

The features of inflation in the Ukrainian economy. Are specific factors of inflation in the period of independence. Defined socio-economic effects of inflation in Ukraine.

Inflation rate in Ukraine is very unstable and can vary dramatically. The consequences of inflation is an increase in the level of corruption and shadow Ukrainian economy, the weakness and corruption of the judicial system, the close interweaving of political and business interests, most of this is reflected in people's purchasing power, inflation leads to a devaluation of savings

**financial system, economic development, inflation**

Одержано 10.04.13

**УДК 657.471**

**Н.С. Шалімова, доц., канд. екон. наук**

*Кіровоградський національний технічний університет*

## **Підходи щодо забезпечення прийняттого рівня незалежності аудиторів**

Досліджено сутність такого принципу професійної етики аудиторів як незалежність, види загроз та приклади обставин, які можуть спричинити їх виникнення. Проаналізовані підходи щодо забезпечення прийняттого рівня незалежності аудиторів, передбачені національними та міжнародними документами в сфері аудиторської діяльності. Обґрунтовано необхідність розгляду незалежності з точки зору всіх суб'єктів, залучених до процесу виконання завдання з аудиту, доцільність розробки та застосування застережних заходів в робочому середовищі користувача і відповідальної особи.

**аудит, аудитор, незалежність, загрози, застережні заходи**

**Н.С. Шалимова**

*Кировоградский национальный технический университет*

**Подходы к обеспечению приемлемого уровня независимости аудитором**

Исследована сущность такого принципа профессиональной этики как независимость, виды угроз и примеры обстоятельств, которые могут привести к их возникновению. Проанализированы подходы к обеспечению приемлемого уровня независимости аудитором, предусмотренные национальными и международными документами в сфере аудиторской деятельности. Обоснована необходимость рассмотрения независимости с точки зрения всех субъектов, вовлеченных в процесс выполнения задания по аудиту, целесообразность разработки и применения предупредительных мероприятий в рабочей среде пользователя и ответственного лица.

**аудит, аудитор, независимость, угрозы, предупредительные меры**

Дотримання незалежності аудитором є чинником, який забезпечує досягнення у конкретних користувачів фінансової звітності та суспільства у цілому впевненості в об'єктивному характері аудиторського звіту. Так, І.К. Дрозд критерій незалежності розглядає як загальну характеристику сутності аудиту, що відрізняє його від інших форм контролю [8, с. 77–78]. О.А. Петрик зауважує, що у разі відсутності незалежності втрачаються суть аудиторської перевірки, її функціональне призначення та корисність [13, с. 62], а представляючи склад елементів аудиторської етики [13, с. 49–51] незалежність включає до головних концепцій аудиту [13, с. 48] і загальних принципів аудиторської етики [13, с. 54].

Загальноприйнято вважати, що результативність перевірки прямо пропорційна компетентності та ступеню незалежності аудитора, і прагнення аудиторів до досягнення незалежності має бути основою підвищення об'єктивності перевірки. З цих позицій слід відмітити ґрунтовне дослідження теорії аудиту, виконане Г.М. Давидовим [4], у межах якого докладно розглянуто процес становлення фундаментальних принципів і постулатів аудиту, а також його морально-етична концепція.

Як справедливо вважає Н.І. Дорош, сучасний розвиток теорії аудиту потребує чіткого визначення поняття незалежності аудитора [7, с. 95]. Вивчаючи питання незалежності аудиторів та аудиторських фірм, дослідники виділяють такі її аспекти: організаційний, матеріально-технічний, інтелектуальний [17, с. 138–143]; правовий, економічний, етичний [16, с. 65]. З.В. Гуцайлюк, Я.В. Мех та М.Т. Щирба відокремлюють моральну ознаку незалежності аудиторів, яку пов'язують із відсутністю сімейності, обсягом участі у бізнесі клієнта, отримання від клієнта товарів, послуг тощо [3, с. 7]. О.А. Петрик незалежність аудитора класифікує на фактичну і формальну (виходячи з конкретної ситуації, що склалася) [13, с. 61].

Поряд із цим комплексному висвітленню проблем незалежності аудиторів і конкретним шляхам досягнення прийнятого рівня незалежності у вітчизняній фаховій літературі приділяється недостатньо уваги, особливо з погляду розумних очікувань користувачів звітності. Пропонувалися певні шляхи щодо скорочення розриву в очікуваннях через посилення рівня незалежності аудитора [1, с. 80–85; 2, с. 39–40]. Залишається багато невирішених та двозначних проблем і у сфері виявлення ділянок можливого виникнення конфліктів, і у сфері визначення обставин, за яких існує ймовірність конфлікту незалежності, і при розробці заходів, спрямованих на їх попередження та усунення. Ці міркування і зумовили вибір напрямку та цільової спрямованості дослідження: проаналізувати підходи та моделі забезпечення незалежності аудиторів, які існують у вітчизняній та міжнародній практиках, та визначити можливі напрями їх розвитку та удосконалення.

Достовірність фінансової звітності залежить від низки чинників, і аудиторська незалежність – тільки один із них, хоча й важливий. На достовірність фінансового документа впливають бухгалтерські принципи, які застосовують, знання аудитором цих принципів, аудиторських стандартів і процедур, внутрішні процедури контролю якості в аудиторській фірмі, а також репутація самої фірми стосовно чесності та невідкупності. Тобто, постає таке питання: 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. Наприклад, чи будуть користувачі довіряти стандартам незалежності, які не дозволяють партнеру або 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, вимагаючи оцінки значущості та суттєвості такої загрози.

Слід урахувати і дві сторони самої незалежності, яка включає:

- незалежність думки, тобто такої спрямованості думок, яка дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, що може ставити під загрозу професійне судження та дає змогу діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом;
- незалежність поведінки, тобто уникнення фактів та обставин настільки значущих, що розсудлива і поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, в тому числі інформацію про вжиті заходи, обґрунтовано дійшла б висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми або членів

групи з виконання завдання перебувають під загрозою.

Існує два можливих підходи до формування у користувачів фінансової звітності довіри до незалежності аудиторів. Перший підхід полягає у встановленні необхідності повідомляти аудитором про всі зв'язки з підприємством – клієнтом, які можуть бути розцінені як такі, що порушують незалежність аудитора, та дозволити користувачеві самому оцінювати, наскільки він готовий покласти на висновок, підготовлений аудитором. Якщо клієнт вважатиме, що користувачі фінансової звітності недовірятимуть висновкові з аудиту, то він може наполягати на зміні взаємовідносин або звернутися до послуг аудиторської фірми, з якою він не має зв'язків, які ставлять під сумнів незалежність аудиторів. Даний підхід базується на тому, що взяте окремо слово «незалежність» може викликати у користувачів припущення, що особа, яка здійснює професійне судження, має бути незалежною від усіх економічних, фінансових та інших відносин, що неможливо, оскільки кожний член суспільства обов'язково має стосунки з іншими особами. Саме тому значущість економічних, фінансових та інших стосунків 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 виникнути потреба надання значної кількості детальної інформації, яка лише заплутає, а не прояснить ситуацію.

Другий підхід передбачає розробку низки загальних вимог до незалежності та встановлення обов'язковості наведення аудиторською фірмою доказів, що вона відповідає цим вимогам. Його перевага полягає в тому, що користувач фінансової звітності та аудиторського звіту не використовує значного масиву вторинної інформації, а недолік – в тому, що він вимагає заздалегідь визначити критерії, які характеризують незалежність, що пов'язано з необхідністю визначення важливості різних чинників. Крім того чинники, 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.

Д.І. Дедов пропонує таку методологічну основу для усунення конфлікту інтересів, яка складається з трьох елементів: установлення сфери виникнення конфлікту інтересів, визначення обставин, за яких можливий конфлікт інтересів, розробка та реалізація найбільш ефективних заходів по усуненню таких обставин [5, с. 215]. Отже, для того щоб сформулювати вимоги до забезпечення незалежності аудиторів, потрібно визначити сфери виникнення конфлікту інтересів (їх ще можна назвати принципами незалежності або в негативному значенні потенційними загрозами незалежності). Такими, на думку Д.І. Дедова, можуть виступати: коло осіб, які можуть мати 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 клієнту інших, ніж аудит, послуг [5, с. 218].

Виходячи з цього важливого значення набуває законодавче регулювання вимог до забезпечення незалежності, які дають змогу досягти найбільшої об'єктивності у висловленні аудиторської думки. Саме другий підхід передбачений Кодексом етики професійних бухгалтерів [11], який вимагає від фірм і членів груп з виконання завдання визначати, оцінювати та вирішувати проблеми загрози для незалежності, а не просто дотримуватися конкретних правил. Можна виділити кілька інших документів, які регламентують вимоги та порядок дотримання такого важливого етичного принципу аудиторської діяльності, як незалежність:

– на міжнародному рівні: 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» [12, с. 41–75] (далі – МСКЯ 1), Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17

травня 2006 р. про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [6; 19] (далі – Директива 2006/43/ЄС), Закон Сарбейнса – Окслі США [21];

– на національному рівні: Закон України «Про аудиторську діяльність» [10], Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» [14] (далі – ПНПКЯ 1), Положення про забезпечення незалежності аудитора [15].

Таблиця 1 - Приклади обставин, які можуть спричинювати виникнення загроз для незалежності аудитора

Вид загрози	Приклади обставин, які можуть спричинити виникнення загрози
<i>Загроза власного інтересу</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– фінансовий інтерес до клієнта або наявність спільного з клієнтом фінансового інтересу;</li> <li>– надмірна залежність від гонорарів, що сплачує клієнт;</li> <li>– наявність тісних ділових стосунків з клієнтом;</li> <li>– страх втратити клієнта;</li> <li>– розгляд клієнта як можливого роботодавця;</li> <li>– платежі, що залежать від результатів виконання завдання;</li> <li>– позика, надана клієнту (або будь-кому з його директорів чи посадових осіб) або отримана від нього</li> </ul>
<i>Загроза власної оцінки</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– виявлення значної помилки під час повторної оцінки робіт, виконаних раніше професійним аудитором;</li> <li>– складання висновку щодо роботи фінансових систем після участі в їх розробці чи впровадженні;</li> <li>– підготовка вихідних даних, що використовуються для отриманих даних, які становлять предмет завдання;</li> <li>– член групи з надання впевненості обіймав посаду директора чи донедавна був директором чи посадовою особою в такого клієнта;</li> <li>– 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;</li> <li>– надання клієнтові послуги, яка безпосередньо впливає на предмет завдання з надання впевненості</li> </ul>
<i>Загроза захисту</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– володіння акціями зареєстрованого на біржі суб'єкта господарювання, який є клієнтом з аудиту фінансової звітності;</li> <li>– захист інтересів клієнта в ході судового процесу або у суперечці з третіми сторонами</li> </ul>
<i>Загроза особистих стосунків</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– член групи з надання впевненості має близькі або найближчі сімейні стосунки з директором чи з посадовою особою клієнта;</li> <li>– 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;</li> <li>– колишній партнер фірми є директором або посадовою особою чи працівником клієнта на посаді, що дозволяє безпосередньо та суттєво впливати на предмет завдання;</li> <li>– отримання подарунків або преференцій від клієнта, крім випадків, коли їх цінність вочевидь незначна;</li> <li>– довготривале співробітництво старшого персоналу та клієнта з надання впевненості</li> </ul>
<i>Загроза тиску</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– погрози звільнити від виконання завдання або заміни клієнтом;</li> <li>– погрози судовими позовами;</li> <li>– тиск з метою неприпустимого зменшення обсягу роботи для зменшення розміру гонорару</li> </ul>

При застосуванні другого підходу важливим є ідентифікація загроз (їх види та приклади обставин, що можуть їх створювати, представлені в таблиці 1), а також розуміння змісту застережних заходів, які можуть попередити, усунути або зменшити загрози до прийняттого рівня, приклади яких наведені в табл. 2. Зауважимо, що такі застережні заходи можуть бути представлені заходами, створеними професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами, та заходами, що існують у робочому середовищі, які включають як заходи, які поширюються на всю фірму, так і заходи, що стосуються конкретного завдання, а також застережні заходи, що становлять частину системи та процедур клієнта.

Таблиця 2 - Приклади застережних заходів, необхідних для дотримання принципу незалежності

№	Група застережних заходів	Приклади застережених заходів
1	2	3
I.	<i>Застережні заходи, розроблені професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– вимоги до освіти, професійної підготовки та досвіду для набуття статусу професійного аудитора;</li> <li>– вимоги постійного вдосконалення професійних знань;</li> <li>– нормативні акти щодо управління корпораціями;</li> <li>– професійні стандарти;</li> <li>– професійний або регуляторний моніторинг і процедури дисциплінарного характеру;</li> <li>– зовнішня перевірка звітів, декларацій, листування чи інформації, що підготовлена професійним аудитором, юридично уповноваженою третьою особою</li> </ul>
II. <i>Застережні заходи, що забезпечуються робочим середовищем</i>		
2.1.	<i>Заходи, що поширюються на всю фірму</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– наголос на важливості дотримання фундаментальних принципів, розроблених керівництвом;</li> <li>– наголос на очікуванні керівництвом фірми, що члени групи з надання впевненості будуть діяти в інтересах громадськості;</li> <li>– політика та процедури контролю якості виконання завдання;</li> <li>– задокументована політика щодо виявлення загроз недотримання фундаментальних принципів, оцінки важливості цих загроз, визначення та застосування застережних заходів для усунення або зменшення загроз, окрім виразно незначних, до прийняттого рівня;</li> <li>– задокументована внутрішня політика та процедури дотримання фундаментальних етичних принципів;</li> <li>– політика та процедури, що дозволяють ідентифікувати інтереси та зв'язки між фірмою або членами групи з надання впевненості та клієнтами;</li> <li>– політика і процедури моніторингу доходів та при необхідності запобігання залежності від доходів, що їх одержують від одного клієнта;</li> <li>– використання різних партнерів та груп із виконання завдання з розмежованим підпорядкуванням при наданні послуг, що не стосуються надання впевненості, клієнтові з надання впевненості;</li> <li>– політика та процедури, що забороняють особам, які не є членами групи з завдання, впливати на результат завдання;</li> <li>– своєчасне ознайомлення з політикою та процедурами фірми (в тому числі з будь-якими змінами в них) усіх партнерів та професіоналів, а також відповідна підготовка та навчання із застосуванням цієї політики та процедур;</li> </ul>

## Продовження таблиці 2

		<ul style="list-style-type: none"> <li>– призначення одного з вищих керівників відповідальним за належну роботу системи контролю якості фірми;</li> <li>– інформування партнерів та професіоналів щодо клієнтів з надання впевненості та пов'язаних сторін, стосовно яких вони мають бути незалежними;</li> <li>– механізм вжиття дисциплінарних заходів для забезпечення дотримання політики та процедур виявлення загроз недотримання фундаментальних принципів, оцінки важливості цих загроз, визначення та застосування застережних заходів для їх усунення або зменшення;</li> <li>– офіційно прийнята політика та процедури, що заохочують та надають можливість персоналові поінформувати керівництво фірми щодо будь-якого питання стосовно дотримання фундаментальних принципів, що викликає їх занепокоєння</li> </ul>
2.2.	<i>Заходи, що стосуються конкретного завдання</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– залучення додаткового професійного аудитора для перевірки виконаної роботи або для надання інших необхідних рекомендацій;</li> <li>– звернення до незалежної третьої сторони, наприклад, до комітету незалежних директорів, професійного або регуляторного органу, чи до іншого професійного аудитора;</li> <li>– обговорення питань етики з найвищим управлінським персоналом клієнта;</li> <li>– розкриття найвищому управлінському персоналові клієнта характеру послуг, що надаються, та гонорарів;</li> <li>– залучення іншої фірми для виконання або повторного виконання частини завдання;</li> <li>– ротація керівного персоналу групи з надання впевненості</li> </ul>
III.	<i>Застережні заходи, що становлять частину системи та процедур клієнта</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– погодження та схвалення іншими особами (окрім управлінського персоналу) аудиторської фірми при її призначенні для виконання завдання;</li> <li>– наявність у клієнта компетентних співробітників з досвідом та повноваженнями для прийняття управлінських рішень;</li> <li>– застосування клієнтом внутрішніх процедур, що забезпечують об'єктивний вибір фірми при пошуку виконавця завдань, що не є завданнями з надання впевненості;</li> <li>– наявність у клієнта структури корпоративного управління, що забезпечує відповідний нагляд та інформування щодо послуг, які надаються аудиторською фірмою</li> </ul>

Деякі види порушень розглядаються настільки фундаментальними, що досягнення компромісу вважається неможливим. Єдиним прийнятним заходом буде припинення дій або ліквідація інтересів, що створюють загрози, чи відмова прийняття нового або продовження виконання старого завдання з надання впевненості. Інші, менш важливі порушення, дозволено компенсувати за допомогою застережних заходів. Такий підхід досить гнучкий, хоча недоліком цієї системи є складність її сприйняття користувачами, і складність створили саме представники аудиторської професії.

Конкретний аналіз впливу на незалежність аудиторів у Кодексі етики наведений окремо для завдань з аудиту (розділ 290 [11, с. 35–79]) та для інших завдань з надання впевненості (розділ 291 [11, с. 80–100]) і стосується таких ситуацій: фінансові інтереси; позики і гарантії; ділові відносини; сімейні та особисті стосунки; працевлаштування у клієнтів з надання впевненості; тимчасове призначення працівників на посади у клієнтів з аудиту; нещодавня робота у клієнтів з надання впевненості; робота посадовою особою або членом ради директорів клієнтів з надання впевненості; тривалі стосунки вищого персоналу з клієнтами з надання впевненості; надання послуг, які не є наданням впевненості, клієнтам з надання впевненості; гонорари; політики винагороди та оцінки; подарунки та знаки гостинності; поточна судова справа чи її загроза. Основні

позиції Кодексу етики професійних бухгалтерів можна подати у вигляді двох груп:

1. Перша група – це ситуації, стосовно яких зазначено: «жодний застережний захід не зменшить загрозу до прийняттого рівня», тому в основному пропонуються такі заходи: ліквідація «джерела загрози», усунення від завдання відповідного працівника, відмова від виконання завдання аудиторською фірмою.

2. Друга група – це ситуації, що вимагають від фірми оцінки значущості чи суттєвості загроз, і лише в таких випадках пропонується коло застережних заходів, яких слід вживати. В основному ці заходи стосуються посиленого контролю якості виконання завдання, залучення додаткових професійних аудиторів або експертів, заборону виконання завдання певним працівником тощо.

Слід зазначити, що підхід, застосований в Кодексі етики, подібний до підходу, викладеного в Концептуальній основі стандартів незалежності (A Conceptual Framework For AICPA Independence Standards [18]) Американської асоціації професійних бухгалтерів (AICPA - American Institute of Certified Public Accountants), попри те, що ця професійна організація використовує термін «ризикоорієнтований підхід до аналізу питань з незалежності». Відповідно до цього підходу взаємовідносини з клієнтом аналізуються для з'ясування, чи спричинюють вони неприйнятний ризик для аудиторської незалежності. Ризик вважають неприйнятним, якщо існуючі взаємовідносини можуть скомпрометувати або можуть вважатися такими, що можуть скомпрометувати, розумними та поінформованими про всі події третіми особами. Для того щоб аудитор міг прийняти завдання, ризик треба знизити до прийняттого рівня. Ризик вважають прийнятним, якщо загрози знаходяться на прийнятному рівні (тобто не очікується, що вони вплинуть на професійне судження аудитора) або внаслідок типу загрози та її потенційного ефекту, або завдяки тому, що застережні заходи знизили або усунули загрози.

Ризикоорієнтований підхід передбачає такі кроки:

1. Ідентифікація та оцінка загроз незалежності. На цьому етапі АІСРА 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 Кодексі етики професійних бухгалтерів позитивним є те, що в ньому наведено не тільки загальні вимоги, а й описані застережні заходи для окремих ситуацій. Попри те Кодекс етики має й недоліки, зокрема:

– 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 [11, с. 37]);

– не завжди пояснюється, що треба робити при виявленні загрози, адже опис ситуації обмежується висловом «жодний застережний захід не зменшить загрозу до прийняттого рівня»;

– застережні заходи визначені не для всіх ситуацій, які можуть виникнути в практиці діяльності аудиторських фірм;

– акцентується увага лише на незалежності від підприємства, фінансова звітність якого підлягає аудиту, поза увагою залишаються користувачі аудиторського звіту та інші суб'єкти;

– основна відповідальність покладається на аудитора (аудиторську фірму) і перевага віддається процедурам, які застосовує аудиторська фірма.

О.А. Петрик справедливо зауважує про необхідність дотримання незалежності при наданні послуг так званим «конкуруючим клієнтам» [13, с. 59]. На наш погляд, враховуючи те, що в об'єктивності думки аудитора зацікавлені і відповідальна сторона, і користувачі, необхідно посилити їх відповідальність стосовно забезпечення незалежності аудитора (аудиторської фірми) та передбачити обов'язковість певних процедур як складової системи менеджменту цих суб'єктів.

Певні заходи в цьому напрямку встановлені Директивою 2006/43/ЄС та Законом Сарбейнса – Окслі, які основним застережним заходом розглядають співпрацю аудиторів з комітетом з аудиту суб'єкта суспільного інтересу, обов'язковість створення якого передбачена цими документами.

У Директиві 2006/43/ЄС підкреслено, що аудитори чи аудиторські фірми, які виконують обов'язковий аудит суб'єкта суспільного інтересу, повинні:

- щороку підтверджувати письмово в заяві, адресованій комітету з аудиту, свою незалежність від суб'єкта суспільного інтересу, що перевіряється;
- щороку доповідати комітету з аудиту про будь-які додаткові послуги, надані суб'єкту, що перевіряється;
- обговорювати з комітетом з аудиту загрози його незалежності та запобіжні заходи, вжиті для зменшення цих загроз і задокументовані ними.

Такі самі 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 р. відповідно до вимог Закону Сарбейнса – Окслі з метою захисту інвесторів та суспільних інтересів через забезпечення інформативності, достовірності та незалежності аудиторських звітів, а саме: International Standards Board Standard №1 «Independence Discussions with Audit Committees» [20].

Ці вимоги можна використати як базу для розробки процедур клієнтів, але слід враховувати, що останні для ініціативного аудиту можуть включати не лише відповідальну сторону, а й інших користувачів, які можуть бути чітко ідентифіковані (на відміну від завдань з обов'язкового аудиту). Тому незалежність поведінки має бути забезпечена не тільки від відповідальної сторони, а й від користувачів, які можуть бути чітко ідентифіковані. Додаткові вимоги мають стосуватися запровадження застережних заходів у системі управління суб'єктів господарювання, які разом з аудитором (аудиторською фірмою) залучені в процес виконання завдань з аудиту, враховуючи можливість їх ідентифікації. Для завдань з обов'язкового аудиту такими суб'єктами виступають суб'єкти суспільних (публічних) інтересів; для завдань з ініціативного аудиту – суб'єкти, фінансова звітність яких підлягає аудиту, та інші користувачі.

Для завдань з обов'язкового аудиту потрібно визначити орган (осіб) в структурі управління суб'єктом господарювання, відповідальних за розробку і застосування таких заходів, а також їх перелік. Обов'язковість існування, наприклад, комітету з аудиту не передбачена законодавчими документами України, які регулюють діяльність суб'єктів суспільного інтересу (публічних акціонерних товариств, кредитних спілок, інвестиційних фондів тощо), у тому числі і Законом України «Про акціонерні товариства» [9], в якому зазначено, що наглядова рада акціонерного товариства може (а не повинна) створювати постійні або тимчасові комітети з числа її членів, у тому числі комітет з питань аудиту (ст. 56 «Комітети наглядової ради. Корпоративний секретар»).

Необхідно закріпити обов'язковість створення комітетів з аудиту на базі суб'єктів суспільного інтересу, які б співпрацювали з аудитором у процесі їх призначення з метою підтвердження рівня їх незалежності. Створення таких комітетів або включення відповідних обов'язків до компетенції наглядових органів дасть змогу розподілити відповідальність між клієнтом і аудитором, оскільки в багатьох ситуаціях,



передбачених Кодексом етики, вимагається оцінка їх суттєвості та значимості для визначення застережних заходів, до виконання яких не можна підходити формально, тому слід залучити до цього процесу і клієнта, і суб'єкта аудиторської діяльності.

До відповідних заходів слід включити процедури об'єктивного вибору аудиторської фірми, отримання письмових заяв від посадових осіб про свою незалежність від аудиторської фірми, відстеження й інформування щодо послуг, які надають аудиторські фірми, обговорення з аудиторською фірмою загроз незалежності та запобіжних заходів, вжитих для зменшення цих загроз тощо. Така політика і процедури можуть стати складовою Положення з етичних правил бізнесу та етичної поведінки персоналу, в якому доцільно було б передбачити, зокрема, такі розділи:

- «Вибір аудиторської фірми для виконання завдань з обов'язкового та ініціативного аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості»;
- «Ідентифікація зв'язків посадових осіб підприємства з аудиторськими фірмами та процедури інформування про них»;
- «Узгодження застережних заходів з аудитором (аудиторською фірмою) та їх застосування».

Необхідно виходити з того, що ефективність застережних заходів залежить від багатьох чинників, які слід враховувати, оцінюючи ефект впливу застережного заходу на загрози в сукупності та окремо на кожну з них. Серед таких чинників можна виділити належну (правильну) ідентифікацію загроз, фактів та обставин, які притаманні певній специфічній ситуації, адекватність визначення застережного заходу саме з певною метою, порядок застосування застережного заходу, осіб, які зазнають впливу певного застережного заходу, послідовність застосування застережних заходів, особи, яка застосовує застережний захід.

Підводячи підсумки, слід підкреслити, що законодавче регулювання вимог щодо забезпечення незалежності, яке б дозволяло отримати найбільшу об'єктивність у висловленні аудиторської думки, набуває все більшого значення. В Україні встановлена обов'язковість застосування Кодексу етики професійних бухгалтерів, проте Кодексом етики основна відповідальність стосовно дотримання незалежності покладається на суб'єкта аудиторської діяльності і перевага надається процедурам, які застосовуються аудиторською фірмою. Незалежність думки та поведінки як складові незалежності аудитори повинні формуватися з огляду на всіх суб'єктів, які залучені до процесу виконання завдання з аудиту: аудиторської фірми, аудиторів – членів групи із завдання, суб'єкта, який підлягає аудиту, та користувачів з урахуванням можливості ідентифікації останніх, оскільки в об'єктивності думки аудитора зацікавлені і відповідальна сторона, і користувачі. Це вимагає запровадження більш ефективної співпраці між ними під час визначення загроз, розробки та застосування застережних заходів в робочому середовищі не лише аудиторської фірми, а й користувача і відповідальної особи.

## Список літератури

1. 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.
2. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. / Светлана Михайловна Бычкова. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 176 с.
3. Гуцайлюк З.В. Аудит (теорія, методика, збірник завдань). / З.В. Гуцайлюк, Я.В. Мех, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Економічна думка, 2002. – 190 с.
4. Давидов Г.М. Аудит : теорія і практика: Монографія. / Григорій Миколайович Давидов. – Кіровоград : ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.
5. Дедов Д. И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов – М. : Волтерс Клувер, 2004. – 288 с.
6. 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)
7. Дорош Н.І. Аудит : теорія і практика. / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.
  8. Дрозд І.К. Контроль економічних систем : Монографія. / Ірина Кузьмівна Дрозд. – К. : Імекс-ЛТД, 2004. – 312 с.
  9. 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>
  10. 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>
  11. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С.Я. Зубілевич. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – 124 с.
  12. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина I / Пер. з англ. : Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К. : Видавництво «Фенікс», 2011. – 846 с.
  13. Петрик О.А. Аудит : методологія і організація : Монографія. / Олена Анатоліївна Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
  14. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг I «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>
  15. 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>
  16. Рядська В.В. Аудит. Навч. пос. / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.
  17. Терехов А.А. Аудит : перспективи розвитку. / Александр Александрович Терехов. – 2001. – 560 с.
  18. 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)
  19. 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>
  20. Independence Standards Board Standard №1 Independence Discussions with Audit Committees [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pcaobus.org/Standards/EI/Documents/ISB1.pdf>
  21. Sarbanes-Oxly Act [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://pcaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxly\\_Act\\_of\\_2002.pdf](http://pcaobus.org/about/history/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxly_Act_of_2002.pdf)

**N. Shalimova**

*Kirovograd National Technical University*

### **Approaches to the Ensuring the Acceptable Level of Auditor's Independence**

The purpose of the article is analysis of approaches and models of ensuring the auditor's independence in the national and international practices, determination of possible ways of its development and improvement.

The essence of such professional ethic principle as independence has been investigated. The kinds of threats, circumstances which may cause them and preventive measures to prevent, eliminate or extenuate them to acceptable level have been determined. The approaches to forming the users of financial statement's confidence in auditor's independence have been considered. It has been determined on the basis of analysis Code of ethic's clauses that the main responsibility for maintenance the independence is entrusted to the auditors and preference is granted to the procedures which are used by auditing firm. It have been substantiated that the independence of thoughts and conduct must form taking into account all subjects which are involving into the process of fulfilling the audit engagement.

The results of investigation shows that the legislative regulation of demands to ensuring the auditor's independence is of great importance and it must provide the elaboration and application of obligatory preventive measures in working environment of user and responsible party.

**audit, auditor, independence, threats, preventive measures**

Одержано 01.04.13