

РОЗВИТОК СТАНДАРТИЗАЦІЇ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ ТА ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

Розглянуто види аудиторських послуг, що можуть надаватися аудиторськими фірмами та приватно практикуючими аудиторами, а також їх нормативно-правове регулювання

Аудит в нашій країні вже пройшов певний етап розвитку. І зараз центр уваги має бути перенесений з питань становлення аудиту на типові завдання галузі, що вже сформулювалась: підвищення якості послуг та зниження їх собівартості. В українських умовах додається ще одне завдання, яке тісно пов'язане з першими двома: вихід вітчизняного аудиту на міжнародний рівень.

Основними інструментами вирішення цих завдань є удосконалення законодавчої бази, створення відповідної системи організації та регулювання аудиту, подальша розробка методології та інструментарію аудиту, впровадження в дію міжнародних стандартів аудиту, активізація діяльності громадської асоціації аудиторів.

Аудиторська палата України рішенням №73 від 18.12.1998р. затвердила систему національних нормативів, яка визначала діяльність аудиторів у всіх сферах. Зазначені нормативи були підготовлені на базі міжнародних стандартів аудиту, які до 1974р. склались із 33 стандартів, поділених на 4 групи: загальні (4 стандарти), робочі (23), стандарти звітності (4), специфічні стандарти, які використовуються для аудиту в окремих галузях (2). Проведену роботу і її результати слід відзначити як основу розвитку аудиторської діяльності в Україні.

Подальший етап нормативного регулювання полягає у затвердженні рішенням Аудиторської палати України №122 від 18.04.2003р. Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів (International Standards on Auditing - ISA), які у сучасних умовах налічують 48 міжнародних стандартів аудиту та супутніх робіт,

поділених на 10 груп. Відбулось удосконалення системи стандартів згідно з потребами теорії та практики аудиту та збільшення їх кількості перш за все за рахунок групи "Положення з міжнародної практики аудиту", зокрема стандартів, які висвітлюють різні аспекти застосування комп'ютерної техніки.

Впровадження міжнародних стандартів значно підвищить якість аудиторських послуг і наблизить український аудит до міжнародних вимог. Що стосується зниження вартості аудиторських послуг, то широке впровадження основних положень стандартів стосовно планування аудиту, оцінювання системи внутрішнього контролю, використання вибіркового дослідження, регламентації відносин зацікавлених сторін і т.ін. суттєво сприяє рішенням і цієї задачі.

Міжнародні стандарти аудиту відтворюють прогресивну теорію та практику аудиторської діяльності розвинених зарубіжних країн. Розглянемо основні сучасні тенденції розвитку ринку аудиторських послуг та напрями їх стандартизації.

В сучасних умовах майже всі підприємства покладаються на інформаційні технології у веденні бухгалтерського обліку. Переваги інформаційних технологій та поширення Інтернету забезпечують появу нових шляхів ведення бізнесу в електронному вигляді, а саме електронної комерції. Так як цей розвиток триватиме, то підприємства мають довіряти новим електронним технологіям.

Швидкий розвиток нових методів ведення бізнесу та обробки інформації впливає на всі аспекти аудиторських послуг. Професійні

бухгалтери, які здійснюють аудит або надають інші послуги підтвердження інформації, обробленої за допомогою таких швидкісних технологій, потребують базових знань та розуміння інформаційних технологій та електронної комерції. Хоча професійні бухгалтери не повинні бути експертами у складних особливостях таких систем, їм потрібно розуміти яким чином ключові технології перетворюють всі аспекти бізнесу та впливають на надання послуг професійними бухгалтерами. При цьому професійні бухгалтери також повинні розуміти як інформаційні технології (устаткування, програмне забезпечення, комунікації та Інтернет) можуть бути використані у наданні послуг підтвердження. Знання про технології електронної комерції необхідні для визначення та розуміння впливу ризиків щодо надійності інформації, зібраної такими новими швидкісними методами.

Оскільки бізнес стає більш складним і потребує більш надійної інформації, сертифіковані бухгалтери відіграють важливу роль як в забезпеченні підтвердження інформації іншої, ніж фінансова звітність, так і в консультуванні підприємницької діяльності та оподаткування. Аудитори, володіючи технічними знаннями та незалежністю в забезпеченні підтвердження, а також компетентністю та досвідом в допомозі підприємству, покращують його діяльність. Вони надають та допомагають виконати рекомендації щодо підвищення прибутковості шляхом збільшення доходності чи зменшення витрат, включаючи зменшення помилок й зловживань та покращуючи внутрішній контроль.

Послуги підтвердження – це незалежні професійні послуги, які підвищують якість інформації, її надійність та відповідність, для прийняття адекватних управлінських рішень. Послуги підтвердження є досить важливими, тому що особи, які їх здійснюють, є незалежними та сприймаються неупередженими та уважними до інформації, яка перевіряється. Послуги підтвердження можуть бути представлені аудитором, професійними бухгалтерами чи великим колом інших професіоналів [4, 4].

Потреба підтвердження інформації не є новою. Протягом років професійні бухгалтери, аудитори, пропонували багато послуг з підтвердження, особливо підтвердження інформації історичних фінансових звітів. Фірми професійних бухгалтерів, наприклад, виконували послуги підтвердження проведення лотерей та конкурсів, щоб забезпечити гарантію, що переможці обрані неупереджено відповідно до правил. Не так давно професійні бухгалтери запровадили такі типи підтвердження інформації як: підтвердження фінансових прогнозів підприємства, або контролю Веб-сайта. Очікується, що попит на послуги підтвердження буде зростати так як збільшується попит на очікувану інформацію, яка з'являється в Інтернеті в реальному режимі часу.

Послуги засвідчення – це вид послуг підтвердження, за яких аудитори надають звіт про надійність тверджень, які є відповідальністю іншої сторони. Є три категорії послуг засвідчення: аудит історичних фінансових звітів, огляд історичних фінансових звітів, інші послуги засвідчення, які можуть бути застосовані до широкого ряду питань, включаючи внутрішній контроль фінансових звітів [4, 4].

Аудит історичних фінансових звітів – це форма послуг засвідчення, за якою аудитор надає письмовий висновок щодо того, чи узгоджуються фінансові звіти з прийнятими за основу бухгалтерськими принципами. Аудит представляє переважаючу форму підтвердження, запропоновану організаціями професійних бухгалтерів.

Представляючи інформацію у формі фінансової звітності, підприємства наводять різні твердження про фінансовий стан та результати діяльності. Зовнішні користувачі, які покладаються на ці фінансові звіти для прийняття бізнес-рішень, сприймають аудиторський висновок як показник надійності інформації. Вони цінують аудиторське підтвердження через незалежність та професійні знання аудитора щодо складання фінансових звітів.

Законодавствами країн світу запроваджено обов'язковість проведення аудиту історичних фінансових звітів щодо певних суб'єктів господарювання. Так, у США відкриті торговельні компанії та акціонерні товариства зобов'язані проводити щорічний аудит, а аудиторський висновок представляти на сайті компанії в базі даних Комісії з цінних паперів та біржових операцій. Навіть без законодавчих вимог багато підприємств добровільно проводять аудит, щоб забезпечити підтвердження інформації інвесторам та полегшити залучення капіталу. Аудит фінансових звітів здійснюється також з метою одержання фінансування (кредитів) в банках та інших фінансових установах.

Огляд історичних фінансових звітів – це інший вид послуг засвідчення, представлений фірмами професійних бухгалтерів. Тоді як аудит надає високий рівень підтвердження, послуги огляду надають помірний рівень підтвердження і потребують менше доказів для підтримки такого рівня. Огляд завжди є адекватним до потреб споживачів і може бути проведений професійними бухгалтерськими фірмами за меншу плату, ніж аудит фінансових звітів.

Аудитори також засвідчують твердження адміністрації про ефективність внутрішнього контролю фінансових звітів. За кордоном від багатьох підприємств, наприклад відкритих торговельних компаній, вимагається включати управлінський звіт про ефективність внутрішнього контролю фінансових звітів у їхню щорічну звітність разом з засвідченням цих звітів аудиторськими фірмами. Аудиторська оцінка ефективності внутрішнього контролю фінансових звітів пов'язана з аудитом фінансової звітності. Звіт про ефективність внутрішнього контролю надає очікувану інформацію, так як ефективний внутрішній контроль зменшує ймовірність майбутніх викривлень у фінансових звітах.

Професійні бухгалтери, аудитори надають велику кількість інших послуг засвідчення. Багато з цих послуг є справжнім

розповсюдженням аудиту історичних фінансових звітів, так як користувачі очікують незалежного засвідчення інших типів інформації. Наприклад, банки часто вимагають від дебіторів засвідчення дотримання ними умов договору про надання кредиту. Аудитори можуть засвідчити також інформацію в прогнозованих фінансових звітах клієнта, яка часто використовується для отримання фінансування.

Більшість інших послуг підтвердження, які надають професійні бухгалтери, не відповідають формальному визначенню послуг засвідчення. Вони тотожні послугам засвідчення тим, що професійні бухгалтери мають бути незалежними та здійснювати підтвердження інформації, що використовується для прийняття рішень. Відрізняються в тому, що від професійних бухгалтерів не вимагається надавати письмовий звіт і що в підтвердженні не повинно йтись про надійність тверджень інших сторін щодо відповідності спеціальним критеріям. Точніше, в таких інших послугах підтвердження зобов'язанням підтвердження є надійність і відповідність інформації, які можуть чи не можуть бути затверджені іншою стороною.

Очікується, що попит на підтвердження інших видів інформації буде істотно зростати разом з новими видами ризиків, з якими стикається бізнес, та збільшенням кількості доступних джерел інформації. Так чи інакше, однією важливою різницею між послугами засвідчення та іншими послугами підтвердження є потужна конкуренція між фірмами професійних бухгалтерів, які можуть надавати послуги підтвердження. Аудит та багато видів послуг засвідчення обмежені регулятивами щодо сертифікації та ліцензування, тоді як ринок інших видів підтвердження відкритий для конкурентів, які не належать до сертифікованих професійних бухгалтерів. Наприклад, допомога клієнтам в підготовці оглядів покупців та оцінка надійності та відповідності інформації, одержаної з цих досліджень, є однією з послуг підтвердження, що надаються професійними

бухгалтерами. Але на ринку таких послуг професійні бухгалтери можуть зустріти конкуренцію фірм, які досліджують ринок. Професійні бухгалтери мають конкурентні переваги на ринку послуг підтвердження завдяки їх компетентності та незалежності.

Через збільшення попиту на інші види підтвердження Американський Інститут сертифікованих громадських бухгалтерів створив Спеціальний комітет послуг підтвердження, на який покладено досліджувати та розвивати нові можливості послуг підтвердження, що можуть надаватись громадськими бухгалтерами бізнес-клієнтам для прийняття управлінських рішень на базі надійної та відповідної інформації [4, 6].

Одним із головних факторів, який впливає на попит на інші послуги підтвердження, а саме послуги підтвердження інформаційних систем, це зростання Інтернету та електронної комерції. Побоювання щодо конфіденційності та збереження інформації в Інтернеті уповільнюють потенційне зростання електронної комерції. У доповнення, обсяг реальної в часі інформації, наявної в Інтернеті, змінює потреби підтвердження від історичної інформації на певний час (такої як фінансова звітність) до підтвердження надійності процесів, які генерують інформацію в реальному режимі часу. Наприклад, багато операцій, таких як замовлення та здійснення платежів, відбувається через Інтернет безпосередньо між комп'ютерами, використовуючи електронний обмін даних. Так як операції та інформація розділені в реальному часі, існує навіть більший попит на підтвердження комп'ютерного контролю інформації, яка передається електронно та захист інформації, що стосується цих передач. Професійні громадські бухгалтери можуть надавати підтвердження цих функцій. Існує два приклади послуг підтвердження, пов'язаних з інформаційними технологіями. Це – підтвердження контролю за Веб-сайтами та підтвердження надійності інформаційних систем.

У відповідь на зростання потреб у послугах підтвердження, пов'язаних з веденням бізнес-операцій через Інтернет, Американським інститутом сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA) та Канадським інститутом привілейованих бухгалтерів (CICA) створено Веб-трастові послуги підтвердження. Фірми сертифікованих громадських бухгалтерів, які одержали ліцензію від AICPA на представлення такої послуги, надають підтвердження користувачам Веб-сайтів за допомогою електронної Веб-трастової печатки, яка ставиться на Веб-сайт. Ця печатка підтверджує користувачу, що власник Веб-сайту дотримується всіх встановлених критеріїв, пов'язаних з бізнес-практикою, операційною цілісністю та інформаційним процесом. Веб-трастові послуги є послугами засвідчення, а Веб-трастові печатки – символічним наданням звіту сертифікованих громадських бухгалтерів щодо тверджень адміністрації клієнта про розкриття практики електронної комерції [4, 6].

Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів та Канадський інститут привілейованих бухгалтерів створили спільно системно-трастові послуги щодо підтвердження надійності інформаційних систем. Системно-трастові послуги – це вид послуг засвідчення для оцінювання та тестування надійності інформаційної системи у таких сферах як безпека та цілісність даних. Тоді як Веб-трастові послуги підтвердження переважно розроблені для користувачів Веб-сайту (третіх сторін), системно-трастові послуги здійснюються сертифікованими громадськими бухгалтерами, щоб надати підтвердження менеджменту, раді директорів чи третім сторонам про надійність інформаційних систем, які використовуються для отримання інформації в реальному режимі часу [4, 7].

Спеціальним комітетом з послуг підтвердження при Американському інституті сертифікованих громадських бухгалтерів

розроблено методику таких послуг підтвердження інших видів інформації як:

– підприємства потребують факторів успіху, відмінних від фінансової інформації, щоб здійснювати бізнес. Прикладами можуть бути задоволення покупців та якість продуктів. Професійні бухгалтери можуть допомогти визначити та розмежувати фактори успіху;

– оскільки населення світу старіє, зростають вимоги людей похилого віку щодо встановленого соціального захисту. Професійні бухгалтери можуть надавати послуги підтвердження членам родини про те, що цілі захисту були досягнуті і що потреби осіб похилого віку задовольняються;

– щоб досягти успіху в сучасній економіці, підприємства повинні бути

успішними у визначенні та управлінні ризиками. Наприклад, компанія глобально розширюючись може стикнутись з ризиками в результаті змін валютних курсів чи політичних змін в інших країнах. Професійні бухгалтери, надаючи такі послуги, допомагають своїм клієнтам виявити та управляти ризиками.

Майже немає обмежень щодо видів узгоджених послуг, які можуть надавати професійні бухгалтери. Дослідження великих аудиторських фірм, проведені Спеціальним комітетом з послуг підтвердження при АІСРА виявило понад 200 послуг, які зараз надаються [4, 8]. Приклади інших послуг підтвердження наведено в таблиці 1.

Таблиця 1. Приклади інших послуг підтвердження

Інші послуги підтвердження	Дії щодо послуги
Контроль щодо та ризику, пов'язані з інвестуванням, включаючи політику деривативів Анонімні покупки	Оцінка процесів інвестиційної діяльності компанії, визначення ризиків та ефективності Здійснення анонімної покупки, щоб оцінити торговельні угоди персоналу з покупцями та процедури, яких вони дотримуються
Оцінка ризиків накопичення, розповсюдження та зберігання цифрової інформації Оцінювання ризиків помилок та незаконних дій	Оцінка ризиків безпеки та пов'язаного з ним контролю електронних баз даних Розробка структури ризиків помилок та оцінювання адекватності систем та політики компанії у запобіганні та захисту від помилок та зловживань
Відповідність торговельній політиці та принципам	Перевірка торговельних операцій, щоб визначити чи операції відповідають угодам, визначення ризиків в угодах
Відповідність угод щодо роялті	Оцінювання того, чи були сплачені авторські гонорари та ліцензійні винагороди відповідно до угод про роялті
Аудит навколишнього середовища	Оцінка того, чи політика компанії та практична діяльність гарантує відповідність компанії стандартам та законам щодо навколишнього середовища

Аудиторські фірми надають велику кількість інших послуг, які не належать до послуг підтвердження. Наприклад, це послуги з ведення бухгалтерського обліку, оподаткування та управлінські консультаційні послуги.

Існують деякі спільні характеристики між консультаційними послугами та послугами підтвердження. Основна мета консультаційних послуг – це надання рекомендацій керівництву підприємства, тоді як головна ціль послуг підтвердження полягає у підвищенні якості інформації. Якість інформації часто є

важливим критерієм надання консультаційних послуг, але це звичайно не основна мета. Наприклад, аудиторську фірму запросили для розробки та встановлення нової інформаційної технологічної системи. Мета такої консультаційної послуги полягає у встановленні нової системи, причому покращення інформації виступає як побічний продукт такої справи. Іноді консультації та послуги підтвердження співпадають, коли покращення якості інформації для прийняття рішень є головною метою.

Доходи аудиторських фірм від надання консультаційних послуг значно зросли за останні роки. Багато аудиторських фірм мають відділи, які займаються в основному наданням консультаційних послуг (порад) з управління. Так як такі консультаційні послуги з менеджменту розширюються, вони почали відокремлюватись від аудиторської практики шляхом створення нових консалтингових підприємств. В результаті цього консультаційні послуги більше не є таким потужним джерелом доходів для деяких найбільших аудиторських фірм.

На рисунку 1 відображається взаємозв'язок між послугами підтвердження та послугами, які не пов'язані з підтвердженням. Аудити, огляди, інші

послуги засвідчення є прикладами послуг засвідчення, які потрапляють до діапазону послуг підтвердження. Деякі нові послуги підтвердження, представлені АІСТРА, такі як Веб-трастові послуги та системно-трастові послуги, також є послугами засвідчення. На противагу, більшість управлінських консультаційних послуг, послуги з бухгалтерського обліку та оподаткування потрапляють за межі діапазону послуг підтвердження, не дивлячись на те, що існує деяка сфера співпадіння між консультаційними послугами та послугами підтвердження.

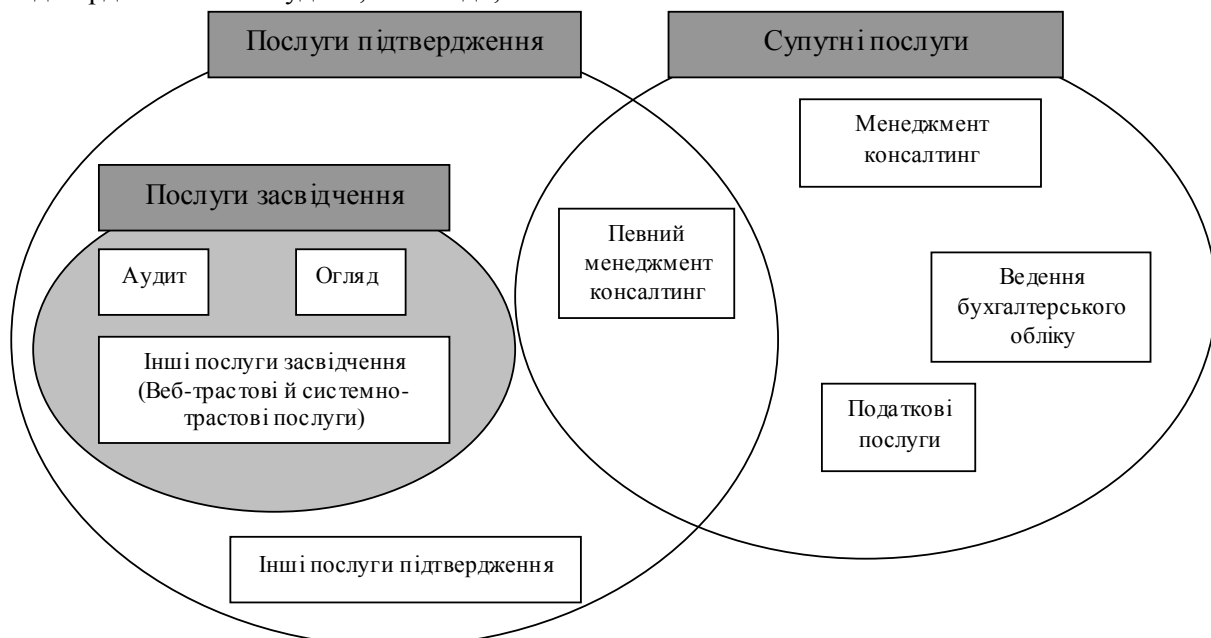


Рис.1. Взаємозв'язок між послугами засвідчення, підтвердження та супутніми послугами.

Керуючись сучасними потребами практики, напрями стандартизації аудиторських послуг змінюються відповідно. Так, Рада Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) заснувала Раду з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) для розробки та видання в інтересах суспільства високоякісних стандартів аудиту та надання впевненості, які б використовувалися спеціалістами в усьому світі, допомоги у зближенні міжнародних та національних стандартів, що дозволить покращити якість та збільшити довіру

суспільства до аудиторської професії на глобальному рівні.

Керуючись наданими повноваженнями, Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості переглянула, структурувала та затвердила нові міжнародні стандарти у такому складі:

- Міжнародні стандарти аудиту (МСА), які застосовуються при аудиторській перевірці історичної фінансової звітності;
- Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), які використовуються під час огляду історичної фінансової звітності;

– Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ) забезпечують виконання завдань з надання впевненості, які не стосуються історичної фінансової звітності;

– Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП), які використовуються в ході виконання завдань з підготовки фінансової інформації, завдань з виконання погоджених процедур та завдань з інших супутніх послуг.

Згідно з МСА 120 “Концептуальна основа міжнародних стандартів аудиту” аудиторська перевірка фінансових звітів має на меті надати аудиторів можливість висловити думку про те, чи складені ці фінансові звіти у всіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Формуючи аудиторську думку, аудитор має отримати достатні відповідні аудиторські докази, щоб бути спроможним зробити висновки, на яких ґрунтується така думка. Думка аудитора підвищує довіру до фінансових звітів завдяки наданню високого, але не абсолютного рівня впевненості. Термін “упевненість” означає “переконаність аудитора в достовірності твердження, зробленого однією стороною для іншої.” Абсолютна впевненість в аудиті недосяжна внаслідок дії таких чинників, як необхідність судження, використання тестування, обмеження, властиві будь-яким системам бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, а також через те, що більшість доказів, які може отримати аудитор, є за своїм характером радше переконливими, ніж остаточними. Досягнутий рівень упевненості, який може бути наданий, визначається виконаними процедурами та їхніми результатами [2, 180-181].

Огляд проводиться відповідно до Міжнародних стандартів завдань з огляду (чи відповідних національних стандартів) з метою одержання середнього рівня впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. “Огляд обмежується, головним чином, здійсненням запитів персоналові підприємства та виконанням аналітичних процедур стосовно фінансових даних, унаслідок чого він забезпечує нижчий рівень упевненості, ніж аудиторська перевірка” [2, 912].

Згідно з Міжнародним стандартом завдань з надання впевненості 300 “Завдання з надання впевненості” предмет перевірки завдання з надання впевненості може мати різну форму, наприклад:

– дані (наприклад, історична або прогнозна фінансова інформація, статистична інформація, показники результатів діяльності);

– системи та процеси (наприклад, система внутрішнього контролю);

– поведінка (наприклад, корпоративне управління, відповідність законодавству, управління людськими ресурсами) [2, 921].

До завдань, які не є завданнями з надання впевненості, але часто виконуються професійними бухгалтерами, належать такі:

– погоджені процедури;

– складання фінансової та іншої інформації;

– складання податкових декларацій, які не передбачають висловлення думки, а також консультування з оподаткування;

– консалтинг з менеджменту;

– інші консультативні послуги [2, 918].

Згідно з МСА 120 “Концептуальна основа міжнародних стандартів аудиту” у результаті проведення погоджених процедур аудитор просто подає висновок про фактичні дані, тому впевненість не висловлюється. Натомість користувачі звіту самостійно оцінюють процедури та дані, викладені аудитором у висновку, і роблять власні висновки за результатами роботи аудитора. У завданні з підготовки інформації у висновку не висловлюється впевненість, хоча користувачі підготовленої інформації й отримують певну вигоду від участі бухгалтера [2, 180-181].

Міжнародні стандарти аудиту містять основні принципи і процедури, а також відповідні рекомендації, подані у вигляді пояснювального та іншого матеріалу. Система міжнародних стандартів свідомо абстрагована від будь-якого національного законодавства та економіки конкретної країни. При створенні національних аудиторських стандартів на її основі цю систему потрібно адаптувати до законодавчих актів конкретної

країни та характерних рис економічного періоду її розвитку. Так, наприклад, у МСА 250 “Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансової звітності” вказується, що національні стандарти аудиту, ймовірно, конкретніше визначатимуть зв’язок законів і нормативних актів з аудиторською перевіркою. [МСА 250, § 6]. Визначатимуть закони та нормативні акти, які впливають на розкриття інформації у фінансових звітах, а також відповідальність аудитора щодо одержання достатніх компетентних доказів їх дотримання суб’єктом господарювання. А згідно з МСА 260 “Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналові” (§ 21) вимогами національних професійних організацій, законодавчими та нормативними актами можуть установлюватися зобов’язання аудитора щодо повідомлення відповідних державних органів конфіденційної інформації про виявлені порушення законодавства.

Особливості перехідного періоду до ринкової економіки, законодавча база та національні специфічні характеристики України, які мають довготерміновий характер, обумовлюють необхідність модифікації міжнародних аудиторських стандартів щодо практики їх використання в Україні. Крім цього, розробка стандартів – це творчий процес і природно, що має бути не просте копіювання навіть відмінних першоджерел, а спроби їх покращення з урахування динаміки існуючих проблем.

Крім того “слід критичніше підходити до використання міжнародних нормативів аудиту, враховуючи негативний досвід фінансових скандалів останніх років, обумовлених низкою фіаско транснаціональних компаній, перевірки діяльності яких здійснювали найвідоміші у світі аудиторські фірми. З урахуванням цього негативного досвіду має бути з’ясовано, які з аудиторських стандартів сприяли цьому, а відтак мусять бути радикально удосконаленими” [3, 14].

У ході проведення такої роботи національне законодавство України має превалювати над положеннями згаданих міжнародних нормативів аудиту. Це застерігатиме від небезпеки “вимивання” окремих законодавчих положень (у процесі теперішнього та подальшого удосконалення національних нормативів аудиту). Слід наголосити на необхідності удосконалення національних нормативів аудиту таким чином, аби їх сукупність (у доповнення та розвиток чинного законодавства про аудиторську діяльність) забезпечувала можливість отримання достатньо вичерпних відповідей на питання, що являє собою аудит, чим зумовлюється його необхідність, у чому полягає мета і завдання аудиту, якою є ефективність аудиту [3, 15].

Перш за все необхідно зазначити новизну аудиту в Україні, як атрибуту ринку. Перехід до ринкової економіки розпочався в 90-х роках раптово у зв’язку з розпадом СРСР, без поступового розвитку, з елементами суб’єктивного прийняття рішень з насаджування елементів ринкової економіки. Тому на початку цього переходу країна не мала ні законодавчої бази з аудиту, ні методичних матеріалів, ні наукової літератури, ні кваліфікованих кадрів, ні системи вузівської підготовки за цією спеціальністю.

У цьому зв’язку аудиторські стандарти в нашій країні мають бути детальнішими, ніж в економічно розвинених країнах, де аудит вже пройшов певний значний етап розвитку. Вони мають бути написані простою доступною мовою, містити зразки необхідної інформації, мати детальний перелік термінів та їх визначень та ін. Крім аудиторських стандартів доцільно також дати детальні ілюстрації, тлумачення, пояснення до них в інших документах і матеріалах: коментарях, книгах, статтях.

Вітчизняні аудиторські фірми, на відміну від закордонних, існують всього декілька років, і багато з них поки що не піклуються про свою репутацію. Відомо, що фірми, які існують десятки й сотні років, незалежно від того, в якому секторі економіки вони

працюють, значно більше дбають за свою репутацію, ніж молоді фірми. Крім того вони мають певні напрацьовані традиції, свої методичні прийоми, спеціалізацію, коло клієнтів та ін. Українські фірми ще цього не досягли і тому частково цей недолік можна компенсувати більш ретельною проробкою ряду питань в аудиторських стандартах.

Практика перевірки порядку ведення бухгалтерського обліку і достовірності звітності існувала і в умовах командно-адміністративної системи. Але тоді основною формою контролю був відомчий контроль, перевірки проводились державними службовцями вищестоящих організацій і були націлені на завдання схоронності соціалістичної власності та виконання державних планів. Набір показників, які цікавлять аудиторів в умовах ринкової економіки значно відрізняється, оскільки користувачами аудиторського висновку виступають і потенційні інвестори, і кредитори, і прості службовці. Тому серед них: статутний капітал, ринкова вартість акцій, величина прибутку, розмір зобов'язань підприємства.

Важливою особливістю сучасного етапу розвитку країни є необхідність рішення першочергових завдань, серед яких – активізація інвестиційного процесу та формування середнього класу як основи стабільності суспільства. “Основоположними завданнями аудиту є захист інтересів власників від можливих помилок і зловживань з боку найманої адміністрації та зменшення до прийнятого рівня інформаційного ризику для інших користувачів фінансової звітності” [1, 10-11]. Аудиторські послуги мають орієнтуватись переважно на захист інтересів акціонерів, тобто власників підприємства, і за цих обставин підвищується важливість їх орієнтації на потенційних (особливо дрібних) інвесторів. А це передбачає спрямованість аудиту на оцінку і підтвердження достовірності інформації щодо фінансового стану підприємства.

Зауважимо, що якщо менеджери, як правило, зацікавлені в прикрашанні стану справ в акціонерному товаристві, то в Україні акціонери

нерідко зацікавлені в протилежному викривленні реальності. Дійсно, якщо власник великого пакета акцій хоче його збільшити, наприклад, довести до контрольного, то в його інтересах погіршення фінансової звітності акціонерного товариства з метою дешевої скупки акцій. Це явище в Україні може стати масовим із-за майбутнього продажу державою своєї частки акцій в різних акціонерних товариствах. Якщо власник великого пакета, навпаки, націлений на продаж всіх чи частини своїх акцій, то він може вплинути і на директорат, і на бухгалтерію, і на оплачуваний ним аудит, примушуючи прикрасити стан справ в акціонерному товаристві в очах ділових партнерів.

У зв'язку з цим захист прав користувачів результатів аудиту щодо достовірності фінансової інформації необхідно передбачати у стандартах, які регламентують технологію проведення аудиту, наприклад, присвячених вивченню внутрішнього контролю економічного суб'єкта, аналітичним процедурам, аудиторським ризикам. Велику увагу йому слід приділити в стандарті, який регламентує складання аудиторського висновку і аудиторського звіту. Можливо, частина, що публікується, в українських умовах має бути більш детальною, ніж в економічно розвинених країнах. Детальну оцінку фінансового стану потрібно висвітлювати в аудиторському звіті, який може бути наданий для ознайомлення за потребою користувача – інвестора.

Характерною особливістю є також те, що в нашій країні банківська, страхова і виробнича діяльність регулювались різними органами. Відповідно, відомчо орієнтованими виявились бухгалтерський облік і звітність і, як наслідок, – аудит. Ця особливість також впливає на роботу зі створення стандартів та ще більший вплив вона здійснить на їх практичне застосування. “Особливого значення для удосконалення нормативів, які врегульовують методику аудиту, набула реформа бухгалтерського обліку, що торкнулася банків, підприємств та організацій різних форм власності і галузей діяльності та бюджетних установ” [3, 14].

Вимоги до внутрішньої документації аудиторських фірм в МСА не стандартизовані і у зв'язку з загальною спрямованістю на меншу регламентацію, і у зв'язку з тим, що західний аудит розвивався еволюційно й аудиторські фірми поступово удосконалювали свої традиції, досвід, а отже і документацію. Український аудит виник революційно і тому аудиторські фірми потребують кваліфікованих рекомендацій щодо внутрішніх документів. Ці рекомендації доцільно подати в окремому стандарті переважно чи повністю необов'язкового характеру. Коло внутрішніх документів може бути таким: прийоми і методи роботи аудиторів; процедури визначення надійності системи внутрішнього контролю клієнта; порядок контролю якості роботи аудиторів; перелік і форми бланків робочої документації аудиторської фірми; форми підсумкових документів аудиту (висновок і звіт аудитора); типові форми договорів (контрактів) з клієнтом і (чи) листів-зобов'язань про згоду на проведення аудиту; порядок документообігу на фірмі.

У Законі України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 р. наводиться перелік прав і обов'язків осіб, які здійснюють аудит, і осіб, що підлягають аудиту. Обов'язки осіб, які підлягають аудиту, необхідно подати у вичерпному переліку, зміна якого нормативними документами нижчих рівнів недопустима. Тому корисним буде окремий стандарт, присвячений доповненням і коментарям з зазначеної тематики. Інколи висловлюється думка, що доцільно було б мати два стандарти, один з яких описує права і обов'язки осіб, які підлягають аудиту, а другий – осіб, які здійснюють аудит. Але оскільки права осіб, що підлягають аудиту, тісно пов'язані з обов'язками осіб, що здійснюють аудит, і навпаки, уявляється доцільним викласти все це в одному стандарті, що допоможе, крім усього, краще улагоджувати конфлікти сторін.

В українських умовах корисним був би стандарт, який описує звіт аудитора керівництву підприємства за підсумками перевірки. Звіти такого роду готуються і в західній практиці, але

тільки на декількох сторінках. Вони містять перелік основних виявлених недоліків і рекомендацій з їх усунення. Відповідного стандарту в МСА немає.

Слід мати на увазі, що більшість клієнтів запрошують аудиторів не стільки для підтвердження достовірності фінансової звітності, скільки заради ретельного аналізу ведення бухгалтерського обліку і нарахування податків. Крім того, в умовах декларованої законодавчим актом стислості аудиторського висновку (що досить логічно) розгорнутий звіт аудитора може виступати показником ретельності проведеної перевірки (у тому числі і для суду, і для державних органів, і для громадських аудиторських організацій), а клієнт може звернутись до нього і через рік при вирішенні питання щодо вибору аудитора для нової перевірки. Висловлені думки пояснюють існування відповідного аудиторського стандарту.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Дайнега В.Н.* Аудит для профессиональных бухгалтеров: Учеб. пособие. – Краснодар: Экоинвест, 2001 – 72 с.
2. 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, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.:ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2004. – 1028 с.
3. *Пилипенко І.І, Шевчук В.О.* Національна система аудиту: сприяння розвитку економіки та демократії в Україні // Аудитор України. – 2003. – № 9 (27). – С. 11-17.
4. *Arens Alvin A.* Auditing and assurance services: an integrated approach / Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, 10th ed. – Pearson Prentice Hall, 2005. – 791 p.

ДОРОШ Н.І. – доктор економічних наук, професор Київського національного університету ім. Тараса Шевченка