до наявних обставин, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Також ми нагадуємо Вам, що аудиторська перевірка фінансової звітності не призначена для виявлення всієї інформації з питань аудиту, яка може цікавити найвищий управлінський персонал, і розробляти процедури спеціально з цією метою аудитор не зобов'язаний.

Ми вважаємо за необхідне повідомити, що в деяких випадках аудитор повинен розглянути можливість відмови від виконання завдання. Прийняти рішення відмовитися від проведення аудиторської перевірки аудитор може в таких випадках. По-перше, якщо суб'єкт господарювання не вживає жодних коригувальних заходів для усунення тих недоліків стосовно невідповідності законодавству або шахрайства, усунення яких аудитор вважає потрібним за даних обставин, навіть якщо невідповідність або шахрайство не мають суттєвого впливу на фінансову звітність. По-друге, якщо аудиторське судження про ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства і результати аудиторських перевірок свідчать про значний ризик суттєвого всеохопного шахрайства або аудитор серйозно занепокоєний з приводу компетентності або чесності управлінського персоналу. По-третє, порушення політики та процедур незалежності, якщо вжиття запобіжних заходів не дозволяє знищити загрозу незалежності чи знизити її до прийнятного рівня, або застосування необхідних запобіжних заходів буде неможливим.

### **Форма і зміст звітів та іншої інформації, яка буде повідомлятися за результатами аудиту.**

За результатами аудиту буде складено аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора). Ви маєте право здійснити коригування фінансових звітів з урахуванням виявлених нами викривлень, але якщо Ви відмовитеся зробити це, а результати розширених аудиторських процедур не дадуть змогу зробити висновок, що сукупність не виправлених викривлень не є суттєвою, ми будемо змушені розглянути питання про внесення пояснювального параграфу до аудиторського висновку або про його модифікацію.

Ми плануємо письмово повідомляти найвищому управлінському персоналу в особі ... (П. І. Б.) у вигляді листів-повідомлень таку інформацію з питань аудиту, яку виявлено під час аудиторської перевірки фінансових звітів і яка має значення для управління:

1) загальну інформацію про запланований обсяг та час аудиту з урахуванням обережності, щоб не поставити під загрозу ефективність аудиту, беручи до увагу і те, як аудитор пропонує розглядати значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилок, підхід аудитора до внутрішнього контролю, що стосується аудиту, застосування концепції суттєвості в контексті аудиту, міра, якою аудитор використовуватиме роботу внутрішнього аудиту;

2) думку щодо значних якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання, включаючи облікові політики, облікові оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності;

3) значні труднощі, якщо вони існують, які виникають унаслідок аудиту, включаючи значні затримки в наданні потрібної інформації, надто короткий час, за який слід завершити аудит, недоступність очікуваної інформації тощо;

4) значні питання, що виникають унаслідок аудиту, які обговорювалися з управлінським персоналом або підлягали узгодженню з управлінським персоналом, включаючи умови бізнесу, які можуть впливати на ризики суттєвого викривлення, стурбованість щодо консультацій управлінського персоналу з іншими бухгалтерами тощо;

5) інші питання, які виникають унаслідок аудиту, та за професійним судженням аудитора мають значення для нагляду за процесом фінансової звітності, з урахуванням суттєвих викривлень фактів або суттєвих розбіжностей в інформації, що додається до перевіреної аудитором фінансової звітності;

6) додаткові питання, які необов'язково стосуються нагляду за процесом фінансової звітності, але все-таки ймовірно, що вони також мають значення для відповідальності тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за нагляд щодо стратегічного напрямку суб'єкта господарювання або його зобов'язань, пов'язаних з його підзвітністю;

7) факт ідентифікації шахрайства або підозри у шахрайстві за участю управлінського персоналу, працівників, які виконують значну роль у внутрішньому контролі, або інших працівників, якщо шахрайство призводить до суттєвого викривлення фінансової звітності;

8) факт підозри наявності випадків недотримання вимог законодавчих та нормативних актів;



9) факт недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які привернули увагу під час аудиту, крім тих питань, які явно не важливі, особливо якщо вони навмисні і суттєві;

10) факт ідентифікації недоліків внутрішнього контролю;

11) ідентифіковані викривлення у процесі аудиту фінансової звітності та їх вплив як на конкретні класи операцій, залишки на рахунках або розкриття інформації, так і на фінансову звітність у цілому;

12) ідентифіковані значні питання, які стосуються пов'язаних сторін суб'єкта господарювання;

13) ідентифіковані події або ж умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність;

14) установленний факт суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок нерозкриття інформації;

15) наявність підстав для модифікації думки в аудиторському звіті, включаючи обставини, які призвели до очікуваної модифікації, та пропонуваній текст модифікації;

16) наявність підстав для введення пояснювального параграфу або параграфу з інших питань до аудиторського звіту, включаючи причини та текст такого параграфу.

Вважаємо за необхідне надати додаткову інформацію, аби дати можливість тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу зрозуміти контекст майбутнього повідомлення про недоліки внутрішнього контролю (якщо такі будуть виявлені):

- мета аудиту полягає в тому, щоб аудитор висловив думку щодо фінансової звітності;
- аудит охоплює розгляд внутрішнього контролю, важливого для складання фінансової звітності, щоб розробити аудиторські процедури, які прийнятні за конкретних обставин, але не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю;
- питання, які будуть викладені, обмежуватимуться тими недоліками, які аудитор ідентифікував протягом аудиту і які, як він вважає, будуть досить важливими, щоб заслуговувати на увагу тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
- якби аудитор виконував докладніші процедури щодо внутрішнього контролю, він міг би ідентифікувати більше недоліків, про які слід було б повідомити, або дійшов би висновку про те, що інформацію про деякі з ідентифікованих недоліків, фактично, було б непотрібно повідомляти;

- інформація про недоліки внутрішнього контролю (якщо такі будуть виявлені) буде повідомлена для реалізації цілей тих, кого наділено найвищими повноваженнями, і вона може бути невідповідною в інших цілях.

### **Умови отримання аудиторських доказів.**

У процесі аудиторської перевірки ми будемо звертатись з вимогою надання нам письмових підтверджень стосовно пояснень, зроблених у зв'язку з аудиторською перевіркою. Ми нагадуємо, що пояснення управлінського персоналу — це важлива форма отримання аудиторських доказів, і відмова управлінського персоналу надати пояснення, що їх аудитор вважає потрібними, може бути розглянута як обмеження обсягу аудиту.

Ми сподіваємося на повноцінне співробітництво з Вашим персоналом, на те, що нам будуть надані всі записи, документація та інша інформація, яка потрібна у зв'язку з аудиторською перевіркою, і нагадуємо, що відмова надати окремі документи або інформацію, що їх аудитор вважає потрібними, може бути розглянута як обмеження обсягу аудиту.

### **Домовленості.**

У своїй діяльності ми враховуємо той факт, що цінова політика має певний вплив на дотримання вимог незалежності.

Згідно з вимогами Кодексу етики, якщо фірма отримує завдання з надання впевненості за значно менший гонорар, ніж той, що був сплачений попередній фірмі або запропонований іншим фірмам, вона повинна показати, що для виконання завдання відведений відповідний час і призначений кваліфікований персонал, а також що виконані вимоги всіх застосованих стандартів з надання впевненості, інструкцій та процедур контролю якості (п. 290.209). Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» 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.

Ціна на дану аудиторську послугу буде сформована з урахуванням обсягів та складності роботи, яку необхідно виконати для якісного надання послуги.

Для виконання аудиту ми не плануємо залучати інших аудиторів та експертів, внутрішніх аудиторів та інших працівників суб'єкта господарювання.

Просимо Вас підписати та повернути доданий примірник цього листа на доказ того, що він відповідає Вашому розумінню умов проведення нами аудиторської перевірки фінансових звітів, яка виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, прийнятих в якості Національних.

Вважаємо за необхідне наголосити на тому, що самостійне ознайомлення управлінського персоналу з вимогами Міжнародних стандартів аудиту та Кодексу етики професійних бухгалтерів є корисним для розуміння умов та завдань аудиту, важливим для уникнення можливих суперечок та розбіжностей у поглядах

(П. І. Б. аудитора, підпис)

(Печатка аудиторської фірми).

Даний лист-зобов'язання був отриманий .... (назва підприємства).

Дата отримання «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_р.

(П. І. Б. відповідальної особи, підпис відповідальної особи)

(Печатка підприємства).

## Додаток Е

### Перелік внутрішніх положень (стандартів), які є основою внутрішньої системи контролю якості аудиторського підприємства

|                                                                                                                                                   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Внутрішні положення (стандарт) КЯ-1</b><br><b>«Загальні вимоги щодо політики та процедур контролю якості»</b>                                  |
| Додатки:                                                                                                                                          |
| 1. Письмове підтвердження дотримання політики та процедур контролю якості та процедур незалежності, встановлених аудиторською фірмою, на 20__ рік |
| <b>Внутрішні положення (стандарт) КЯ-2</b><br><b>«Відповідальність керівництва за організацію контролю якості на фірмі»</b>                       |
| Додатки:                                                                                                                                          |
| 1. Письмове підтвердження прийняття на себе кінцевої відповідальності за систему контролю якості, встановлену аудиторською фірмою                 |
| 2. Формалізована організаційна структура фірми та внутрішня система комунікацій                                                                   |
| 3. Положення про структурні підрозділи, департаменти, відділи                                                                                     |
| 4. Положення про систему стимулювання підвищення якості аудиторських послуг                                                                       |
| 5. Формалізована кадрова політика                                                                                                                 |
| <b>Внутрішні положення (стандарт) КЯ-3</b><br><b>«Етичні вимоги»</b>                                                                              |
| Додатки:                                                                                                                                          |
| 1. Випадки, стосовно яких в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози, яка вимагає відмови від завдання                                 |
| 2. Випадки загрози незалежності та застережні заходи у відповідності з Кодексом етики                                                             |
| 3. Положення щодо професійної етики при спілкуванні з клієнтом                                                                                    |
| 4. Процедури моніторингу загроз незалежності                                                                                                      |
| 5. Методика застосування заходів щодо зменшення впливу виявлених загроз незалежності                                                              |
| <b>Внутрішні положення (стандарт) КЯ-4</b><br><b>«Прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретних завдань»</b>       |
| Додатки:                                                                                                                                          |
| 1. Бланк попереднього опитування клієнта                                                                                                          |
| 2. Зразок договору на проведення аудиту                                                                                                           |
| 3. Зразок (шаблон) листа – зобов'язання аудиторської фірми, який надсилається клієнту з аудиту фінансової звітності                               |
| 4. Порядок прийняття рішення про початок роботи з новим клієнтом або продовження співробітництва з існуючим                                       |

|                                                                                                                                                                                                      |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 5. Порядок прийняття рішення про укладання договору на виконання конкретного завдання                                                                                                                |
| 6. Графік призначення на виконання завдань з аудиту                                                                                                                                                  |
| 7. Положення про порядок періодичної оцінки існуючих клієнтів                                                                                                                                        |
| <b>Внутрішні положення (стандарт) КЯ-5</b><br><b>«Людські ресурси»</b>                                                                                                                               |
| Додатки:                                                                                                                                                                                             |
| 1. Правила внутрішнього розпорядку                                                                                                                                                                   |
| 2. Положення про оплату праці                                                                                                                                                                        |
| 3. Положення про стимулювання підвищення якості виконання завдань                                                                                                                                    |
| 4. Процедури посадового підвищення                                                                                                                                                                   |
| 5. Зразок заяви про прийом на роботу                                                                                                                                                                 |
| 6. Зразок особистої анкети персоналу при прийомі на роботу                                                                                                                                           |
| 7. Зразок тестів, анкети, які застосовуються для оцінки персоналу при прийомі на роботу                                                                                                              |
| 8. Контрольні листи самооцінки персоналу                                                                                                                                                             |
| 9. Посадові інструкції                                                                                                                                                                               |
| 10. Формалізована кадрова політика                                                                                                                                                                   |
| 11. Положення щодо підвищення кваліфікації фахівців та дотримання вимог АПУ щодо постійного удосконалення професійних знань аудиторів                                                                |
| 12. Положення про оцінку якості роботи працівників та її періодичність                                                                                                                               |
| 13. Контрольні листи оцінки якості роботи працівників                                                                                                                                                |
| 14. Особисті справи працівників, в які повинна вноситися вся інформація про посадові підвищення, підвищення кваліфікації, проходження постійного удосконалення професійних знань, оцінку якості тощо |
| 15. Заходи, яких вживають до працівників у разі невиконання чи невідповідного виконання покладених на них зобов'язань                                                                                |
| <b>Внутрішні положення (стандарт) КЯ-6</b><br><b>«Виконання завдання»</b>                                                                                                                            |
| Додатки:                                                                                                                                                                                             |
| 1. Наказ про призначення групи із завдання та керівника групи із завдання, який повинен бути доведений до відома, про що повинен бути підпис про ознайомлення                                        |
| 2. Наказ про призначення осіб, які будуть здійснювати нагляд та перевірку роботи асистентів аудиторів                                                                                                |
| 3. Наказ про призначення особи, відповідальної за перевірку контролю якості виконання завдання                                                                                                       |
| 4. Письмове підтвердження кожного члена групи із завдання щодо зобов'язань дотримуватися етичних вимог та вимог незалежності                                                                         |
| 5. Письмове підтвердження прийняття на себе відповідальності за проведення перевірки контролю якості виконання завдання                                                                              |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 6. Письмове підтвердження прийняття на себе відповідальності за проведення консультування працівників при виконанні конкретного завдання з аудиту                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 7. Розподіл функцій та обов'язків серед членів групи по виконанню завдання                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 8. Зразок (шаблон) документування процесу консультацій                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 9. Зразок (шаблон) документування процесу вирішення розбіжностей у думках                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 10. Зразок (шаблон) документування процесу перевірки контролю якості виконання завдання                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| <b>Внутрішнє положення (стандарт) КЯ-7<br/>«Принципи розробки та перелік внутрішніх положень (стандартів) з організації і методики виконання аудиту, інших завдань з надання впевненості, супутніх та інших послуг»</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Додатки:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| <p>1. Перелік та самі внутрішні положення (стандарты) з організації виконання аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості, супутніх та інших послуг (<b>КЯ-7/О-__</b>), які включають:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– внутрішні положення (стандарты) з організації виконання аудиту історичної фінансової інформації (<b>КЯ-7/О-А/__</b>);</li> <li>– внутрішні положення (стандарты) з організації виконання огляду історичної фінансової інформації (<b>КЯ-7/О-О/__</b>);</li> <li>– внутрішні положення (стандарты) з організації виконання завдань з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації (<b>КЯ-7/О-ЗНІВ/__</b>);</li> <li>– внутрішні положення (стандарты) з організації виконання супутніх послуг (<b>КЯ-7/О-СП/__</b>);</li> <li>– внутрішні положення (стандарты) з організації виконання інших послуг (<b>КЯ-7/О-ІІІ/__</b>)</li> </ul>                                                |
| <p>2. Перелік та самі внутрішні положення (стандарты) з методики виконання аудиту, інших завдань з надання впевненості, супутніх та інших послуг (<b>КЯ-7/М-__</b>), які включають :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– внутрішні положення (стандарты), які регламентують методику проведення аудиту фінансової звітності та інших об'єктів, на які розповсюджується дія Міжнародних стандартів аудиту (<b>КЯ-7/М-А__</b>), а саме: аудиту фінансової звітності (<b>КЯ-7/М-А.1.</b>), обов'язкового аудиту фінансової звітності у випадках, передбачених законодавством (<b>КЯ-7/М-А.2.</b>), аудиту компонентів фінансових звітів (<b>КЯ-7/М-А.3.</b>), аудиту конкретних рахунків, статей фінансових звітів (<b>КЯ-7/М-А.4.</b>), аудиту розрахунків з бюджетом, з позабюджетних платежів та зі страхування (<b>КЯ-7/М-А.5.</b>), аудиту фінансової звітності підприємств різних галузей економіки та промисловості (<b>КЯ-7/М-А.6.</b>);</li> </ul> |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>– внутрішні положення (стандарти), які регламентують методику проведення огляду фінансової звітності, що регламентується Міжнародними стандартами завдань з огляду (<b>КЯ-7/М-О.</b>);</li> <li>– внутрішні положення (стандарти), які регламентують методику виконання завдань з надання впевненості, інші, ніж аудит чи огляд фінансової звітності, на які розповсюджується дія Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості (<b>КЯ-7/М-ЗНП.</b>);</li> <li>– внутрішні положення (стандарти), які регламентують методику виконання супутніх послуг, на які розповсюджується дія Міжнародних стандартів супутніх послуг (<b>КЯ-7/М-СП.</b>);</li> <li>– внутрішні положення (стандарти), які регламентують правила та порядок виконання інших послуг (<b>КЯ-7/М-ІП.</b>).</li> </ul> |
| <b>Внутрішні положення (стандарт) КЯ-6</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>«Моніторинг»</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Додатки:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| 1. Письмове підтвердження прийняття на себе відповідальності за процес моніторингу політики та процедур контролю якості виконання завдання, які виконуються співробітниками аудиторської фірми                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 2. Зразок (шаблон) документації, що відноситься до моніторингу                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 3. Зразок (шаблон) звіту про результати моніторингу політики та процедур контролю якості                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| 4. Періодичність перевірок завершених завдань                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 5. Положення про вжиття заходів за результатами оцінки кожного з завершених завдань.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| <b>Внутрішні положення (стандарт) КЯ-9</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>«Скарги та звинувачення»</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Додатки:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| 1. Письмове підтвердження про взяття на себе відповідальності за процес розгляду скарг та звинувачень, які надходять до аудиторської фірми                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>Внутрішні положення (стандарт) КЯ-10</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| <b>«Положення з контролю якості під час аудиту історичної фінансової інформації»</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Додатки:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| 1. Вимоги аудиторської фірми до організації контролю якості під час аудиту історичної фінансової інформації, які узгоджуються з вимогам міжнародного стандарту 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

## Додаток Ж

### Приклад внутрішнього положення (стандарту), який є складовою системи контролю якості

«Затверджую»

Директор аудиторської фірми

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Внутрішнє положення (стандарт) КЯ-9

«Скарги та звинувачення»

(уведений в дію з «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р. наказом №\_\_ від «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.)



## I. Мета стандарту

1. Мета розробки стандарту полягає у встановленні політики та процедур розгляду скарг, звинувачень та звернень, які б надавали обґрунтовану впевненість, що аудиторська фірма відповідно реагує на:

- скарги та звинувачення з приводу того, що робота, виконана фірмою, не відповідає вимогам професійних стандартів та законодавчих і регуляторних органів;
- звинувачення у недотриманні вимог систем контролю якості фірми.

2. Політика та процедури аудиторської фірми щодо розгляду скарг, звинувачень та звернень містять порядок надходження та реєстрації скарг та звинувачень, порядок їх розгляду і призначення відповідальної особи, порядок їх документування та застосування необхідних коригуючих та дисциплінарних заходів. Частиною цього процесу складає встановлення фірмою чітко визначених каналів, по яких персонал фірми може передавати свої сумніви без остраху покарання.

## II. Види скарг та звинувачень

1. Скарги і звинувачення можуть походити як ззовні, так і з самої аудиторської фірми, їх можуть робити персонал, клієнти або треті сторони. Скарги та звинувачення можуть приймати члени групи із завдання або інший персонал фірми.

2. Викладені заявником у письмовій чи усній формі пропозиції (зауваження), заяви (клопотання), скарги та звинувачення узагальнюються під терміном «звернення». Класифікацію звернень можна представити таким чином (рис. 1).

*Письмові звернення* — це викладені у письмовій формі пропозиції, заяви, скарги, надіслані поштою чи передані заявником особисто або через уповноважену ним особу, якщо ці повноваження оформлені відповідно до чинного законодавства.

*Усні звернення* — це викладені в усній формі пропозиції, заяви, скарги, записані директором аудиторської фірми під час особистого прийому.

Звернення може бути:

- *індивідуальне* — звернення, яке подане окремою особою;
- *колективне* — звернення, яке подане групою осіб;
- *анонімне* — письмове звернення, не підписане автором (авторами), а також таке, з тексту якого неможливо встановити авторство;
- *повторне* — викладені в письмовій формі пропозиції, заяви, скарги, зауваження винятково з тих питань, які вже були порушені заявником у попередньому зверненні та на які заявник отримав

відповідь (по суті), і при цьому відсутні нові дані чи факти, що потребують перевірки.

*Письмове звернення* має містити такі дані: прізвище, ім'я та по батькові заявника або найменування заявника; місце проживання або місцезнаходження заявника; суть порушеного питання (зауваження, пропозиції, заяви чи скарги, прохання чи вимоги); підпис заявника (заявників) із зазначенням дати; звернення має бути надруковане або написане від руки розбірливо і чітко.

*Скарга* — письмове звернення фізичної чи юридичної особи (скаржника), в якому чітко ідентифіковано особу, що звертається, місце її проживання (місцезнаходження), дату складання скарги та в якому викладені факти та/або обставини, що свідчать або можуть свідчити про недотримання з боку аудиторів вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», інших нормативно-правових актів України, *стандартів завдань, норм професійної етики аудиторів*, рішень АПУ при здійсненні ними аудиторської діяльності.

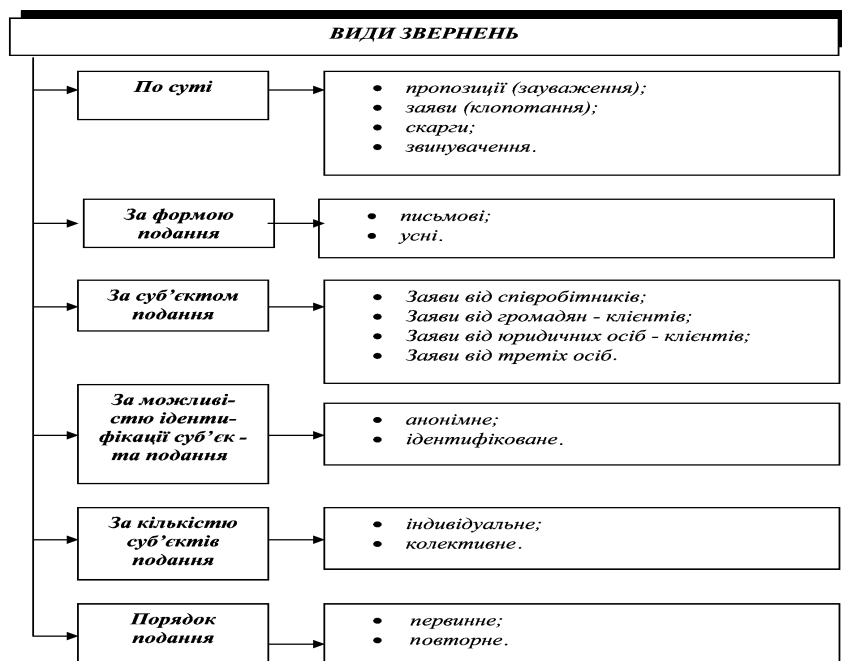


Рис. 1. Види звернень, що можуть надходити

### **III. Процедури розгляду та документування скарг і звинувачень**

1. Аудиторська фірма розглядає скарги і звинувачення відповідно до встановленої політики та процедур. За розгляд скарг і звинувачень відповідає керівник аудиторської фірми, який може призначати відповідальну особу, яка має достатній досвід і повноваження, але не має відношення до завдання, або звертатися за консультацією до відповідно кваліфікованої зовнішньої особи чи іншої аудиторської фірми для проведення такого розгляду.

2. Особа, яка приймає на себе відповідальність за процес розгляду скарг і звинувачень, надає особі, яка відповідає за систему контролю якості на аудиторській фірмі, письмове підтвердження прийняття на себе відповідальності за розгляд скарг та звинувачень. Зразок такого письмового підтвердження наведений у додатку 1 до даного внутрішнього положення (стандарту).

3. Скарги, звинувачення та відповіді на них мають бути задокументовані.

4. Усі звернення повинні прийматися та у день їх надходження реєструватися у відповідному журналі. Рішення про визнання звернення необґрунтованим або про розгляд по суті приймає директор аудиторської фірми.

Звернення розглядаються і вирішуються директором аудиторської фірми у термін, що не більший одного місяця від дня їх надходження з урахуванням вихідних, святкових та неробочих днів, а ті, які не потребують додаткового вивчення та проведення перевірки за ними, — невідкладно, але не пізніше 15 днів від дня їх отримання.

5. Усі звернення співробітників, клієнтів та третіх осіб, подані під час особистого прийому, реєструються у встановленому порядку із зазначенням прізвища, імені, по батькові, місця реєстрації (проживання) заявника та інших необхідних відомостей на підставі наданих ним документів. Якщо порушене в усному зверненні питання вирішити безпосередньо під час особистого прийому неможливо, воно розглядається в тому самому порядку, що й письмове звернення. Про результати розгляду звернення повідомляється письмово.

6. Звернення може не розглядатися в таких випадках:

6.1. Не розглядаються повторні звернення від одного й того самого заявника з одного й того самого питання, якщо перше звернення було вирішене по суті. Рішення про припинення розгляду такого звернення приймає директор аудиторської фірми, про що повідомляється заявнику.

6.2. Не розглядається звернення, яке не містить даних, необхідних для прийняття обґрунтованого рішення. Таке звернення повертається у термін не більше п'яти днів заявнику з відповідними роз'ясненнями.

6.3. Якщо у зверненні викладено претензії щодо невиконання (неякісного виконання) аудиторською фірмою договірних умов, заявнику направляється відповідь з роз'ясненнями про необхідність урегулювання цих питань на основі цивільно-правових норм.

7. У результаті оцінки аудиторської фірми кожного типу недоліків повинні надаватися рекомендації щодо:

- виконання відповідних коригуючих дій стосовно окремого завдання чи співробітника;
- ознайомлення з результатами осіб, які відповідають за підготовку та професійний розвиток персоналу;
- змін політики та процедур контролю якості;
- застосування дисциплінарних заходів до тих, хто не дотримується політики та процедур контролю якості, особливо тих, хто робить це неодноразово.

#### **IV. Ознайомлення з результатом розгляду скарг та звинувачень**

1. Мінімум раз на рік (у січні місяці, наступному за поточним роком) керівник аудиторської фірми знайомить з результатами розгляду скарг та звинувачень, отриманих у попередньому році, керівників груп із виконання завдань та інший відповідний персонал підприємства. Подібне ознайомлення дає змогу підприємству та зазначеним особам вжити невідкладних заходів, якщо це потрібно, відповідно до їх посад та рівня відповідальності.

2. Результати розгляду скарг та звинувачень можуть оформлюватися у вигляді окремого Звіту або включатися до складу Звіту про моніторинг політики та процедур контролю якості. Звіт має містити таку інформацію:

- види прийнятих до розгляду скарг, звинувачень, звернень, їх зміст та зміст наданих відповідей;
- визначення необхідних коригуючих дій та засобів поліпшення, які необхідно увести в систему контролю якості;
- оповіщення відповідного персоналу фірми щодо недоліків, ідентифікованих у системі, рівня розуміння системи або рівня відповідності їй;
- оповіщення про необхідність вжиття заходів відповідним персоналом фірми щодо своєчасного внесення необхідних змін до політики та процедур контролю якості та контролю за їх виконанням.

3. Ознайомлення з результатами розгляду скарг та звинувачень відбувається на внутрішньофірмовому семінарі, який призначається для розгляду Звіту про моніторинг і на якому відбуватиметься обговорення інформації, викладеної у звіті. Для попереднього ознайомлення звіт має бути розданий співробітникам аудиторської фірми не пізніше ніж за сім днів до дати проведення семінару.

4. Узагальнення результатів розгляду скарг і звинувачень та ознайомлення з ними співробітників аудиторської фірми повинно відбуватися з урахуванням необхідних меж конфіденційності та етичних вимог.

**Директор аудиторської фірми**

**(підпис)**

## Додаток 1

Директору аудиторської фірми

П. І. Б.

### **Письмове підтвердження про взяття на себе відповідальність за процес розгляду скарг та звинувачень, які надходять до аудиторської фірми**

Ви звернулися до мене з проханням взяти на себе відповідальність за розгляд скарг та звинувачень, які надходять до аудиторської фірми.

Я визнаю, що відповідаю вимогам, які висуваються до таких осіб: маю сертифікат аудитора України, відповідний досвід і знання, не призначаюся керівником групи із завдання, не беру іншої участі у виконанні завдання, щодо якого здійснюється перевірка контролю якості, не приймаю рішень щодо групи із завдання, не підпадаю під інші дії, які б загрожували об'єктивності.

Я, П. І. Б., беру на себе відповідальність за процес розгляду скарг та звинувачень.

У коло моїх обов'язків буде входити виконання таких процедур:

- прийняття скарг, звернень та звинувачень, їх аналіз;
- надання відповідей на розглянуті скарги та звинувачення;
- узагальнення результатів аналізу скарг та звинувачень;
- визначення необхідних коригуючих дій та поліпшень, які необхідно увести до системи контролю якості;
- оповіщення відповідного персоналу фірми щодо недоліків, ідентифікованих у системі, рівня розуміння системи або рівня відповідності;
- оповіщення щодо необхідності вжиття заходів відповідним персоналом фірми для своєчасного внесення необхідних змін до політики та процедур контролю якості та контролю за їх виконанням.

Я зобов'язуюсь документувати скарги, звинувачення, звернення та відповіді на них.

Посада \_\_\_\_\_ (П. І. Б.)  
(підпис)

Дата

### Додаток 3

#### Склад та зміст внутрішніх положень (стандартів) з організації виконання аудиту історичної фінансової інформації (КЯ-7/ О-А/ \_)

| № стандарту | Назва стандарту                                                                                                                     | Орієнтовний зміст стандарту та перелік додатків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Використаний міжнародний стандарт аудиту                                                                                                                                                                                                                                               |
|-------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| КЯ-7/О-А/1  | «Робоча документація з аудиту»                                                                                                      | Склад документації з конкретного завдання з аудиту.<br>Шаблони робочих документів з аудиту.<br>Порядок формування остаточного аудиторського файлу.<br>Порядок внесення змін в документації з аудиту за виняткових обставин після дати аудиторського висновку.                                                                                                                                                                                                                                          | МСА 230 «Аудиторська документація»                                                                                                                                                                                                                                                     |
| КЯ-7/ О-А/2 | «Порядок спілкування з найвищим управлінським персоналом, повідомлення їм інформації з питань аудиту та отримання від них пояснень» | Порядок встановлення осіб, що належать до найвищого управлінського персоналу, яким слід повідомляти інформацію з питань аудиту, що має значення для управління.<br>Перелік інформації з питань аудиту, яка повинна повідомлятися найвищому управлінському персоналу.<br>Шаблони листів-повідомлень найвищому управлінському персоналу.<br>Зразки документування в робочих документах повідомленої управлінському персоналу інформації та отриманих відповідей у випадку застосування усіх повідомлень. | МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями та управлінському персоналу», МСА 580 «Письмові запевнення» та інші МСА |

| № стандарту | Назва стандарту                                                                                                                                         | Орієнтовний зміст стандарту та перелік долатків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Використаний міжнародний стандарт аудиту                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|-------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|             |                                                                                                                                                         | Шаблони листів-підтверджень від управлінського персоналу щодо будь-якої повідомленої в усній формі інформації з питань аудиту, яка має значення для управління<br>Перелік інформації, яка повинна бути отримана від управлінського персоналу.<br>Шаблони листів пояснень управлінського персоналу.<br>Порядок модифікації аудиторського висновку у випадку відмови управлінського персоналу надати пояснення, що їх аудитор вважає потрібними.<br>Шаблони загальної стратегії аудиту та планів аудиту.                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| КЯ-7/О-А/3  | «Визначення загальної стратегії аудиту та розробка плану аудиту»                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| КЯ-7/О-А/4  | «Висновки незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення та при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення» | Умови та причини модифікації аудиторського висновку.<br>Шаблони (зразки) висновків різних видів:<br>І. Висновки незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення: <ul style="list-style-type: none"> <li>• безумовно-позитивний;</li> <li>• безумовно-позитивний з пояснювальним параграфом;</li> <li>• умовно-позитивний (існування несуттєвої незгоди з управлінським персоналом);</li> <li>• умовно-позитивний (існування несуттєвого обмеження обсягу);</li> <li>• негативний (існування суттєвої незгоди з управлінським персоналом);</li> </ul> | МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора», МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення», |



| № стандарту | Назва стандарту                                                                               | Орієнтовний зміст стандарту та перелік додатків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Використаний міжнародний стандарт аудиту                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|             |                                                                                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>• негативний (існування суттєвого обмеження обсягу);</li> <li>• відмова від висловлення аудиторської думки (існування суттєвого обмеження обсягу).</li> </ul> <p>II. Висновки незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• висновок щодо фінансових звітів, складених відповідно концептуальних основ спеціального призначення;</li> <li>• висновок щодо компонентів фінансових звітів;</li> <li>• висновок щодо певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту;</li> <li>• висновок щодо узагальнених фінансових звітів.</li> </ul> | МСА 805 «Особливі міркування — аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту», МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальної фінансової звітності»                                                                                                                                                                           |
| КЯ-7/ О-А/5 | «Умови та процедури відмови від завдання та продовження співпраці з суб'єктом господарювання» | <p>Умови та процедури відмови від завдання у наступних випадках:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• порушення вимог незалежності;</li> <li>• виявлення фактів викривлення внаслідок шахрайства або підозри на шахрайство;</li> <li>• виявлення фактів невідповідності законодавству та іншим нормативним актам, які не входять до Концептуальної основи фінансової звітності.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                 | МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляд фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги», МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності», Кодекс етики професійних бухгалтерів |

| № стандарту | Назва стандарту                                                                                                                                                                                                                                      | Орієнтовний зміст стандарту та перелік додагків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Використаний міжнародний стандарт аудиту                                                                                                                    |
|-------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| КЯ-7/ О-А/6 | «Особливості аудиту фінансової звітності, якщо аудиторська перевірка фінансових звітів конкретного суб'єкта господарювання здійснюється вперше, або якщо аудиторська перевірка фінансових звітів за попередній період здійснювалась іншим аудитором» | <p>Завдання аудитора, який здійснює аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання, аудиторська перевірка фінансових звітів якого здійснюється вперше, або якщо аудиторська перевірка його фінансових звітів за попередній період здійснювалась іншим аудитором.</p> <p>Аудиторські процедури, які повинен виконати аудитор який здійснює аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання, аудиторська перевірка фінансових звітів якого здійснюється вперше, або якщо аудиторська перевірка його фінансових звітів за попередній період здійснювалась іншим аудитором.</p> <p>Порядок модифікації аудиторського висновку, якщо достатні та відповідні аудиторські докази щодо залишків на початок періоду отримані не були.</p> <p>Порядок модифікації аудиторського висновку щодо порівняльних даних за попередній період, які не перевірялися або перевірялися іншим аудитором.</p> <p>Порядок подання аудиторського висновку щодо порівняльних фінансових звітів за попередній період, які не перевірялися або перевірялися іншим аудитором.</p> <p>Порядок звернення до попереднього аудитора про видачу нового аудиторського висновку щодо фінансових звітів за попередній період, в яких виявлено суттєве викривлення та щодо яких попередній аудитор надав висновок без модифікації.</p> | МСА 510 «Перші завдання з аудиту — залишки на початок періоду»<br>МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» |

| № стандарту | Назва стандарту                                                                    | Орієнтовний зміст стандарту та перелік додатків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Використаний міжнародний стандарт аудиту                                            |
|-------------|------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| КЯ-7/ О-А/7 | «Порядок врахування законів та нормативних актів під час аудиту фінансових звітів» | <p>Методика оцінки відповідності законам та нормативним актам при аудиторській перевірці фінансових звітів на етапі планування аудиту.</p> <p><i>Додатки:</i></p> <p>Приклади ознак, які свідчать про можливий факт невідповідності, згруповані за видами законів та нормативних актів.</p> <p>Шаблони запитів управлінському персоналу щодо відповідності діяльності суб'єкта господарювання законам і нормативним актам.</p> <p>Шаблони письмових пояснень управлінського персоналу про те, що аудиторіві повідомлено всі відомі (чи можливі) факти невідповідності законам і нормативним актам, вплив яких слід урахувувати при підготовці фінансових звітів.</p> <p>Методика дій аудитора у разі виявлення фактів невідповідності законодавству в процесі проведення аудиту.</p> <p><i>Додатки:</i></p> <p>Зразки документування ідентифікованих або підозрюваних випадків недотримання вимог законодавчих і нормативних актів та результати обговорення з управлінським персоналом і в разі потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншими сторонами поза межами суб'єкта господарювання (наприклад, копії записів чи документів, протоколи обговорень, проведених із управлінським персоналом, а також із тими, кого наділено найвищими повноваженнями, або сторонами поза межами суб'єкта господарювання);</p> | МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» |

| № стандарту | Назва стандарту                                                | Орієнтовний зміст стандарту та перелік додагків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Використаний міжнародний стандарт аудиту                                                       |
|-------------|----------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|
|             |                                                                | <p>Шаблони листів повідомлень найвищого управлінського персоналу про факти невідповідності законам і нормативним актам;</p> <p>Порядок виявлення фактів аудиторського висновку у випадку виявлення фактів невідповідності законодавству та у випадку, якщо суб'єкт господарювання перешкоджає аудиторів одержати достатні та відповідні аудиторські докази, які підтверджують, що факти невідповідності законодавству, які можуть бути суттєвими для фінансових звітів, мали місце (або могли мати місце).</p>                                                                                                                          |                                                                                                |
| КЯ-7/О-А/8  | «Порядок розгляду шахрайства під час аудиту фінансових звітів» | <p>Класифікація та види помилок, причини їх виникнення.</p> <p>Класифікація та види шахрайства, способи його здійснення та фактори, які сприяють його виникненню.</p> <p>Порядок проведення процедур оцінки ризику суттєвих викривлень фінансових звітів унаслідок шахрайства.</p> <p><i>Додатки:</i></p> <p>Перелік та приклади процедур оцінки ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів внаслідок шахрайства.</p> <p>Порядок обговорення в групі з завдання можливість впливу на фінансові звіти суб'єкта господарювання суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. Питання, які повинні бути розглянуті під час обговорення.</p> | МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» |

| № стандарту | Назва стандарту | Орієнтовний зміст стандарту та перелік додатків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Використаний міжнародний стандарт аудиту |
|-------------|-----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
|             |                 | <p>Зразки документування важливих рішень, досягнутих під час обговорень з членами групи з завдання щодо чутливості фінансових звітів суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.</p> <p>Порядок опитування управлінського персоналу щодо його оцінки ризику суттєвих викривлень та розуміння системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю для попередження і виявлення помилок.</p> <p>Шаблони листів-запитів управлінському персоналу, внутрішньому аудиту, іншим відповідним підрозділам та іншим особам суб'єкта господарювання, а також найвищому управлінському персоналу.</p> <p>Шаблони листів-пояснень управлінського персоналу щодо його відповідальності за розробку та впровадження внутрішнього контролю для попередження та виявлення шахрайства, обсягу розкриття аудиторів результатів своєї оцінки ризиків, свого знання щодо шахрайства, звинувачень у шахрайстві або підозрюваному шахрайстві.</p> <p>Приклади факторів ризику шахрайства.</p> <p>Порядок дій аудитора у відповідь на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.</p> |                                          |

| № стандарту | Назва стандарту | Орієнтовний зміст стандарту та перелік долатків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Використаний міжнародний стандарт аудиту |
|-------------|-----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
|             |                 | <p><i>Додатки:</i></p> <p>Аудиторські процедури у відповідь на ризик суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.</p> <p>Зразки документування ідентифікованих та оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансових звітів та на рівні тверджень.</p> <p>Зразки документування загальних дій аудитора у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансових звітів та природу, час і обсяг аудиторських процедур, а також зв'язок між цими процедурами та оціненими ризиками суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні тверджень.</p> <p>Зразки документування результатів аудиторських процедур включно з процедурами, розробленими для відповіді на можливість уникнення контролю управлінням персоналом.</p> <p>Зразки документування ситуації, коли аудитор дійшов висновку, що припущення про наявність ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства щодо визнання доходів не відповідає обставинам завдання.</p> <p>Методики дій аудитору у випадку виявлення суттєвого викривлення у фінансових звітах внаслідок шахрайства або помилки.</p> <p>Порядок інформування управлінського персоналу при виявленні викривлення внаслідок шахрайства (чи підозри шахрайства) або помилки.</p> |                                          |

| № стандарту | Назва стандарту                                                                                               | Орієнтовний зміст стандарту та перелік додатків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Використаний міжнародний стандарт аудиту                                                                                                                                      |
|-------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|             |                                                                                                               | <p><i>Додатки:</i></p> <p>Шаблони листів-повідомлень управлінському персоналу або найвищому управлінському персоналу (в залежності від посадового рівня підозрюваного в шахрайстві), якщо аудитор ідентифікував шахрайство або отримав інформацію, що вказує на можливість існування шахрайства.</p> <p>Шаблони листів-повідомлень управлінському персоналу відповідного рівня відповідальності та найвищому управлінському персоналу про суттєві слабкості структури або впровадження внутрішнього контролю щодо попередження та виявлення шахрайства, про яке аудитором стало відомо.</p>                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                               |
| КЯ-7/ О-А/9 | «Порядок отримання розуміння суб'єкта господарювання і його середовища та оцінки ризиків суттєвих викривлень» | <p>Порядок проведення процедур з отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю (процедур з оцінки ризиків).</p> <p><i>Додатки:</i></p> <p>Перелік питань, які аудитор повинен розглянути в процесі одержання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища.</p> <p>Перелік та приклади процедур оцінки ризиків.</p> <p>Шаблони запитів до найвищого управлінського персоналу та інших представників управлінського персоналу суб'єкта господарювання, а також до інших працівників суб'єкта господарювання з метою отримання розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища за зазначеними аспектами.</p> <p>Методика обговорення серед членів групи з завдання схильності фінансових звітів до суттєвих викривлень.</p> | МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» |

| № стандарту | Назва стандарту | Орієнтовний зміст стандарту та перелік додачків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Використаний міжнародний стандарт аудиту |
|-------------|-----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
|             |                 | <p>Зразки документування результатів обговорення серед членів групи з виконання завдання питання доступності фінансових звітів суб'єкта господарювання суттєвим викривленням і суттєві рішення, що були прийняті.</p> <p>Перелік умов та обставин, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення.</p> <p>Зразки документування ключових елементів розуміння, отриманого стосовно кожного з аспектів суб'єкта господарювання і його середовища, джерела інформації, завдяки якій було отримане зазначене розуміння та процедури оцінки ризику. Інформація, яка підлягає документуванню включає:</p> <p>1) основні елементи розуміння, отримані стосовно кожного аспекту діяльності суб'єкта господарювання та його середовища, джерела інформації, з яких було отримано розуміння та виконані процедури оцінки ризиків:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— доречні галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники, включаючи застосовну концептуальну основу фінансової звітності;</li> <li>— характер суб'єкта господарювання, в тому числі його діяльність, структуру його власності та корпоративного управління, види інвестицій, які суб'єкт здійснює та планує здійснювати, структуру і спосіб фінансування суб'єкта господарювання, для того щоб мати розуміння класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, які можна очікувати у фінансовій звітності;</li> </ul> |                                          |



| № стандарту | Назва стандарту | Орієнтовний зміст стандарту та перелік додатків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Використаний міжнародний стандарт аудиту |
|-------------|-----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
|             |                 | <p>— вибір і застосування суб'єктом господарювання облікової політики, включаючи причини для внесення змін до неї;</p> <p>— цілі та стратегії суб'єкта господарювання і пов'язані з ними бізнес-ризиків, які можуть призвести до ризиків суттєвого викривлення;</p> <p>— оцінка та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання.</p> <p>2) основні елементи розуміння, отримані стосовно кожного компонента внутрішнього контролю, джерела інформації, з яких було отримано розуміння та виконані процедури оцінки ризиків:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— середовище контролю;</li> <li>— процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;</li> <li>— інформаційна система, включаючи пов'язані бізнес-процеси, доречні для фінансової звітності та повідомлення інформації;</li> <li>— заходи контролю, доречні для аудиту;</li> <li>— моніторинг заходів контролю.</li> </ul> <p>Методика оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів і на рівні твердження за класами операцій, залишками на рахунках та на рівні розкриття інформації.</p> |                                          |

| № стандарту  | Назва стандарту                                                                   | Орієнтовний зміст стандарту та перелік долатків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Використаний міжнародний стандарт аудиту                                                                              |
|--------------|-----------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|              |                                                                                   | <p><i>Додатки:</i></p> <p>Зразки документування такої інформації:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ідентифіковані та оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень для класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації для того, щоб створити основу для розробки та виконання подальших аудиторських процедур;</li> <li>• ідентифіковані ризики, які потребують спеціального розгляду аудитора, та пов'язані заходи контролю, про які аудитор отримав розуміння в результаті розгляду таких ризиків.</li> </ul> <p>Шаблони листів-повідомлень найвищому управлінському персоналу та управлінському персоналу (на відповідному рівні відповідальності) з суттєвими слабкими сторонами в структурі або у реалізації внутрішнього контролю, які привернули увагу аудитора.</p> |                                                                                                                       |
| КЯ-7/ О-А/10 | «Встановлення та використання прийнятного рівня суттєвості при проведенні аудиту» | <p>Методика встановлення прийнятного рівня суттєвості.</p> <p>Зразки документування таких сум суттєвості, а також чинників, використаних для їх визначення:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому;</li> <li>• якщо це застосовано, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації;</li> <li>• суттєвість виконання;</li> <li>• інформація щодо будь-яких переглядів під час виконання аудиту.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» |

| № стандарту  | Назва стандарту                                                                                                  | Орієнтовний зміст стандарту та перелік додатків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Використаний міжнародний стандарт аудиту                                                                                                                          |
|--------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|              |                                                                                                                  | <p>Методика оцінки наслідків виявлених викривлень при виборі виду аудиторського висновку.</p> <p>Зразки документування такої інформації:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>сума, нижча за яку викривлення можна вважати явно незначними;</li> <li>усі викривлення, накопичені під час аудиту, та чи було їх виправлено;</li> <li>аудиторський висновок щодо суттєвості цих не-виправлених викривлень, взятих окремо або в сукупності, та основу такого висновку.</li> </ul> <p>Шаблони листів-повідомлень управлінського персоналу про суттєвість сукупності невиправлених викривлень, про ідентифікацію суттєвого викривлення внаслідок помилок та звернення до управлінського персоналу щодо коригування фінансових звітів.</p> <p>Шаблони листів — письмових пояснень управлінського персоналу, що він вірить, що вплив невиправлених викривлень у фінансових звітах, зібраних аудитором під час проведення аудиторської перевірки, не є суттєвим ні поодинокі, ні у сукупності для фінансових звітів у цілому.</p> |                                                                                                                                                                   |
| КЯ-7/ О-А/11 | «Порядок вибору та застосування аудиторських процедур на останньому етапі аудиту відповідно до оцінених ризиків» | <p>Види та класифікація аудиторських доказів.</p> <p>Види аудиторських процедур за типами та порядком їх застосування.</p> <p>Види та класифікація аудиторських процедур за їхнім призначенням.</p> <p>Зразки документування такої інформації:</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | МСА 500 «Аудиторські докази», МСА 501 «Аудиторські докази — додаткові міркування щодо відібраних елементів», МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» |

| № стандарту  | Назва стандарту                                              | Орієнтовний зміст стандарту та перелік додатків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Використаний міжнародний стандарт аудиту |
|--------------|--------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
| КЯ-7/ О-А/12 | «Порядок здійснення зовнішніх підтверджень в процесі аудиту» | <ul style="list-style-type: none"> <li>• загальні дії у відповідь для вирішення проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, характер, час та обсяг виконаних додаткових аудиторських процедур;</li> <li>• зв'язок цих процедур з оціненими ризиками на рівні тверджень;</li> <li>• результати аудиторських процедур, включаючи звіти, якщо інакше вони не є зрозумілими.</li> </ul> <p>Зразки документування висновків, яких дійшли щодо довіри до тих процедур контролю, які були перевірені в попередній аудиторській перевірці, якщо аудитор планує використати аудиторські докази операційної ефективності процедур контролю, отримані у попередніх аудиторських перевірках.</p> <p>Види та порядок застосування тестів контролю.</p> <p>Види та порядок застосування процедур по суті.</p> <p>Порядок оцінки достатності та відповідності отриманих аудиторських доказів.</p> <p>Зразки документування доказів, що фінансова звітність відповідає основним обліковим записам або узгоджується з ними.</p> <p>Види аудиторських процедур за типами та порядком їх застосування.</p> <p>Шаблони листів-запитів для отримання дозволу управлінського персоналу на розкриття інформації респондентом аудиторів при здійсненні зовнішніх підтверджень.</p> <p>Шаблони листів-звернень управлінського персоналу не робити зовнішні підтвердження.</p> <p>Шаблони запитів про зовнішні підтвердження.</p> | МСА 505 «Зовнішні підтвердження»         |

| № стандарту  | Назва стандарту                                                                                                | Орієнтовний зміст стандарту та перелік додатків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Використаний міжнародний стандарт аудиту                                                                                           |
|--------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| КЯ-7/ О-А/13 | «Порядок застосування аналітичних процедур під час аудиту фінансової звітності»                                | <p>Види аналітичних процедур як процедури оцінки ризиків та методика їх використання.</p> <p>Види аналітичних процедур як процедур по суті та методика їх застосування.</p> <p>Види аналітичних процедур в загальному огляді наприкінці аудиторської перевірки та методика їх застосування.</p> <p>Шаблони листів-запитів до управлінського персоналу у випадку виявлення в результаті проведення аналітичних процедур значних відхилень або взаємозв'язків, що суперечать іншій відповідній інформації або відрізняються від прогнозованих сум.</p> | МСА 520 «Аналітичні процедури»                                                                                                     |
| КЯ-7/ О-А/14 | «Аудиторська вибірка та інші процедури тестування»                                                             | <p>Порядок визначення методів відбору статей для тестування.</p> <p>Методика формування вибірки із використанням статистичного методу.</p> <p>Методика формування вибірки із використанням нестатистичних методів.</p> <p>Порядок розгляду результатів вибірок та їх можливий вплив на конкретну ціль аудиту.</p>                                                                                                                                                                                                                                    | МСА 530 «Аудиторська вибірка»                                                                                                      |
| КЯ-7/ О-А/15 | «Перевірка облікових оцінок в процесі проведення аудиту фінансової звітності та компетенцій фінансових звітів» | <p>Перелік облікових оцінок, які повинен перевірити аудитор та питання, які повинен розглянути аудитор.</p> <p>Порядок оцінки припущень, на яких ґрунтуються оцінка, розрахунків, що виконуються при оцінюванні, процедур затвердження облікових оцінок управлінським персоналом.</p> <p>Шаблон запиту інформації щодо припущень та процедур обчислення, на яких ґрунтуються облікові оцінки.</p>                                                                                                                                                    | МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації» |

| № стандарту  | Назва стандарту                                                                                                                                               | Орієнтовний зміст стандарту та перелік долатків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Використаний міжнародний стандарт аудиту                                                                                           |
|--------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| КЯ-7/ О-А/16 | «Перевірка оцінок за справедливою вартістю та розкриття відомої інформації в процесі проведення аудиту фінансової звітності та компонентів фінансових звітів» | <p>Перелік ситуацій та об'єктів, в яких може використовуватися справедлива вартість, та питання, які повинен розглянути аудитор.</p> <p>Методика перевірки оцінок за справедливою вартістю та розкриття цієї інформації у фінансовій звітності.</p> <p>Випадки залучення експерта для планування та виконання аудиторських процедур, пов'язаних зі справедливою вартістю.</p> <p>Шаблони письмових пояснень управлінського персоналу щодо обґрунтованості важливих припущень, включаючи те, чи відповідно вони відображають намір та здатність управлінського персоналу виконувати конкретний план дій від імені суб'єкта господарювання, коли це доречно для оцінок за справедливою вартістю чи розкриття інформації.</p> <p>Перелік випадків необхідності здійснення повідомлення інформації про оцінки за справедливою вартістю найвищому управлінському персоналу. Шаблони листів-повідомлень управлінському персоналу.</p> | МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації» |

| № стандарту  | Назва стандарту                                                                                                              | Орієнтовний зміст стандарту та перелік додатків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Використаний міжнародний стандарт аудиту |
|--------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
| КЯ-7/ О-А/17 | «Перевірка операцій з пов'язаними особами в процесі проведення аудиту фінансової звітності та компонентів фінансових звітів» | <p>Шаблон листа-повідомлення управлінського персоналу про перелік пов'язаних сторін та відповідність розкриття інформації щодо пов'язаних сторін у фінансових звітах.</p> <p>Шаблони запитів стосовно зв'язків найвищого управлінського персоналу і службовців з іншими суб'єктам господарювання.</p> <p>Шаблони запитів інших аудиторів, що беруть участь у проведенні аудиторської перевірки, або попередніх аудиторів стосовно їх знання про додаткові зв'язані сторони.</p> <p>Методика перевірки інформації про перелік пов'язаних сторін та інформацію про операції з ними.</p> <p>Зразки документування назв ідентифікованих пов'язаних сторін і характеру відносин з ними.</p> <p>Порядок модифікації аудиторського висновку у випадку неможливості отримати достатні та відповідні аудиторські докази стосовно пов'язаних сторін та операцій з такими сторонами або у випадку встановлення невідповідності їх розкриття у фінансових звітах.</p> | МСА 550 «Пов'язані сторони»              |
| КЯ-7/ О-А/18 | «Вплив подальших подій на фінансові звіти та аудиторський висновок»                                                          | <p>Порядок класифікації певних подій як подальших подій в розумінні МСФЗ та П(С)БО, їх приклади.</p> <p>Методика визначення подальших подій та їх відображення та адекватного розкриття у фінансових звітах.</p> <p>Порядок модифікації аудиторського висновку у випадку виявлення факту стосовно подальших подій, який може суттєво вплинути на фінансові звіти.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | МСА 560 «Подальші події»                 |

| № стандарту  | Назва стандарту                                                                                                                                     | Орієнтовний зміст стандарту та перелік долатків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Використаний міжнародний стандарт аудиту |
|--------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
| КЯ-7/ О-А/19 | «Оцінка відповідності використання управлінським персоналом при підготовці фінансових звітів припущення про безперервність діяльності підприємства» | <p>Приклади подій або обставин, які окремо або разом можуть породжувати значні сумніви щодо припущення про безперервність діяльності підприємства.</p> <p>Методика оцінки припущень управлінського персоналу про здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.</p> <p>Шаблони запитів до управлінського персоналу щодо його оцінки здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі або дозвужувати припущення про безперервність діяльності.</p> <p>Шаблони запитів до управлінського персоналу щодо існування умов та обставин, які окремо або разом можуть породжувати значні сумніви щодо припущення про безперервність діяльності підприємства.</p> <p>Шаблони запитів до управлінського персоналу щодо його поінформованості про будь-які події чи обставини та відповідні ділові ризики поза охопленим оцінкою управлінського персоналу періодом, які можуть стати підставою для значних сумнівів в здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.</p> <p>Шаблони запитів до управлінського персоналу надати письмові пояснення стосовно його планів щодо дій у майбутньому у випадку виявлення умов чи обставин, які можуть стати підставою для значних сумнівів у здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.</p> <p>Порядок модифікації аудиторського висновку у випадку виявлення невизначеностей та/або невідповідності розкриття інформації у фінансовій звітності.</p> | МСА 570 «Безперервність»                 |



| № стандарту  | Назва стандарту                                     | Орієнтовний зміст стандарту та перелік додатків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Використаний міжнародний стандарт аудиту                                                                   |
|--------------|-----------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| КЯ-7/ О-А/20 | «Порядок використання роботи іншого аудитора»       | <p>Приклади випадків, в яких необхідним є залучення до роботи інших аудиторів.</p> <p>Умови та процедури залучення інших аудиторів.</p> <p>Процедури, які повинен виконувати головний аудитор.</p> <p>Зразки документування використання роботи іншого аудитора (компоненти, фінансова інформація яких перевірена іншими аудиторами, їх значущість для фінансових звітів суб'єкта господарювання в цілому, імена інших аудиторів та будь-які висновки щодо несуттєвості окремих компонентів, виконані процедури та отримані висновки).</p> <p>Порядок модифікації аудиторського висновку в залежності від результатів роботи іншого аудитора.</p> | МСА 600 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)» |
| КЯ-6/ О-А/21 | «Порядок використання роботи внутрішнього аудитора» | <p>Напрямки використання роботи внутрішнього аудитора зовнішнім аудитором.</p> <p>Методика оцінки роботи внутрішнього аудитора зовнішнім аудитором.</p> <p>Зразки документування висновків щодо конкретної роботи внутрішнього аудитора, яка була оцінена і перевірена.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів»                                                         |
| КЯ-6/ О-А/22 | «Порядок використання роботи експерта»              | <p>Приклади обставин, при яких може виникнути необхідність залучення експерта.</p> <p>Умови залучення експерта.</p> <p>Зразок договору на залучення експертів.</p> <p>Шаблони письмових інструкцій для експерта.</p> <p>Зразки документування висновків щодо конкретної роботи експерта.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора»                                                            |

| № стандарту  | Назва стандарту                                                                  | Орієнтовний зміст стандарту та перелік додачків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Використаний міжнародний стандарт аудиту                                                                                    |
|--------------|----------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| КЯ-6/ О-А/23 | «Перевірка порівняльних даних»                                                   | <p>Порядок оцінки відповідності роботи експерта як аудиторського доказу щодо розглянуваного твердження у фінансовому звіті.</p> <p>Порядок здійснення посилань на роботу експерта та характер її опису у випадку модифікації аудиторського висновку в результаті роботи експерта.</p> <p>Приклади, види та форми подання порівняльних даних.</p> <p>Задачі аудитора та методика перевірки відповідних числових даних.</p> <p>Порядок модифікації аудиторського висновку при виявленні викривлень відповідних числових даних.</p> <p>Задачі аудитора та методика перевірки порівняльних фінансових звітів.</p> <p>Порядок надання аудиторського висновку щодо порівняльних фінансових звітів.</p> | МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»                                   |
| КЯ-6/ О-А/24 | «Перевірка іншої інформації в документах, що містять перевірені фінансові звіти» | <p>Приклади іншої інформації, яка міститься в документах, до складу яких входять перевірені фінансові звіти.</p> <p>Шаблон листа-запиту про одержання іншої інформації, яка міститься в документах, до складу яких входять перевірені фінансові звіти.</p> <p>Методика перевірки іншої інформації, яка міститься в документах, до складу яких входять перевірені фінансові звіти.</p> <p>Порядок дій аудитора у випадку виявлення суттєвих суперечностей та/або суттєвих викривлень факту.</p> <p>Шаблони листів-повідомлень осіб, які несуть повну відповідальність за загальне управління суб'єктом господарювання, про занепокоєність аудитора стосовно таких ситуацій:</p>                   | МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність» |

| № стандарту | Назва стандарту | Орієнтовний зміст стандарту та перелік додатків                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Використаний міжнародний стандарт аудиту |
|-------------|-----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
|             |                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>• виявлені суттєві суперечності та/або в іншій інформації міститься безперечне суттєве викривлення факту, але управлінський персонал відмовляється його усунути;</li> <li>• визнано доцільним переглянути іншу інформацію, але управлінський персонал відмовляється від перегляду.</li> </ul> |                                          |

## Додаток И

### Приклад внутрішнього положення (стандарту) з організації виконання завдань з аудиту фінансової звітності

«Затверджую»

Директор аудиторської фірми

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Внутрішнє положення (стандарт)

з організації виконання завдань з аудиту фінансової звітності

№ КЯ-7/О-А/2

«Порядок спілкування з найвищим управлінським персоналом, повідомлення йому інформації з питань аудиту та отримання від нього пояснень»

(введений в дію з «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ року  
наказом №\_\_ від «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.)

## **I. Загальні положення.**

**1.1.** Даний стандарт підготовлений для регламентації внутрішніх вимог аудиторської фірми, які висуваються при виконанні аудиту фінансової звітності та завдань з аудиту спеціального призначення, на які розповсюджуються вимоги Міжнародних стандартів аудиту (далі — МСА). Даний стандарт розроблено на підставі Внутрішніх положень (стандартів) КЯ-1 «Загальні вимоги щодо політики та процедур контролю якості», КЯ-6 «Виконання завдання», КЯ-7 «Принципи розробки та перелік внутрішніх положень (стандартів) з організації і методики виконання аудиту, інших завдань з надання впевненості, супутніх та інших послуг», з урахуванням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» (із змінами та доповненнями), Міжнародних стандартів аудиту, Міжнародного стандарту контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інше надання впевненості, та надають супутні послуги» (далі — МСКЯ 1) та Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» (далі — ПНПКЯ 1).

**1.2.** Даний стандарт базується на міжнародних стандартах аудиту 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», 580 «Письмові запевнення», інших МСА, в яких містяться вимоги щодо оформлення повідомлень аудиторів та отримання пояснень управлінського персоналу.

**1.3.** Даний документ має відкритий характер та може бути представлений для ознайомлення зацікавленим особам. Копіювання та розповсюдження відомостей, які містяться в даному документі, допускається лише за згодою з аудиторською фірмою.

**1.4.** Мета стандарту полягає у встановленні вимог щодо порядку та форми повідомлення інформації з питань аудиту управлінському персоналу, вимог щодо отримання та документального оформлення пояснень управлінського персоналу як аудиторських доказів.

**1.5.** Даний стандарт не розглядає порядок інформування клієнта про умови завдання, які висвітлюються в листі-зобов'язанні, і порядок складання та подання якого наведений у внутрішньому положенні (стандарті) КЯ-4 «Прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретних завдань».

**1.6.** Вимоги даного внутрішньофірмового стандарту обов'язкові для всіх працівників (аудиторів, асистентів аудиторів) аудиторської фірми при виконанні завдань з аудиту фінансової звітності та завдань з аудиту спеціального призначення.

**1.7.** У випадку відхилень при виконанні конкретного завдання від обов'язкових вимог даного внутрішньофірмового стандарту працівник (аудитор, асистент аудитора) аудиторської фірми в обов'язковому порядку повинен відмітити це у своїй робочій документації.

## **II. Повідомлення аудитором інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналові.**

**2.1.** Аудитор повинен повідомляти інформацію з питань аудиту, яку виявлено під час аудиторської перевірки фінансових звітів і яка має значення для управління. Дотримання мінімальних вимог стосовно цього питання є ознакою того, що виконаний аудит фінансової звітності або аудит спеціального призначення може бути визнаний як такий, що виконувався відповідно до МСА.

**2.2.** З метою уникнення непорозумінь опис форми, в якій буде повідомлятися інформація з питань аудиту, що має значення для управління, зазначення відповідних осіб, яким буде повідомлятися така інформація, зазначення переліку інформації з конкретних питань аудиту, яка має значення для управління і буде повідомлятися управлінському персоналу, терміни та порядок повідомлення інформації обов'язково зазначаються в листі-зобов'язанні після обговорення їх з управлінським персоналом. Такі попередні обговорення обов'язкові та важливі для з'ясування фактів та необхідної інформації з питань аудиту.

### **2.2.1 Форма повідомлення інформації з питань аудиту управлінському персоналу.**

Інформація повідомляється управлінському персоналу лише в письмовій формі у вигляді або листів-повідомлень управлінському персоналу на фірмовому бланку аудиторської фірми або у вигляді звіту за результатами виконання завдання. В МСА відсутні чіткі рекомендації, але підкреслюється, що аудитор повинен вчасно повідомляти інформацію з питань аудиту, яка має значення для управління, що повинно дати можливість особам, які відповідають за управління, вжити відповідних заходів. Отже, перша форма є бажанішою, і для надання можливості управлінському персоналу вивчити отриману інформацію та зреагувати відповідним чином, таку інформацію слід надавати відразу при її виявленні.

Зразок листа-повідомлення аудиторської фірми наведений в додатку 1 і містить таку обов'язкову інформацію:

- заголовок «Лист-повідомлення управлінському персоналу»;
- номер листа-повідомлення;
- адресат: П. І. Б. конкретної управлінської особи або назва управлінського органу;

- вступний параграф, де вказана підстава, на основі якої аудитор надає відповідну інформацію, а саме: конкретний пункт відповідного міжнародного стандарту аудиту (якщо така інформація повинна повідомлятися в обов'язковому порядку) та пункт листа-зобов'язання (якщо повідомлення такої інформації не є обов'язковим відповідно до МСА, але такі обов'язки були узгоджені в листі-зобов'язанні);
- параграф зі змістом отриманої інформації, переліком аудиторських доказів та аудиторських процедур, які дали змогу її отримати, та висновок аудитора;
- підпис аудитора;
- дата листа-повідомлення;
- печатка аудиторської фірми;
- письмове підтвердження факту отримання та дати отримання листа-повідомлення адресатом;
- печатка адресата.

Усі листи-повідомлення з конкретного завдання повинні мати наскрізну нумерацію, яка міститиме номер листа-повідомлення та зазначений в дужках номер договору.

### **2.2.2. Порядок визначення переліку осіб, які належать до найвищого управлінського персоналу та управлінського персоналу відповідних рівнів і яким слід повідомляти інформацію з аудиту.**

Аудитор повинен встановити осіб, що належать до найвищого управлінського персоналу, яким слід повідомляти інформацію з питань аудиту, що має значення для управління. При цьому слід враховувати вимоги законодавства України, а саме:

- Закону України «Про господарські товариства»;
- Закону України «Про акціонерні товариства»;
- Господарського кодексу України.

Аудитор повинен узгодити з суб'єктом господарювання перелік таких осіб та зазначити дані про них в листі-зобов'язанні.

### **2.2.3. Перелік інформації, яка повідомляється управлінському персоналу.**

Управлінському персоналові в обов'язковому порядку у процесі виконання аудиту та на його завершальній стадії подається така інформація та в таких випадках:

1) загальна інформація про запланований обсяг та час аудиту з урахуванням обережності, щоб не поставити під загрозу ефективність аудиту, із зазначенням, як аудитор пропонує розглядати значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилок, підхід аудитора до внут-

рішнього контролю, що стосується аудиту, застосування концепції суттєвості в контексті аудиту, яким чином аудитор використовуватиме роботу внутрішнього аудиту (п. 15, Д11-Д15 МСА 260);

2) думка щодо значних якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання, включаючи облікові політики, облікові оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності (п. 16 «а», Д17, додаток 2 МСА 260);

3) значні труднощі, якщо вони існують, які виникають унаслідок аудиту, включаючи значні затримки в наданні потрібної інформації, надто короткий період часу, протягом якого слід завершити аудит, недоступність очікуваної інформації тощо (п. 16 «б», Д18 МСА 260);

4) важливі питання, що виникають унаслідок аудиту, які обговорювалися з управлінським персоналом або підлягали узгодженню з управлінським персоналом, включаючи умови бізнесу, які можуть впливати на ризики суттєвого викривлення, стурбованість щодо консультацій управлінського персоналу з іншими бухгалтерами тощо (п. 16 «в», Д19 МСА 260);

5) письмові запевнення, про які аудитор зробив запит відповідно до МСА 580 (п. 16 «в» МСА 260);

6) інші питання, які виникають унаслідок аудиту, та за професійним судженням аудитора мають значення для нагляду за процесом фінансової звітності, включаючи суттєві викривлення фактів або суттєві розбіжності в інформації, що додається до перевіреної аудитором фінансової звітності (п. 16 «г», Д20 МСА 260);

7) додаткові питання, які необов'язково стосуються нагляду за процесом фінансової звітності, але все-таки ймовірно, що вони мають значення для відповідальності тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за нагляд щодо стратегічного напрямку суб'єкта господарювання або його зобов'язань, пов'язаних з його підзвітністю (п. 3, Д25 МСА 260);

8) повідомлення імені та ролі партнера із завдання провідним особам управлінського персоналу клієнта і тим, кого наділено найвищими повноваженнями (п. 30 «а» МСКЯ 1);

9) наявність підстав для відмови від завдання та причини такої відмови (п. 38 «в» МСА 240, п. 14 МСА 705);

10) аудитор ідентифікував або підозрює шахрайство за участі управлінського персоналу, працівників, які відіграють значну роль у внутрішньому контролі, або інших працівників (пп. 40-42 МСА 240);

11) аудитор підозрює про наявність випадків недотримання вимог законодавчих та нормативних актів (п. 19 МСА 250);

12) аудитор виявив питання, що стосуються недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які привернули увагу під час аудиту,



крім тих питань, які явно не є важливими, особливо якщо вони навмисні і суттєві (п. 22 МСА 250);

13) аудитор ідентифікував недоліки внутрішнього контролю (пп. 9-11 МСА 265);

14) ідентифіковані викривлення у процесі аудиту фінансової звітності та їх вплив як на конкретні класи операцій, залишки на рахунках або розкриття інформації, так і на фінансову звітність у цілому (пп. 8, 12-13 МСА 450), в тому числі при виявленні викривлень у залишках на початок періоду при здійсненні першого завдання з аудиту (п. 7 МСА 510);

15) ідентифіковані значні питання, які стосуються пов'язаних сторін суб'єкта господарювання (п. 27 МСА 550);

16) після дати аудиторського звіту, але до дати оприлюднення фінансової звітності аудитором стає відомий факт, який, якби він був йому відомий на дату аудиторського звіту, міг би призвести до внесення ним змін до аудиторського звіту (п. 10 «а» МСА 560);

17) аудиторський звіт вже було надано суб'єктові господарювання, але факти, які стали відомі аудитору, дають підстави вимагати змін у фінансовій звітності (п. 13 «б» МСА 560);

18) після оприлюднення фінансової звітності аудитору стає відомий факт, який, якби він був йому відомий на дату аудиторського звіту, міг би призвести до внесення ним змін до аудиторського звіту (п.14 «а» МСА 560);

19) ідентифіковані події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність (п. 23 МСА 570);

20) управлінський персонал встановив обмеження щодо обсягу аудиту (п. 12 МСА 705);

21) встановлений факт суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок не розкриття інформації (п.19 «а» МСА 705);

22) наявність підстав для модифікації думки в аудиторському звіті, включаючи обставини, які призвели до очікуваної модифікації, та пропонування текст модифікації (п. 28 МСА 705);

23) наявність підстав для включення пояснювального параграфу або параграфу з інших питань до аудиторського звіту, включаючи причини та текст такого параграфу (п. 9 МСА 706);

24) аудитор доходить до висновку про існування суттєвого викривлення, яке впливає на фінансову звітність за попередній період, щодо якої попередній аудитор раніше надав звіт, який не містив модифікації (п. 18 МСА 710);

25) аудитор вимагає зробити перегляд фінансової звітності або іншої інформації при встановленні факту суттєвої невідповідності під час розгляду іншої інформації, а управлінський персонал відмовляється це робити (п. 10 МСА 720).

Управлінський персонал може вимагати подання будь-якої іншої інформації, що повинно бути зазначено в листі-зобов'язанні.

#### **2.2.4. Терміни та порядок подання інформації.**

Інформація, зазначена вище, може повідомлятися негайно після її виявлення або на завершальній стадії аудиту. В першому випадку аудитор подаватиме декілька листів-повідомлень, у другому — один узагальнений лист. Вибір терміну та порядку подачі здійснюється при обговоренні з управлінським персоналом та зазначається в листі-зобов'язанні.

Листи-повідомлення подаються аудитором особисто. У випадку відмови управлінського персоналу прийняти аудитора, листи-повідомлення надсилаються поштою рекомендованим листом із повідомленням про вручення. Така можливість передачі інформації повинна бути зазначена в листі-зобов'язанні.

### **III. Пояснення управлінського персоналу.**

**3.1.** Пояснення управлінського персоналу — одна із форм отримання аудиторських доказів, і в окремих випадках вимагаються як обов'язкові міжнародними стандартами аудиту. Але до них також висуваються певні вимоги та обмеження, а саме:

- при отриманні пояснень аудитор повинен оцінити обґрунтованість пояснень управлінського персоналу, відповідність іншим одержаним аудиторським доказам, належний рівень поінформованості з конкретних питань осіб, що надають пояснення, та чітко представляти собі саме ті випадки, коли він не може обґрунтовано очікувати на одержання аудиторських доказів, окрім тих, що будуть одержані у відповідь на його запити;
- аудитор повинен чітко представляти собі ті аудиторські докази, які не можуть бути замінені поясненнями управлінського персоналу;
- якщо пояснення управлінського персоналу суперечать іншим аудиторським доказам, аудитор повинен вивчити обставини і (за потреби) знову розглянути достовірність інших пояснень управлінського персоналу.

**3.2.** При підписанні листа-зобов'язання у процесі його обговорення з управлінським персоналом аудитор повинен обґрунтувати важливість пояснень управлінського персоналу, а також повідомити той факт, що відмова управлінського персоналу надати пояснення, що їх аудитор вважає

потрібними, становить обмеження обсягу аудиту, тому аудитор повинен буде висловити умовно-позитивну думку або відмовитись від висловлення думки в такій ситуації.

**3.3.** У листі-зобов'язанні повинна бути зазначена необхідність отримання від управлінського персоналу письмових запевнень, які стосуються пояснень, зроблених у зв'язку з аудитом, а також той факт, що пояснення управлінського персоналу становить важливу форму отримання аудиторських доказів, і відмова управлінського персоналу надати пояснення, що їх аудитор вважає потрібними, є обмеженнями обсягу аудиту, й аудитор повинен висловити умовно-позитивну думку або відмовитись від висловлення думки, опис переліку інформації, при отриманні якої МСА вимагають здійснювати запити управлінському персоналу, опис форми документування та основних елементів пояснень управлінського персоналу.

**3.3.1.** При необхідності отримання пояснень від управлінського персоналу аудитор аудиторської фірми на вимогу управлінського персоналу надсилає відповідний лист-запит. Зразок листа-запита наведено в додатку 2, повинен бути оформлений на фірмовому бланку аудиторської фірми та містити таку обов'язкову інформацію:

- заголовок «Лист-запит управлінському персоналу»;
- номер листа-запиту;
- адресат: П. І. Б. конкретної управлінської особи або назва управлінського органу;
- вступний параграф, де вказана підстава, відповідно до якої аудитор здійснює запит певної інформації, а саме: конкретний пункт відповідного міжнародного стандарту аудиту (якщо така інформація повинна повідомлятися в обов'язковому порядку);
- параграф зі змістом інформації, яку бажає отримати аудитор;
- підпис аудитора;
- дата листа-запиту;
- печатка аудиторської фірми;
- письмове підтвердження факту отримання та дати отримання листа-запиту конкретною управлінською особою;
- печатка адресата.

Листи-запити подаються аудитором особисто. У випадку відмови управлінського персоналу прийняти аудитора листи-запити надсилаються поштою рекомендованим листом із повідомленням про вручення.

Всі листи-запити з конкретного завдання повинні мати наскрізну нумерацію, яка включатиме номер листа-повідомлення та поданий в дужках номер договору.

### **3.3.2. Форма документування пояснень управлінського персоналу.**

Документування пояснень управлінського персоналу повинно бути оформлено у вигляді листа-запевнення від управлінського персоналу або у вигляді листа від аудитора, в якому окреслюється його розуміння пояснень управлінського персоналу, і який належним чином визнано та підтверджено управлінським персоналом. Перша форма бажаніша. Друга форма може використовуватися лише в тому випадку, коли в міжнародних стандартах не міститься вимога щодо надсилання запиту, а вимагається «обговорити» вказане питання з управлінським персоналом.

Зразок листа-пояснення управлінського персоналу аудиторської фірми наведено в додатку 3. Такий лист повинен бути наданий на фірмовому бланку підприємства та містити таку обов'язкову інформацію:

- заголовок «Лист-пояснення управлінського персоналу»;
- адресат: П. І. Б. аудитора;
- дата листа-пояснення;
- вступний параграф, де вказана підстава, на основі якої відповідальна особа надає інформацію (реквізити листа-запиту);
- параграф зі змістом визначеної інформації;
- підпис відповідальної особи;
- печатка суб'єкта;
- письмове підтвердження факту отримання та дати отримання листа-повідомлення аудитором;
- печатка аудитора.

Якщо передбачено оформлення листа від аудитора, то така форма документування пояснень управлінського персоналу оформляється листом-документування пояснень управлінського персоналу.

Зразок листа-документування пояснень управлінського персоналу аудиторської фірми наведений у додатку 4 і містить таку обов'язкову інформацію:

- заголовок «Лист-документування пояснень управлінського персоналу»;
- вступний параграф, де вказана підстава, відповідно до якої відповідальною особою була надана інформація (реквізити листа-запиту);
- параграф зі змістом визначеної інформації;
- підпис аудитора;
- дата листа-документування;
- печатка аудитора;
- письмове підтвердження факту пояснення та дати пояснення відповідальною особою;
- печатка суб'єкта.

### **3.3.3. Перелік випадків, в яких управлінський персонал повинен в обов'язковому порядку надати письмові пояснення.**

Випадки, в яких управлінський персонал повинен в обов'язковому порядку надати письмові пояснення, були систематизовані з урахуванням наявності в МСА вимог щодо:

- необхідності отримання письмових пояснень-підтверджень;
- необхідності виконання запитів з боку аудиторів;
- необхідності отримання письмових пояснень щодо певної інформації, а не про необхідність здійснення запитів;
- отримання певної інформації від управлінського персоналу;
- наявності певних дозволів від управлінського персоналу.

Такі випадки та зміст інформації, яку повинен надати управлінський персонал, систематизовані за стадіями аудиту.

На *підготовчо-узгоджувальній стадії* аудитор повинен надіслати запити та отримати такі письмові пояснення від управлінського персоналу стосовно того, що:

1) він узяв на себе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, включаючи відповідальність за її достовірне подання (п. 10 МСА 580);

2) він надав аудитору всю доречну інформацію і забезпечив доступ до неї, як узгоджено в умовах завдання з аудиту;

3) усі операції були зареєстровані та відображені у фінансовій звітності (п. 11 МСА 580);

На *основній стадії* аудитор повинен надіслати такі запити до управлінського персоналу і, за потреби, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та/або отримати такі письмові пояснення:

1) запити, які стосуються:

- оцінки управлінським персоналом ризиків того, що фінансові звіти можуть містити суттєві викривлення внаслідок шахрайства, включаючи характер, обсяг та періодичність таких оцінок;
- процесів, що використовуються управлінським персоналом для ідентифікації та реагування на ризики шахрайства, включаючи конкретні ідентифіковані ризики шахрайства, або рахунки та залишки на рахунках, класах операцій чи розкриттях, для яких може існувати ризик шахрайства;
- інформування управлінським персоналом найвищого управлінського персоналу щодо процесів ідентифікації та дій у відповідь на ризики шахрайства на суб'єкті господарювання;

- інформування управлінським персоналом працівників щодо своїх поглядів на практику ведення бізнесу та етичну поведінку (п. 17 МСА 240);

2) запити управлінському персоналу та іншим працівникам суб'єкта господарювання для визначення, чи мають вони відомості про наявні, підозрювані або очікувані випадки шахрайства, що впливають на суб'єкт господарювання (п. 18 МСА 240);

3) запити підрозділу внутрішнього аудиту, щоб визначити, чи відомо йому про фактично вчинені або підозрювані випадки шахрайства або такі випадки шахрайства, що розслідуються (чи були розслідувані), які впливають на суб'єкт господарювання, та отримати інформацію про їх погляди на ризики шахрайства (п. 19 МСА 240);

4) запити до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, з метою отримання розуміння того, як вони здійснюють нагляд за процесами управлінського персоналу для ідентифікації та вживання дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання, а також за внутрішнім контролем, який встановив управлінський персонал для зменшення цих ризиків (п. 20, Д21 МСА 240);

5) запити до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, 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 (п. 21 МСА 240);

б) запити на отримання письмових запевнень від управлінського персоналу і за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про те, що вони:

- визнають свою відповідальність за розробку, встановлення та підтримання внутрішнього контролю для запобігання та виявлення шахрайства;
- розкрили аудитору інформацію про результати оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривлена внаслідок шахрайства;
- розкрили аудитору інформацію про те, що знають про шахрайство або підозрюване шахрайство, яке впливає на суб'єкт господарювання, за участі управлінського персоналу, працівників, які виконують значні ролі у внутрішньому контролі, або інших працівників, якщо шахрайство може мати суттєвий вплив на фінансову звітність;
- розкрили аудитору інформацію про будь-які розслідування шахрайства або підозрюваного шахрайства, що впливають на фінансову звітність суб'єкта господарювання, про які повідомили пра-

цівники, колишні працівники, аналітики, регуляторні державні органи або інші особи (п. 39 МСА 240).

7) запит до управлінського персоналу щодо отримання інформації про інші законодавчі та нормативні акти, які можуть мати суттєвий вплив на діяльність суб'єкта господарювання, політики і процедури суб'єкта господарювання стосовно дотримання вимог законодавчих та нормативних актів, а також прийнятих для ідентифікації, оцінки та обліку судових позовів (п. 12, Д7 МСА 250);

8) запити, чи дотримується суб'єкт господарювання вимог законодавчих і нормативних актів, для полегшення ідентифікації випадків недотримання вимог іншого законодавства, яке може мати суттєвий вплив на фінансову звітність (п. 14 МСА 250);

9) запити з метою отримання письмових запевнень, що аудитору було розкрито всі відомі випадки недотримання або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, вплив яких слід розглядати при складанні фінансової звітності (п. 16 МСА 250);

10) запити до управлінського персоналу та інших осіб суб'єкта господарювання для отримання інформації, яка є необхідною для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища (п. 6 «а», Д6 МСА 315);

11) запити до третьої сторони про підтвердження кількості і стану запасів, які перебувають на зберіганні та під контролем третьої сторони та зберігаються в інтересах суб'єкта господарювання, якщо такі запаси є суттєвими для фінансової звітності (п. 8 «а» МСА 501 «Аудиторські докази — додаткові міркування щодо відібраних елементів») [174, с. 420];

12) запити до управлінського персоналу і, якщо це доречно, інших осіб суб'єкта господарювання, включаючи його штатного юриста, стосовно судових справ і претензій, які стосуються суб'єкта господарювання (п. 9 «а» МСА 501);

13) запит до зовнішнього юрисконсульта суб'єкта господарювання, підготовлений управлінським персоналом, стосовно надання інформації безпосередньо аудитору про існування інших суттєвих судових справ або претензій (п. 10 МСА 501);

14) запит про надання письмових запевнень, що всі відомі фактичні або можливі судові справи та претензії, вплив яких слід враховувати при підготовці фінансової звітності, були розкриті аудитору, а також враховані та розкриті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності (п. 12 МСА 501);

15) запити для отримання дозволу управлінського персоналу на розкриття інформації респондентом аудиторові при здійсненні зовнішніх

підтверджень, а у випадку відмови — для отримання причин такої відмови (п. 8 МСА 505);

16) запити щодо отримання інформації, яка ідентифікує пов'язані сторони суб'єкта господарювання, характер відносин між суб'єктом господарювання і цими пов'язаними сторонами, інформацію про здійснення суб'єктом господарювання будь-яких операцій з цими пов'язаними сторонами протягом певного періоду, тип та мету операцій (п.13 МСА 550);

17) запити з метою розуміння заходів внутрішнього контролю (якщо такі є), встановлених управлінським персоналом для ідентифікації, обліку і розкриття відносин та операцій з пов'язаними сторонами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, санкціонування і схвалення важливих операцій та домовленостей з пов'язаними сторонами, в тому числі тих, що виходять за межі нормальної діяльності (п. 14 МСА 550);

18) при ідентифікації значущих операцій, що виходять за межі нормальної діяльності — запити щодо характеру таких операцій та можливої участі в них пов'язаних сторін (п. 16 МСА 550);

19) при ідентифікації пов'язаних сторін або важливих операцій з ними, які управлінський персонал раніше не ідентифікував або не розкрив йому — запит щодо ідентифікації всіх операцій із щойно ідентифікованими пов'язаними сторонами для подальшої оцінки аудитором, а також пояснення причин, чому існуючі в компанії заходи внутрішнього контролю за відносинами і операціями з пов'язаними сторонами не дали змогу ідентифікувати чи розкрити відносини або операції з пов'язаними сторонами (п. 22 МСА 550);

20) запит з метою отримання письмових запевнень у тому, що аудитор були розкриті особи пов'язаних сторін суб'єкта господарювання та всі відносини й операції з ними, про які їм відомо, а управлінський персонал забезпечив належний облік і розкриття таких відносин і операцій відповідно до вимог концептуальної основи (п. 26 МСА 550);

21) запити, чи відбулися подальші події, які могли б вплинути на фінансову звітність (п. 7 «б» МСА 560);

22) запити щодо питань, які могли стосуватися подальших подій та обговорювалися на тих засіданнях, протоколи яких виявилися недоступними для аудитора (п. 7 «в» МСА 560);

23) запити з метою отримання письмових запевнень, що всі події, які відбуваються після дати фінансової звітності і щодо яких застосована концептуальна основа фінансової звітності вимагає коригування або розкриття, були скориговані або розкриті (п. 9 МСА 560);



24) запит, як управлінський персонал має намір розглянути у фінансовій звітності факт, який стає відомим аудитору після дати аудиторського звіту, але до дати оприлюднення фінансової звітності і який, якби він був йому відомий на дату аудиторського звіту, міг би призвести до внесення ним змін до аудиторського звіту (п. 10 «в» МСА 560);

25) запит, як управлінський персонал має намір розглянути у фінансовій звітності факт, який стає відомим аудитору після оприлюднення фінансової звітності і який, якби він був йому відомий на дату аудиторського звіту, міг би призвести до внесення ним змін до аудиторського звіту (п. 14 «в» МСА 560);

26) запит до управлінського персоналу щодо його оцінки здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі або основі, відповідно до якої передбачається використовувати припущення про безперервність діяльності (п. 10 МСА 570);

27) запит щодо розширення управлінським персоналом періоду оцінки, якщо він охоплює менш ніж 12 місяців від дати фінансової звітності (п. 13 МСА 570);

28) запит управлінському персоналові щодо його поінформованості про будь-які події чи обставини та відповідні ділові ризики поза охопленим оцінкою управлінського персоналу періодом, які можуть стати підставою для значних сумнівів у здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі (п. 15 МСА 570);

29) запит до управлінського персоналу надати письмові пояснення стосовно його планів щодо дій у майбутньому у випадку виявлення умов чи обставин, які можуть стати підставою для значних сумнівів у здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі (пп. 16 «б», «г» МСА 570);

30) запит управлінському персоналу щодо отримання адекватних пояснень та відповідних підтверджуючих свідчень, якщо аналітичні процедури виявляють значні відхилення або взаємозв'язки, що суперечать іншій відповідній інформації чи відрізняються від прогнозованих сум (п. 7 МСА 520);

31) запит до управлінського персоналу щодо вивчення ідентифікованого викривлення та можливості існування інших викривлень, якщо аудитор дійшов висновку, що аудиторська вибірка не надає достатніх підстав для висновків щодо генеральної сукупності, яка тестувалася (Д23 МСА 530);

32) запит до управлінського персоналу щодо змін в обставинах, які можуть призвести до необхідності нових або перегляду існуючих обліко-

вих оцінок, щоб забезпечити основу для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення в облікових оцінках (п. 8 «б», Д19 МСА 540);

33) запит на отримання письмових запевнень від управлінського персоналу, а також за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовного того, чи вважають вони обґрунтованими значні припущення, які використовувалися при здійсненні облікових оцінок (п. 22, Д126-127 МСА 540);

34) запит на отримання письмового запевнення, яке стосується будь-якого перерахунку, що був здійснений, для виправлення суттєвого викривлення у фінансовій звітності за попередній період, яке впливає на порівняльну інформацію (п. 9 МСА 710);

35) запити на отримання іншої інформації, включеної до річного звіту (п. 7 МСА 720);

36) запит щодо необхідності перегляду фінансової звітності або іншої інформації у разі, якщо під час розгляду іншої інформації аудитор ідентифікував суттєву невідповідність (п. 9 МСА 720).

На *завершальній стадії* аудитор повинен здійснити запит з метою отримати розуміння підстав управлінського персоналу не робити виправлення у випадку ідентифікації викривлення фінансової звітності (п. 9 МСА 450) та запити з метою отримання письмових запевнень, що управлінський персонал вважає вплив не виправлених викривлень, взятих окремо або сукупно, на фінансову звітність у цілому несуттєвим (п.14 МСА 450). Перелік таких статей повинен входити або додаватись до письмових пояснень (п. 14 МСА 450).

**3.4.** Відмова управлінського персоналу надати пояснення, які аудитор вважає потрібними, становить обмеження обсягу аудиту, й аудитор повинен висловити умовно-позитивну думку або відмовитись від висловлювання думки. За подібних обставин аудитор повинен узагальнити інформацію про пояснення управлінського персоналу та відмову від її подання, оцінити достовірність інших пояснень, наданих управлінським персоналом під час аудиту, і розглянути, чи може така відмова мати будь-який додатковий вплив на аудиторський висновок.

**Зразок листа-повідомлення аудиторської фірми**  
(Фірмовий бланк аудиторської фірми)

(Дата, №)

Лист-повідомлення аудиторської фірми управлінському персоналу ....  
(назва підприємства) інформації, отриманої в процесі виконання завдання з аудиту фінансової звітності (виконання завдання з аудиту спеціального призначення)

Цей лист-повідомлення аудиторської фірми управлінському персоналу .... (назва підприємства) інформації, отриманої в процесі виконання завдання з аудиту фінансової звітності (виконання завдання з аудиту спеціального призначення), був оформлений у зв'язку з виконанням аудиторською фірмою аудиту фінансової звітності .... (назва підприємства) за 20\_\_ рік за період з 1 січня 20\_\_ року по 31 грудня 20\_\_ року на підставі договору №\_\_ від «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Згідно з п. 22 міжнародного стандарту 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» ми повинні повідомити тих, хто має найвищі повноваження про питання, що стосуються недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які привертають увагу аудитора під час аудиту. Ми не вважаємо, що викладений нижче випадок не є важливим, тому вважаємо за доцільне повідомити про нього.

При вибірковій перевірці касових документів були встановлені факти продажу продукції, яка не є продукцією власного виробництва, з оплатою у вигляді готівкових коштів на суму 200000 грн. Згідно статті 3 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють розрахункові операції в готівковій та/або безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг зобов'язані проводити розрахункові операції на повну суму покупки (надання послуг) через зареєстровані, опломбовані у встановленому порядку та переведені у фіскальний режим роботи реєстратори розрахункових операцій. Виключення становлять операції, які викладені у статті 9 даного Закону, зокрема, операції при здійсненні торгівлі продукцією власного виробництва та наданні послуг підприємствами.

У даному випадку відбулася реалізація товару, який не є продукцією власного виробництва. За дане порушення відповідно до статті 17 даного Закону передбачений штраф у п'ятикратному розмірі вартості проданих

товарів. Отже, підприємство має ризик застосування до нього штрафу в сумі 1000000 грн (200000 грн \* 5).

Ми повідомляємо, що виявлені факти згідно з пп. 25 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» будуть розглянуті при визначенні необхідності модифікації звіту незалежного аудитора.

П. І. Б. аудитора

(Печатка аудиторської фірми).

Даний лист-повідомлення був отриманий .... (назва підприємства).

Дата отримання «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

(П. І. Б. відповідальної особи, підпис відповідальної особи)

(Печатка підприємства).

**Зразок листа-запиту аудиторської фірми**  
(Фірмовий бланк аудиторської фірми)

(Дата, №)

Лист-запит аудиторської фірми на отримання від управлінського персоналу .... (назва підприємства) інформації, необхідної для виконання завдання з аудиту фінансової звітності (завдання з аудиту спеціального призначення) № \_\_\_\_ від «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Цей лист-запит на отримання від управлінського персоналу .... (назва підприємства) інформації, необхідної для виконання завдання з аудиту фінансової звітності (завдання з аудиту спеціального призначення), був оформлений у зв'язку з виконанням аудиторською фірмою аудиту фінансової звітності .... (назва підприємства) за 20\_\_ рік за період з 1 січня 20\_\_ року по 31 грудня 20\_\_ року на підставі договору № \_\_\_\_ від «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Відповідно до вимог міжнародного стандарту аудиту 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» усвідомлюємо, що плануючи і виконуючи аудиторські процедури, оцінюючи та надаючи висновок про результати аудиту, ми повинні враховувати, що невідповідність діяльності суб'єкта господарювання законам і нормативним актам може суттєво вплинути на фінансові звіти. З метою отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища просимо надати інформацію:

- про інші законодавчі та нормативні акти, які можуть мати суттєвий вплив на діяльність суб'єкта господарювання, політику і процедури суб'єкта господарювання стосовно дотримання вимог законодавчих та нормативних актів, а також прийнятних для ідентифікації, оцінки та обліку судових позовів;
- чи дотримується суб'єкт господарювання вимог законодавчих і нормативних актів для полегшення ідентифікації випадків недотримання вимог іншого законодавства, яке може мати суттєвий вплив на фінансову звітність.

Необхідність отримання такої інформації регламентується положеннями міжнародного стандарту аудиту 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» (п. 12, Д7, п.14).

Відповідь повинна завершуватися письмовим запевненням, що аудиту було надано інформацію про всі відомі випадки недотримання або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, вплив яких слід розглядати при складанні фінансової звітності (п.16 МСА 250).

Відповідь просимо надати у письмовій формі у вигляді листа-запевнення, зразок якого додається.

(П. І. Б. аудитора)

(Печатка аудиторської фірми).

Даний лист-запит отримано .... (назва підприємства).

Дата отримання «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_р.

(П. І. Б. відповідальної особи, підпис відповідальної особи)

(Печатка підприємства).

**Зразок листа-запевнення управлінського персоналу аудиторам  
аудиторської фірми**

(Фірмовий бланк підприємства)

(Аудиторіві)

(Дата, №)

Лист-запевнення управлінського персоналу .... (назва підприємства)  
аудиторам аудиторської фірми щодо інформації про подальші події,  
яка необхідна для виконання завдання з аудиту фінансової звітності  
(завдання з аудиту спеціального призначення)

Цей лист-запевнення надається у зв'язку з проведенням аудиторською  
фірмою аудиту фінансової звітності нашого підприємства за 20\_\_ рік,  
за період з 1 січня 20\_\_ року по 31 грудня 20\_\_ року на підставі договору  
№\_\_ від «\_\_»\_\_\_\_20\_\_ р. Лист-запевнення надається у відповідь  
на лист-запит аудиторської фірми №\_\_ від «\_\_»\_\_\_\_20\_\_ р.

Ми підтверджуємо наведене далі:

- ми не маємо інформації про події, які б надавали докази щодо умов, які мали місце на дату фінансової звітності та/або виникли після дати фінансової звітності, між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту;
- усі протоколи засідань за участю власників, управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що проводилися після дати фінансової звітності, були вам надані;
- усі події, які відбувалися після дати фінансової звітності і щодо яких застосована концептуальна основа фінансової звітності вимагає коригування або розкриття, були скориговані чи розкриті.

(П. І. Б. відповідальної особи, підпис відповідальної особи)

(Печатка підприємства).

Даний лист-повідомлення отримано аудиторською фірмою.

Дата отримання «\_\_»\_\_\_\_20\_\_р.

(П. І. Б. відповідальної особи, підпис відповідальної особи)

(Печатка аудиторської фірми).

**Зразок листа-документування усних пояснень управлінського персоналу аудиторам аудиторської фірми**  
(Фірмовий бланк аудиторської фірми)

(Дата, №)

Лист-документування пояснень та обговорень з управлінським персоналом .... (назва підприємства) інформації, яка необхідна для виконання завдання з аудиту фінансової звітності (завдання з аудиту спеціального призначення) №\_\_ від «\_\_» \_\_\_\_ 20\_\_ р.

Цей лист-документування пояснень управлінського персоналу .... (назва підприємства) був оформлений у зв'язку з проведенням аудиторською фірмою аудиту фінансової звітності .... (назва підприємства) за 20\_\_ рік за період з 1 січня 20\_\_ року по 31 грудня 20\_\_ року на підставі договору №\_\_ від «\_\_» \_\_\_\_ 20\_\_ р. Лист-документування пояснень управлінського персоналу .... (назва підприємства) оформлено у відповідь на лист-запит аудиторської фірми №\_\_ від «\_\_» \_\_\_\_ 20\_\_ р.

У процесі отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища відповідно до вимог МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» нами було виявлено, що на підприємстві немає реєстратора розрахункових операцій, а касир підприємства не ознайомлений з вимогами Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг». Виявлені обставини дають нам підстави підозрювати, що вимоги даного закону в частині обов'язковості продажу товарів через зареєстровані, опломбовані у встановленому порядку та переведені у фіскальний режим роботи реєстратори розрахункових операцій можуть не дотримуватися.

Дана проблема була доведена нами до відома управлінського персоналу.

Управлінський персонал .... (назва підприємства) в особі ... (П. І. Б., посада) поінформував нас, що їм невідомі, а також вони не вважають можливим існування будь-яких фактів невідповідності законам і нормативним актам, вплив яких слід ураховувати при підготовці фінансових звітів.

(П. І. Б. аудитора)

(Печатка аудиторської фірми).

Управлінський персонал .... (назва підприємства) в особі ... (П. І. Б., посада) підтверджує, що усне пояснення було належним чином зрозуміле та задокументоване аудитором аудиторської фірми.

(дата)

(П. І. Б. відповідальної особи, підпис відповідальної особи)

(Печатка підприємства).



## Додаток К

### Перелік внутрішніх положень (стандартів) стандартів з методики виконання аудиту (КЯ-7/М-А- )

| № стандарту  | Група стандартів                                                                                                                                                                               | Назва стандарту                                                                    |
|--------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|
|              | А. Внутрішні положення (стандарт), які регламентують методику проведення аудиту фінансової звітності та інших об'єктів, на які розповсюджується дія Міжнародних стандартів аудиту (КЯ-7/М-А- ) |                                                                                    |
|              | 1. Внутрішні положення (стандарт), які регламентують методику проведення аудиту фінансової звітності (КЯ-7/М-А.1- )                                                                            |                                                                                    |
| КЯ-7/М-А.1.1 |                                                                                                                                                                                                | Загальні правила аудиту фінансової звітності                                       |
| КЯ-7/М-А.1.2 |                                                                                                                                                                                                | Методика аудиту консолідованої фінансової звітності                                |
| КЯ-7/М-А.1.3 |                                                                                                                                                                                                | Методика аудиту фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва               |
|              | 2. Внутрішні положення (стандарт), які регламентують методику проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності у випадках, передбачених законодавством (КЯ-7/М-А.2- )                      |                                                                                    |
| КЯ-7/М-А.2.1 |                                                                                                                                                                                                | Методика аудиту відкритих акціонерних товариств та підприємств-емітентів облігацій |
| КЯ-7/М-А.2.2 |                                                                                                                                                                                                | Методика аудиту банківських установ                                                |
| КЯ-7/М-А.2.3 |                                                                                                                                                                                                | Методика аудиту професійних учасників ринку цінних паперів                         |
| КЯ-7/М-А.2.4 |                                                                                                                                                                                                | Порядок проведення аудиту інших фінансових установ                                 |

| <b>№ стандарту</b> | <b>Група стандартів</b>                                                                                                                      | <b>Назва стандарту</b>                                                                                                                                                                                                          |
|--------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| КЯ-7/М-А.2.5       |                                                                                                                                              | Методика аудиту фінансового стану засновників комерційних банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств, холдингових компаній, інвестиційних фондів, довірчих товариств та інших фінансових посередників |
| КЯ-7/М-А.2.6       |                                                                                                                                              | Методика аудиту у випадку порушення питання про визнання неплатоспроможним або банкрутом                                                                                                                                        |
|                    | 3. Внутрішні положення (стандарти), які регламентують методику проведення аудиту компонентів фінансових звітів (КЯ-7/М-А.3.)                 |                                                                                                                                                                                                                                 |
| КЯ-7/М-А.3.1       |                                                                                                                                              | Методика аудиту балансу підприємства                                                                                                                                                                                            |
| КЯ-7/М-А.3.2       |                                                                                                                                              | Методика аудиту звіту про фінансові результати                                                                                                                                                                                  |
| КЯ-7/М-А.3.3       |                                                                                                                                              | Методика аудиту звіту про рух грошових коштів                                                                                                                                                                                   |
| КЯ-7/М-А.3.4       |                                                                                                                                              | Методика аудиту звіту про власний капітал                                                                                                                                                                                       |
| КЯ-7/М-А.3.5       |                                                                                                                                              | Методика аудиту приміток до фінансової звітності                                                                                                                                                                                |
|                    | 4. Внутрішні положення (стандарти), які регламентують методику проведення аудиту конкретних рахунків, статей фінансових звітів (КЯ-7/М-А.4.) |                                                                                                                                                                                                                                 |
| КЯ-7/М-А.4.1       |                                                                                                                                              | Методика аудиту основних засобів та інших необоротних матеріальних активів                                                                                                                                                      |
| КЯ-7/М-А.4.2       |                                                                                                                                              | Методика аудиту нематеріальних активів                                                                                                                                                                                          |
| КЯ-7/М-А.4.3       |                                                                                                                                              | Методика аудиту довгострокових біологічних активів                                                                                                                                                                              |
| КЯ-7/М-А.4.4       |                                                                                                                                              | Методика аудиту капітальних вкладень (витрат на будівництво, витрат по будівельним контрактам)                                                                                                                                  |
| КЯ-7/М-А.4.5       |                                                                                                                                              | Методика аудиту довгострокових та поточних фінансових інвестицій                                                                                                                                                                |

| № стандарту   | Група стандартів | Назва стандарту                                                                                                             |
|---------------|------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| КЯ-7/М-А.4.6  |                  | Методика аудиту відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань                                      |
| КЯ-7/М-А.4.7  |                  | Методика аудиту виробничих запасів                                                                                          |
| КЯ-7/М-А.4.8  |                  | Методика аудиту готової продукції                                                                                           |
| КЯ-7/М-А.4.9  |                  | Методика аудиту товарів                                                                                                     |
| КЯ-7/М-А.4.10 |                  | Методика аудиту поточних біологічних активів                                                                                |
| КЯ-7/М-А.4.11 |                  | Методика аудиту поточної та довгострокової дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги та за отриманими авансами |
| КЯ-7/М-А.4.12 |                  | Методика аудиту дебіторської заборгованості та поточних зобов'язань із внутрішніх розрахунків                               |
| КЯ-7/М-А.4.13 |                  | Методика аудиту іншої поточної дебіторської заборгованості                                                                  |
| КЯ-7/М-А.4.14 |                  | Методика аудиту операцій з готівкою                                                                                         |
| КЯ-7/М-А.4.15 |                  | Методика аудиту операцій з безготівковими грошовими коштами                                                                 |
|               |                  | Методика аудиту з підзвітними особами                                                                                       |
| КЯ-7/М-А.4.16 |                  | Методика аудиту витрат майбутніх періодів                                                                                   |
| КЯ-7/М-А.4.17 |                  | Методика аудиту власного капіталу                                                                                           |
| КЯ-7/М-А.4.18 |                  | Методика аудиту забезпечень наступних витрат і платежів                                                                     |
| КЯ-7/М-А.4.19 |                  | Методика аудиту довгострокових та короткострокових фінансових зобов'язань                                                   |
| КЯ-7/М-А.4.20 |                  | Методика аудиту кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги та за виданими авансами                             |
| КЯ-7/М-А.4.21 |                  | Методика аудиту розрахунків з оплати праці                                                                                  |
| КЯ-7/М-А.4.22 |                  | Методика аудиту розрахунків з учасниками                                                                                    |
| КЯ-7/М-А.4.23 |                  | Методика аудиту витрат діяльності підприємства                                                                              |

| № стандарту   | Група стандартів                                                                                                                                                         | Назва стандарту                                                                                                                                   |
|---------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| КЯ-7/М-А.4.24 |                                                                                                                                                                          | Методика аудиту доходів підприємства                                                                                                              |
|               | 5. Внутрішні положення (стандарт), які регламентують методику проведення аудиту розрахунків з бюджетом, з позабюджетних платежів та зі страхування (КЯ-7/М-А.5.)         |                                                                                                                                                   |
| КЯ-7/М-А.5.1  |                                                                                                                                                                          | Методика аудиту розрахунків з бюджетом та по соціальному страхуванню                                                                              |
| КЯ-7/М-А.5.2  |                                                                                                                                                                          | Методика аудиту розрахунків з бюджетом по ПДВ                                                                                                     |
| КЯ-7/М-А.5.3  |                                                                                                                                                                          | Методика аудиту розрахунків з бюджетом по податку на прибуток                                                                                     |
| КЯ-7/М-А.5.4  |                                                                                                                                                                          | Методика аудиту розрахунків з бюджетом по податку з доходів фізичних осіб                                                                         |
| КЯ-7/М-А.5.5  |                                                                                                                                                                          | Методика аудиту зборів на державне пенсійне та соціальне страхування                                                                              |
| КЯ-7/М-А.5.6  |                                                                                                                                                                          | Методика аудиту розрахунків з бюджетом на підприємствах — суб'єктах малого підприємництва                                                         |
|               | 6. Внутрішні положення (стандарт), які регламентують методику проведення аудиту фінансової звітності підприємств різних галузей економіки та промисловості (КЯ-7/М-А.6.) |                                                                                                                                                   |
| КЯ-7/М-А.6.1  |                                                                                                                                                                          | Методика аудиту фінансової звітності сільськогосподарських підприємств                                                                            |
| КЯ-7/М-А.6.2  |                                                                                                                                                                          | Методика аудиту фінансової звітності транспортних підприємств                                                                                     |
| КЯ-7/М-А.6.3  |                                                                                                                                                                          | Методика аудиту фінансової звітності підприємств оптової та роздрібної торгівлі                                                                   |
| КЯ-7/М-А.6.4  |                                                                                                                                                                          | Методика аудиту фінансової звітності підприємств, які здійснюють операції з іноземною валютою та операції в сфері зовнішньоекономічної діяльності |

| № стандарту   | Група стандартів                                                                                                                                                                                                                                           | Назва стандарту                                                                                                                                               |
|---------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|               | О. Внутрішні положення (стандарти), які регламентують методику проведення огляду фінансової звітності, що регламентується Міжнародними стандартами завдань з огляду (КЯ-7/М-О._)                                                                           |                                                                                                                                                               |
| КЯ-7/М-О.1    |                                                                                                                                                                                                                                                            | Методика проведення огляду фінансової звітності, що регламентується Міжнародними стандартами завдань з огляду                                                 |
|               | ЗНІВ. Внутрішні положення (стандарти), які регламентують методику виконання завдань з надання впевненості, інші, ніж аудит чи огляд фінансової звітності, на які розповсюджується дія Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості (КЯ-7/М-ЗНІВ._) |                                                                                                                                                               |
| КЯ-7/М-ЗНІВ.1 |                                                                                                                                                                                                                                                            | Методика виконання завдання з надання впевненості з оцінки (перевірки) ефективності (відповідності) системами внутрішнього контролю (аудиту)                  |
| КЯ-7/М-ЗНІВ.2 |                                                                                                                                                                                                                                                            | Методика виконання завдання з надання впевненості з оцінки (перевірки) ефективності (відповідності) виробничих потужностей                                    |
| КЯ-7/М-ЗНІВ.3 |                                                                                                                                                                                                                                                            | Методика виконання завдання з надання впевненості з оцінки (перевірки) ефективності (відповідності) функціонування системи управління                         |
| КЯ-7/М-ЗНІВ.4 |                                                                                                                                                                                                                                                            | Методика виконання завдання з надання впевненості з оцінки (перевірки) ефективності (відповідності) системи морального стимулювання та оплати праці персоналу |
| КЯ-7/М-ЗНІВ.5 |                                                                                                                                                                                                                                                            | Методика виконання завдання з надання впевненості з оцінки (перевірки) ефективності (відповідності) систем управління персоналом                              |

| № стандарту    | Група стандартів | Назва стандарту                                                                                                                                                         |
|----------------|------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| КЯ-7/М-ЗНІВ.6  |                  | Методика виконання завдання з надання впевненості з оцінки (перевірки) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій)                                   |
| КЯ-7/М-ЗНІВ.7  |                  | Методика виконання завдання з надання впевненості з оцінки (перевірки) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств                                 |
| КЯ-7/М-ЗНІВ.8  |                  | Методика виконання завдання з надання впевненості з оцінки (перевірки) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління                                    |
| КЯ-7/М-ЗНІВ.9  |                  | Методика виконання завдання з надання впевненості з оцінки відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства                                                  |
| КЯ-7/М-ЗНІВ.10 |                  | Методика виконання завдання з надання впевненості з оцінки (перевірки) відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства      |
| КЯ-7/М-ЗНІВ.11 |                  | Методика виконання завдання з надання впевненості з оцінки (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку                                                       |
| КЯ-7/М-ЗНІВ.12 |                  | Методика виконання завдання з надання впевненості з оцінки (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності |
| КЯ-7/М-ЗНІВ.13 |                  | Методика виконання завдання з надання впевненості з оцінки фінансового стану підприємства                                                                               |
| КЯ-7/М-ЗНІВ.14 |                  | Методика виконання завдання з надання впевненості з перевірки прогностичної інформації                                                                                  |

| <b>№ стандарту</b> | <b>Група стандартів</b>                                                                                                                                                    | <b>Назва стандарту</b>                                                                                                                               |
|--------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| КЯ-7/М-ЗНВ.15      |                                                                                                                                                                            | Методика виконання завдання з надання впевненості з оцінки відповідності (доцільності, ефективності) руху грошових коштів встановленим вимогам       |
| КЯ-7/М-ЗНВ.16      |                                                                                                                                                                            | Методика виконання завдання з надання впевненості з оцінки обґрунтованості (доцільності, відповідності, ефективності) витрат діяльності підприємства |
|                    | СП. Внутрішні положення (стандарти), які регламентують методику виконання супутніх послуг, на які розповсюджується дія Міжнародних стандартів супутніх послуг (КЯ-7/М-СП.) |                                                                                                                                                      |
| КЯ-7/М-СП.1        |                                                                                                                                                                            | Методика виконання завдання зі здійснення погоджених процедур стосовно фінансової інформації                                                         |
| КЯ-7/М-СП.2        |                                                                                                                                                                            | Методика виконання завдання з підготовки фінансової звітності                                                                                        |
| КЯ-7/М-СП.3        |                                                                                                                                                                            | Методика виконання завдання з підготовки податкової звітності                                                                                        |
| КЯ-7/М-СП.4        |                                                                                                                                                                            | Методика виконання завдання з підготовки статистичної звітності                                                                                      |
|                    |                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                      |
|                    | <b>ІІІ. Внутрішні положення (стандарти), які регламентують правила та порядок виконання інших послуг (КЯ-7/М-ІІІ.)</b>                                                     |                                                                                                                                                      |
| КЯ-7/М-ІІІ.1       |                                                                                                                                                                            | Порядок надання послуг з ведення бухгалтерського обліку                                                                                              |
| КЯ-7/М-ІІІ.2       |                                                                                                                                                                            | Порядок надання послуг з відновлення бухгалтерського обліку                                                                                          |
| КЯ-7/М-ІІІ.3       |                                                                                                                                                                            | Порядок надання консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності                                                                 |

| № стандарту | Група стандартів | Назва стандарту                                                                                                                                                                                                                             |
|-------------|------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| КЯ-7/М-П.4  |                  | Порядок надання консультацій з питань внутрішнього контролю                                                                                                                                                                                 |
| КЯ-7/М-П.5  |                  | Порядок надання консультацій з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності                                                                                                                  |
| КЯ-7/М-П.6  |                  | Порядок надання консультацій з питань застосування інформаційних технологій                                                                                                                                                                 |
| КЯ-7/М-П.7  |                  | Порядок надання консультацій з правового забезпечення прийняття управлінських рішень та ведення фінансово-господарської діяльності                                                                                                          |
| КЯ-7/М-П.8  |                  | Порядок надання консультацій з організаційного забезпечення управління                                                                                                                                                                      |
| КЯ-7/М-П.9  |                  | Порядок надання консультацій з інформаційного забезпечення управління                                                                                                                                                                       |
| КЯ-7/М-П.10 |                  | Порядок надання консультацій з управління грошовими потоками та інвестиційної політики                                                                                                                                                      |
| КЯ-7/М-П.11 |                  | Порядок розробки для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності (статуту, накази, внутрішні норми та правила, посадові інструкції, документи системи стимулювання персоналу тощо) |
| КЯ-7/М-П.12 |                  | Порядок та умови представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді                                                                                                      |
| КЯ-7/М-П.13 |                  | Порядок проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів                                                                                                           |



## Додаток Л

### Посилання на національні законодавчі та нормативні документи в Міжнародних стандартах аудиту<sup>1</sup>, Кодексі етики<sup>2</sup> та інших міжнародних документах<sup>3</sup>

| Відмінна ознака                                      | Пояснення                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту</i> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Можливість встановлення додаткових вимог щодо аудиту | Дуже важливо постійно забезпечувати високу якість усіх обов'язкових аудиторських перевірок, яких вимагає законодавство Співтовариства. Через це всі обов'язкові аудиторські перевірки мають виконуватися на основі міжнародних стандартів аудиту. Для досягнення максимального рівня гармонізації державам-членам необхідно дозволити встановлювати додаткові національні процедури або вимоги щодо аудиту лише тоді, коли необхідність цього випливає зі специфічних національних юридичних вимог, що стосуються обсягу обов'язкового аудиту річної чи консолідованої звітності, якщо такі вимоги не були охоплені впровадженими міжнародними стандартами аудиту. Держави-члени можуть зберігати такі додаткові процедури аудиту доти, доки процедури чи вимоги щодо аудиту не будуть охоплені ухваленими пізніше міжнародними стандартами аудиту. Будь-яке додавання чи вилучення, що здійснюється державами-членами, має підвищувати рівень достовірності річної звітності компаній та йти на користь суспільству. Це означає, що держави-члени, наприклад, можуть вимагати надання додаткового аудиторського звіту наглядовій раді або встановлювати інші вимоги до звітності та аудиту на основі національних правил корпоративного управління. (п.13 Передмови). Але в статті 26 «Аудиторські стандарти» встановлені часові обмеження щодо запровадження додаткових вимог до обов'язкового аудиту річної та консолідованої звітності – до 29 червня 2010 року. |

<sup>1</sup> 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.: Видавництво «Фенікс», 2011. – 846 с.

<sup>2</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – 124 с.

<sup>3</sup> 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/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844); Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

| Відмінна ознака                                                                                                                                                        | Пояснення                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Передмова до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг</i>                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Взаємозв'язок міжнародних стандартів та національних документів, які регулюють аудит або інші завдання з надання впевненості                                           | Стандарти Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості регулюють виконання завдань з аудиту, надання впевненості та супутніх послуг, які здійснюються у відповідності до Міжнародних стандартів. Вони не мають переважної сили над національними нормативними документами, які регулюють аудит історичної фінансової звітності або завдання з надання впевненості в іншій інформації, які необхідно здійснювати згідно з національними стандартами. Якщо національні нормативні документи відрізняються чи суперечать міжнародним стандартам в певному питанні, завдання, яке здійснюється у відповідності до національних нормативних документів буде вважатися таким, що не відповідає Стандартам Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. Професійний бухгалтер не повинен демонструвати, що його робота відповідає міжнародним стандартам з завдань, якщо він неповністю виконав вимоги всіх тих стандартів, що мають відношення до конкретного завдання (п.3). |
| <i>МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості та супутні послуги»</i> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Ротація партнерів із завдання                                                                                                                                          | У Кодексі МФБ визнається, що загроза тісних стосунків набуває особливого значення в контексті аудиту фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання. Тому вимагається запровадження посиленого контролю для всіх завдань з аудиту фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання, які б вимагали ротації партнера із завдання після визначеного періоду часу у відповідності до Кодексу МФБ та національних вимог, що є жорсткішими. Для таких завдань з аудиту Комітет МФБ вимагає ротації партнера із завдання через визначений період, що зазвичай не перевищує сім років. Національними вимогами може встановлюватися і менший період ротації (Д14).                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Часові обмеження щодо завершення формування остаточних файлів для конкретних типів завдань                                                                             | Законодавчими або нормативними актами можуть встановлюватися часові обмеження щодо завершення формування остаточних файлів для конкретних типів завдань (Д54).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

| <b>Відмінна ознака</b>                                                                                               | <b>Пояснення</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Період зберігання документації із завдання                                                                           | Період зберігання документації із завдання може залежати (серед іншого) від конкретного періоду зберігання документації з конкретних типів завдань, встановленого законодавчими чи нормативними актами, або загальноприйнятими періодами зберігання в конкретній юрисдикції за відсутності законодавчих чи нормативних вимог (Д60).                                                                                                                       |
| Необхідність збереження конфіденційності інформації, наведеної в документації із завдання                            | Відповідними етичними вимогами встановлюється обов'язок фірми весь час зберігати конфіденційність інформації, наведеної в документації із завдання, крім випадку, якщо існує законодавчо встановлений чи професійний обов'язок її розкриття. Додаткові обов'язки збереження конфіденційності персоналом фірми щодо клієнта, особливо якщо це стосується даних приватного характеру, можуть накладатись конкретними законами чи нормативними актами (Д56). |
| Вимоги щодо зберігання оригіналу сканованої документації на паперових носіях                                         | Для фірми можуть існувати вимоги, встановлені законом, нормативними актами, чи інші причини для зберігання оригіналу сканованої документації на паперових носіях (Д59).                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Право власності на документації із завдання                                                                          | Якщо в законодавчих чи нормативних актах не зазначено інше, документація із завдання є власністю фірми (Д63).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <i>МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту»</i> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Відповідальність за повідомлення іншої інформації                                                                    | Аудитор також може нести певну відповідальність за повідомлення іншої інформації та надання звітів користувачам, управлінському персоналу, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, або сторонами поза межами суб'єкта господарювання стосовно питань, які виникають унаслідок аудиту. Її можуть установлювати МСА чи застосований законодавчий або нормативний акт (п. 9).                                                                           |
| Можливість проведення аудиту відповідно як до МСА, так і до стандартів аудиту конкретної юрисдикції або країни       | Аудитор може також проводити аудит відповідно як до МСА, так і до стандартів аудиту конкретної юрисдикції або країни. У таких випадках, крім відповідності кожному МСА, які є доречними для аудиту, аудитор може бути потрібним виконати додаткові аудиторські процедури для відповідності доречним стандартам цієї юрисдикції чи країни (Д56).                                                                                                           |

| Відмінна ознака                                                                                                     | Пояснення                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Можливість існування вимог, що залежать від законодавчого або нормативного акта                                     | У доречному МСА можуть бути вимоги, які залежать від умов. У деяких випадках вимога може бути висловлена як така, що залежить від застосовного законодавчого або нормативного акта. Наприклад, може вимагатися, щоб аудитор відмовився від завдання з аудиту, якщо відмова можлива згідно із застосовним законодавчим або нормативним актом, або може вимагатися, щоб аудитор виконав певні процедури, якщо це не забороняється законодавчим або нормативним актом. Залежно від юрисдикції дозвіл чи заборона за законодавчим або нормативним актом може бути явною чи неявною (Д73).                                                                                   |
| <i>МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»</i>                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Можливість існування національних вимог щодо системи контролю якості, які принаймні є такими же суворими            | Цей МСА ґрунтується на припущенні, що на діяльність фірми поширюються вимоги МСКЯ 1 або національні вимоги, які принаймні є такими же суворими (п. 2).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| <i>МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»</i>                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Можливість існування обмеженого завдання з аудиту за вимогами законодавчого або нормативного акта                   | Якщо управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, встановлюють такі обмеження обсягу роботи аудитора в умовах запропонованого завдання з аудиту, які, як вважає аудитор, призведуть до відмови аудитора від думки щодо фінансової звітності, аудитор не повинен приймати таке обмежене завдання як завдання з аудиту, якщо цього не вимагає законодавчий або нормативний акт (п. 7). Наприклад, якщо управлінський персонал не визнає свою відповідальність або не погоджується надати письмові запевнення, аудитору недоцільно приймати завдання з аудиту, якщо законодавчий або нормативний акт не вимагає, щоб аудитор прийняв його (Д14). |
| Можливість прийняття запропонованого завдання аудиту, якщо відсутні передумови для його проведення                  | Якщо відсутні передумови для проведення аудиту, аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом. Коли цього не вимагає законодавчий або нормативний акт, аудитор не повинен приймати запропоноване завдання з аудиту (п. 8).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Можливість скорочення змісту листа-зобов'язання шляхом посилання на вимоги законодавчого або нормативного документу | В деяких країнах мета й обсяг аудиту, а також відповідальність управлінського персоналу і аудитора може встановлюватися законодавчим актом досить докладно. За таких обставин аудитор може включити в лист-зобов'язання лише посилання на той факт, що застосовується відповідний законодавчий чи нормативний акт, а також, що управлінський персонал визнає та розуміє свою відповідальність (п. 11, Д22).                                                                                                                                                                                                                                                             |

| Відмінна ознака                                                                                                                         | Пояснення                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Можливість використання в листі-зобов'язанні формулювань законодавчого або нормативного акту                                            | Для опису відповідальності, яка передбачена законодавчим або нормативним актом, яка, за судженням аудитора, є фактично еквівалентною відповідальності управлінського персоналу, яка передбачена МСА 210, аудитор може використовувати формулювання такого законодавчого або нормативного акта для опису її в письмовій угоді (п. 12).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <i>МСА 230 «Аудиторська документація»</i>                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Можливість існування додаткових вимог до аудиторської документації                                                                      | Законодавчий або нормативний акт може встановлювати додаткові вимоги до документації (п. 1).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| <i>МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»</i>                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Необхідність подавати звіт про шахрайство особам, які призначили його на аудит або регуляторним органам, у випадку виявлення шахрайства | Якщо через викривлення внаслідок шахрайства або підозрюваного шахрайства аудитор виявляє виняткові обставини, які ставлять під сумнів його спроможність продовжувати виконання аудиту, він повинен визначити професійну та юридичну відповідальність, застосовну за цих обставин, включаючи, чи існує вимога, щоб аудитор надавав звіт особі або особам, які призначали його на аудит, або, в деяких випадках, регуляторним органами (п. 38 «а»). Аудитор несе професійну і юридичну відповідальність за таких обставин, і ця відповідальність може варіюватися в різних країнах. У деяких країнах аудитор, наприклад, має право або від нього вимагається зробити заяву чи подати звіт особі або особам, які призначили на аудит або, в деяких випадках, регуляторним органам (Д56). |
| Можливість відмови від завдання у випадку виявлення шахрайства                                                                          | Якщо через викривлення внаслідок шахрайства або підозрюваного шахрайства аудитор виявляє виняткові обставини, які ставлять під сумнів його спроможність продовжувати виконання аудиту, він повинен розглянути, чи є прийнятною відмова від завдання, якщо відмова можлива згідно із застосовними законодавчими або нормативними актами (п. 38 «б»).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Необхідність повідомлення третім особам про відмову від завдання                                                                        | Якщо аудитор відмовляється від завдання у випадку виявлення шахрайства, він визначає, чи існує професійна або юридична вимога надавати звіт особі або особам, які призначили його на аудит, або, в деяких випадках, регуляторним органам про відмову від завдання та причини такої відмови (п. 38 «в»).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |

| Відмінна ознака                                                                                         | Пояснення                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Необхідність повідомлення інформації регуляторним і правоохоронним органам                              | Якщо аудитор ідентифікував або підозрює шахрайство, він повинен визначити, чи несе він відповідальність за надання звіту про випадок або підозру шахрайства стороні поза межами суб'єкта господарювання. Хоча професійний обов'язок аудитора зберігати конфіденційність інформації клієнта може виключати можливість надання такого звіту, за деяких обставин його юридична відповідальність може мати переважну силу порівняно з обов'язком зберігати конфіденційність інформації (п. 43). Наприклад, в деяких країнах аудитор фінансової установи має встановлений законом обов'язок надавати звіт про випадок шахрайства органам нагляду, а в інших країнах – надавати звіт про викривлення органам влади, якщо управлінський персонал або ті, кого наділені найвищими повноваженнями, не вживають заходів щодо усунення недоліків (Д65).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <i>МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»</i>              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Необхідність повідомлення (надання звіту) про ідентифіковане чи підозрюване недотримання вимог сторонам | Якщо аудитор ідентифікував або підозрює недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, він повинен визначити, чи несе він відповідальність за надання звіту про ідентифіковане чи підозрюване недотримання вимог сторонам поза межами суб'єкта господарювання (п. 28). Професійний обов'язок аудитора зберігати конфіденційність інформації клієнта може виключати звітність про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог законодавчих та регуляторних актів стороні поза межами суб'єкта господарювання. Проте юридична відповідальність аудитора може варіюватися залежно від юрисдикції, і за певних обставин статутне право, закон або суд можуть скасувати обов'язок зберігати конфіденційність. У деяких юрисдикціях аудитор фінансової установи має законодавчо встановлений обов'язок надавати звіт органам нагляду про випадок або підозрюваний випадок недотримання вимог законодавчих та нормативних актів. У деяких юрисдикціях аудитор також зобов'язаний надавати звіт про викривлення органам влади у тих випадках, коли управлінський персонал і, якщо це прийнятно, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають виправних заходів (Д19). |

| Відмінна ознака                                                                                                                                                                   | Пояснення                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Необхідність зазначення у звіті як частину аудиту фінансової звітності результати перевірки дотримання суб'єктом господарювання певних положень законодавчих та нормативних актів | Відповідно до конкретних обов'язкових вимог може вимагатися, щоб аудитор зазначав у своєму звіті як частину аудиту фінансової звітності, чи дотримується суб'єкт господарювання певних положень законодавчих та нормативних актів. За таких обставин у МСА 700 (п. 38) чи МСА 800 (п. 11) розглядається, як цей аспект відповідальності за аудит відображається в аудиторському звіті. Крім того, у разі, якщо існують конкретні обов'язкові вимоги до звітності, може бути потрібним включати в план аудиту відповідні тести дотримання вимог цих положень законодавчих та нормативних актів (Д5).                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <i>МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями»</i>                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Можливість розширення переліку питань, про які слід здійснювати повідомлення                                                                                                      | Від аудитора за законодавчим чи нормативним актом або за угодою із суб'єктом господарювання чи додатковими вимогами, застосовними до завдання, наприклад, за стандартами національної професійної бухгалтерської організації, може вимагатись повідомлення інформації про додаткові питання, які не потрібні за цим чи іншими МСА (п. 3, Д10).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Можливість існування обмежень щодо повідомлення певної інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями                                                                     | Законодавчий або нормативний акт може обмежувати повідомлення інформації про певні питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, законодавчі або нормативні акти можуть прямо забороняти повідомлення інформації або іншу дію, що може перешкоджати розслідуванню відповідним органом влади фактичної або підозрюваної протизаконної дії (п. 7).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Необхідність повідомлення певної інформації третім особам                                                                                                                         | У деяких юрисдикціях законодавчий чи нормативний акт може вимагати, щоб аудитор: <ul style="list-style-type: none"> <li>- інформував регуляторний або правоохоронний орган про певні питання, які повідомлялись тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, у деяких країнах аудитор зобов'язаний повідомляти органи влади про викривлення, якщо управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають виправних заходів;</li> <li>- подавав копії певних звітів, складених для тих, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідним регуляторним чи фінансовим органам або іншим органам, наприклад, центральним органам влади у випадку деяких суб'єктів господарювання державного сектору;</li> <li>- робив загальнодоступними звіти, складені для тих, кого наділено найвищими повноваженнями (Д35).</li> </ul> |

| Відмінна ознака                                                                                                                                                                                                                                                     | Пояснення                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»</i>                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Необхідність повідомлення про один або кілька конкретних типів недоліків внутрішнього контролю, які аудитор ідентифікував під час аудиту, іншим доречним сторонам (таким як регуляторні органи)                                                                     | У деяких юрисдикціях законодавчі або нормативні акти можуть установлювати вимоги (зокрема, для аудитів зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання), щоб аудитор повідомляв інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, або іншим доречним сторонам (таким як регуляторні органи) про один або кілька конкретних типів недоліків внутрішнього контролю, які аудитор ідентифікував під час аудиту. Якщо законодавчий або нормативний акт установлює конкретні терміни та визначення для таких типів недоліків і вимагає, щоб аудитор вживав такі терміни і визначення з метою повідомлення інформації, аудитор їх вживає, повідомляючи інформацію відповідно до законодавчої або нормативної вимоги (Д9).<br>Законодавчий або нормативний акт може вимагати, щоб аудитор або управлінський персонал надавав копію письмового повідомлення інформації аудитором про значні недоліки належним регуляторним органам. Якщо це так, письмове повідомлення інформації аудитором може ідентифікувати такі регуляторні органи (Д30). |
| <i>МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»</i>                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Наявність обмеження щодо інформування управлінського персоналу або інших осіб суб'єкта господарювання щодо деяких викривлень                                                                                                                                        | Законодавчі або нормативні акти можуть обмежувати інформування управлінського персоналу або інших осіб суб'єкта господарювання щодо деяких викривлень. Наприклад, законодавчими або нормативними актами може прямо заборонятись інформування або інші дії, якщо вони можуть зашкодити розслідуванню відповідних органів влади дійсного або підозрюваного порушення закону (Д8).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <i>МСА 560 «Подальші події»</i>                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Відсутність однаковості в юридичних правах та обов'язках аудитора у випадку якщо після оприлюднення фінансової звітності аудитор стає відомим певний факт, а управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вжили необхідних заходів для | Якщо після оприлюднення фінансової звітності аудитор стає відомим факт, який, якби він був йому відомий на дату аудиторського звіту, міг призвести до зміни аудитором звіту, аудитор повинен вжити заходів щодо зміни управлінським персоналом фінансової звітності та надати новий аудиторський звіт (пп. 14-16). Якщо аудитор вважає, що управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вжили необхідних заходів для застереження від довіри до аудиторського звіту щодо фінансової звітності, оприлюдненої суб'єктом господарювання раніше, незважаючи на попереднє                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |



| Відмінна ознака                                                                                                                                                                                                  | Пояснення                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| застереження від довіри до аудиторського звіту щодо фінансової звітності, оприлюдненої суб'єктом господарювання раніше, незважаючи на попереднє повідомлення аудитора                                            | повідомлення аудитора про те, що він вживатиме необхідних заходів для застереження від такої довіри, спосіб дій аудитора залежить від його юридичних прав та обов'язків (Д18).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <i>МСА 580 «Письмові запевнення»</i>                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Наявність вимог, щоб управлінський персонал робив письмову публічну заяву про свою відповідальність                                                                                                              | Письмові запевнення зазвичай включаються до листа-запевнення, адресованого аудитору. Проте у деяких юрисдикціях законодавчий або нормативний акт можуть вимагати, щоб управлінський персонал зробив письмову публічну заяву про його відповідальність, яка є запевненням для користувачів фінансової звітності або відповідних органів влади (п. 15, Д19).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <i>МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора»</i>                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Необхідність посилання в аудиторському звіті на роботу експерта                                                                                                                                                  | Аудитор не повинен посилатися на роботу експерта аудитора в аудиторському звіті, що містить модифіковану думку, якщо це не вимагається законом або нормативним актом. Якщо таке посилання вимагається законом або нормативним актом (наприклад, для цілей прозорості в державному секторі), аудитор повинен зазначити в аудиторському звіті, що це посилання не зменшує відповідальності аудитора за аудиторську думку (п. 14).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| <i>МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»</i>                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Порядок висвітлення в аудиторському звіті відповідальності за надання звітів з інших питань, яка є додатковою по відношенню до відповідальності аудитора в рамках МСА за надання звіту щодо фінансової звітності | Якщо аудитор описує іншу відповідальність в аудиторському звіті щодо фінансової звітності, яка є додатковою по відношенню до визначеної МСА відповідальності аудитора за надання звіту щодо фінансової звітності, то така інша відповідальність звіту аудитора щодо звітності повинна розглядатися в окремому розділі аудиторського звіту, що має підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів» або «Звіт про інші правові та регуляторні вимоги», або в інший спосіб згідно зі змістом розділу, який повинен подаватися після «Звіту щодо фінансової звітності» (пп. 38-39). У деяких юрисдикціях на аудитора може бути покладена відповідальність за надання звітів з інших питань, яка є додатковою по відношенню до відповідальності аудитора в рамках МСА за надання звіту щодо фінансової звітності. |

| Відмінна ознака                                                                                                                                                         | Пояснення                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                         | <p>Наприклад, від аудитора може вимагатися надати звіт щодо окремих питань, якщо вони привернули його увагу в ході аудиту фінансової звітності, або виконати конкретні додаткові процедури чи висловити думку з конкретних питань, таких як адекватність облікових книг та записів. Стандарти аудиту в конкретній юрисдикції часто містять рекомендації, які стосуються додаткової відповідальності аудитора щодо звітності в такій юрисдикції (Д34). У деяких випадках відповідні законодавчі або нормативні акти можуть вимагати від аудитора або дозволяти йому повідомляти про зазначену іншу відповідальність в аудиторському звіті щодо фінансової звітності. В інших випадках від аудитора може вимагатися або дозволятися повідомляти про неї в окремому звіті (Д35). Зазначена інша відповідальність щодо звітності розглядається в окремому розділі аудиторського звіту для того, щоб чітко розмежувати їх та відповідальність аудитора згідно з МСА за надання звіту щодо фінансової звітності. Там, де доречно, цей розділ може містити описання змісту іншої відповідальності аудитора щодо звітності в окремому параграфі (або параграфах) під окремим підзаголовком (або підзаголовками) (Д36).</p> |
| <p>Порядок висвітлення в аудиторському звіті відповідальності за висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю у зв'язку з аудитом фінансової звітності</p> | <p>За обставин, якщо відповідальністю аудитора є також висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю у зв'язку з аудитом фінансової звітності, це речення може бути подане в таких редакціях: «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам» або «Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання суб'єктом господарювання фінансової звітності, що надає достовірну і справедливую інформацію, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам» (Додаток, приклад 1, вивіска 5).</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| <p>Підпис аудитора</p>                                                                                                                                                  | <p>Аудитор підписує аудиторський звіт іменем аудиторської фірми, власними іменем або і тим, і іншим іменем залежно від конкретної юрисдикції. Крім підпису аудитора, в окремих юрисдикціях від аудитора може вимагатися зазначити в аудиторському звіті свою професійну спеціалізацію або той факт, що аудитор чи аудиторська фірма (там, де доречно) були визнані відповідним органом ліцензування у цій юрисдикції (Д37).</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |

| Відмінна ознака                                                                                                                                                                                                        | Пояснення                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Наявність необхідного процесу затвердження фінансової звітності                                                                                                                                                        | У деяких юрисдикціях закон або нормативний акт визначає осіб чи органи (наприклад, директорів), які несуть відповідальність за формулювання висновку про те, що було складено всі звіти, які входять до складу фінансової звітності, включаючи пов'язані примітки, і визначають необхідний процес їх затвердження. У таких випадках аудитор повинен отримати докази такого затвердження до дати аудиторського звіту щодо фінансової звітності. Проте в юрисдикціях законом або нормативним актом процес затвердження не передбачений. У деяких випадках закон або нормативний акт визначає момент у процесі складання та подання фінансової звітності, в якому очікується завершення аудиту (Д40). |
| Можливість посилання в аудиторському звіті на міжнародні стандарти аудиту, якщо він підготовлений із використанням структури звіту або формулювань, що вимагаються законом або нормативним актом конкретної юрисдикції | У разі, якщо аудитор готує свій звіт із використанням структури звіту або формулювань, що вимагаються законом або нормативним актом конкретної юрисдикції, аудиторський звіт повинен містити посилання на Міжнародні стандарти аудиту лише у разі, якщо він включає, як мінімум, кожен із передбачених елементів (п. 43, Д42).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Можливість посилання в аудиторському звіті на міжнародні стандарти аудиту, якщо аудит проводився відповідно до стандартів аудиту конкретної юрисдикції, але при цьому аудитор додатково дотримувався МСА               | Якщо від аудитора вимагалось проведення аудиту відповідно до стандартів аудиту конкретної юрисдикції (національних стандартів аудиту), але при цьому він додатково дотримувався МСА, в аудиторському звіті можна робити посилання на МСА поряд з національними стандартами аудиту при дотриманні певних обставин (п. 44, Д43-Д44). У разі, якщо в аудиторському звіті робиться посилання як на національні стандарти аудиту, так і на Міжнародні стандарти аудиту, в аудиторському звіті повинна зазначатись юрисдикція походження національних стандартів аудиту (п. 45).                                                                                                                         |
| <i>МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора»</i>                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Можливість відмови від аудиту, якщо аудитор не має змоги отримати достатні і прийнятні аудиторські докази                                                                                                              | Якщо аудитор не має змоги отримати достатні і прийнятні аудиторські докази і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути і суттєвим, і всеохоплюючим одночасно, внаслідок чого висловлення умовно-позитивної думки буде недостатнім для інформування про серйозність ситуації, то він відмовляється від аудиту, якщо це можливо та прийнятно в рамках застосовного законодавства чи нормативного акта (п. 13 «б»).                                                                                                                                                                                                                  |

| Відмінна ознака                                                                                                                                                                                                   | Пояснення                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                   | Це може статися тоді, коли аудитор отримав завдання провести аудит фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору. Це може також статися у юрисдикціях, в яких аудитор отримав завдання провести аудит за певний визначений період або коли аудитор призначений на певний визначений період і йому заборонено відмовлятися від завдання до моменту завершення аудиту такої фінансової звітності або до завершення такого періоду відповідно (Д14).                                                                                                                            |
| Необхідність повідомлення третіх осіб при відмові від аудиту                                                                                                                                                      | У разі, якщо аудитор доходить висновку, що відмова від аудиту є необхідною у зв'язку з обмеженням обсягу, в нього може виникати професійне, правове або регуляторне зобов'язання повідомити про це питання, що стосується відмови від завдання, регуляторні органи чи власників суб'єкта господарювання (Д15).                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| <i>МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»</i>                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Необхідність конкретизації питання стосовно відповідальності аудитора                                                                                                                                             | Законодавство чи загальноприйнята практика у тій чи іншій юрисдикції можуть вимагати або дозволяти аудиторі конкретизувати питання, які більш докладно пояснюють його відповідальність у рамках аудиту фінансової звітності або складання аудиторського звіту щодо неї (Д6).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| <i>МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»</i>                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Можливість відмови від завдання, якщо необхідний перегляд іншої інформації, але управлінський персонал відмовляється виконати такий перегляд                                                                      | Якщо необхідний перегляд іншої інформації, але управлінський персонал відмовляється виконати такий перегляд аудитор може відмовитися від виконання завдання, якщо відмова можлива відповідно до застосовного закону або нормативного акта (п. 10 «в»). У державному секторі відмова від завдання або ненадання аудиторського звіту не може бути предметом вибору. В таких випадках аудитор може надати звіт відповідному державному органу, детально виклавши в ньому інформацію про невідповідності (Д7).                                                                                      |
| <i>МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності»</i>                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Наявність вимог щодо прийняття завдання у випадку якщо застосовані критерії не є прийнятними або аудитор не в змозі отримати згоди управлінського персоналу на те, що він визнає та розуміє свою відповідальність | Якщо аудитор вирішує, що застосовані критерії не є прийнятними або якщо він не в змозі отримати згоди управлінського персоналу на те, що він визнає та розуміє свою відповідальність, аудитор не приймає завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності, виключаючи випадки, коли це є вимогою законодавства (хоча в цьому випадку завдання, яке виконується згідно з таким законодавством, не буде відповідати МСА і, відповідно, думка аудитора щодо узагальненої фінансової звітності не буде включати вказівку на те, що таке завдання було виконано згідно з МСА) (п. 7). |

| Відмінна ознака                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Пояснення                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Наявність вимог щодо прийняття завдання, якщо аудитор приходить до висновку, що користувачі узагальненої фінансової звітності можуть неправильно зрозуміти думку аудитора щодо узагальненої фінансової звітності, а пояснення, надані в аудиторському звіті не зможуть зменшити межу можливого нерозуміння</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | <p>Якщо аудитор приходить до висновку, що користувачі узагальненої фінансової звітності можуть неправильно зрозуміти думку аудитора щодо узагальненої фінансової звітності, а пояснення, надані в аудиторському звіті не зможуть зменшити межу можливого нерозуміння, він не приймає завдання за винятком випадків, коли цього потребує законодавство (хоча в цьому випадку завдання, яке виконується згідно з таким законодавством, не буде відповідати МСА і, відповідно, думка аудитора щодо узагальненої фінансової звітності не буде включати вказівку на те, що таке завдання було виконано згідно з МСА) (п. 11).</p> |
| <p>Необхідність інформування третіх осіб у випадках, коли управлінський персонал виконує дії, які можуть ввести користувачів в оману стосовно обов'язків та результатів роботи аудитора (наприклад, управлінський персонал вказує на те, що аудитор звітував щодо узагальненої фінансової звітності, але не включає до складу документа відповідний аудиторський звіт, або аудитор отримав завдання з надання звіту щодо фінансової звітності, але дізнається про те, що суб'єкт господарювання планує зробити повідомлення стосовно узагальненої фінансової звітності, а також про те, що узагальнена фінансова звітність була складена на основі фінансової звітності, перевіреної аудитором)</p> | <p>Інші відповідні дії, на які може наважитися аудитор, якщо управлінський персонал не вживатиме запропонованих заходів, можуть включати інформування визначених користувачів та інших обізнаних третіх осіб про необґрунтоване посилання на аудитора. Напрямок дій аудитора залежить від його юридичних прав і зобов'язань (пп. 25-26, Д20).</p>                                                                                                                                                                                                                                                                            |

| Відмінна ознака                                                                                                                                                                          | Пояснення                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Кодекс етики професійних бухгалтерів</i>                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Можливість застосування інших законів або нормативних актів                                                                                                                              | Організації-члену МФБ або фірмі не дозволяється застосовувати менш жорсткі стандарти, ніж зазначені в Кодексі. Однак, якщо закон або нормативний акт забороняє організації-члену або фірмі дотримуватись деяких розділів Кодексу, вони повинні дотримуватись інших розділів Кодексу. У деяких юрисдикціях можуть існувати вимоги та керівні положення, що відрізняються від Кодексу. У таких юрисдикціях професійні бухгалтери повинні знати про ці відмінності та дотримуватись більш жорстких вимог і керівних положень, якщо це не заборонено законом або нормативним актом.                                                              |
| Значення терміну «публічний трибунал або суд» з метою визначення суттєвості загрози захисту при наданні послуг з питань оподаткування у вигляді виконання ролі адвоката клієнта з аудиту | Якщо послуги з питань оподаткування передбачають виконання ролі адвоката клієнта з аудиту в публічному трибуналі чи суді при урегулюванні питання з оподаткування, і суми, про які йдеться, є суттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок, загроза захисту не зможе усунути загрозу або зменшити її до прийнятного рівня. Тому фірма не повинна виконувати такого роду послуги для клієнта з аудиту. Значення терміну «публічний трибунал або суд» визначається відповідно до того, як відбувається слухання у конкретній юрисдикції (п. 290.193).                                                              |
| Коло обов'язків секретарів компанії та їх вплив на незалежність                                                                                                                          | Якщо партнер чи працівник фірми працює секретарем компанії у клієнта з аудиту, то загрози власної оцінки та захисту, що виникають, як правило, є настільки значними, що жодний застережний захід не зможе зменшити їх до прийнятного рівня. Якщо така практика дозволяється місцевим законодавством, професійними правилами чи практикою, та за умови прийняття усіх відповідних рішень управлінським персоналом, обов'язки та функції секретаря слід обмежити обов'язками повсякденного та адміністративного характеру, наприклад, складання протоколів та ведення обов'язкових звітів (п. 290.148).                                        |
| Можливість застосування альтернативних застережних заходів при неможливості виконання ротації провідних партнерів                                                                        | Якщо у фірмі лише кілька осіб, які мають необхідні знання і досвід для того, щоб бути провідним партнером з аудиту при проведенні аудиту суб'єкта господарювання, що становить суспільний інтерес, то ротація провідних партнерів з аудиту може не бути здійсненим застережним заходом. Якщо за таких обставин незалежний регулювальний орган у відповідній юрисдикції, згідно зі своїми нормативними актами, зробив виняток з обов'язкового правила ротації партнерів, за умови, що незалежний регулювальний орган визначив альтернативні застережні заходи, які застосовані, такі як регулярний зовнішній огляд незалежності (п. 290.155). |

## Додаток М

### Вимоги щодо дотримання незалежності в Кодексі етики професійних бухгалтерів<sup>1</sup>

| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Випадки, коли необхідною є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози                                                                 | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози                                          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><i>Фінансові інтереси (п. 290.102-290.117)</i></p> <p>Член групи з проведення аудиту або його найближчий родич або фірма мають прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес в компанії клієнта з аудиту (290.104-290.105), в тому числі при отриманні його у вигляді спадку, подарунку чи внаслідок злиття (290.116)</p> | <p>Ніхто за наведених далі у переліку не повинен мати прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес в компанії клієнта: член групи з проведення аудиту, найближчий родич такого члена, або фірма. Такого фінансового інтересу слід негайно позбутися або позбутися достатньої частини опосередкованого фінансового інтересу так, щоб інтерес, що залишається, більше не був суттєвим. Єдиними застережними заходами, доступними для усунення загрози чи зменшення її до прийнятної рівня будуть:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— ліквідація прямого фінансового інтересу до того, як особа стане членом групи з аудиту;</li> </ul> | <p>Програма пенсійного забезпечення фірми має прямий або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у компанії клієнта з аудиту (290.107)</p> | <p>Зазначено, що необхідно «застосувати застережні заходи для усунення цієї загрози або зменшення її до прийнятної рівня».</p> |

<sup>1</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. — 124 с.

| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози                                                                                                                                                                                                 | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Випадки, коли необхідно є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>– ліквідація значної частки опосередкованого фінансового інтересу так, щоб інтерес, який залишається, більше не був суттєвим, до того, як особа стане членом групи з виконання завдання;</li> <li>– усунення від завдання з надання впевненості члена групи з надання впевненості.</li> </ul> |                                                                               |                                                                                       |
| Член групи з проведення аудиту чи його найближчий родич або фірма має прямий або суттєвий фінансовий інтерес в суб'єкті господарювання, який володіє контрольним пакетом акцій в компанії клієнта, а клієнт є суттєвим для такого суб'єкта господарювання (290.106) | Ніхто за наведених далі у переліку не повинен мати прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес в компанії клієнта: член групи з проведення аудиту, найближчий родич такого члена, або фірма.                                                                                                           |                                                                               |                                                                                       |



| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики                                                             | Випадки, коли необхідно є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Якщо інші партнери в офісі, у якому працює партнер із завдання у зв'язку з даним завданням з аудиту, або їхні найближчі родичі (за винятком тих, якими такий фінансовий інтерес отриманий унаслідок службових прав такого найближчого родича, наприклад, завдяки пенсійним планам або планам видачі опціонів на акції (290.111)) мають прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у компанії такого клієнта з аудиту (290.108) | Такі партнери чи їхні найближчі родичі не повинні утримувати такі інтереси у компанії цього клієнта з аудиту. | Найближчий родич партнера, що знаходиться в тому ж офісі, у якому працює партнер із завдання у зв'язку з даним завданням з аудиту, прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у компанії такого клієнта з аудиту отримав унаслідок своїх службових прав, наприклад, завдяки пенсійним планам або планам видачі опціонів на акції (290.111) | Зазначено, що необхідно «застосувати застережні заходи для усунення цієї загрози або зменшення її до прийнятної рівня». Якщо найближчий родич має або отримує право позбутися такого фінансового інтересу чи, у випадку опціону на акції, право реалізувати цей опціон, цього фінансового інтересу слід позбутися або ліквідувати у якомога коротші строки. |

| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики                                                               | Випадки, коли необхідною є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Інші партнери та управлінські працівники, які надають послуги, що не є наданням впевненості, для клієнта з аудиту (за винятком тих, участь яких є явно незначною) чи їхні найближчі родичі (за винятком тих, якими такий фінансовий інтерес отриманий унаслідок службових прав такого найближчого родича, наприклад, завдяки пенсійним планам або планам видачі опціонів на акції (290.111)) утримують прями́й фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у компанії такого клієнта з аудиту (290.110) | Такі працівники чи їхні найближчі родичі не повинні утримувати такі інтереси у компанії цього клієнта з аудиту. | Найближчий родич партнера чи управлінського працівника, які надають послуги, що не є наданням впевненості, для клієнта з аудиту (за винятком тих, участь яких є явно незначною), прями́й фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у компанії такого клієнта з аудиту отримав унаслідок своїх службових прав, наприклад, завдяки пенсійним планам або планам видачі опціонів на акції (290.111) | Зазначено, що необхідно «застосувати застережні заходи для усунення цієї загрози або зменшення її до прийнятної рівня». Якщо найближчий родич має або отримує право позбутися такого фінансового інтересу чи, у випадку опціону на акції, право реалізувати цей опціон, цього фінансового інтересу слід позбутися або ліквідувати у якомога коротші строки. |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози                                                                                                                                                                                                                                                      | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики                                                                                                                                                                                                                      | Випадки, коли необхідною є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози                                                                                                                                                                                                                | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози                                                                                                                                                                                       |
| Фірма або член групи з проведення аудиту має фінансовий інтерес у певному суб'єкті господарювання, а клієнт з аудиту також має фінансовий інтерес у цьому суб'єкті господарювання, і такий інтерес є суттєвим для будь-якої сторони і клієнт з аудиту може здійснювати значний вплив на суб'єкт господарювання (290.112) | Фірма не повинна мати такий інтерес, а будь-яка особа, що має такий інтерес, перш ніж стати членом групи з проведення аудиту, повинна або позбутися такого інтересу, або позбутися значної частини інтересу так, щоб інтерес, який залишається більше не був суттєвим. | Член групи з проведення аудиту чи його найближчий родич або фірма має фінансовий інтерес у певному суб'єкті господарювання і відомо, що директор, посадова особа чи власник контрольного пакету акцій клієнта з аудиту також має фінансовий інтерес у цьому суб'єкті господарювання (290.113) | Приклади застережних заходів:<br>– відсторонення члена групи з проведення аудиту, який має фінансовий інтерес, від участі у завданні з аудиту;<br>– залучення професійного бухгалтера для проведення огляду роботи цього члена групи з проведення аудиту.                   |
| Прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у компанії клієнта з аудиту, як довірена особа мають такі особи:<br>– фірма, член групи з проведення аудиту чи його найближчий родич;<br>– партнер в офісі, у якому працює партнер із завдання з аудиту, та його найближчі родичі;             | Ліквідація інтересу.                                                                                                                                                                                                                                                   | Будь-які інші відомі фінансові інтереси у компанії клієнта з аудиту, що їх мають інші особи, зокрема, партнери і професійні працівники фірми або їхні найближчі родичі, особи, які мають тісні особисті стосунки з членом групи з проведення аудиту (290.115)                                 | Приклади застережних заходів:<br>– відкликання члена групи з проведення аудиту, який має такі особисті стосунки, зі складу групи з проведення аудиту;<br>– відсторонення члена групи з проведення аудиту від прийняття будь-яких значних рішень стосовно завдання з аудиту. |

| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики | Випадки, коли необхідно є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози                    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>– інші партнери та управлінські працівники, які надають клієнтові з аудиту послуги, що не є наданням впевненості, окрім тих, чия участь є мінімальною, та їхні найближчі родичі.</p> <p>Інтерес відповідає таким ознакам:</p> <p>– довірена особа, або найближчий родич довіреної особи, або фірма є повними власниками трасту;</p> <p>– інтерес, який має траст в компанії клієнта з аудиту, є суттєвим для трасту;</p> <p>– траст може здійснювати значний вплив на клієнта з аудиту;</p> <p>– довірена особа, найближчий родич довіреної особи чи фірма мають значний вплив на будь-які інвестиційні рішення, пов'язані з фінансовим інтересом у компанії клієнта з аудиту (290.114).</p> |                                                   |                                                                               | <p>– залучення професійного бухгалтера для проведення огляду роботи члена групи з проведення аудиту.</p> |

| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози                                                                                                                                                                                                                                                               | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики                                                                   | Випадки, коли необхідно є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози                                                                                                                                                                                       | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози                                                                                                 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Позики і гарантії (пп. 290.118-290.123)</i><br>Позики або гарантії за по-зикою від клієнта з аудиту, який є банком чи подібною установою, надані члену групи з проведення аудиту або його найближчому родичеві чи фірмі не за звичайними умовами кредитування (290.118)                                                        | Ні член групи з проведення аудиту, ні його найближчий родич, ні фірма не повинні приймати таку позичку чи гарантію. | Клієнт з аудиту, який є банком чи подібною установою, надає позичку фірмі за звичайними умовами кредитування, і вона є суттєвою для клієнта з аудиту чи фірми, яка отримує таку позичку (290.119)                                                                   | Прикладом застережних заходів є залучення професійного бухгалтеря з мережевої фірми, який не брав участь ні у проведенні аудиту, ні в отриманні позички, для огляду виконаної роботи. |
| Фірма або член групи з проведення аудиту чи його найближчий родич отримує позичку або гарантію за позичкою від клієнта з аудиту, який не є банком чи подібною установою, і така позика чи гарантія не є несуттєвою як для фірми, члена групи з проведення аудиту чи його найближчого родича, так і для клієнта з аудиту (290.121) | Зазначено лише, що «жодний застережний захід не зменшить загрозу до прийняттого рівня».                             | Фірма, член групи з проведення аудиту чи його найближчий родич має депозит або брокерський рахунок, відкритий у клієнта з аудиту, який є банком, брокером чи подібною установою, а сам депозит або рахунок утримуються не на звичайних комерційних умовах (290.123) | Зазначено лише, що в цьому випадку виникає загроза для незалежності.                                                                                                                  |

| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози                                                                                                                                                                                                                   | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики                                                                                                                                                     | Випадки, коли необхідно є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози                                                                                                                             | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози                                                                          |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Фірма або член групи з проведення аудиту чи його найближчий родич надає позицію або гарантію за позицією клієнтові з аудиту і така позиція чи гарантія не є несуттєвою як для фірми, члена групи з проведення аудиту чи його найближчого родича, так і для клієнта з аудиту (290.122) | Зазначено лише, що «жодний застережний захід не зменшить загрозу до прийняттого рівня»                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                |
| <i>Ділові відносини (пт. 290.124-290.126)</i>                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                |
| Ділові відносини між фірмою, членом групи з проведення аудиту чи його близьким родичем та клієнтом з аудиту з його управлінським персоналом виникли внаслідок комерційних стосунків, які є значними, або суттєвого фінансового інтересу (290.124).                                    | Такі ділові стосунки не слід встановлювати, або їх необхідно скоротити до незалежного рівня чи припинити. Члена групи з проведення аудиту слід відсторонити від участі у виконанні завдання з аудиту. | Придбання товарів та послуг у клієнта з аудиту фірмою або членом групи з проведення аудиту чи його найближчим родичем здійснюється не у звичайному ході бізнесу та не між незалежними сторонами (290.126) | Застережні заходи можуть охоплювати:<br>– скасування операцій чи зменшення її обсягу;<br>– відсторонення цієї особи від участі у завданні з проведення аудиту. |

| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики  | Випадки, коли необхідною є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози                                                                                                                                                                               | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози                                                                                                                                                                                       |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Сімейні та особисті стосунки (м. 290.127-290.133)<br>Найближчий родич члена групи з проведення аудиту є директором або посадовою особою клієнта з аудиту чи працівником, спроможним істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновки, або був спроможний робити це протягом періоду, що його охоплює завдання або фінансові звіти (290.128) | Відкликання такої особи з групи проведення аудиту. | Найближчий родич члена групи з проведення аудиту є працівником клієнта з аудиту, спроможним істотно впливати на фінансовий стан клієнта, фінансові показники або грошові потоки (290.129)                                                                    | Застережними заходами можуть бути:<br>– відкликання цієї особи з групи з проведення аудиту;<br>– створення такої структури обов'язків у групі з проведення аудиту, за якою даний аудитор не був би залученим до питань, за які несе відповідальність його найближчий родич. |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                    | Ближчий родич члена групи з проведення аудиту є директором або посадовою особою клієнта з аудиту чи працівником, спроможним істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновки (290.130) | Застережними заходами можуть бути:<br>– відкликання цієї особи з групи з проведення аудиту;<br>– створення такої структури обов'язків у групі з проведення аудиту, за якою даний аудитор не був би залученим до питань, за які несе відповідальність його близький родич.   |

| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики | Випадки, коли необхідно є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози                                                                                                                                                                                                                                                         | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози                                                                                                                                                                                                          |
|---------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                     |                                                   | Член групи з аудиту має тісні стосунки з особою, яка не є найближчим чи близьким родичем, але яка є директором або посадовою особою клієнта з аудиту чи працівником, спроможним істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок (290.131)                      | Застережними заходами можуть бути:<br>– відключення цієї особи з групи з проведення аудиту;<br>– створення такої структури обов'язків у групі з проведення аудиту, за якою даний аудитор не був би залученим до питань, за які несе відповідальність особа, з якою аудитор має тісні стосунки. |
|                                                                     |                                                   | Між партнером або працівником фірми, який не є членом групи з проведення аудиту, та директором або посадовою особою клієнта з аудиту чи працівником, який може істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок, існують особисті чи сімейні стосунки (290.132) | Застережні заходи можуть включати:<br>– створення такої структури обов'язків партнера чи працівника фірми, яка би зменшила будь-який потенційний вплив на завдання з аудиту;<br>– залучення аудитора для здійснення огляду відповідної виконаної роботи з аудиту.                              |



| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики                                              | Випадки, коли необхідно є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози                                                                                                                                                                                                                                                                   | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><i>Працевлаштування у клієнтів з надання впевненості (пп. 290.134-290.141)</i></p> <p>Колишній член групи з проведення аудиту або партнер фірми поступив на роботу в компанію клієнта з аудиту на посаду директора або працівника, який може істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складає висновок, і відносини між фірмою та цією особою лишаються значними (окрім випадків, коли ця особа не має права на будь-які вигоди чи платежі від фірми, окрім тих, що здійснені за фіксованими попередньо визначеними умовами, а також будь-якої суми, яку фірма винна цій особі і яка не є суттєвою для фірми, та ця особа не продовжує брати участь або не складається враження, що вона бере участь у бізнесі фірми або у її професійній діяльності) (290.135)</p> | <p>Зазначено лише, що «жодний застережний захід не зменшить загрозу до прийняттого рівня».</p> | <p>Колишній член групи з проведення аудиту або партнер фірми поступив на роботу в компанію клієнта з аудиту на посаду директора або працівника, який може істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складає висновок, і між фірмою та цією особою немає значного зв'язку (290.136)</p> | <p>Застережні заходи можуть включати:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– змину плану проведення аудиту;</li> <li>– призначення до групи з проведення аудиту осіб, які мають достатній досвід стосунків з особою, яка поступила на роботу до клієнта з аудиту;</li> <li>– залучення професійного бухгалтеря для здійснення огляду роботи колишнього члена групи з проведення аудиту.</li> </ul> |

|                                                                     |                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                       |
|---------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики | Випадки, коли необхідною є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози                                                                                                                                                                                                                              | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози                                                                                                                 |
|                                                                     |                                                   | Колишній партнер фірми раніше постулював на роботу в суб'єкт господарювання на посаду директора або працівника, який може істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складає висновок, а згодом цей суб'єкт став клієнтом фірми з аудиту (290.137). | Зазначено, що необхідно «застосувати застережні заходи для усунення цієї загрози або зменшення її до прийнятної рівня».                                                                               |
|                                                                     |                                                   | Член групи з проведення аудиту бере участь у завданні з аудиту, знаючи, що він збирається або може влаштуватися на роботу у клієнта з аудиту через деякий час у майбутньому (290.138).                                                                                                                      | Застережні заходи можуть включати:<br>– відкликання такої особи з групи з проведення аудиту;<br>– огляд будь-яких валих суджень, складених цєю особою за час перебування в групі з проведення аудиту. |

| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики | Випадки, коли необхідною є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози |
|---------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                     |                                                   | Провідний партнер вступає на роботу до клієнта з аудиту, який є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес, як директор чи посадова особа клієнта з аудиту або як працівник, спротивлюється впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок (окрім випадків, коли після того, як партнер припинив бути провідним партнером з аудиту, суб'єкт господарювання, що становить суспільний інтерес, випустив підтверджені аудитором фінансові звіти, що охоплюють період не менше дванадцяти місяців, і партнер не був членом групи з проведення аудиту цих фінансових звітів) (290.139) | Зазначено, що незалежність буде поставлена під загрозу.                               |

| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики | Випадки, коли необхідною є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози |
|---------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                     |                                                   | <p>Внаслідок об'єднання бізнесу колишній провідний партнер з аудиту чи особа, яка була колишнім старшим чи керівним партнером, обіймає посаду директора чи посадової особи клієнта з аудиту або працівника, спроможного істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок, та не дотримуються наступні умови:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– ця посада не враховувалась при об'єднанні бізнесу;</li> <li>– будь-які вигоди чи платежі, що мають бути виплачені колишньому партнерові фірмою, повністю погашені, окрім тих, що здійснюються згідно з фіксованими попередньо визначеними угодами, і будь-яка сума, яку фірма винна цьому партнерові, є несуттєвою для фірми;</li> <li>– колишній партнер не продовжує брати участь або не складається врання, що він бере участь у бізнесі фірми або у її професійній діяльності;</li> <li>– посада, яку обіймає колишній партнер у компанії клієнта з аудиту, обговорюється з найвищим управлінським персоналом (290.141)</li> </ul> | <p>Зазначено, що виникає загроза для незалежності.</p>                                |

| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики     | Випадки, коли необхідно є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><i>Тимчасове призначення працівників на посади у клієнтів з аудиту</i> (п. 290.142)</p> <p>Тимчасове призначення працівників фірми на посади у клієнтів з аудиту не на короткий період часу і за умови, що працівники фірми:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– задіяні у наданні послуг, що не є наданням впевненості, які не дозволені Розділом 290;</li> <li>– перебиратимуть на себе відповідальності управлінського персоналу (290.142)</li> </ul> | <p>Зазначено, що таку допомогу надавати не можна.</p> | <p>Тимчасове призначення працівників фірми на посади у клієнтів з аудиту на короткий період часу і за умови, що працівники фірми:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– не задіяні у наданні послуг, що не є наданням впевненості, які не дозволені Розділом 290;</li> <li>– не перебиратимуть на себе відповідальності управлінського персоналу (290.142)</li> </ul> | <p>Застережні заходи мають включати:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– проведення додаткового огляду роботи, виконаної «позиціями» працівниками;</li> <li>– звільнення «позиційних» працівників від аудиторської відповідальності за будь-які функції або діяльність, виконану цими працівниками у період їхнього тимчасового призначення на посади клієнта з аудиту;</li> <li>– не включення «позиційних» працівників до складу групи з проведення аудиту.</li> </ul> |

| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози                | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики                                                                                                                                                                                                                                                                            | Випадки, коли необхідно є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози                                                                                                                                                                                                                                                                       | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози                                    |
|------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Нещодавня робота у клієнтів з аудиту (п. 290.143-290.145)                          | Протягом періоду, що його охоплює аудиторський висновок, член групи з проведення аудиту працював директором або посадовою особою у клієнта з аудиту, або був працівником спроторним істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта з аудиту або фінансових звітів, стосовно яких фірма складала висновок (290.144) | Зазначено, що «жодний застережний захід не зменшить загрозу до прийнятного рівня» і таких осіб не слід призначати до групи з проведення аудиту.                                                                                                                                                                                                     | Прикладом застережного заходу є проведення огляду роботи, виконаної цією особою як членом групи з проведення аудиту.     |
| Робота директором або посадовою особою клієнта з аудиту (п. 290.146-290.149)       | Партнер або працівник фірми працює директором або посадовою особою клієнта з аудиту (290.146)                                                                                                                                                                                                                                | Зазначено, що «жодний застережний захід не зменшить загрозу до прийнятного рівня» і тому жодний партнер чи працівник фірми не повинен працювати директором або працівником клієнта з аудиту.                                                                                                                                                        | Зазначено, що необхідно «застосувати застережні заходи для усунення цієї загрози або зменшення її до прийнятного рівня». |
| Партнер чи працівник фірми працює секретарем компанії у клієнта з аудиту (290.148) | Зазначено, що «жодний застережний захід не зменшить загрозу до прийнятного рівня».                                                                                                                                                                                                                                           | Якщо така практика дозволяється місцевим законодавством, професійними правилами чи практикою, та за умови прийняття усіх відповідних рішень управлінським персоналом, обов'язки та функції секретаря слід обмежити обов'язками пов'язаного та адміністративного характеру, наприклад, складання протоколів та ведення обов'язкових звітів (290.148) |                                                                                                                          |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози</b></p>                                                                                                                                                                                                  | <p><b>Застережний захід, запропонований в Кодексі етики</b></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | <p><b>Випадки, коли необхідною є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози</b></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | <p><b>Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози</b></p>                                                                                                                                                                                                                 |
| <p>Тривалі стосунки вищого персоналу з клієнтом (пп. 290.150-290.155)</p> <p>Тривалі призначення однієї особи в якості керівного партнера з аудиту при проведенні аудиту суб'єкта господарювання, що становить суспільний інтерес (за виключення рідкісних випадків) (290.151)</p> | <p>Особа не може бути керівним партнером з аудиту протягом більше ніж семи років, а після цього часу особа протягом двох років не повинна:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– бути членом групи із завдання або провідним партнером з аудиту цього клієнта;</li> <li>– здійснювати контроль якості відповідного завдання;</li> <li>– надавати консультації групі із завдання або цього клієнта стосовно спеціалізованих технічних або галузевих питань, операцій або подій;</li> <li>– іншим чином впливати на результати завдання.</li> </ul> | <p>Призначення у рідкісних випадках (через неперелічені події) неможливо провести ротацію, що вимагається, як, наприклад, через хворобу партнера із завдання, якого мали призначити провідного партнера з аудиту членом групи з проведення аудиту протягом терміну до одного додаткового року після того, як він призначався в якості керівного партнера з аудиту при проведенні аудиту суб'єкта господарювання, що становить суспільний інтерес, протягом семи років (290.152)</p> | <p>Зазначено, що таке може дозволятися, якщо «загрозу для незалежності можна буде усунути або зменшити до прийнятної рівня завдяки застосуванню застережних заходів».</p>                                                                                                                                           |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | <p>Довгий зв'язок інших партнерів з клієнтом з аудиту, який є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес (290.153)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | <p>Прикладом застережних заходів є:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– виключення партнера з групи з проведення аудиту шляхом ротації або припинення в інший спосіб зв'язку партнера з клієнтом з аудиту;</li> <li>– проведення регулярних незалежних внутрішніх і зовнішніх оглядів завдання.</li> </ul> |

| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики | Випадки, коли необхідно є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози                                                                                        | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози                                                                                                                                                                                         |
|---------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Гонорари (пп. 290.222-290.227)</i>                               |                                                   | Загальний гонорар, що сплачується клієнтом з аудиту, становить велику частину загальних гонорарів фірми, яка складає аудиторський висновок (290.220)                 | Застережні заходи можуть включати:<br>– зменшення залежності від клієнта;<br>– зовнішні огляди контролю якості;<br>– консультивання з третьою стороною, наприклад, з професійним регулювальним органом чи з іншим професійним бухгалтером стосовно основних суджень з аудиту. |
|                                                                     |                                                   | Гонорари, що виплачуються клієнтом з аудиту, становлять велику частку доходів від клієнтів окремого партнера чи значну частку доходів окремого офісу фірми (290.221) | Застережні заходи можуть включати:<br>– зменшення залежності від цього клієнта з аудиту;<br>– залучення додаткового професійного бухгалтера для огляду виконаної роботи або надання необхідних консультацій;                                                                  |



| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики | Випадки, коли необхідно є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|---------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                     |                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | – регулярне проведення незалежних внутрішніх або зовнішніх оглядів якості виконання завдання.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|                                                                     |                                                   | Клієнт з аудиту є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес, і протягом двох років поспіль загальна сума гонорарів від цього клієнта та зв'язаних з ним суб'єктів господарювання становить більш ніж 15% від загальної суми гонорарів, отриманих фірмою, що складає аудиторський висновок стосовно фінансових звітів клієнта (290.222), а також продовжує перевищувати 15% щороку (290.222). | Фірма розкриває особам, які відповідають за управління клієнтом з аудиту, той факт, що загальна величина таких гонорарів становить більш ніж 15% від загальної суми гонорарів, отриманих фірмою, та обговорює, які із застережних заходів будуть вжиті для зменшення загрози до прийняттого рівня. Застережні заходи можуть включати таке:<br>– «огляд до надання висновку», який передбачає, що перед наданням аудиторського висновку стосовно фінансових звітів за другий рік аудитор, який не є членом фірми, що складає висновок |

|                                                                                   |                                                                 |                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози</b></p> | <p><b>Застережний захід, запропонований в Кодексі етики</b></p> | <p><b>Випадки, коли необхідною є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози</b></p> | <p><b>Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози</b></p> <p>стосовно фінансових звітів, здійснює огляд контролю якості виконання такого завдання або професійний регулювальний орган здійснює огляд такого завдання, який є еквівалентом оглядові контролю якості завдання; – «огляд після надання висновку», який передбачає, що після того, як аудиторський висновок стосовно фінансових звітів за другий рік випущений і перед наданням аудиторського висновку стосовно фінансових звітів за третій рік, аудитор, який не є членом фірми, що складає висновок стосовно фінансових звітів, або професійний регулювальний орган здійснює огляд аудиту за другий рік, який є еквівалентним оглядові контролю якості завдання.</p> |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|                                                                     |                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|---------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики | Випадки, коли необхідно є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|                                                                     |                                                   | Клієнт з аудиту є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес, і протягом двох років поспіль загальна сума гонорарів від цього клієнта та зв'язаних з ним суб'єктів господарювання значно перевищує 15% від загальної суми гонорарів, отриманих фірмою, що складає аудиторський висновок стосовно фінансових звітів клієнта (290.222), а також продовжує перевищувати 15% щороку (290.222). | Фірма розкриває особам, які відповідають за управління клієнтом з аудиту, той факт, що загальна величина таких гонорарів становить більш ніж 15% від загальної суми гонорарів, отриманих фірмою, та застосовує «огляд до надання висновку», який передбачає, що перед наданням аудиторського висновку стосовно фінансових звітів за другий рік аудитор, який не є членом фірми, що складає висновок стосовно фінансових звітів, здійснює огляд контролю якості виконання такого завдання або професійний регулювальний орган здійснює огляд такого завдання, який є еквівалентом оглядові контролю якості завдання. |

| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози                                                                          | Застережний захід, запропонований в Кодексі етики | Випадки, коли необхідно є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози                                                                                                                  | Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                              |                                                   | Гонорар до сплати клієнтом з аудиту залишається несплаченим протягом тривалого часу, особливо, якщо значна частина не сплачується до надання аудиторського висновку на наступний рік (290.223) | Прикладом застереження заходу є залучення додаткового аудитора, який не брав участі у завданні з аудиту, для надання консультацій чи для огляду виконаної роботи. Фірми також слід визначити, чи можна вважати прострочений гонорар як позику клієнту, та чи буде прийнятним для фірми, з огляду на суттєвість простроченого гонорару, знову працювати з цим клієнтом чи продовжувати завдання з аудиту. |
| Умовні гонорари, виставлені до сплати прямо або опосередковано, наприклад через посередника, фірмою у зв'язку з завданням з аудиту (290.225) | Фірмі не слід укладати такої угоди про гонорари.  |                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| <i>Політика винагороди та оцінки (пп. 290.228-290.229)</i>                                                                                   |                                                   |                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|                                                                                                                                              |                                                   | Оцінюють роботу члена групи з проведення аудиту або визначають його винагороду за продаж послуг, які не є послугами з надання впевненості такому клієнтові з аудиту (290.228)                  | Прикладами застережних заходів є:<br>– відкликання таких членів з групи проведення аудиту;                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |

|                                                                                                                                                |                                                                                                     |                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози</b>                                                                     | <b>Застережний захід, запропонований в Кодексі етики</b>                                            | <b>Випадки, коли необхідно є оцінка значущості або суттєвості конкретної загрози</b>                                                        | <b>Застережні заходи, запропоновані в Кодексі етики, при встановленні значущості загрози</b><br>– залучення професійного бухгалтера для огляду роботи члена групи з проведення аудиту.       |
| <i>Подарунки та знаки гостинності (п. 290.230)</i>                                                                                             |                                                                                                     |                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                              |
| Фірма або член групи з проведення аудиту приймає подарунки чи знаки гостинності, окрім випадків, коли їхня вартість є явно незначною (290.230) | Фірма чи член групи з проведення аудиту не повинні приймати таких подарунків чи знаків гостинності. |                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                              |
| <i>Поточна судова справа чи її загроза (п. 290.231)</i>                                                                                        |                                                                                                     |                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                              |
|                                                                                                                                                |                                                                                                     | Відбувається судова справа чи існує ймовірність її порушення між фірмою або членом групи з проведення аудиту та клієнтом з аудиту (290.231) | Прикладами застережних заходів є:<br>– відкликання члена групи з надання впененості, якщо судова справа стосується його,<br>– залучення професійного бухгалтера для огляду виконаної роботи. |

## Додаток Н

Вимоги щодо дотримання незалежності, сформовані з урахуванням вимог МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудитит та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»<sup>1</sup>

| Елемент               | Мета                                                                                                                              | Політика та процедури, які стосуються певного елементу                                                                                                                                                                                                     | Заходи                                                                      | Інформація, яка повинна бути включена до документа стосовно політики та процедур контролю якості                                                                                                                                                                                   |
|-----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Етичні вимоги (п. 20) | Політика та процедури повинні надавати фірмі впевненість, що фірма та її персонал дотримуються відповідних етичних вимог (п. 20). | Політика та процедури фірми повинні базуватися на фундаментальних принципах, які повинні підсилюватися:<br>– ставленням керівництва фірми;<br>– освітою та професійною підготовкою;<br>– моніторингом;<br>– процесом розгляду питань невідповідності (Д9). | <i>Конкретні заходи не передбачені, робиться посилання на Кодекс етики.</i> | <i>Опис, як слід застосовувати концептуальну основу в конкретних ситуаціях.<br/>Приклади застережних заходів, які можуть бути прийнятними для огляду загроз недотримання фундаментальних принципів.<br/>Приклади ситуацій, коли для розгляду загроз застережних заходів немає.</i> |

<sup>1</sup> 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., Гік О.В., Білдер С.Г. — К.: Видавництво «Фенікс», 2011. — с. 48–49, 58–60

| Елемент                               | Мета                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Політика та процедури, які стосуються певного елементу                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Заходи                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Інформація, яка повинна бути включена до документа стосовно політики та процедур контролю якості                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|---------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| у тому числі Незалежність (пп. 21-25) | Політика та процедури мають надавати достатньо впевненість, що сама фірма, її персонал та, при потребі, інші особи, що підпадають під вимоги незалежності, з вимогами до неї ідентифікувати та оцінити обставини та відносини, що створюють загрозу незалежності, та здійснити заходи, які дозволять ліквідувати цю загрозу або зменшити її до прийняттого рівня за допомогою запобіжних заходів або, якщо це необхідно, шляхом відмови від виконання завдання (п. 21). | Політика та процедури повинні надавати фірмі змогу:<br>– ознайомити свій персонал та, при потребі, інших осіб, що підпадають під вимоги незалежності, з вимогами до неї ідентифікувати та оцінити обставини та відносини, що створюють загрозу незалежності (включно з експертами, яких наймає фірма, та персоналом мережевої фірми), дотримуються незалежності, якщо цього вимагають відповідні етичні вимоги (п. 21), тобто там, де це вимагається Кодексом етики МФБ та національними вимогами етики (долано автором). | Надання фірмі партнерами із завдання відповідної інформації щодо завдання та клієнта, включно з обсягом послуг, що дозволить фірмі оцінити вплив, якщо він є, на вимоги незалежності (п. 21, «а»).<br>Повідомлення фірми персоналом про обставини та зв'язки, які можуть створювати загрозу незалежності, що дозволить прийняти відповідні заходи (п. 21, «б»). | <i>Встановлення порядку та форми повідомлення</i> фірмою партнерів із завдання про відповідну інформацію щодо завдання та клієнта, включно з обсягом послуг, що дозволить фірмі оцінити вплив, якщо він є, на вимоги незалежності.<br><i>Встановлення порядку та форми повідомлення</i> фірмою персоналу про обставини та зв'язки, які можуть створювати загрозу незалежності, що дозволить прийняти відповідні заходи.<br><i>Встановлення порядку збору та передачі інформації</i> персоналу для того, щоб:<br>– фірма та персонал мали змогу визначити, чи відповідають вони вимогам незалежності;<br>– фірма мала змогу вести та коригувати свою документацію щодо незалежності;<br>– фірма мала змогу здійснити відповідні заходи щодо ідентифікованих загроз незалежності, якщо їх рівень неприйнятний (п. 21, «в»). |

| Елемент | Мета | Політика та процедури, які стосуються певного елемента                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Заходи                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Інформація, яка повинна бути включена до документа стосовно політики та процедур контролю якості                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|---------|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|         |      | <p>Політика та процедури повинні надавати фірмі достатню впевненість, що фірма буде повідомлено про порушення вимог незалежності, та вона зможе здійснити відповідні заходи для розв'язання таких ситуацій (п. 23).</p> <p>Запобіжні заходи повинні або знищити загрозу незалежності, або знизити її до прийнятного рівня, або об'єднати (довести) необхідність відмови від виконання завдання (додано автором).</p> | <p>Персонал фірми повинен невідкладно інформувати фірму щодо порушень незалежності, про які йому стало відомо (п. 23, «а»).</p> <p>Фірма повинна негайно повідомляти про ідентифіковані порушення політики та процедури партнера із завдання, який разом із фірмою повинен розглянути таке порушення, та інший відповідний персонал фірми та інших осіб, на яких розповсюджуються вимоги незалежності, які повинні здійснити відповідні заходи (п. 23, «б»).</p> <p>Партнер із завдання та інші особи повинні негайно повідомляти фірму, при необхідності, щодо заходів, здійснених для розв'язання питання, що надасть фірмі змогу визначити необхідність подальших дій (п. 23, «в»).</p> | <p><i>Порядок та форма повідомлення</i> всіма співробітниками фірми, на яких розповсюджуються вимоги незалежності, щодо порушень незалежності, про які їм стало відомо.</p> <p><i>Порядок та форма повідомлення</i> фірмою про ідентифіковані порушення політики та процедури партнера із завдання, який разом із фірмою повинен розглянути таке порушення, та інший відповідний персонал фірми та інших осіб, на яких розповсюджуються вимоги незалежності, які повинні здійснити відповідні заходи.</p> <p><i>Порядок та форма повідомлення</i> партнером із завдання та іншими особами фірми, при необхідності, щодо заходів, здійснених для розв'язання питання, що надасть фірмі змогу визначити необхідність подальших дій.</p> |



| Елемент | Мета | Політика та процедури, які стосуються певного елементу                                                                                                                                                                                 | Заходи                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Інформація, яка повинна бути включена до документа стосовно політики та процедур контролю якості                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|---------|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|         |      |                                                                                                                                                                                                                                        | Необхідними заходами повинні бути запобіжні заходи, що дозволять або знизити загрозу незалежності, або знизити її до прийняттого рівня, або відмовитись від виконання завдання у відповідності з вимогами Кодексу етики МФБ (додано автором).<br>Фірма повинна забезпечити навчання з питань незалежності персоналу, від якого вимагається незалежність (додано автором). | <i>Визначення переліку запобіжних заходів, що дозволять або знизити загрозу незалежності, або знизити її до прийняттого рівня, або відмовитись від виконання завдання у відповідності з вимогами Кодексу етики МФБ, та порядку їх застосування.</i><br><i>Порядок та форма проведення навчання з питань незалежності персоналу, від якого вимагається незалежність.</i>         |
|         |      | Фірма повинна впровадити політики та процедури для зменшення загрози тісних стосунків до прийняття рішення під час використання того ж самого керівного персоналу у завданні з надання впевненості протягом значного часу (п. 25 «а»). | <i>Розробка критеріїв визначення потреб в запобіжних заходах, які дозволять зменшити загрозу тісних стосунків до прийняття рішення під час використання того ж самого керівного персоналу у завданні з надання впевненості протягом значного часу (п. 25, «а»).</i><br>При визначенні відповідних критеріїв фірма повинна розглядати такі питання:                        | <i>Розробка критеріїв визначення потреб в запобіжних заходах, які дозволять зменшити загрозу тісних стосунків до прийняття рішення під час використання того ж самого керівного персоналу у завданні з надання впевненості протягом значного часу.</i><br><i>Розробка переліку запобіжних заходів та порядку їх застосування з метою уникнення загрози особистих стосунків.</i> |

| Елемент | Мета | Політика та процедури, які стосуються певного елемента | Заходи                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Інформація, яка повинна бути включена до документа стосовно політики та процедур контролю якості                                                                           |
|---------|------|--------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|         |      |                                                        | <p>– природа завдання, а також наскільки воно викликає інтерес громадськості;</p> <p>– стаж роботи на фірмі старшого персоналу із завдання керівного персоналу по завданню (Д13).</p> <p>Проведення запобіжних заходів у вигляді ротатії керівного персоналу або перевірки контролю якості виконаних завдань при необхідності (Д13).</p> <p>Запровадження посиленого контролю для всіх завдань з аудиту фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання, які б вимагали ротатії партнера із завдання після визначеного періоду часу у відповідності до Кодексу МФБ та національних вимог, що є жорсткішими (Д14). Для таких завдань з аудиту Комітет МФБ вимагає ротатії партнера із завдання через визначений період, що зазвичай не перевищує сім років. Національними вимогами може встановлюватись і менший період ротатії (Д14).</p> | <p><i>Розробка передіку запобіжних заходів та порядків їх застосування для завдань з аудиту фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання.</i></p> |

| Елемент | Мета | Політика та процедури, які стосуються певного елементу                                                                                                                                                                    | Заходи                                                                                                                                                                                                                       | Інформація, яка повинна бути включена до документа стосовно політики та процедур контролю якості                                                                                                                                                                                                                  |
|---------|------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|         |      | <p>Фірма повинна запровадити таку політику та процедури, які б демонстрували значення, яке вона надає незалежності, та роблять це питання актуальним і очевидним для персоналу (чітко не висловлено, додано автором).</p> | <p>Щонайменше раз на рік фірма повинна отримувати письмове підтвердження дотримання своєї політики та процедур стосовно незалежності від усього персоналу, який має бути незалежним відповідно до етичних вимог (п. 24).</p> | <p><i>Порядок отримання письмового підтвердження дотримання своєї політики та процедур стосовно незалежності від усього персоналу, незалежність якого вимагається Кодексом МФБ та національними вимогами етики.</i></p> <p><i>Зміст і форма (документарна або електронна) письмового підтвердження (Д11).</i></p> |

## Додаток П

### Аналіз узгодженості випадків, в яких забороняється проведення аудиту, передбачених в Кодексі етики<sup>1</sup> та Законі України «Про аудиторську діяльність»<sup>2</sup>

| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози                                                                                                                                                                                                    | Наявність схожої заборони в Законі України «Про аудиторську діяльність» та відмінності між вимогами Кодексу та законодавства України                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Фінансові інтереси</i><br><br>Член групи з проведення аудиту або його найближчий родич або фірма мають прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес в компанії клієнта з аудиту (290.104-290.105).                                     | Забороняється проведення аудиту аудитором, який має особисті майнові інтереси в суб'єкта господарювання, що перевіряється (п. 2, ст. 20), засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється (п. 3, ст. 20).<br>Відмінності полягають в тому, що:<br>— відсутня згадка про найближчих родичів та саму фірму;<br>— використовується термін «особисті майнові інтереси», а не «прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес».<br>Непрямо така заборона стосовно аудиторської фірми викладена в ст. 5, де зазначено, що аудиторська фірма повинна здійснювати виключно аудиторську діяльність. |
| Член групи з проведення аудиту чи його найближчий родич або фірма має прямий або суттєвий фінансовий інтерес в суб'єкті господарювання, який володіє контрольним пакетом акцій в компанії клієнта, а клієнт є суттєвим для такого суб'єкта господарювання (п.290.106). | Праме зазначення такої заборони відсутнє, може бути включено до «інших випадків, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності».<br>Непрямо така заборона стосовно аудиторської фірми викладена в ст. 5, де зазначено, що аудиторська фірма повинна здійснювати виключно аудиторську діяльність.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |

<sup>1</sup> Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерация Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. — К.: Федерация професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. — 124 с.

<sup>2</sup> Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Наявність схожої заборони в Законі України «Про аудиторську діяльність» та відмінності між вимогами Кодексу та законодавства України                                                 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Якщо інші партнери в офісі, у якому працює партнер із завдання у зв'язку з даним завданням з аудиту, або їхні найближчі родичі (за винятком тих, якими такий фінансовий інтерес отриманий унаслідок службових прав такого найближчого родича, наприклад, завдяки пенсійним планам або планам видачі опціонів на акції (290.111)) мають прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у компанії такого клієнта з аудиту (290.108).                                                                  | Пряме зазначення такої заборони відсутнє, може бути включено до «інших випадків, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності».                                           |
| Інші партнери та управлінські працівники, які надають послуги, що не є наданням впевненості, для клієнта з аудиту (за винятком тих, участь яких є явно незалежною) чи їхні найближчі родичі (за винятком тих, якими такий фінансовий інтерес отриманий унаслідок службових прав такого найближчого родича, наприклад, завдяки пенсійним планам або планам видачі опціонів на акції (290.111)) утримують прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у компанії такого клієнта з аудиту (290.110). | Пряме зазначення такої заборони відсутнє, може бути включено до «інших випадків, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності».                                           |
| Фірма або член групи з проведення аудиту має фінансовий інтерес у певному суб'єкті господарювання, а клієнт з аудиту також має фінансовий інтерес у цьому суб'єкті господарювання, і такий інтерес є суттєвим для будь-якої сторони і клієнт з аудиту може здійснювати значний вплив на суб'єкт господарювання (290.112).                                                                                                                                                                                                       | Така заборона відсутня. Непрямо така заборона стосовно аудиторської фірми викладена в ст. 5, де зазначено, що аудиторська фірма повинна здійснювати виключно аудиторську діяльність. |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози</b></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | <p><b>Наявність схожої заборони в Законі України «Про аудиторську діяльність» та відмінності між вимогами Кодексу та законодавства України</b></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| <p>Прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у компанії клієнта з аудиту як довірена особа мають такі особи:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– фірма, член групи з проведення аудиту чи його найближчий родич;</li> <li>– партнер в офісі, у якому працює партнер із заведення з аудиту, та його найближчі родичі;</li> <li>– інші партнери та управлінські працівники, які надають клієнтові з аудиту послуги, що не є наданням впевненості, окрім тих, чия участь є мінімальною, та їхні найближчі родичі.</li> </ul> <p>Інтерес відповідає таким ознакам:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– довірена особа, або найближчий родич довіреної особи, або фірма є повними власниками трасту;</li> <li>– інтерес, який має траст в компанії клієнта з аудиту, є суттєвим для трасту;</li> <li>– траст може здійснювати значний вплив на клієнта з аудиту;</li> <li>– довірена особа, найближчий родич довіреної особи чи фірма мають значний вплив на будь-які інвестиційні рішення, пов'язані з фінансовим інтересом у компанії клієнта з аудиту (290.114).</li> </ul> | <p>Забороняється проведення аудиту аудитором, який має особисті майнові інтереси в суб'єкта господарювання, що перевіряється (п. 2, ст. 20), засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється (п. 3, ст. 20).</p> <p>Відмінності полягають в тому, що:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– відсутня згадка про найближчих родичів, саму фірму, партнерів в офісі, інших партнерів та управлінських працівників та їхніх найближчих родичів;</li> <li>– використовується термін «особисті майнові інтереси», а не «прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес».</li> </ul> |
| <p><b>Позики і гарантії</b></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | <p>Пряме зазначення такої заборони відсутнє, може бути включено до «інших випадків, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності».</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| <p>Позики або гарантії за позикою від клієнта з аудиту, який є банком чи подібною установою, надані члену групи з проведення аудиту або його найближчому родичеві чи фірмі не за звичайними процедурами та не за звичайними умовами кредитування (290.118).</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Наявність схожої заборони в Законі України «Про аудиторську діяльність» та відмінності між вимогами Кодексу та законодавства України                                                                                                                                                                     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Фірма або член групи з проведення аудиту чи його найближчий родич отримує позику або гарантію за позикою від клієнта з аудиту, який не є банком чи подібною установою, і така позика чи гарантія не є несуттєвою як для фірми, члена групи з проведення аудиту чи його найближчого родича, так і для клієнта з аудиту (290.121).                            | Пряме зазначення такої заборони відсутнє, може бути включено до «інших випадків, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності».                                                                                                                                                               |
| Фірма або член групи з проведення аудиту чи його найближчий родич надає позику або гарантію за позикою клієнтові з аудиту і така позика чи гарантія не є несуттєвою як для фірми, члена групи з проведення аудиту чи його найближчого родича, так і для клієнта з аудиту (290.122).                                                                         | Така заборона відсутня. Непрямо така заборона стосовно аудиторської фірми викладена в ст. 5, де зазначено, що аудиторська фірма повинна здійснювати виключно аудиторську діяльність.                                                                                                                     |
| <i>Ділові відносини</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Ділові відносини між фірмою чи членом групи з проведення аудиту чи його близьким родичем та клієнтом з аудиту чи з його управлінським персоналом виникли внаслідок комерційних стосунків, які є значними, або суттєвого фінансового інтересу (290.124).                                                                                                     | Пряме зазначення такої заборони відсутнє, може бути включено до «інших випадків, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності».                                                                                                                                                               |
| <i>Сімейні та особисті стосунки</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Найближчий родич члена групи з проведення аудиту є директором або посадовою особою клієнта з аудиту чи прашвином, спроможним істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок, або був спроможний робити це протягом періоду, що його охоплює завдання або фінансові звіти (290.128). | Заборонається проведення аудиту аудитором, який має прямі родинні стосунки з членами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється (п.1, ст. 20). Відмінності полягають в тому, що мова йде лише про членів органів управління, а в Кодексі етики згадуються і певні облікові працівники. |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                       |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Наявність схожої заборони в Законі України «Про аудиторську діяльність» та відмінності між вимогами Кодексу та законодавства України                                                  |
| <i>Працевлаштування у клієнтів з надання впевненості</i><br>Колишній член групи з проведення аудиту або партнер фірми поступив на роботу в компанію клієнта з аудиту на посаду директора або працівника, який може істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновки, і відносини між фірмою та цією особою лишаються значними (окрім випадків, коли ця особа не має права на будь-які вигоди чи платежі від фірми, окрім тих, що здійснені за фіксованими попередньо визначеними угодами, а також будь-якої суми, яку фірма винна цій особі і яка не є суттєвою для фірми, та ця особа не продовжує брати участь або не складається враження, що вона бере участь у бізнесі фірми або у її професійній діяльності) (290.135). | Пряме зазначення такої заборони відсутнє, може бути включено до «інших випадків, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності».                                            |
| <i>Нещодавня робота у клієнтів з аудиту</i><br>Протягом періоду, що його охоплює аудиторський висновок, член групи з проведення аудиту працював директором або посадовою особою у клієнта з аудиту, або був працівником спроможним істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта з аудиту або фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновки (290.144).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Пряме зазначення такої заборони відсутнє, може бути включено до «інших випадків, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності».                                            |
| <i>Робота директором або посадовою особою клієнта з аудиту</i><br>Партнер або працівник фірми працює директором або посадовою особою клієнта з аудиту (290.146).<br>Партнер чи працівник фірми працює секретарем компанії у клієнта з аудиту (290.148).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Забороняється проведення аудиту аудитором, який є працівником суб'єкта господарювання. В даному випадку вимоги законодавства України жорсткіші, оскільки заборона охоплює всі посади. |



| Випадки, коли в Кодексі етики підкреслено існування значної загрози                                                                                                                                 | Наявність схожої заборони в Законі України «Про аудиторську діяльність» та відмінності між вимогами Кодексу та законодавства України       |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Тривалі стосунки вищого персоналу з клієнтом з аудиту</i>                                                                                                                                        |                                                                                                                                            |
| Тривале призначення однієї особи в якості керівного партнера з аудиту при проведенні аудиту суб'єкта господарювання, що становить суспільний інтерес (за виключенням рідкісних випадків) (290.151). | Пряме зазначення такої заборони відсутнє, може бути включено до «інших випадків, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності». |
| <i>Гонорари</i>                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                            |
| Умовні гонорари, виставлені до сплати прямо або опосередковано, наприклад через посередника, фірмою у зв'язку з завданням з аудиту (290.225).                                                       | Пряме зазначення такої заборони відсутнє, може бути включено до «інших випадків, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності». |
| <i>Подарунки та знаки гостинності</i>                                                                                                                                                               |                                                                                                                                            |
| Фірма або член групи з проведення аудиту приймає подарунки чи знаки гостинності, окрім випадків, коли їхня вартість є явно незначною (290.230).                                                     | Пряме зазначення такої заборони відсутнє, може бути включено до «інших випадків, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності». |

## Додаток Р

### Додаткові обмеження стосовно дотримання незалежності аудитора, передбачені в інших законодавчих документах України

| №  | Законодавчий документ                                                                                                                                                                     | Зміст додаткових обмежень                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. | Закон України «Про акціонерні товариства» від 17 вересня 2008 року № 514-XIV (із змінами та доповненнями), ст. 75 «Аудитор», п. 3                                                         | Незалежним аудитором не може бути:<br>1) афілійована особа товариства;<br>2) афілійована особа посадової особи товариства;<br>3) особа, яка надає консультаційні послуги.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 2. | Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 7 грудня 2000 року № 2121-III (із змінами та доповненнями), ст. 70 «Зовнішній аудит банку»                                          | Банк має право укладати договори на проведення аудиторських перевірок річної фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності з тією самою аудиторською фірмою не більше ніж сім років поспіль.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| 3. | Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 року № 1058-IV (із змінами та доповненнями), п. 7, ст. 78 «Накопичувальний фонд»                   | Аудитором Накопичувального фонду, компаній з управління активами, зберігача Накопичувального фонду, виконавчої дирекції Пенсійного фонду (у частині адміністрування Накопичувального фонду), радника з інвестиційних питань не може бути:<br>1) пов'язана особа компаній (посадових осіб компаній) з управління активами, що здійснюють управління пенсійними активами Накопичувального фонду, зберігача Накопичувального фонду, радника з інвестиційних питань;<br>2) особа, які протягом останніх п'яти років була посадовою особою суб'єктів, щодо яких проводиться аудиторська перевірка;<br>3) особа, яка надає консультаційні послуги суб'єктам, щодо яких проводиться аудиторська перевірка.<br>Один і той самий аудитор не може проводити щорічну аудиторську перевірку суб'єкта накопичувальної системи пенсійного страхування більш як два роки підряд. |
| 4. | Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 року № 1058-IV (із змінами та доповненнями), п. 4, ст. 80 «Пенсійні активи Накопичувального фонду» | Пенсійні активи в цінних паперах не можуть включати цінні папери, емітентами яких є, в тому числі, аудитор (аудиторська фірма), з яким виконавчою дирекцією Пенсійного фонду укладено відповідні договори та їх пов'язані особи.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

| №   | Законодавчий документ                                                                                                                                                                                     | Зміст додаткових обмежень                                                                                                                                                                               |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 5.  | Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 року №1058-IV (із змінами та доповненнями), п. 5, ст. 84 «Радник з інвестиційних питань»                           | Радник з інвестиційних питань не може бути засновником (власником) або пов'язаною особою, в тому числі аудитора Накопичувального фонду та їх пов'язаних осіб.                                           |
| 6.  | Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 року №1058-IV (із змінами та доповненнями), п. 5, ст. 85 «Компанії з управління активами»                          | Компанія з управління активами не може бути засновником (власником) або пов'язаною особою, в тому числі аудитора Накопичувального фонду та їх пов'язаних осіб.                                          |
| 7.  | Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 року №1058-IV (із змінами та доповненнями), п. 2, ст. 99 «Зберігач»                                                | Кошти Накопичувального фонду обслуговуються лише одним зберігачем, який повинен відповідати певним вимогам, зокрема, не бути пов'язаною особою аудитора Накопичувального фонду та його пов'язаних осіб. |
| 8.  | Закон України «Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)» від 15 березня 2001 року №2299-III (із змінами та доповненнями), ст. 5 «Аудиторська перевірка ІСІ»       | Аудитор (аудиторська фірма) не може бути пов'язаною особою компанії з управління активами.                                                                                                              |
| 9.  | Закон України «Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)» від 15 березня 2001 року №2299-III (із змінами та доповненнями), ст. 37 «Незалежний оцінювач майна ІСІ»  | Незалежним оцінювачем майна ІСІ не може бути, зокрема, аудитор (аудиторська фірма), який обслуговує такий ІСІ, та їх пов'язані особи.                                                                   |
| 10. | Закон України «Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)» від 15 березня 2001 року №2299-III (із змінами та доповненнями), ст. 34 «Склад та структура активів ІСІ» | Активи ІСІ не можуть включати, зокрема, цінні папери, випущені аудитором (аудиторською фірмою) цього ІСІ та їх (його, її) пов'язаними особами.                                                          |

| №   | Законодавчий документ                                                                                                                                                                                                           | Зміст додаткових обмежень                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 11. | Закон України «Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)» від 15 березня 2001 року № 2299-III (із змінами та доповненнями), ст. 44 «Розміщення та викуп розміщених цінних паперів ІСІ»   | Аудитор (аудиторська фірма) та їх пов'язані особи не мають права придбавати цінні папери ІСІ, з якими вони уклали договори на обслуговування.                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| 12. | Закон України «Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)» від 15 березня 2001 року № 2299-III (із змінами та доповненнями), ст. 30 «Обмеження діяльності компанії з управління активами» | Компанія з управління активами під час провадження діяльності з управління активами ІСІ не має права (серед іншого) продавати цінні папери ІСІ аудитор (аудиторській фірмі) цього ІСІ.                                                                                                                                                                                                                                           |
| 13. | Закон України «Про іпотечні облігації» від 22 грудня 2005 року № 3273-IV (із змінами та доповненнями), ст. 15 «Управління іпотечним покриттям звичайних іпотечних облігацій»                                                    | Управитель, емітент, обслуговуюча установа та аудитор (аудиторська фірма) не можуть бути пов'язаними особами.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| 14. | Закон України «Про іпотечні облігації» від 22 грудня 2005 року № 3273-IV (із змінами та доповненнями), ст. 21 «Управитель іпотечного покриття структурованих іпотечних облігацій»                                               | Управитель, емітент, обслуговуюча установа, аудитор (аудиторська фірма) та особи, які відступили спеціалізованій іпотечній установі права вимоги за іпотечними активами у складі іпотечного покриття, не можуть бути пов'язаними особами.                                                                                                                                                                                        |
| 15. | Закон України «Про Національний банк України» від 20 травня 1999 року № 679-XIV (із змінами та доповненнями), ст. 70 «Зовнішній аудит»                                                                                          | Одна й та сама аудиторська фірма не має права проводити аудит річної фінансової звітності Національного банку більше ніж п'ять років підряд.                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| 16. | Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення» від 9 липня 2003 року № 1057-IV (із змінами та доповненнями), п.2, ст. 5 «Аудиторські перевірки у сфері недержавного пенсійного забезпечення»                              | Один і той же аудитор не може провадити перевірку двох і більше юридичних осіб, що надають послуги одному й тому ж пенсійному фонду, а також аудитор не може проводити перевірку суб'єктів недержавного пенсійного забезпечення та вищезначених юридичних осіб, якщо він або його засновник (засновники) володіють часткою (паєм, акціями) у статутному капіталі цих суб'єктів (юридичних осіб) або їх засновника (засновників). |

| №   | Законодавчий документ                                                                                                                                                                            | Зміст додаткових обмежень                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 17. | Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення» від 9 липня 2003 року №1057-IV (із змінами та доповненнями), п. 3, ст. 47 «Склад активів пенсійного фонду»                                  | Пенсійні активи пенсійного фонду в цінних паперах не можуть включати цінні папери, емітентами яких є, в тому числі, аудитор (аудиторська фірма), з яким пенсійним фондом укладено відповідні договори, та їх пов'язані особи.                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 18. | Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення» від 9 липня 2003 року №1057-IV (із змінами та доповненнями), п. 5, ст. 8 «Засновники недержавних пенсійних фондів»                          | Засновники відкритого пенсійного фонду не можуть бути зберігачем цього фонду та його аудитором, засновники корпоративного або професійного фонду та роботодавці — платники корпоративного пенсійного фонду не можуть бути зберігачем, аудитором і компанією з управління активами цього фонду, а також адміністратором, крім випадків, передбачених цим Законом.                                                                                                                                         |
| 19. | Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12 липня 2001 року №2664-III (із змінами та доповненнями), п. 1 ст. 15 «Вимоги до зовнішнього аудиту» | Аудиторські перевірки фінансових установ можуть проводитися аудиторськими фірмами або аудиторами, які:<br>1) мають відповідний сертифікат аудитора;<br>2) не мають взаємовідносин щодо права власності з фінансовою установою, діяльність якої перевіряється, не мають заборгованості перед цією установою або іншого конфлікту інтересів;<br>3) внесені до відповідних реєстрів, що ведуться державними органами, які здійснюють регулювання діяльності фінансових установ та ринків фінансових послуг. |
| 20. | Закон України «Про Фонд гарантування вкладів фізичних осіб» від 20 вересня 2001 року №2740-III (із змінами та доповненнями), п. 2 ст. 4 «Обмеження гарантії»                                     | Фонд не відшкодовує гарантовану суму за вкладами, розміщеними працівниками незалежних аудиторських фірм (аудиторами), які здійснювали перевірки банку протягом останніх трьох років                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| 21. | Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями), ст. 146 «Контроль за діяльністю виконавчого органу товариства з обмеженою відповідальністю»                | На вимогу будь-якого з учасників товариства може бути проведено аудиторську перевірку річної фінансової звітності товариства із залученням професійного аудитора, не пов'язаного майновими інтересами з товариством чи з його учасниками.                                                                                                                                                                                                                                                                |

| №   | Законодавчий документ                                                                                                 | Зміст додаткових обмежень                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 22. | Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями), ст. 162 «Аудиторська перевірка» | Акціонерне товариство, яке зобов'язано відповідно до закону публікувати для загального відома документи, передбачені статтею 152 Цивільного кодексу, повинне для перевірки та підтвердження правильності річної фінансової звітності щорічно залучати аудитора, не пов'язаного майновими інтересами з товариством чи його учасниками. |

## Додаток С

### Вимоги Кодексу етики щодо можливості надання інших послуг клієнтам з аудиту

| Вид послуги                                                                                                                 | Клієнт з аудиту не є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                |                                                 | Клієнт з аудиту є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                          |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                             | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                               | Зазначення про можливість надання такої послуги | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Зазначення про можливість надання такої послуги                                          |
| <b>Підготовка облікових записів і фінансових звітів</b> (пп. 290.167-290.174)                                               |                                                                                                                               |                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                          |
| Підготовка облікових записів і фінансових звітів, якщо такі послуги мають стандартний або механічний характер (пп. 290.171) | Фірма може надавати такі послуги за умови, що загрозу власної оцінки, що виникає, зменшено до прийняттого рівня (п. 290.171). | -                                               | Фірма може надавати такі послуги для підрозділів або зв'язаних суб'єктів господарювання клієнта, якщо персонал, що надає такі послуги, не входить до складу групи з проведення аудиту, та:<br>- підрозділи або зв'язані суб'єкти господарювання, для яких ці послуги надаються, узяті разом, є несуттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складає висновок;<br>- послуги стосуються питань, які, взяті разом, є несуттєвими для фінансових звітів підрозділу чи зв'язаного суб'єкта господарювання (п. 290.173). | Фірма не повинна надавати такі послуги (за винятком надзвичайних ситуацій) (п. 290.172). |

| Вид послуги                                                     | Клієнт з аудиту не є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                                                                                                           |                                                 | Клієнт з аудиту є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                          |
|-----------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                 | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                          | Зазначення про можливість надання такої послуги | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Зазначення про можливість надання такої послуги                                          |
|                                                                 | -                                                                                                                                                                                                                        | -                                               | Послуги з бухгалтерського обліку можуть надаватися таким клієнтам у надзвичайних чи інших незвичайних ситуаціях, якщо укладання інших угод є практично неможливим для клієнта і при дотримання певних умов (п. 290.174).                                                                                                                                                | -                                                                                        |
| Інші послуги з підготовки облікових записів і фінансових звітів | Чітко не зазначено, але можна припустити, що фірма може виконувати такі послуги, якщо не бере на себе відповідальність за клієнта і змінила загрозу власної оцінки до прийнятого рівня за допомогою застережних заходів. | -                                               | Фірма може надавати такі послуги для підрозділів або зв'язаних суб'єктів господарювання клієнта, якщо персонал, що надає такі послуги, не входить до складу групи з проведення аудиту, та:<br>- підрозділи або зв'язані суб'єкти господарювання, для яких ці послуги надаються, узяті разом, є несуттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складає висновок; | Фірма не повинна надавати такі послуги (за винятком надзвичайних ситуацій) (п. 290.172). |



| Вид послуги                                   | Клієнт з аудиту не є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                      | Клієнт з аудиту є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                            |
|-----------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                               | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                      | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                          | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                            |
|                                               |                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                      | - послуги стосуються питань, які, взяті разом, є несуттєвими для фінансових звітів підрозділу чи зв'язаного суб'єкта господарювання (п. 290.173).                                                                        |                                                                                                                                                                                            |
|                                               | -                                                                                                                                                                                                                                              | -                                                                                                                                                                                    | Послуги з бухгалтерського обліку можуть надаватися таким клієнтам у надзвичайних чи інших незвичайних ситуаціях, якщо укладання інших угод є практично неможливим для клієнта і при дотримання певних умов (п. 290.174). | -                                                                                                                                                                                          |
| <b>Послуги з оцінки (пп. 290.175-290.180)</b> |                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                            |
| Послуги з оцінки (пп. 290.175-290.180)        | Фірма може надавати такі послуги, якщо вони не мають суттєвого впливу на фінансові звіти, стосовно яких фірма висловлюватиме висновок, і оцінка не має значного ступеню суб'єктивності за умови застосування застережних заходів (п. 290.176). | Фірма може надавати послугу, якщо вона має суттєвий вплив на фінансові звіти, стосовно яких фірма висловлюватиме висновок, і оцінка має значний ступінь суб'єктивності (п. 290.179). | Фірма може надавати такі послуги, якщо вони не мають суттєвого впливу на фінансові звіти, стосовно яких фірма висловлюватиме висновок (п. 290.180).                                                                      | Фірма не повинна надавати послуги з оцінки, якщо такі оцінки окремо чи у сукупності, матимуть суттєвий вплив на фінансові звіти, стосовно яких фірма висловлюватиме висновок (п. 290.180). |

| Вид послуги                                                                | Клієнт з аудиту не є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                   | Клієнт з аудиту є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                |
|----------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                            | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Зазначення про неможливість надання такої послуги | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Зазначення про неможливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                              |
| <b>Послуги з оподаткування (пп. 290.183 – 290.194)</b>                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                |
| Підготовка податкових декларацій (п. 290.183)                              | Надання таких послуг не створює загрози для незалежності, якщо управлінський персонал бере на себе відповідальність за такі декларації, в тому числі за будь-які зроблені важливі судження (п. 290.183), а також якщо оцінка підлягає зовнішньому оглядові, що його здійснюють податкові органи або подібні регулювальні органи (п. 290.191). | -                                                 | Надання таких послуг не створює загрози для незалежності, якщо управлінський персонал бере на себе відповідальність за такі декларації, в тому числі за будь-які зроблені важливі судження (п. 290.183), а також якщо оцінка підлягає зовнішньому оглядові, що його здійснюють податкові органи або подібні регулювальні органи (п. 290.191). | -                                                                                                                                                                                                                                              |
| Розрахунки податків для підготовки облікових записів (пп. 290.184-290.186) | Фірма може надавати такі послуги, застосовувавши застережні заходи для усунення цієї загрози або зменшення її до прийняттого рівня (п. 290.184).                                                                                                                                                                                              | -                                                 | Послуги з підготовки розрахунків податків для облікових записів можуть надаватися таким клієнтам у надзвичайних чи інших незвичайних ситуаціях, якщо укладання інших угод є практично неможливим для клієнта і при додержанні певних умов (п. 290.186).                                                                                       | Фірма не повинна готувати податкові розрахунки поточних і відстрочених податкових зобов'язань (або активів) з метою підготовки облікових записів, які є суттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.185). |

| Вид послуги                                                                                      | Клієнт з аудиту не є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Клієнт з аудиту є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                  | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                             | Зазначення про неможливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                             | Зазначення про неможливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Податкове планування та інші консультаційні послуги з питань оподаткування (пп. 290.187-290.191) | Фірма може надавати такі послуги (за виключенням тих, результатів або наслідків яких матимуть суттєвий вплив на фінансові звіти) за умови оцінки значущості загрози та якщо необхідно застосувати застережних заходів (п. 290.187-290.189). | Фірма не повинна надавати консультацію з питань оподаткування, якщо її ефективність залежить від конкретного облікового підходу або подання у фінансових звітах і група з проведення аудиту має вагомі сумніви стосовно доречності відповідного облікового підходу або подання згідно з відповідною концептуальною основою фінансової звітності, а результати або наслідки консультації з питань оподаткування матимуть суттєвий вплив на фінансові звіти, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.190). | Фірма може надавати такі послуги (за виключенням тих, результатів або наслідків яких матимуть суттєвий вплив на фінансові звіти) за умови оцінки значущості загрози та якщо необхідно застосувати застережних заходів (п. 290.187-290.189). | Фірма не повинна надавати консультацію з питань оподаткування, якщо її ефективність залежить від конкретного облікового підходу або подання у фінансових звітах і група з проведення аудиту має вагомі сумніви стосовно доречності відповідного облікового підходу або подання згідно з відповідною концептуальною основою фінансової звітності, а результати або наслідки консультації з питань оподаткування матимуть суттєвий вплив на фінансові звіти, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.190). |

| Вид послуги                                                                        | Клієнт з аудиту не є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Клієнт з аудиту є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                    | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                            | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                              | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                            | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                              |
| Надання допомоги у врегулюванні спірних питань оподаткування (пп. 290.192-290.194) | Фірма може надавати такі послуги (за виключенням тих, які передбачають виконання ролі адвоката) за умови оцінки значущості загрози та якщо необхідне застосування застережних заходів (п. 290.192).                                                                        | Фірма не повинна виконувати такі послуги, якщо вони передбачають виконання ролі адвоката з аудиту в публічному трибуналі чи суді при урегулюванні питання з оподаткування, і суми, про які йдеться, є суттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.193). | Фірма може надавати такі послуги (за виключенням тих, які передбачають виконання ролі адвоката) за умови оцінки значущості загрози та, якщо необхідне застосування застережних заходів (п. 290.192).                                                                       | Фірма не повинна виконувати такі послуги, якщо вони передбачають виконання ролі адвоката з аудиту в публічному трибуналі чи суді при урегулюванні питання з оподаткування, і суми, про які йдеться, є суттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.193). |
| <b>Послуги внутрішнього аудиту (пп. 290.195-290.200)</b>                           |                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Послуги внутрішнього аудиту (пп. 290.195-290.200)                                  | Фірма може надавати такі послуги, результати яких будуть використані при проведенні зовнішнього аудиту при прийнятті відповідальності на себе управлінським персоналом за умови оцінки значущості загрози та якщо необхідне застосування застережних заходів (п. 290.199). | Фірма не повинна надавати такі послуги, результати яких будуть використані при проведенні зовнішнього аудиту при прийнятті відповідальності на себе управлінським персоналом за умови оцінки значущості загрози та якщо необхідне застосування застережних заходів (п. 290.199).             | Фірма може надавати такі послуги, результати яких будуть використані при проведенні зовнішнього аудиту при прийнятті відповідальності на себе управлінським персоналом за умови оцінки значущості загрози та якщо необхідне застосування застережних заходів (п. 290.199). | Фірма не повинна надавати такі послуги, при яких персонал фірми бере на себе відповідальність управлінського персоналу (п. 290.196).                                                                                                                                                         |

| Вид послуги | Клієнт з аудиту не є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес |                                                 | Клієнт з аудиту є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-------------|--------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|             | Зазначення про можливість надання такої послуги                                | Зазначення про можливість надання такої послуги | Зазначення про можливість надання такої послуги                             | Зазначення про неможливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|             | -                                                                              |                                                 |                                                                             | <p>Фірма не повинна надавати послуги з внутрішнього аудиту (навіть якщо відповідальність за внутрішній аудит покладено на управлінський персонал), які стосуються:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- значної частини внутрішнього контролю над фінансовою звітністю;</li> <li>- систем фінансової звітності, що генерують інформацію, яка окремо або у сукупності є значною для облікових записів клієнта з аудиту чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок;</li> <li>- сум або розкриття інформації, що окремо або у сукупності, є суттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.200).</li> </ul> |

[illegible]

| Вид послуги                                                                               | Клієнт з аудиту не є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                | Клієнт з аудиту є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                           | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                                                         | Зазначення про неможливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                              | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                                                         | Зазначення про неможливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                              |
| на фінансові звіти, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.208, 290.175-290.180) | ступеню суб'єктивності за умови застосування застережних заходів (п. 290.176).                                                                                                                                                                                                                                          | ступінь суб'єктивності (п. 290.179).                                                                                                                                                                                                                           | за умови застосування застережних заходів (п. 290.176).                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Надання послуг з підтримки у судових справах з інших питань                               | Фірма може надавати такі послуги за умови застосування застережних заходів (п. 290.208).                                                                                                                                                                                                                                | -                                                                                                                                                                                                                                                              | Фірма може надавати такі послуги за умови застосування застережних заходів (п. 290.208).                                                                                                                                                                                                                                | -                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>Надання юридичних послуг (пп. 290.209-290.213)</b>                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Надання юридичних послуг (пп. 290.209-290.213)                                            | Фірма може надавати юридичні послуги, які підтримують клієнта з аудиту при здійсненні операцій (наприклад, супроводження контрактів, юридична консультація, справ, коли суми, про які йдеться, є суттєвими для фінансових звітів, перевірка і реструктуризація) за умови застосування застережних заходів (п. 290.210). | Фірма не повинна виконувати для клієнта послуги з виконання ролі захисту для клієнта з аудиту при врегулюванні спору чи в судовій справі, коли суми, про які йдеться, є суттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.211). | Фірма може надавати юридичні послуги, які підтримують клієнта з аудиту при здійсненні операцій (наприклад, супроводження контрактів, юридична консультація, справ, коли суми, про які йдеться, є суттєвими для фінансових звітів, перевірка і реструктуризація) за умови застосування застережних заходів (п. 290.210). | Фірма не повинна виконувати для клієнта послуги з виконання ролі захисту для клієнта з аудиту при врегулюванні спору чи в судовій справі, коли суми, про які йдеться, є суттєвими для фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.211). |
| -                                                                                         | -                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Фірма не повинна дозволити призначення партнера чи працівника фірми головним юристом консультантом клієнта (п. 290.213).                                                                                                                                       | -                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Фірма не повинна дозволити призначення партнера чи працівника фірми головним юристом консультантом клієнта (п. 290.213).                                                                                                                                       |

| Вид послуги                                              | Клієнт з аудиту не є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                     | Клієнт з аудиту є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|----------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                          | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                                       | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                     | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                                       | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| <b>Послуги з підбору персоналу (пп. 290.214-290.215)</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Послуги з підбору персоналу (пп. 290.214-290.215)        | Фірма може надавати послуги з підбору персоналу, при яких фірма не бере на себе відповідальність управлінського персоналу, не виконує роль учасника переговорів від імені клієнта з аудиту, і рішення про прийом на роботу залишені клієнтові за умови застосування застережних заходів (п. 290.214). | Фірма не повинна надавати послуги з підбору персоналу, при яких фірма бере на себе відповідальність управлінського персоналу, не виконує роль учасника переговорів від імені клієнта з аудиту, і приймає рішення про прийом на роботу (п. 290.214). | Фірма може надавати послуги з підбору персоналу, при яких фірма не бере на себе відповідальність управлінського персоналу, не виконує роль учасника переговорів від імені клієнта з аудиту, і рішення про прийом на роботу залишені клієнтові за умови застосування застережних заходів (п. 290.214). | Фірма не повинна надавати послуги з підбору персоналу, при яких фірма бере на себе відповідальність управлінського персоналу, не виконує роль учасника переговорів від імені клієнта з аудиту, і приймає рішення про прийом на роботу (п. 290.214).                                                              |
|                                                          | -                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | -                                                                                                                                                                                                                                                   | -                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Фірма не повинна надавати послуги з підбору кадрів на посаду директора чи посадової особи цього суб'єкта господарювання чи члена вищого управлінського персоналу, який може істотно впливати на підготовку облікових записів клієнта чи фінансових звітів, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.215). |



| Вид послуги                                                                                                                                                                  | Клієнт з аудиту не є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Клієнт з аудиту є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                              | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Зазначення про неможливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Зазначення про неможливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| <b>Послуги з корпоративних фінансів (пп. 290.216-290.219)</b>                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Послуги з корпоративних фінансів, які передбачають просування, торговельні операції чи гарантоване розміщення акцій клієнта (п. 290.219)                                     | -                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Фірма не повинна надавати такі послуги (п. 290.219).                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | -                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Фірма не повинна надавати такі послуги (п. 290.219).                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Послуги з корпоративних фінансів, при яких результативність консультації залежить від конкретного облікового підходу або подання інформації у фінансових звітах (п. 290.218) | Фірма може надавати такі послуги, якщо група з проведення аудиту не має ґрунтовних сумнівів щодо відповідності певного облікового підходу або подання згідно з відповідною концептуальною основою фінансової звітності, а результат або наслідки консультації матимуть вплив на фінансові звіти, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.218). | Фірма не повинна надавати такі послуги, якщо група з проведення аудиту має ґрунтовні сумніви щодо відповідності певного облікового підходу або подання згідно з відповідною концептуальною основою фінансової звітності, а результат або наслідки консультації матимуть вплив на фінансові звіти, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.218). | Фірма може надавати такі послуги, якщо група з проведення аудиту не має ґрунтовних сумнівів щодо відповідності певного облікового підходу або подання згідно з відповідною концептуальною основою фінансової звітності, а результат або наслідки консультації матимуть вплив на фінансові звіти, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.218). | Фірма не повинна надавати такі послуги, якщо група з проведення аудиту має ґрунтовні сумніви щодо відповідності певного облікового підходу або подання згідно з відповідною концептуальною основою фінансової звітності, а результат або наслідки консультації матимуть вплив на фінансові звіти, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.218). |

| Вид послуги                                                                                                                                                                                                                                                                      | Клієнт з аудиту не є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес           |                                                 | Клієнт з аудиту є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес              |                                                 |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Зазначення про можливість надання такої послуги                                          | Зазначення про можливість надання такої послуги | Зазначення про можливість надання такої послуги                                          | Зазначення про можливість надання такої послуги |
| Послуги з корпоративних фінансів, таких як консультації стосовно структуризації операцій з корпоративних фінансів або угод про фінансування, які безпосередньо вплинуть на суми, що будуть відображені у фінансових звітах, стосовно яких фірма складатиме висновок (п. 290.217) | Фірма може надавати такі послуги за умови застосування застережних заходів (п. 290.217). | -                                               | Фірма може надавати такі послуги за умови застосування застережних заходів (п. 290.217). | -                                               |
| Послуги з корпоративних фінансів таких як:<br>- надання допомоги клієнтові при розробці корпоративних стратегій;                                                                                                                                                                 | Фірма може надавати такі послуги за умови застосування застережних заходів (п. 290.216). | -                                               | Фірма може надавати такі послуги за умови застосування застережних заходів (п. 290.216). | -                                               |

| Вид послуги                                                                                                                                                                                                                                                                          | Клієнт з аудиту не є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес |                                                   | Клієнт з аудиту є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес |                                                   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Зазначення про можливість надання такої послуги                                | Зазначення про неможливість надання такої послуги | Зазначення про можливість надання такої послуги                             | Зазначення про неможливість надання такої послуги |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- визначення можливих цілей для їх придбання клієнтом з аудиту;</li> <li>- надання консультацій стосовно операцій з вибуття активів;</li> <li>- надання консультацій стосовно структуризації (п.290.216)</li> </ul>                           |                                                                                |                                                   |                                                                             |                                                   |
| <b>Умовні гонорари (пп. 290.226-290.227)</b>                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                |                                                   |                                                                             |                                                   |
| Умовні гонорари, виставлені до сплати прямо або опосередковано, наприклад через посередника, фірмою у зв'язку з послугою, що не є послугою з надання впевненості, наданою клієнтові з аудиту, якщо: <ul style="list-style-type: none"> <li>- гонорар, виставлений фірмою,</li> </ul> | -                                                                              |                                                   | -                                                                           | Фірма не слід приймати такі угоди.                |

| Вид послуги                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Клієнт з аудиту не є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес |                                                   | Клієнт з аудиту є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес |                                                   |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Зазначення про можливість надання такої послуги                                | Зазначення про неможливість надання такої послуги | Зазначення про можливість надання такої послуги                             | Зазначення про неможливість надання такої послуги |
| <p>що складає висновки стосовно фінансових звітів, і цей гонорар є суттєвим або очікується, що він буде суттєвим для фірми;</p> <p>- гонорар, виставлений мережевою фірмою, яка бере участь у значній частині аудиту, і цей гонорар є суттєвим або очікується, що він буде суттєвим для фірми;</p> <p>- завершення послуги, що не є послугою з надання впевненості, а отже, і сума гонорару, залежить від майбутнього або нинішнього судження,</p> |                                                                                |                                                   |                                                                             |                                                   |

| Вид послуги                                                       | Клієнт з аудиту не є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                   | Клієнт з аудиту є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                   |
|-------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
|                                                                   | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Зазначення про неможливість надання такої послуги | Зазначення про можливість надання такої послуги                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Зазначення про неможливість надання такої послуги |
| пов'язаного з аудитом суттєвої суми у фінансових звітах (290.226) |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                   |
| Інші угоди про умовні гонорари (п. 290.227)                       | <p>Фірма може надавати такі послуги, якщо загрози незалежності визнані як незначущі. Фірма також може надавати такі послуги, якщо вжити застережні заходи для усунення їх заходів для зменшення їх до прийняттого рівня, наприклад:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- залучення професійного бухгалтера для огляду відповідної аудиторської роботи або надання необхідних консультацій;</li> <li>- залучення професіоналів, які не є членами групи з проведення аудиту, до виконання послуги, що не є послугою з надання впевненості (290.227).</li> </ul> | -                                                 | <p>Фірма може надавати такі послуги, якщо загрози незалежності визнані як незначущі. Фірма також може надавати такі послуги, якщо вжити застережні заходи для усунення їх заходів для зменшення їх до прийняттого рівня, наприклад:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- залучення професійного бухгалтера для огляду відповідної аудиторської роботи або надання необхідних консультацій;</li> <li>- залучення професіоналів, які не є членами групи з проведення аудиту, до виконання послуги, що не є послугою з надання впевненості (290.227).</li> </ul> | -                                                 |

# ЗМІСТ

|                                                                                                                                                       |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Передмова</b> .....                                                                                                                                | 3   |
| <b>Розділ 1. Проблемні аспекти визначення сутності аудиту, його функцій та специфічних характеристик</b> .....                                        | 7   |
| 1.1. Місце та функції аудиту в системі соціально-економічних відносин .....                                                                           | 7   |
| 1.2. Обґрунтування місця та функцій аудиту в системі фінансового контролю .....                                                                       | 42  |
| 1.3. Публічна функція обов'язкового аудиту .....                                                                                                      | 71  |
| <b>Розділ 2. Теоретичні основи якості аудиту</b> .....                                                                                                | 92  |
| 2.1. Концептуальні підходи до визначення якості аудиту .....                                                                                          | 92  |
| 2.2. Концепції розвитку аудиту та їх відповідність реальним вимогам сучасності .....                                                                  | 116 |
| 2.3. Проблема «розриву в очікуваннях» в аудиті: сутність, причини виникнення та шляхи подолання .....                                                 | 132 |
| <b>Розділ 3. Сучасний стан сприйняття суспільством аудиту та шляхи усунення «розриву в комунікаціях»</b> .....                                        | 150 |
| 3.1. Розвиток підходів щодо класифікації аудиту та інших послуг .....                                                                                 | 150 |
| 3.2. Аналіз існуючої практики використання термінів «аудит», «аудитор» та її впливу на суспільну думку про аудит .....                                | 163 |
| 3.3. Якість законодавчого регулювання обов'язкового аудиту в Україні .....                                                                            | 181 |
| 3.4. Комунікаційні зв'язки між аудитором та управлінським персоналом як засіб зменшення «розриву в очікуваннях» в аудиті .....                        | 202 |
| 3.4.1. Специфіка договору про виконання аудиту та інформаційне спілкування між аудитором та управлінським персоналом при погодженні умов аудиту ..... | 202 |
| 3.4.2. Інформаційне спілкування між аудитором та управлінським персоналом в процесі аудиту фінансової звітності .....                                 | 220 |

|                                                                                                                         |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Розділ 4. Сучасний стан забезпечення основних гарантій якості аудиту та механізм їх реалізації</b>                   | 234 |
| 4.1. Основні напрямки регулювання аудиторської діяльності в ЄС                                                          | 234 |
| 4.2. Основні гарантії якості аудиту в Україні та їх відповідність міжнародному та європейському законодавству           | 271 |
| 4.3. Концептуальні засади побудови внутрішньої системи контролю якості аудиту на рівні суб'єкту аудиторської діяльності | 307 |
| <b>Розділ 5. Шляхи підвищення якості обов'язкового аудиту</b>                                                           | 341 |
| 5.1. Підвищення якості сприйняття аудиторських висновків користувачами                                                  | 341 |
| 5.1.1. Проблеми забезпечення інформаційної прозорості суб'єктів публічних (суспільних) інтересів                        | 341 |
| 5.1.2. Розширення вимог до обов'язкового аудиту та форматів аудиторських висновків, які складаються за його наслідками  | 356 |
| 5.2. Особливі вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит                            | 381 |
| 5.3. Законодавче регулювання вимог щодо забезпечення незалежності аудиту в Україні: проблеми та напрямки вдосконалення  | 397 |
| 5.3.1. Загальні проблеми забезпечення прийнятного рівня незалежності аудиторів                                          | 397 |
| 5.3.2. Аналіз узгодженості вітчизняного та міжнародного законодавства з питань незалежності аудиторів                   | 408 |
| 5.3.3. Аудит та інші послуги: проблеми дотримання незалежності                                                          | 422 |
| <b>Висновки</b>                                                                                                         | 434 |
| <b>Список використаних джерел</b>                                                                                       | 448 |
| <b>Додатки</b>                                                                                                          | 497 |

Наукове видання

**Наталія Станіславівна Шалімова**

**Соціально-економічні аспекти аудиту:  
теорія і практика**

*Монографія*

Технічний редактор *О. М. Корнілов*  
Верстка *В. М. Яценко*  
Коректори *Т. В. Зозуля, О. В. Цимбаліст*  
Обкладинка *А. В. Загородна*

Підп. до друку 5.04.2012. Формат 70х100 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>.  
Папір офсетний. Друк офсетний. Ум. др. арк. 39,06.  
Замовлення № 539. Наклад 300 пр.

Поліграфічно-видавничий центр ТОВ «Імекс-ЛТД»  
Свідцтво про реєстрацію серія ДК №195 від 21.09.2000.  
25006, м. Кіровоград, вул. Декабристів, 29  
тел./факс (0522) 22-79-30, 35-16-23  
E-mail: [marketing@imex.kr.ua](mailto:marketing@imex.kr.ua)