

УДК 657.6:005.942

Каріна Назарова

Karina Nazarova

**СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ, ПРИЧИНИ ТА НАСЛІДКИ ЕВОЛЮЦІЇ СТАНДАРТІВ
ВНУТРІШНЬОГО ТА ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ****CURRENT TRENDS, CAUSES AND CONSEQUENCES OF THE EVOLUTION OF STANDARDS
OF INTERNAL AND EXTERNAL AUDIT**

У статті розглянуто роль стандартів як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту в розвитку економіки держави. Досліджено вплив стандартів на розвиток аудиту в цілому. Особливу увагу приділено виявленню тенденцій еволюції стандартів обох видів аудиту. Зазначено причини і наслідки такої трансформації. Акцентовано увагу на особливій місії сучасних тенденцій стандартів внутрішнього і зовнішнього аудиту в подальшому розвитку аудиту як такого.

Ключові слова: внутрішній аудит, зовнішній аудит, стандарт, тенденція.

In the article the role of standards, both of internal and external audit, in economic development of our state is considered. The influence of standards on the development of the audit in whole is investigated. Special attention is paid to the identification of trends in the evolution of both types of audit standards. The causes and consequences of this transformation are stated. The attention is focused on special mission of current trends of standards of internal and external audit in further development of the audit itself.

Keywords: internal audit, external audit, standard, trend.

Постановка проблеми в загальному вигляді. Стандартизація (окремо) внутрішнього і зовнішнього аудиту в Україні відбувається з урахуванням світового досвіду, у т.ч. тих тенденцій, що сформувалися внаслідок світової фінансової кризи в економічно розвинених країнах. Однак на сьогодні в практиці аудиту визначилась низка неточностей, протиріч та неоднозначностей, що різною мірою впливають на розвиток аудиту як такого. Відповідно, дослідження причин і наслідків таких тенденцій та явищ становить певний науковий та практичний інтерес.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у дослідження різних аспектів аудиту, а особливо в частині їх стандартизації, останнім часом зробили такі відомі вчені, як С. В. Бардаш [6], С. М. Бичкова [11], Р. Додж [7], Т. О. Каменська [8], В. В. Немченко [5], М. О. Никонович [9], К. О. Редько [5], О. Ю. Редько [5, 10] та інші. Але, незважаючи на здійснені дослідження, розвивається аудит незалежний, стрімко розвивається внутрішній аудит, змінюються та вступають в силу нові редакції стандартів як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту тощо. Відповідного дослідження потребують причини, необхідність та очікувані наслідки таких трансформацій.

Формулювання мети статті. Дослідження зазначеної проблематики внутрішнього та зовнішнього аудиту повинне в процесі його здійснення вирішити такі завдання:

- визначити сучасні тенденції еволюції стандартів внутрішнього та зовнішнього аудиту;
- встановити причини зазначеної еволюції стандартів;
- сформулювати очікувані наслідки існуючих змін у стандартах аудиту (як внутрішнього, так і зовнішнього).

Виклад основного матеріалу. Безпосередній вплив на стандартизацію аудиту справляють сформовані та загально визнані етапи (стадії) аудиту. У фахових виданнях їх поділяють на три стадії:

- перша – підтверджуючий аудит;
- друга – системно-орієнтований аудит;
- третя – аудит, який базується на ризику.

Останнім часом відбувається посилення вимог до організації обліку й аудиту (і внутрішнього, і зовнішнього). Зокрема, про це свідчить прийняття SOX (Акта Сарбейнса-Окслі), Директива ЄС про обов'язковий аудит річної та консолідованої звітності, рекомендації Світового банку з організації бухгалтерського обліку і аудиту, положення Зеленої Книги «Політика аудиту: уроки кризи».

Відповідні процеси простежуються в трансформації як змісту, так і назв стандартів аудиту. Міжнародні стандарти аудиту (далі – МСА) видавались і перевидувались в Україні, починаючи з 1999 р. У 2001 р. стандарти Міжнародної федерації бухгалтерів (далі – МФБ) стосовно аудиту були оприлюд-

нені під назвою «Стандарти аудиту та етики. Видання МФБ 2001 р.». У 2004 р. знов відбувається перевидання МСА. У 2006 р. назва МСА трансформується в «Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики» [4], де акцент робиться не лише на етичні норми, а й на отримання впевненості користувачами аудиторської звітності і аудиторського висновку.

Однією з причин видання МСА в редакції 2006 р. стали нові виклики в світовій економіці, які потребували вже від аудиторів не тільки перевірки фінансової звітності, а й надання впевненості в тому, що фінансова звітність, яку надало підприємство для перевірки, дійсно відповідає реальному стану справ на підприємстві.

У 2010 р. МСА видаються під назвою «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг», тобто нова редакція стандартів відповідає на сучасні виклики і йдеться вже не лише про впевненість, а й про якість аудиту та супутніх послуг [3]. Така трансформація назви стандартів аудиту не є лише формальною зміною. Вона свідчить, з одного боку, про підвищення соціальної відповідальності аудиту в світі, а з другого – про подальший розвиток економічних інтеграційних процесів, які «підняла на поверхню» світова фінансова криза.

Зазначена трансформація підтверджується й положеннями МФБ. Крім того, про зазначені вище тенденції свідчить і передмова до нової редакції Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ, і вступна частина до розділу «Професійні бухгалтери в бізнесі» Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ. Тобто в світовій практиці зміни відбуваються в напрямку гармонізації бухгалтерських й аудиторських стандартів у громадських інтересах. МФБ не випадково впливає на ведення бухгалтерського обліку та здійснення аудиту, тому що в розділі «Професійні бухгалтери в бізнесі» Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ 2009 р. видання йдеться вже саме про відповідальність професійних бухгалтерів щодо надання висновків про фінансову звітність.

Робота МФБ спрямована на сприяння більшій однорідності аудиту в світі і підвищенню якості аудиторських послуг. До складу МФБ входить також комітет з моніторингу, діяльність якого спрямована на здійснення нагляду за додержанням членами федерації їх обов'язків і співпрацю з Транснаціональним аудиторським комітетом (Transnational Auditors Committee – ТАС).

В МФБ прийнята така методика роботи над стандартами:

- відбір тем, які повинні бути вивчені;
- створення спеціалізованих підкомітетів;
- вивчення в підкомітеті інформації і підготовка проектів для розгляду Комітетом;
- у разі затвердження проекту представлення його на розгляд організаціями-членами МФБ і міжнародними організаціями;
- розгляд Комітетом коментарів і пропозицій для внесення змін;
- видання затвердженої нової редакції проекту у вигляді відповідного стандарту або положення.

Аудиторська палата України (далі – АПУ) використовує в своїй роботі схожу практику роботи з розробки і прийняття положень і методичних рекомендацій щодо питань адаптації МСА до вітчизняної аудиторської практики.

Першочергові завдання, які визначені МФБ, спрямовують роботу Комітету на уніфікацію аудиторських стандартів і підвищення впевненості користувачів у результатах аудиторської перевірки.

На стандартизацію аудиту впливає взаємозв'язок МСА і Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – МФБО). Цей взаємозв'язок знаходить свій прояв у двох напрямках:

- єдність термінології, яка застосовується в МСФО і МСА;
- використання аудиторями МСФО в цілому як критерію звітності, що перевіряється, відповідно до встановлених вимог.

Перевагою, яку забезпечує використання МСА і МФБО, є загальна термінологія, що сприяє уникненню розбіжностей стосовно цілей і об'єктів аудиту між аудиторями і підприємством, яке перевіряється. В МСА мають місце прямі посилання на МФБО.

В українському законодавстві вже здійснені певні кроки, які спрямовані на гармонізацію національного законодавства стосовно фінансової звітності і МСФО. Це стосується складання підприємствами України фінансової звітності відповідно до МСФО і приведення П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» у відповідність до Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ). Однак такі зміни повинні також бути спрямовані на нормативні документи, які регулюють діяльність внутрішнього аудиту, аудиту у банківській сфері, в сфері цінних паперів і фінансових установ.

Структура МСА послідовно відображає всі технологічні етапи проведення аудиту. МСА сприяють інтеграції українського аудиту в міжнародні економічні відносини, забезпечують розвиток аудиторської професії в Україні відповідно до вимог світового рівня, а також єдиний підхід до проведення аудиту. МСА не можуть врахувати всі національні особливості практики аудиту. Основною причиною цього є особливості розвитку національної економіки.

На національну практику аудиту також впливає діяльність професійних організацій. Однак окремо необхідно дослідити та визначити вплив окремих організацій, що безпосередньо впливають на процес стандартизації внутрішнього та зовнішнього аудиту. Так, МФБ займається стандартизацією аудиторської діяльності в частині проведення зовнішнього аудиту та супутніх послуг. Міжнародна організація із стандартизації (ISO) займається стандартизацією в частині контролю якості (звідси й ця назва в МСА). Інститут внутрішніх аудиторів регулює питання стандартизації ведення внутрішнього аудиту.

Регулювання аудиторської діяльності в Україні відбувається відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» [1]. З розвитком аудиту і світових тенденцій відбувались відповідні трансформації вітчизняного законодавства щодо здійснення аудиту. Дослідивши зміни, які відбувались в законодавчому регулюванні аудиторської діяльності, слід зазначити, що, починаючи з 1993 р., в українському законодавстві не було передбачено застосування стандартів [2], а лише Закону України «Про аудиторську діяльність», інших законодавчих і нормативних актів України.

Таким чином, в основному (профільному) Законі України щодо регулювання аудиторської діяльності йшлося про нормативні акти, що виявляються більш вузьким поняттям, ніж стандарти.

В Україні за період з 1994 по 2001 рр. були запроваджені національні нормативи України з аудиту. У 2003 році АПУ, з отриманням дозволу на переклад стандартів аудиту від МФБ, приймає рішення про застосування в Україні міжнародних стандартів аудиту як національних.

Окремо важливо визначити таку проблему: між поняттями «стандарт» та «норма» і «норматив» існують певні розбіжності. Так, стосовно стандартів Рой Додж вказує, що вони повинні виконуватись незалежно від умов, в яких відбувається аудит [7, с. 29].

У 2012 р. в Законі з'явились посилання на Господарський кодекс та стандарти. Навіть з'явилась окрема стаття, якої не було раніше, щодо стандартів. Однак Закон вказує, що вітчизняні стандарти аудиту повинні базуватися на стандартах аудиту та етики МФБ. Але ж ще у 2001 р. був прийнятий Закон України «Про стандартизацію», який змінювався і доповнювався за останні роки [2]. На міжнародному рівні питаннями стандартизації займається ISO, яка надає своє визначення поняття «стандарт».

Законом України «Про стандартизацію» визначається також поняття «нормативний документ», який визначається як документ, який встановлює правила, загальні принципи чи характеристики різних видів діяльності або їх результатів. Цей термін охоплює такі поняття, як «стандарт», «кодекс ustalеної практики» та «технічні умови» [2, ст. 1]. Тобто, відповідно до українського законодавства поняття «нормативний документ» ширше за поняття «стандарт».

Крім того, відповідно до чинного законодавства правила, які встановлені стандартом, не визнаються обов'язковими. Тобто знову ж таки маємо протиріччя між Законом «Про стандартизацію», Законом «Про аудиторську діяльність» та міжнародними стандартами, що безпосередньо впливає на якість аудиторських послуг українських аудиторських фірм та визнання результатів української аудиторської перевірки на міжнародному рівні.

АПУ створила робочу групу щодо вивчення питань відповідності організації роботи з аудиту вимогам світової та європейської практики за такими напрямками: освіта і сертифікація аудиторів, підвищення кваліфікації аудиторів, прозорість діяльності суб'єктів аудиту, професійної етики і стандартів аудиторської практики, регулятори і регулювання аудиту.

Суттєвою проблемою сучасної економіки в правовому полі є проблема тенденцій незалежного зовнішнього аудиту, адже після найгучніших скандалів провідних аудиторських фірм за останні 10 років маємо те, що, коли фірма надає послуги, то вона є аудиторською (за своєю суттю й кваліфікацією), а в разі настання відповідальності за договором на проведення аудиту – фірма є консалтинговою і фактично здійснювала послуги з надання порад.

Уніфікація підходів в питаннях стандартизації дозволить, з одного боку, уникнути різного тлумачення як фундаментальних принципів аудиту (внутрішнього і зовнішнього), так і нефундаментальних, але все ж таки важливих понять в аудиті. В першу чергу, це стосується незалежності, видів незалежності, об'єктивності, відповідальності тощо.

Крім того, визначення стандарту як необов'язкового до виконання ускладнюється також тим, що в Законі України «Про стандартизацію» подається класифікація видів стандартів і визначення «міжнародна стандартизація».

Висновки та перспективи подальших досліджень. На сьогодні і в світі, і в Україні спостерігають не тотожні, але схожі проблеми щодо тенденцій стандартизації внутрішнього та зовнішнього аудиту. В Україні такі проблеми постають гостріше через багатотлумачність та неузгодженість таких понять, як «стандарт», «стандартизація», «норматив», «норма». Відчутною проблемою є не лише односторонньо визначені поняття, а й їх зміст та взаємопідпорядкованість (у кодексах, законах, стандартах тощо). Суттєвим недоліком, зокрема, можна вважати те, що відповідно до українського законодавства пріоритетними визнаються нормативні документи України, а потім вже стандарти, в тому числі й міжнародні.

Подальші наукові дослідження повинні визначити напрям реформування стандартів і внутрішнього та зовнішнього аудиту, а також запропонувати уніфікацію не самих стандартів, а термінології, що в них використовується, для того щоб підвищити відповідальність соціально-орієнтованого аудиту.

Список використаної літератури

1. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 1862 – IV, зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> – Назва з екрану.
2. Про стандартизацію : Закон України від 17.05.2001 р. № 2408-14, зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/annot/2408-14>.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2010. – Ч. 1. – 848 с. ; Ч. 2. – 416 с.
4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2006. – 1152 с.
5. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підруч. / В. В. Немченко, О. Ю. Редько, К. О. Редько та ін. ; за ред. проф. В. В. Немченка. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
6. Бардаш С. В. Економічний контроль в Україні: системний підхід : [монографія] / С. В. Бардаш. – К. : КНТЕУ, 2010. – 656 с.
7. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита / Р. Додж ; пер. с англ. – М. : Сирин, 2002. – 224 с.
8. Каменська Т. Ризик-орієнтований характер сучасного внутрішнього аудиту / Т. Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 6. – С. 49–53.
9. Никонович М. О. Організація і методика аудиту : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Никонович М. О., Редько К. О., Юр'єва О. А. ; [за ред. Є. В. Мниха]. – К. : КНТЕУ, 2009. – 472 с.
10. Редько О. Консолідація як європейська ідентифікація українського аудиту // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 8. – С. 45–49.
11. Бычкова С. М. Внутрифирменные стандарты аудита / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова ; под ред. С. М. Бычковой. – М. : Бухгалтерский учет, 2006. – 544 с.

Стаття надійшла до редакції 08.02.2013.

Відомості про автора

К. О. Назарова, кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри фінансового аналізу і контролю, Київський національний торговельно-економічний університет.