

Головач В.В.

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА

Стаття присвячена дослідженню методологічних положень, спрямованих на з'ясування основних закономірностей у сфері аудиторської діяльності. За допомоги діалектичного методу пізнання розкрито зміст філософської сутності аудиторської діяльності у вигляді певного протиріччя. Показано, яким чином зазначене протиріччя на різних історичних етапах впливало на розвиток аудиту та його нормативно - правову регламентацію. Внаслідок цього внесено пропозиції щодо вдосконалення законодавчого забезпечення вітчизняного аудиту.

Ключові слова: аудит, концептуальні засади аудиту, філософія аудиту та його сутність.

Постановка проблеми. Фундаментальні дослідження концептуальних засад аудиторської діяльності розпочалися з 60-х років минулого століття зарубіжними вченими: Р.К. Маутцом, Х.А. Шарафом, Р. Адамсом, А. Аренсом, Дж. Лоббеном, Дж. Робертсоном та іншими. З огляду на досягнення своїх зарубіжних колег, вітчизняні вчені основну увагу приділяли подальшому з'ясуванню теоретичних положень аудиторської діяльності та можливостей їх впровадження у вітчизняну практику. Вагомий внесок у дослідження цієї проблематики зробили О.А. Петрик, В.С. Рудницький, Я. А. Гончарук, І.І. Дорош, А.Г. Загородній, М.В. Корягін, Г.М. Давидов, М.В. Кужельний, Ф.Ф. Бутинець, О.М. Виноградова та інші.

Аналіз наукових праць свідчить, що повноцінного становлення аудиту як науки до цього часу не відбулося. Сформовано певні теоретичні засади, які вказують на необхідність подальшого пізнання філософських аспектів сутності аудиторської діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У працях українських авторів постійно наголошується на тому, що для дослідження аудиторської діяльності необхідно застосовувати діалектичний метод пізнання. В якому напрямі та яким чином повинен використовуватися діалектичний метод пізнання – це питання залишається відкритим. Пояснення різного роду явищ і фактів у сфері аудиторської діяльності, як правило, обмежують формальною логікою, оминаючи протилежні тенденції та взаємодії суперечностей.

Загальновідомо, що діалектичний метод пізнання вимагає з'ясування протиріччя в самій сутності предмета. Для цього необхідно аналізувати зовнішні прояви його сутності у формі різноманітних явищ. Внаслідок такого розкриття змісту сутності як діалектичного протиріччя і відбувається становлення теоретичного знання та будь - якої науки.

Не є винятком і аудиторська діяльність. Само собою зрозуміло, що без пізнання сутності аудиторської діяльності у вигляді діалектичного протиріччя неможливо говорити про повноцінне становлення системи знань про цей вид діяльності у формі науки. Тільки шляхом дослідження суперечливої сутності аудиторської діяльності відкривається можливість за випадковим знаходити необхідне, за поодиноким – загальне і на цій основі відкривати закономірності та передбачувати майбутній розвиток.

Формулювання цілей статті. Мета статті полягає у комплексному аналізі існуючих концептуальних засад аудиторської діяльності та визначенні шляхів їх подальшого розвитку за допомоги законів і категорій діалектики.

Виклад основного матеріалу дослідження

1. Діалектичне пізнання аудиторської діяльності – веління часу

У наукових працях під концептуальними засадами розуміють систему вихідних теоретичних положень, які інтегрують певний масив знань, орієнтованих на встановлення та пояснення закономірностей конкретних явищ. За своїм змістом концепція становить початковий рівень теорії, який характеризується з'ясуванням внутрішньої сутності в різноманітних явищах.

Поняття концептуальних засад як провідного тлумачення тих чи інших процесів широко використовується і в сфері пізнання аудиторської діяльності. Виникнення концепцій стосовно аудиторської діяльності, як правило, пов'язують з переходом від емпіричного до теоретичного рівнів пізнання [1, с. 35-42]. Деякі вчені загальнотеоретичні засади концепцій аудиту вбачають у послідовному сходженні від абстрактного до конкретного, від теорії до практики шляхом послідовного використання постулатів, принципів, правил та процедур [2, с.20]. На думку інших вчених, аудиторській діяльності притаманне використання загальнонаукових і власних методичних прийомів контролю. На їх переконання загальнонаукові методичні прийоми дослідження ґрунтуються на методах філософії [3, с. 36]. Низка вчених в якості теоретичних засад аудиторської діяльності розглядає концептуальну

основу міжнародних стандартів аудиту, а також міжнародні стандарти аудиту, які регламентують питання відповідальності, планування, внутрішнього контролю, аудиторських доказів і тому подібне [4].

Не забувають вчені у своїх дослідженнях аудиторської діяльності звертати увагу і на такий філософський метод пізнання об'єктивної діяльності, як діалектика. На їх думку, в основі дослідження явищ в аудиті покладено діалектичний метод пізнання [5, с. 24]. Окремі вчені прямо зазначають, що загальнотеоретичну базу аудиту формують науково-системні та діалектичні методи пізнання його сутності в умовах дії ринкових механізмів [6]. В окремих випадках вчені роблять досить загальні висновки з приводу того, що метод аудиту як загальний підхід до проведення досліджень ґрунтується, подібно іншим наукам, на діалектиці [7]. Зустрічаються і такі праці, в яких робиться висновок з приводу того, що інституалізація аудиторської діяльності відбувається як перманентний процес, обумовлений дією законів діалектики [8, с. 140].

Дійсно, діалектична логіка пізнання є універсальним методом для вивчення будь-яких проблем. Не становить винятку і аудиторська діяльність. За допомоги діалектики відкривається можливість не тільки з'ясувати причинно-наслідкові зв'язки у сфері аудиторської діяльності, а також встановити закономірності процесів інтеграції та диференціації, суперечності між сутністю і явищем, змістом і формою.

Загальновідомо, що діалектика вимагає пізнання протиріччя в самій сутності предметів. Згідно з законами і категоріями діалектики при розгляді певних явищ необхідно встановлювати внутрішні протилежності, а не зводити причини змін та наявних процесів до зовнішніх чинників. Зовнішні чинники у формі явищ є проявом сутності. Вони виступають як окремі властивості предмета, що відображають різні моменти сутності в їх суперечливих проявах. Узагальнення суперечливих моментів явищ дозволяє визначити їх діалектичну єдність на рівні сутності як протиріччя. В такому сенсі явище є проявом сутності, яка відображається в явищі. Хоча сутність і явище співпадають, але не в абсолютному значенні, а у вигляді єдності протилежностей. За висловлюванням класиків, «якби форма прояву і сутність речей безпосередньо збігалися, то всяка наука була б зайва» [9, с.384].

Таким чином, внутрішня суперечливість є органічною складовою діалектичного світобачення. Діалектика тлумачить сам процес розвитку як боротьбу взаємопов'язаних протилежностей, стрибкоподібний перехід кількості в якість та як рух за спіраллю шляхом заперечення з утриманням домінуючих тенденцій на подальших етапах розвитку. Зазначений методологічний підхід орієнтує сприймати протиріччя та обумовлені ним конфліктні явища в якості універсальної структури, присутньої у всіх сферах природного, соціального і духовного буття. Ще древні філософи вбачали, що

універсальною основою існування різноманітних форм дійсності є система внутрішніх протилежностей.

На превеликий жаль спроби реального втілення діалектичного методу пізнання аудиторської діяльності мають досить обмежені результати. З одного боку, окремі вчені визнають, що в теорії аудиту повинен бути рівень наукового пізнання, пов'язаний з теоретичним способом відображення дійсності, спрямований на протипагу емпіричному способу, на розкриття сутності, внутрішньої закономірності. Навіть звертають увагу на те, що сутність пізнання в аудиті виражається в русі від знання сутності першого порядку до знання сутностей вищих порядків. З викладених положень роблять досить змістовний висновок з приводу того, що «У такому безперервному русі виявляється суперечливий характер пізнання, внутрішня єдність і боротьба наявних у ньому протилежностей і суперечностей» [1, с. 37]. З іншого боку, при розгляді конкретної суперечності, яка викладена в постулаті Д.К. Робертсона стосовно того, що завжди є ймовірність зіткнення інтересів аудитора і керівників підприємства, надається формальна оцінка зовсім іншого змісту. Вважають, що цей постулат свідчить про те, що аудиторські перевірки стали масштабними і дорожчими, а тому аудитор не повинен зазначений постулат брати на віру і дотримуватися презумпції «невинності»¹ та неупередженості [1, с. 48].

Інші автори в такому ж аспекті пропонують розглядати постулат Р.К. Маунца і Г.А. Шарафа стосовно того, що конфлікт інтересів аудитора й адміністрації не є неминучим. На їх думку «Не слід припускатися наявності конфлікту інтересів між аудитором і адміністрацією. Цей постулат слугує для створення атмосфери довіри та взаємної підтримки між ними. В його основі лежить ідея про одвічну доброту і незіпсованість людської природи» [2, с. 22].

Якщо одні автори наголошують на проявах доброти і невинуватості в аудиторській діяльності, то інші заявляють про наявність жадібності і лукавства. Підтримуючи погляди Р.Х. Монтгомері та його послідовників, окремо науковці висловлюють «припущення, що першоосновою появи аудиту були Жадібність та Страх пересічного власника – учасника ринкових відносин. Ці дві рушійні сили, що спонукають людину до дій, особливо у економічних відносинах при абсолютно невизначеному навколишньому ринковому середовищі та недовірі людини-власника до будь-якої інформації, яку він сам не створював, але яка зачіпає його економічні або майнові інтереси – це і породило феномен аудиту [3, с. 27].

Викладені тлумачення сутності аудиторської діяльності з діаметрально протилежних позицій за допомоги категорій добра і зла описують на рівні явищ не що інше, як діалектичне протиріччя у

¹ Мова оригіналу. В дійсності потрібно говорити про принцип невинуватості.

сфері моральної свідомості суб'єктів аудиторської діяльності. При більш уважному розгляді аудиторської діяльності виявляється, що добро і зло співіснують в ній нерозривно, а їх відокремлення має штучний характер.

Насправді діалектика добра і зла об'єктивно притаманна аудиторській діяльності. Взаємопереплетіння і напруженість цих двох полюсів породжують для аудитора незмінну актуальність вибору між добром і злом на кожному етапі перевірки фінансової звітності на предмет її достовірності, повноти і відповідності законодавству. Стосовно розуміння добра і зла у свідомості аудитора та інших суб'єктів аудиторської діяльності постійно виникають досить складні і суперечливі парадигми у вигляді конфлікту інтересів. Вони обумовлені тим, що добро і зло породжують одне одного як нерозривно пов'язані антиподи з протилежними властивостями і взаємними переходами одне в одного. Їх зіткнення тою чи іншою мірою досягає аудиторського ризику та професійного скептицизму щодо виявлення перекручень фінансової звітності, обумовлених помилкою або шахрайством. Характерно, що в етичному аспекті добро і зло не підлягають абсолютизації і повинні оцінюватися через порівняння одне з одним.

Саме такий методологічний підхід стосовно оцінки добра і зла в аудиторській діяльності покладено в основу Кодексу професійної етики аудитора. В ньому розкрито зміст основних загроз незалежності аудитора, саме того зла, протидія якому породжує добро у вигляді об'єктивної оцінки фінансової звітності.

2. Суть аудиторської діяльності становить соціальне протиріччя

Наукове пізнання викладених суперечностей в аудиторській діяльності неможливе без діалектичного підходу, який ґрунтується на такому філософському принципі пізнання дійсності, як принцип протиріч. Пізнавальний напрям щодо встановлення протиріч та їх філософського аналізу повною мірою повинен стосуватися аудиту та аудиторської діяльності. За своєю суттю аудиторська діяльність і сам аудит є не чим іншим, як суспільним відношенням, джерелом розвитку якого виступає соціальне протиріччя.

Визнання принципу протиріччя як головного аналітичного методу передбачає, що соціальному протиріччю надається статус основного філософського дослідження аудиту та аудиторської діяльності. Цей принцип надає можливості з достатньою повнотою описати аудит та аудиторську діяльність в аспекті конфліктів, антагонізмів, розбіжностей, контрастів, дисонансів і тому подібного. Принцип протиріч вимагає не уникати драматичних соціальних колізій, а всебічно їх аналізувати та безкомпромійно оцінювати. При цьому сприймати негативні та конфліктні явища не в якості випадкових, а як об'єктивно необхідні. З метою встановлення максимально достеменного соціального діагнозу

суспільним відношенням у сфері аудиторської діяльності та аудиту необхідно не упустити з поля зору протилежний ціннісний полюс протиріччя з наявною в ньому перспективою досягнення соціальної гармонії.

Аудит як основний напрям аудиторської діяльності в реальній дійсності виступає у вигляді достатньо складної суспільної взаємодії, що включає в себе співпрацю багатьох індивідів з їх ставленням до оточуючого середовища і один до одного.

Основа будь-яких суспільних відносин становлять соціальні зв'язки, які об'єднують індивідів у певні групи та інші структури суспільства. Ядро цих зв'язків складається з різноманітних стосунків схожості і відмінності, рівності і нерівності, панування і підлеглості та інших взаємних протилежностей. Суперечлива сутність суспільних відносин обумовлює виникнення соціальних конфліктів у тій чи іншій формі.

Подібно іншим суспільним відносинам аудит, що має стійку та різноманітну структуру колективних та індивідуальних зв'язків, згідно з законами діалектики формується і розвивається відповідно до власного предмета діяльності. У цьому випадку таким предметом діяльності є перевірка фінансової звітності стосовно її достовірності, повноти та відповідності законодавству.

При розгляді суспільних відносин не вимагається з'ясувати достеменну характеристику індивідів як конкретної особистості. В якості суб'єктів таких відносин вони виконують певні соціальні ролі, що мають безособове значення. Тому суспільні відносини потрібно відрізнити від інших взаємних зв'язків між людьми, в першу чергу від індивідуальних стосунків, пов'язаних з безпосереднім психологічним спілкуванням.

У аудиті як суспільному явищі, основними суб'єктами, а відповідно і сторонами соціального протиріччя, є аудитори, адміністрація підприємства, установи чи організації, що складають фінансову звітність, замовники аудиту та інші користувачі фінансової звітності, в тому числі суспільство як найбільш зацікавлений користувач фінансової звітності. Між зазначеними групами суб'єктів існують нерозривні зв'язки і взаємозалежність стосовно фінансової звітності, її достовірності, повноти і відповідності законодавству. Основою таких соціальних зв'язків є обмін інформацією в процесі перевірки фінансової звітності аудиторами. Обмін інформацією об'єднує зазначених суб'єктів у цілісну систему аудиторської діяльності як галузь суспільно-корисної праці, що має вагомий суспільний значення. На рівні держави ця діяльність регулюється відповідним законодавством, а також багатьма нормативними актами, в тому числі міжнародного значення.

Аудиторська діяльність не тільки об'єднує суб'єктів з різними інтересами, а також породжує

розбіжності між ними стосовно перевірки фінансової звітності на предмет її достовірності, повноти та відповідності законодавству. Уже в самому факті проведення аудиту виникають розбіжності, оскільки одна сторона перевіряє фінансову звітність, а інша сторона зобов'язана створювати належні умови для такої перевірки та надавати переконливі докази щодо належної підготовки звітності. При більш уважному розгляді аудиторської діяльності виявляється, що весь процес проведення аудиту супроводжується різноманітними розбіжностями та їх подоланням. При цьому інтереси таких головних протилежностей, як аудитори і управлінський персонал, вступають у зіткнення у вигляді певної боротьби лише в тій мірі, в якій вони перебувають у взаємозв'язку і утворюють цілісну аудиторську діяльність. Саме розбіжність інтересів аудитора і управлінського персоналу обумовлює одночасне існування в їх стосунках єдності і боротьби. Якщо взяти до уваги аудиторську перевірку, то внаслідок з'ясування тих чи інших розбіжностей аудитор у кінцевому рахунку готує позитивний чи негативний висновок. Таким чином виходить, що єдність протилежностей приводить до стійкості аудиторської діяльності, яка завжди виявляється відносною, а змагання та боротьба між протилежностями здійснюється постійно.

Якщо керуватися таким методологічним підходом, то філософську або діалектичну сутність аудиту необхідно розглядати як соціальне протиріччя стосовно перевірки фінансової звітності, сторонами якого виступають аудитори, адміністрація підприємства, що складає фінансову звітність, замовники аудиту та інші користувачі фінансової звітності. Ядром цього протиріччя є стосунки між зазначеними суб'єктами з приводу самої перевірки фінансової звітності з метою встановлення її достовірності, повноти та відповідності законодавству шляхом з'ясування наявності чи відсутності перекручень фінансової звітності, обумовлених шахрайством або помилкою.

Само собою зрозуміло, що будь-яка перевірка фінансової звітності тягне за собою додаткові матеріальні та інші витрати з боку замовників аудиту та адміністрації підприємства, що склала фінансову звітність. Якщо одна сторона цих суспільних стосунків проявляє зацікавленість у зменшенні таких витрат, то інша сторона в особі аудитора хоче за виконану роботу мати більший дохід. Внаслідок чого об'єктивно між цими сторонами виникає певне соціальне протиріччя, яке за наявності суттєвих перекручень фінансової звітності, обумовлених шахрайством або помилкою, набуває форми соціального конфлікту. За таких умов адміністрація підприємства приховати, що складала фінансову звітність, буде намагатися умовити аудитора виявлені перекручення фінансової звітності. Подібного роду тиск на аудитора будуть чинити і замовники аудиту, якщо вони не зацікавлені в оприлюдненні

негативних результатів аудиторської перевірки та притягненні до відповідальності винних осіб.

Інші користувачі фінансової звітності, що знаходяться поза договірними стосунками, незалежно від тих чи інших обставин хочуть отримати максимально об'єктивні результати аудиторської перевірки. У зв'язку з цим вживають всіляких заходів для попередження можливої змови аудитора з іншими суб'єктами щодо укриття від оприлюднення виявлених перекручень фінансової звітності, в тому числі шляхом запровадження суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та підвищення відповідальності аудиторів щодо проведення перевірки фінансової звітності з дотриманням принципу професійного скептицизму і запобігання загроз їх незалежності.

Наявність в аудиті та аудиторській діяльності суб'єктів з протилежними інтересами обов'язково призводить до того, що вони і обумовлюють, і взаємно виключають один одного. Взаємне обумовлення або взаємне припущення означає, що аудит та аудиторська діяльність подібно іншим суспільним відношенням можуть існувати тільки в єдності суб'єктів з протилежними інтересами.

3. Дослідження протиріч у сфері аудиторської діяльності

Про наявність протиріч у сфері аудиторської діяльності в загальних рисах висловлювались зарубіжні вчені ще на початку минулого століття. Відповідно положення з цієї проблематики можливо знайти в роботах Лоренса Діксі, Роберта Монтгомері, Джека Робертсона та інших.

Досить виразно протиріччя в аудиторській діяльності проявилися в середині минулого століття в США під час судових переслідувань аудиторів з боку користувачів фінансової звітності збанкрутілих банків та корпорацій. На підставі узагальнення такого роду судових рішень Р.Адамс дійшов висновку, що протиріччя в аудиторській діяльності обумовлені різним тлумаченням обов'язків самим аудитором і його клієнтом, що, насамперед, призводить до розбіжностей в їх очікуваннях стосовно результатів аудиту. Якщо аудитор вбачає своє завдання в отриманні доказів щодо достовірності звітності, то користувачі звітності очікують від аудитора виявлення шахрайства. В свою чергу, аудитори розглядають виявлення шахрайства побічним продуктом своєї діяльності і не розробляють для цього спеціальних методик. Натомість користувачі звітності наполягають, щоб аудитори розробляли методики для виявлення шахрайства і приділяли цим питанням більше уваги [10, с. 379].

Спираючись на аналіз судових справ Р. Адамс відзначав, що аудитори своїх переслідувачів з боку користувачів фінансової звітності звинувачують у «синдромі глибокої кишені», намаганнях поліпшити своє фінансове становище за рахунок аудиторів шляхом пошуку недоліків в їх роботі. В таких переслідуваннях аудиторів Р. Адамс вбачав і позитивні аспекти. На його думку, агресивні судові переслідування

аудиторів становлять потужну силу перемін у професійних рекомендаціях. Р. Адамс повною мірою мав рацію і вона підтвердилась подальшим розвитком аудиторської діяльності, коли після виявлення широкомасштабних фактів шахрайства здійснювалися заходи щодо вдосконалення аудиту.

У такому випадку для визначення закономірностей аудиторської діяльності як соціального протиріччя цілком логічним буде зробити короткий екскурс в історію аудиту США, країни, яка здійснила і продовжує здійснювати вагомий внесок у розвиток аудиту, в тому числі на міжнародному рівні. У першу чергу спробуємо проаналізувати в середину історичного процесу і розглянути його на рівні теорії, тобто на рівні його сутності. Завдяки історичному підходу або методу розвитку відкривається можливість з'ясувати, якою аудиторська діяльність була в минулому, якою стала і внаслідок чого змінилася. Тим самим відкривається можливість передбачити тенденції подальшого розвитку аудиторської діяльності та намітити шляхи вдосконалення її нормативно-правового регулювання.

В класичному варіанті аудит з'явився в США на початку ХХ століття. До цього часу наукових праць з аудиту було обмаль. В 1905-му році, а потім і в 1909-му Р.Х. Монтгомері видав в США книгу англійського автора Лоренса Діксі «Аудит: практичні настанови для аудиторів». Посилаючись на ідеї Діксі, Монтгомері визначив мету аудиту у виявленні помилок, до яких були віднесені і довільні помилки у вигляді зловживань. Потім Р.Х. Монтгомері в 1912 році підготував власну книгу «Аудит: теорія і практика», яка витримала цілу низку перевидань до наших днів під назвою «Аудит Монтгомері» [11;12, с.16–20;13].

Р.Х. Монтгомері та інші вчені того часу по-різному визначали мету аудиту. Якщо на початку ХХ століття основне завдання аудиту вбачали у викритті шахрайства, то в подальшому почали робити наголос на виявленні і запобіганні помилок навмисного і ненавмисного змісту. Потім на перше місце поставили визначення фінансового стану і прибутковості підприємства. Звертали увагу і на оцінку системи внутрішнього контролю, в якому вбачали головну силу, спроможну протидіяти шахрайству.

В умовах стрімкого розвитку економіки на початку ХХ століття виявлення шахрайства аудитором почало відходити на задній план. У першому виданні своєї книги Р.Х. Монтгомері критично поставився до англійської системи аудиту і назвав її «рахунковим аудитом». Основна частина часу в таких випадках витрачалась аудитором на детальну перевірку рахунків, оскільки за мету ставилося виявлення шахрайства. В подальшому американський аудит почав набувати раціональності і прагматизму у «вигляді тестового аудиту». Першопричину переключень у звітності почали вбачати у помилках, а виявлення аудитором шахрайства поступово відійшло на задній план.

На певний період між аудиторами і замовниками, здавалося, утворилася єдність

інтересів. У дійсності ця єдність була відносною, а боротьба абсолютною. У міру розширення кола користувачів фінансової звітності з ростом акціонерного капіталу зростала соціальна функція аудиторської діяльності як суспільного явища, що об'єктивно призводило до загострення протиріччя між аудитором і користувачами фінансової звітності. Внаслідок виявлення шахрайства в соціально загрозливих обсягах протиріччя почало набувати антагоністичного змісту.

З викладеного вбачається, що розвиток аудиту йшов шляхом протиріччя, через заперечення, з переходом кількості в якість. У конкретних історичних умовах «тестовий аудит» заперечував «рахунковий аудит», а разом з ним і виявлення шахрайства. Хоча і зберігалися позитивні тенденції стосовно більш раціональної перевірки фінансової звітності, але протиріччя залишилися. З одного боку, виникла необхідність в системно орієнтованому аудиті та зосередженні його уваги на більш вагомих цілях. З іншого боку, виявились властиві обмеження аудиту щодо виявлення шахрайства, які змушені були врахувати шляхом запровадження концепції ризику.

До 30-х років взагалі не існувало будь-яких документів, які встановлювали б відповідальність аудитора за виявлення переключень фінансової звітності. У різного роду публікаціях тільки зазначали важливість цього питання і намагалися всіляко його уникати на практиці. Поки велика економічна криза не спонукала до переоцінки ситуації.

Світова економічна криза 1929–1933 років викликала підвищення вимог стосовно якості аудиту і посилення відповідальності аудитора. Виявлення аудитором шахрайства почали розглядати не в якості права і побічного продукту діяльності, а в якості обов'язку і важливого завдання. Цьому сприяло прийняття Конгресом США в 1933 році Акту про цінні папери, покликаному відновити принципи справедливості і чесності на фондовому ринку. В 1934 році навіть було розроблено документ під назвою «Перевірка фінансових звітів незалежними аудитором». Оскільки цей документ мав рекомендаційний характер, то його на практиці ігнорували, тим паче, що економічна криза почала затухати.

Певним чином на події світової економічної кризи зреагував і Монтгомері. У п'ятому виданні своєї книги, яка вийшла у 1934 році, було зазначено в досить загальних рисах про відповідальність аудитора за виявлення шахрайства. За орієнтир брався широкий соціальний аспект та юридичні підстави. Зокрема, Монтгомері писав, що аудитор, який приклав всі свої зусилля і досвід для виявлення шахрайства, але не спромігся виявити його внаслідок детального планування і всебічного маскування, звільняється від юридичної відповідальності. Але залишається професійно відповідальним за цю невдачу, що безпосередньо позначиться на його аудиторському бізнесі. У цьому випадку Монтгомері досить обережно заявив про соціальну відповідальність аудитора за

виявлення шахрайства і зазначив, у якому аспекті можливо вести мову про юридичну відповідальність аудитора.

Через кілька десятиліть все це позначилося на аудиторському бізнесі. В першу чергу позначився Акт про цінні папери 1933 року, який у 70-х роках було використано для судових переслідувань аудиторів користувачами фінансової звітності.

У науковій літературі по-різному оцінюють ставлення Монтгомері до виявлення аудитором шахрайства. Переважна більшість вважає, що Монтгомері не відносив виявлення аудитором шахрайства до його обов'язку. Дехто відмічає, що «піонер аудиту» Монтгомері, як аудитор-практик по-різному визначав мету аудиту на конкретних етапах його розвитку в залежності від стану економіки своєї країни. Таке зауваження відповідає дійсності. Коли економіка США була стабільною, а виявлення фінансових шахрайств мало поодинокі випадки, то ставлення до аудиту з боку користувачів фінансової звітності було задовільним. Суспільство не розглядало завдання виявлення аудитором шахрайства в якості актуального. При загостренні економічної ситуації, виникненні фінансових катаклізмів та значному поширенні шахрайств протиріччя в аудиторській діяльності набувало антагоністичного змісту, що знаходило своє відображення в аудиторській практиці і теорії аудиту, в тому числі в працях Монтгомері.

Реагування аудиторів і законодавців на світову економічну кризу в кінцевому рахунку привело до того, що створили два комітети: один з регламентації бухгалтерського обліку, а інший з аудиту. Саме вони започаткували розробку стандартів бухгалтерського обліку та аудиту, що знайшло своє втілення в «Загальноприйнятих стандартах аудиту», які були затверджені у 1948 році Американським інститутом присяжних бухгалтерів (АІСРА).

Зазначена професійна громадська організація має славетну історію. Вона бере свої витoki з Американської асоціації громадських бухгалтерів, створеної в 1887 році. Протягом свого існування АІСРА зіграла провідну роль у становленні і розвитку аудиту США. Завдяки згуртованості і єдності аудитори США змогли подолати економічні та інші катаклізми і підняти вітчизняний аудит на світовий рівень. Ще в 1939 році АІСРА створила Комітет з аудиторської перевірки, перейменованій в подальшому в Раду з аудиторських стандартів. Зазначений Комітет видав перше Положення з аудиторських процедур (SAF). До 1972 року підготували 54 Положення, які в модифікованому вигляді діють до цього часу.

До 70 років єдиної думки серед практиків і вчених США та інших країн стосовно відповідальності аудитора за виявлення перекручень фінансової звітності не існувало. Період з 1950 до 1970 року характеризувався стабільністю економіки США і незначною кількістю виявлених фінансових шахрайств. За

відсутності їх значного поширення в аудиті вбачали інші завдання. Взагалі наголошували на тому, що аудитору не слід зосереджуватися тільки на виявленні перекручень звітності. Зокрема Рой Додж відмічав, що «Аудитор не повинен бути детективом або задалегідь бути упевненим, що щось неправильно. Він не відповідає за недбалість керівника, який передав йому інформацію за відсутності підозрілих обставин»[14,с.47].

Починаючи з 40-х років головною метою перевірки звітності незалежними аудиторами Американський інститут присяжних бухгалтерів називав висловлення думки про надану фінансову звітність. На практиці така думка мала досить широкий зміст і безпосередньо не стосувалася виявлення аудитором перекручень фінансової звітності. В інших джерелах поняття аудиту та його завдання зводили до офіційної експертизи рахунків або до визначення ступеня відповідності інформації встановленим критеріям.

Тільки на початку 60-х років почали з'являтися окремі тести, орієнтовані на виявлення аудитором перекручень фінансової звітності. Натомість питання відповідальності аудитора за виявлення різного роду перекручень фінансової звітності залишалося відкритим. У Положенні про аудиторські процедури, прийнятому в 1961 році Американським інститутом присяжних бухгалтерів, відмічалось, що аудитор оцінює перекручення звітності у випадку її матеріальності, зокрема за наявності негативного впливу на його думку про достовірність фінансової звітності. При цьому зазначалося, щоб така оцінка здійснювалася з позиції вірогідності згідно з аудиторськими стандартами.

Протиріччя між аудиторами і користувачами звітності не загострювалося тривалий час. Аж до 60-х років, поки не почалися судові переслідування, аудитори США всіяко уникали відповідальності за виявлення перекручень фінансової звітності. Від них тільки вимагалось сумлінно застосовувати стандарти аудиту, за допомоги яких при необхідності перевіряти сумнівні питання звітності. Зазначене протиріччя набуло стану соціального конфлікту, коли наприкінці 60-х і в 70-х роках пройшла серія судових процесів, які звинуватили аудиторів в неналежному виконанні своїх службових обов'язків стосовно виявлення перекручень фінансової звітності. В Конгресі США з цього питання відбулися слухання. Спеціально створена комісія вчинила спробу визначити відповідальність і роль аудитора в суспільстві. Було зроблено висновок про наявність розбіжностей між тим, що вбачають в аудиті користувачі звітності і суспільство та реальними можливостями аудиту стосовно виявлення перекручень фінансової звітності і підвищення довіри суспільства до звітності. У зв'язку з цим пропонувалося посилити роботу Ради з аудиторських стандартів у напрямі зменшення зазначених розбіжностей та їх гармонізації [15].

Заслугує на увагу аналіз судових переслідувань аудиторів з боку вчених і практиків. В якості правових підстав судових звинувачень використовували Акт про цінні папери 1933 року та інше законодавство. В зазначеному акті було передбачено, що користувач цінних паперів не повинен доводити факти наявності халатності чи зловживань з боку аудитора. Користувач зобов'язаний тільки довести, що фінансова звітність вводить його в оману або неадекватно відображає реальний стан справ. У той же час аудитор з метою свого виправдання повинен довести, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень. Сам аудит було проведено належним чином, а користувач не поніс збитків у зв'язку з тим, що фінансова звітність вводить в оману.

За висновком Е.А. Аренса і Д.К.Лоббека за період з 1960 по 1990 рік аудиторів зазнавали значного тиску як з боку судових органів, так і з боку Комісії з цінних паперах і комісій Конгресу. В процесі слухань у Конгресі висувалися вимоги щодо посилення контролю за діяльністю аудиторів та підвищення їх юридичної відповідальності за виявлення шахрайства [16, с.107-138].

На думку зазначених авторів, з аналізу судових переслідувань вбачається, що дуже важливо для аудиторів і суспільства визначити ступінь юридичної відповідальності аудитора за надійність фінансової звітності. З одного боку, нерозумно притягати аудиторів до відповідальності за кожну неточність у фінансовій звітності, оскільки аудитор не спроможний бути абсолютним гарантом надійності фінансової звітності. Аудитор, який даватиме таку гарантію, занадто дорого обійдеться суспільству. Тим паче, що навіть у випадку максимального підвищення витрат на аудит, старанно замасковані зловживання не завжди можливо виявити. Саме тому професіонали і суспільство зобов'язані знайти розумний компроміс між мірою відповідальності аудитора за об'єктивність фінансової звітності та затратами суспільства на аудит [18, с.139].

Новий виток соціального конфлікту був знаменний тим, що інтереси суспільства в аудиторській діяльності стали набувати домінуючого значення. Розпочався перехід від певної автономності і самоврядності до запровадження суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Притаманне аудиторській діяльності діалектичне протиріччя об'єктивно привело до того, що внутрішнім джерелом становлення та розвитку суспільного нагляду також виступило певне діалектичне протиріччя.

У більшості випадків зазначене протиріччя характеризують у вигляді діадими між експертним потенціалом і незалежністю. З одного боку, аудиторська діяльність є досить специфічною галуззю, яка потребує високої кваліфікації та ґрунтовних знань. Зазначене має в своєму розпорядженні аудиторська спільнота, яка підлягає незалежному від неї контролю. З іншого боку, для

нагляду за аудиторською діяльністю необхідний абсолютно незалежний орган, який за відсутності кваліфікованих фахівців буде неефективним.

З метою гармонійного розв'язання цього протиріччя вирішили до органу суспільного нагляду включати не практикуючих аудиторів, які не мають приватних інтересів в аудиторських фірмах, дозволити практикуючим аудиторам брати участь в роботі органу суспільного нагляду, але в меншості.

У семидесятих роках стало очевидним, що не тільки економіка, а також бухгалтерський облік і аудит мають транснаціональний характер. У зв'язку з цим світова спільнота в жовтні 1977 року прийняла рішення створити Міжнародну організацію бухгалтерів (International Federation of Accountants – IFAC). Центральне місце в діяльності МФБ з того часу і до наших днів відводиться міжнародним стандартам аудиту (МСА).

Залишаючи осторонь аналіз МСА, зазначимо, що в цих стандартах головна увага приділяється вдосконаленню аудиторської діяльності з метою гармонійного вирішення притаманного їй діалектичного протиріччя. Це протиріччя між аудиторами та управлінським персоналом і користувачами фінансової звітності з приводу такого предмета як фінансова звітність, її достовірність, повнота та відповідність законодавству.

Викладений методологічний підхід щодо гармонійного розв'язання протиріччя у сфері аудиторської діяльності в подальшому було взято за основу для внесення змін і доповнень до міжнародних стандартів аудиту. У першу чергу було зроблено наголос на виявленні аудитором переключень фінансової звітності, обумовлених шахрайством або помилкою, з урахуванням реальних можливостей аудиту. Все це знайшло своє відображення в цілій низці міжнародних стандартів аудиту.

Висновки і перспективи подальших досліджень

1. Євроінтеграційні процеси та існуючий стан аудиту в нашій державі вимагають кардинального вдосконалення законодавчого забезпечення аудиторської діяльності, приведення її у відповідність з вимогами Європейського Союзу та світових стандартів. Ефективно вирішити зазначену проблему неможливо без наукових досліджень аудиторської діяльності.

2. В процесі наукового дослідження аудиторської діяльності належить не обмежуватися формальним та однолінійним аналізом різного роду явищ, а за допомоги діалектики вивчати їх різноманітність та суперечливість для пізнання закономірностей на рівні сутності. Такий методологічний підхід відкриває можливість не тільки розширити теоретичну базу аудиту як науки, а також розробити необхідні норми права для гармонійного регулювання суспільних відносин у сфері аудиторської діяльності.

3. Обсяг норм, які належить розробити, а також їх зміст, свідчать про необхідність

підготовки нової редакції Закону України «Про аудиторську діяльність».

4. В новій редакції Закону центральне місце слід відвести створенню єдиної національної організації аудиторів України. У створенні цієї організації користувачі фінансової звітності і суспільство, як провідний користувач звітності, повинні вбачати не конфлікти між ворогуючими групами аудиторів задля задоволення особистих амбіцій, а професійну згуртованість з метою здійснення аудиторської діяльності на рівні світових стандартів. У рамках єдиної національної організації аудиторів України можуть діяти професійні громадські об'єднання, в тому числі зі статусом саморегулювальних організацій.

5. Монополізацію та концентрацію управлінських функцій в одній структурі необхідно замінити розподілом повноважень між окремими суб'єктами та реальними противагами в їх діяльності.

6. Аудиторська палата України повинна передати регуляторні та координаційні функції Всеукраїнській раді аудиторів, а інші функції розподілити між Комітетом з сертифікації і навчання аудиторів, Комітетом з етики і контролю якості та Дисциплінарним судом.

7. Персональний склад зазначених самоврядних органів потрібно обирати з'їздом аудиторів України за пропозицією саморегулювальних організацій або не менш ніж ста аудиторів. Тим самим сприяти самоорганізації аудиторської спільноти на демократичних засадах.

8. В органі суспільного нагляду практикуючі аудитори повинні бути в меншості. Непрактикуючих аудиторів делегують державні регуляторні органи, громадські організації користувачів фінансової звітності, наукові і навчальні заклади. Вважаємо за доцільне, щоб Положення і персональний склад органу суспільного нагляду затверджував Президент України.

9. Державні регуляторні органи потрібно позбавити права безпосереднього впливу на аудиторів, що призводить до створення загроз їх незалежності. Вони не повинні втручатися в аудиторську діяльність під виглядом ведення реєстрів, а контролювати роботу аудиторів шляхом моніторингу аудиторських звітів на предмет їх відповідності встановленим вимогам.

10. Для наукового і методичного забезпечення аудиторської діяльності доцільно створити окрему організацію з правовим статутом громадської спілки.

11. Визначити відповідальність аудитора за виявлення шахрайства з урахуванням аудиторського ризику та властивих обмежень аудиту. Таким чином підвищити довіру суспільства до фінансової звітності.

12. Передбачити норми, які імплементують вимоги Директив ЄС щодо сертифікації аудиторів, обов'язкового підвищення кваліфікації, контролю якості, здійснення аудиту з дотриманням професійного скептицизму, порядку призначення аудиторів та інших питань.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 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.
2. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика / Н.І. Дорош. – К.: Знання, 2006 – 495 с.
3. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту: Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012 – 540 с.
4. Загородній А.П. Аудит: теорія і практика / А.П. Загородній, М.В. Корягін, А.В. Єлісєєв, Л.М. Полякова. – Львів: «Львівська політехніка», 2004. – 453 с.
5. Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика. Навч. посібник. 2-ге вид. перероб. і допов. / М.Ф. Огійчук, І.Т. Новікова, І.І. Рагуліна – К.: Алерта, 2012. – 664 с.
6. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: [монографія] / О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003.- 260 с.
7. Азарская М.А. Теоретические основы аудита: предмет и метод / М.А. Азарская // Экономические науки. 2009, №7 (56). – с. 297 – 301.
8. Рядська В.В. Інституціональна парадигма аудиту в Україні: сучасний стан та напрямки розвитку / В.В. Рядська // Проблеми економіки, №2, 2014. – с. 138-143
9. Маркс К., Энгельс Ф., Сочинения. Издание 2. Том 25. Часть 2. – М.: Политиздат, 1962. – 548с.
10. Адамс Р. Основы аудита. Пер. с англ. / Под. ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398с.
11. Ножкина Г.В. Международный аудит: Учебное пособие. /Г.В. Ножкина. – Петропавловск – Камчатский: Камчат ГТУ, 2007. – 127с.
12. Чернелевський Л.М. Аудит: теорія і практика: навч. посіб. / Л.М. Чернелевський, Н.І. Беренда. – Київ: «Хай – Тек Прес», 2008. – 560с. с. 10 розмежування функцій аудиту.
13. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. Рейли, М.Б. Хирш; пер. с англ. под. ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
14. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита / Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992. – 240 с.
15. Котов В.В. Выявление мошенничества как одна из задач аудита // Пробелы в российском законодательстве, Юридический журнал, М.; 2008, №1, с.388-390.
16. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: финансы и статистика, 1995. – 560 с.