

УДК 657.6

О. В. АРТЮХ,

к. е. н., доцент,

Одеський національний економічний університет

СУЧАСНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ ОКРЕМИХ ПОСТУЛАТІВ У СФЕРІ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ

***Анотація.** Досліджено зміст класичних постулатів аудиту з точки зору сучасних вимог та запропоновано їх модифікація у контексті функціонування податкового аудиту.*

Ключові слова: постулати аудиту, сучасні вимоги, податковий аудит, економічна інформація, конфлікт інтересів.

***Аннотация.** Исследовано содержание классических постулатов аудита с точки зрения современных требований и предложена их модификация в контексте функционирования налогового аудита.*

Ключевые слова: постулаты аудита, современные требования, налоговый аудит, экономическая информация, конфликт интересов.

***Summary.** Investigated the content of the classical postulates of auditing from the point of view of modern requirements and suggested their modification in the context of the tax audit.*

Keywords: postulates of auditing, the modern requirements, tax audit, economic information, conflict of interests.

Постановка проблеми. Практика податкового аудиту на сучасному етапі значно випереджає її теоретико-методологічний базис, що вказує про наявність проблематики – відсутність наукового обґрунтування положень функціонування податкового аудиту. В рамках цієї статті поглиблено розглянути всі загально визнані постулати аудиту не уявляється можливим, але започаткувати дослідження окремих базових положень з точки зору їх значимості у світлі вимог сучасного аудиту дуже важливо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідження сучасної адаптації постулатів аудиту зробили такі зарубіжні та вітчизняні вчені, як П. Баранов, В. Головач, О. Петрик, Н. Дорош, В. Рядська, М. Азарська, Я. Соколов та інші. Проте недостатньо дослідженими залишаються питання обґрунтування базових положень аудиту у контексті функціонування його сучасних видів, зокрема, податкового аудиту.

Метою дослідження є критичний огляд наукових думок щодо значимості окремих базових постулатів аудиту, їх сучасне обґрунтування у сфері податкового аудиту.

Виклад основного матеріалу. Теорія аудиту базується на фундаментальних положеннях, засновниками яких прийнято вважати американських вчених Р. Маутца і Х. Шарафа. Розробляючи філософську концепцію аудиту, автори досліджували явища і процеси у їх цілісності і взаємозв'язку, в єдності протилежних сторін, у постійному розвитку, що знайшло відображення у праці «Філософія аудиту» [1]. Кажучи про постулати, як доречно підмічено П. Барановим, фундатори використовували словосполучення «tentative postulates» («tentative» – попередній, випробувальний), мабуть, не випадково, а для визначення об'єктивної можливості якісної і кількісної трансформації системи постулатів аудиту [2, с. 97]. Справедливість цих міркувань підтверджує історія розвитку аудиту, в процесі якого відбувається постійне наукове переосмислення змісту постулатів, що не суперечить їх діалектичній природі. У цьому контексті доцільно проаналізувати окремі базові положення аудиту з метою удосконалення теорії сучасного аудиту та можливості фактичного впровадження його положень у вітчизняну практику податкового аудиту.

Загальний зміст першого постулату Р. Маутца, Х. Шарафа «фінансова звітність і фінансові показники можуть бути перевірені», або в редакції Дж. Робертсона «фінансові звіти та дані можна верифікувати» [1; 3] в цілому позитивно сприймається науковою спільнотою та припускається, що він і нині не втратив актуальності.

Не можна не погодитися з логікою вітчизняних вчених О. Петрик та Б. Кудрицького, які обґрунтували значимість змісту постулату виходячи із законодавчих реалій аудиторської діяльності в Україні [4, с. 96; 5, с. 8].

Слід відзначити, що згідно з цим положенням, в якому ключовими акцентами є фінансова звітність і показники, перевірка (верифікація), аудит від початку інтерпретується у вузькому сенсі – у контексті лише перевірки фінансової звітності та показників. Але усе різноманіття цілей, які може переслідувати аудит, і різноплановість предметів дослідження, на яких може бути зосереджено увагу в процесі аудиторської перевірки, відмічено ще в 1973 р. Комітетом з основних концепцій аудиту Американської асоціації бухгалтерів в Положенні про основні концепції аудиту, в якому аудит визначено як «систематичний процес об'єктивного збирання і оцінки свідчень про економічні дії і події з метою визначення ступеня відповідності цих тверджень встановленим критеріям і надання результатів перевірки зацікавленим користувачам» [6, с. 19]. Аналогічної точки зору дотримувалися і деякі американські вчені, розглядаючи аудит у широкому сенсі з метою розкриття багатовекторності його цілеспрямування [3, с. 4] та характеризуючи аудит як процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує й

оцінює свідчення про інформацію специфічної господарської системи з метою визначення ступеня відповідності цієї інформації встановленим критеріям [7, с. 7].

При розгляді змісту аудиту у широкому значенні спостерігається певна тотожність наукових поглядів сучасників з підходами, розкритими у класичних працях з аудиту. Визначають загальний зміст дефініції «аудит» з урахуванням логіки класиків аудиту [6, с. 19; 7, с. 7] зарубіжні вчені [8] та вітчизняні вчені, які справедливо уточнюють значення аудиту, що підвищує цінність всієї інформації (не тільки бухгалтерської), оскільки надає їй більшої достовірності та зменшує інформаційний ризик [9, с. 149].

Стає очевидним, що набуває значущості розуміння аудиту у широкій інтерпретації через перетворення контрольних запитів користувачів та очікувань суспільства під впливом сучасних економічних і соціальних чинників. Підтвердженням зміни цільової парадигми аудиту стає впровадження в практику аудиторської діяльності нових напрямків аудиту (аудит управлінської діяльності, технологічний, екологічний, енергетичний, стратегічний, маркетинговий, податковий, митний, соціальний, кадровий аудит та інші). Ключовим словом у назві вказаних видів діяльності є аудит, тому за змістом це повинні бути завдання, що реалізуються у формі перевірки і оцінки інформації, у відповідності з предметом договору з метою надання достатньої впевненості користувачам щодо достовірності, повноти інформації, зниження інформаційних ризиків. На наш погляд, лише у такому тлумаченні ці напрямки діяльності можна асоціювати з сучасним аудитом, а виконання завдань, що не забезпечують достатню впевненість користувачеві, слід розглядати у контексті інших послуг у сфері аудиторської діяльності.

Основою сучасної практики аудиту є специфічна інформація (дані, відомості, звітність на матеріальних носіях, в електронному вигляді), яку за змістом у «чистому виді» можна поділити на фінансову, податкову, правову, управлінську, стратегічну, екологічну, маркетингову та іншу інформацію. Не викликає сумнів певна умовність такого розподілу інформації у зв'язку з тим, що кожен із перелічених видів є складовою інформаційного процесу в системі управління, який за кібернетичним підходом являє собою перетворення вхідної сукупності даних в економічну інформацію. За допомогою саме економічної інформації здається можливим всебічно дослідити соціально-економічні явища, фінансово-господарські процеси.

Отже, при проведенні аудиту увага фахівців від початку зосереджується на перевірці зовнішніх даних – носіїв економічної інформації, з подальшою видовою деталізацією в залежності від специфіки предмета і об'єктів аудиту, та її поступовим трансформуванням

у ході аудиту. З цього приводу погодимося з тезою Н. Ким, що «в процесі аудиторської діяльності використовується і переробляється значний обсяг інформації, який умовно можна розділити на дві складові: зовнішнє інформаційне середовище та інформаційне середовище, що формується під впливом і в процесі аудиту» [10, с. 80]. При цьому неможливо не помітити інтеграційної властивості та взаємозв'язку складових інформаційної системи.

Очевидно, що розуміння аудиту у більш широкому значенні через зміну цільових установок і, відповідно, еволюція різновидів аудиту потребує наукового переосмислення його фундаментальних положень у напрямку їх адаптації до сучасних вимог системи незалежного фінансового контролю. У цьому сенсі доречною є модифікація постулату через його змістовну обмеженість – сьогоденні реалії аудиторської практики свідчать, що предметом перевірки виступає не тільки фінансова, а й інша звітність та дані в залежності від очікувань користувачів.

Не потребує доказів і твердження, що здійснення аудиту неможливо без перевірки предмету контролю, на відміну від інших видів діяльності в аудиторській сфері. Саме перевірка є обов'язковим атрибутом аудиту, без якої втрачається будь-який сенс аудиторського контролю.

Підсумовуючи вищезазначене, вважаємо за доцільне модифікувати постулат, визначивши його в наступній редакції: «Звітність та дані, як носії певної інформації, підлягають перевірці». Це, на наше переконання, відповідає сучасним запитам суспільства у галузі незалежного контролю, зокрема, податкового аудиту.

При розгляді другого постулату Р. Маутца і Х. Шарафа «конфлікт аудитора й адміністрації не є неминучий» або в редакції Дж. Робертсона «завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора та керівників підприємств, що перевіряється» [1; 3] слід зазначити, що вихідним змістом виступає тріада понять: конфлікт, тобто зіткнення інтересів; сторони конфлікту – аудитор і адміністрація (керівники підприємства); ймовірність конфлікту.

Конфлікт як соціальне явище властивий для будь-якої сфери суспільних відносин, не виключаючи і аудиторську діяльність. Ознаками його прояву та «життєвого циклу» є: виникнення протиріч певної системи соціальних стосунків, їх констатація та осмислення, усвідомлене прагнення напрямів розв'язання суперечностей через розгляд і реалізацію взаємовигідного рішення. Не викликає сумніву, що конфлікт виступає своєрідною рушійною силою у розвитку суспільних відносин – взаємозв'язків, що виникають у системі взаємообумовлених дій, які проявляються у різних сферах (економічної, політичної, духовної, соціальної). З цього приводу, цікавою, на наш погляд, є теза дослідників,

які вважають соціальний конфлікт «не відхиленням від норм, а нормою відносин людей у соціумі, формою відновлення (і заміни) пріоритетів системи інтересів, потреб, суспільних відносин» [11].

З філософської точки зору, як соціальне протиріччя, основу якого складають стосунки між сторонами – користувачами інформації, пропонує розглядати аудит В. Головач [12, с.77].

Основоположне призначення аудитора у відповідності з проголошеною на законодавчому рівні місією аудиторської діяльності – це діяльність, спрямована на захист інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації з урахуванням паритету власних інтересів (аудитора, аудиторської фірми). У цьому сенсі дослідження змісту інтересів сторін при здійсненні аудиту є запорукою усвідомлення феномену конфлікту як об'єктивної реальності в системі аудиторського контролю.

Під поняттям «інтерес» у загальнофілософському сенсі мається на увазі об'єктивне ставлення соціальних суб'єктів (індивіда, групи, суспільства) до явищ та предметів навколишнього середовища, обумовлених становищем цих суб'єктів, і таке, що включає їх об'єктивно існуючі соціальні потреби та шляхи їх задоволення [13, с. 113]. З цього приводу слушним є судження В. Рядської, яка, досліджуючи поняття «інтерес» на підґрунті базових теорій (зовнішніх обставин, внутрішнього фактора, взаємодії), відзначає, що у системі управління відбувається трансформація інтересів економічних суб'єктів, та саме через зміну інтересів в інформаційних ресурсах теорія взаємодії пояснює тенденції розвитку аудиту [14, с. 234].

У процесі проведення аудиту його учасники можуть зіткнутися з факторами – предтечею конфліктних ситуацій, які згодом здатні трансформуватися у конфлікт. У цьому сенсі, ґрунтуючись на раціональному підході та враховуючи найбільш стійкий прояв детермінантів конфлікту інтересів, варто дослідити його в площині трьохсторонніх відносин (Аудитор ↔ Відповідальна сторона ↔ Визначені користувачі).

Аудитор ↔ Відповідальна сторона. В аудиторському процесі відповідальною стороною виступають, переважно, адміністративно-управлінський персонал. Якщо інтереси управлінського персоналу співпадають з інтересами аудиторського контролю, то вірогідність прояву конфліктних ситуацій хоча і зменшується але все одно існує через певні фактори. За цих обставин ефективно управління конфліктною ситуацією сторонами сприятиме запобіганню конфлікту через застосування специфічних превентивних заходів (завчасне розпізнавання, усунення / ослаблення передумов конфлікту).

Якщо припустити, що у процесі аудиту інтереси адміністративно-управлінського персоналу відрізняються від інтересів аудиторського контролю, то конфліктна ситуація стає найбільш вірогідною, з подальшим переростанням у конфлікт. У цьому аспекті сферу інтересів управлінського апарату у процесі контролю можна представити за ланцюгом (на підставі умовних даних): потреба → мотив → ціль / задоволення вимог засновників щодо відображення певної суми податку на прибутку за результатами діяльності підприємства → надання спотворених даних обліку та звітності з податку на прибуток або їх ненадання у процесі аудиторського контролю → позитивний висновок аудитора щодо предмета аудиту. За таких обставин конфлікт є неминучим у частині професійної компетенції сторін, дотримання етичних вимог, як-то: чесність, об'єктивність, незалежність.

Неоднозначне ставлення до змісту постулату можна спостерігати у працях В. Головача, в яких, в цілому критично оцінюючи та доводячи формальну природу фундаментальних положень, автор пропонує власну редакцію другого постулату: «Внаслідок протидії аудитору у належному виконанні своїх службових обов'язків виникають конфлікти, розв'язання яких потребує адекватних заходів реагування з боку аудитора та інших повноважних осіб» [12, с. 85].

Вважаємо, що за таким контекстом, виходячи з його ключових складових (протидії аудитору – конфлікт – заходи реагування) у постулаті не фокусуються від початку обумовлені чинники (сторони конфлікту, ймовірність конфлікту), передумова конфлікту позначена в узькому сенсі (конфлікт лише як протидія аудитору), яка є одним із фрагментів у множині конфліктів інтересів. З цього приводу постулат вченого можна вважати окремим постулатом, який акумулює додаткові відомості (заходи реагування), але не модифікує зміст базового постулату основоположників.

Ймовірність конфлікту простежується і у взаємовідносинах аудитора та засновників, який може розвиватися і у стосунках аудитора з адміністративно-управлінським персоналом як аналогічним шляхом, так і за власним сценарієм.

Аудитор ↔ Визначені користувачі. До визначених користувачів належать особи ідентифіковані (власники, відповідальна сторона, регуляторні органи, органи виконавчої влади, банківські установи) та особи без упізнання (користувачі за певним суспільним сегментом).

У сфері податкового аудиту конфліктні ситуації можливі при розгляді результатів контролю між сторонами (підприємство / аудитор – державні фіскальні органи) внаслідок певних протиріч, як правило, у частині тлумачення вимог законодавчих актів, нормативних підходів

щодо оподаткування окремих господарських операцій, питань етичного характеру. У цих випадках може спостерігатися розширення зон конфлікту із залученням всіх учасників аудиторського процесу.

Необхідно зауважити, що у сфері оподаткування на законодавчому рівні (п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України) зроблено спробу врегулювання конфліктів між платником податків і контролюючим органом у частині неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків сторін, але поза увагою залишилася низка проблем як методологічного, так і етичного характеру, які в певних ситуаціях можуть спровокувати конфлікт сторін.

Імовірність конфлікту інтересів аудитора, інших визначених користувачів та користувачів без ідентифікації, як правило, пов'язана з так званим «розривом очікувань», складові елементи якого розкриті Монтгомери та його послідовниками у праці «Аудит Монтгомери» [6, с. 31–32].

З цього приводу вірно зазначено, що інші користувачі, які знаходяться поза договірними стосунками, незалежно від тих чи інших обставин прагнуть 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 укріплення від оприлюднення виявлених перекручень фінансової звітності, в тому числі шляхом запровадження суспільного нагляду за аудиторською діяльністю [12, с. 78].

У процесі аудиту існує імовірність не тільки зовнішнього (в рамках тристоронніх відносин), а й внутрішнього конфлікту, який властивий аудиторіві через певні чинники: особисті інтереси аудитора, специфіка аудиту з точки зору підприємницької діяльності.

Показово, що у проекті Закону України «Про аудиторську діяльність» від 03.04.2015 р. за № 2534 запропоновано окрему дефініцію «конфлікт інтересів аудитора», під якою слід розуміти «суперечність між особистими інтересами аудитора та його професійними правами і обов'язками» [15].

У цьому сенсі конфлікт інтересів аудитора не є неминучим через те, що превентивні заходи щодо його недопущення, які закладені у політиці майже кожної аудиторської фірми, реалізовуватиметься через ретельний відбір кадрів – фахівців у галузі контролю, та ефективне управління персоналом.

Уваги заслуговує інша річ – незалежність аудиту у сфері підприємництва. Річ у тім, що головною метою будь-якої підприємницької діяльності є отримання прибутку та його поступове зростання, що вимагає від аудитора (аудиторської фірми) ефективних дій, спрямованих на

максимізацію позитивного фінансового результату через збільшення обсягів аудиторських послуг, формування та розвиток стабільних взаємовідносин з клієнтами. Саме постійність стосунків «виконавець – замовник (одна і та ж сама особа протягом тривалого періоду часу)» у сфері проведення аудиту впливатиме на незалежність аудитора, що є передумовою конфлікту інтересів – передумовою, яка синтезує в собі елементи об'єктивного та суб'єктивного чинників. У зв'язку з цим не можна не помітити процесу трансформації поняття «незалежність» – з абсолютного значення у вельми відносне.

Не викликає сумніву, що досягнення абсолютної незалежності в аудиті – явище утопічне, але прагнення підвищити його незалежність в рамках законодавчої регламентації цілком можливо (наприклад, використовуючи ротаційний механізм у стосунках: аудиторі /аудиторські фірми – клієнти / замовники).

Отже, дослідження змісту другого базового постулату дозволило зробити висновок, що ймовірність конфлікту інтересів у сфері аудиторської діяльності існує завжди, як, до речі, і у будь-якій сфері суспільних взаємовідносин. Аналіз інтересів користувачів інформації, розгляд можливого зіткнення їх інтересів у площині трьохсторонніх відносин дозволяють розширити коло учасників конфлікту інтересів, означених у класичному положенні.

Приймаючи вихідні дані постулату за базові, які не втратили значимості і сьогодні, з метою його подальшого приведення у відповідність до сучасних реалій можна запропонувати модифікацію змісту, виклавши постулат у такі редакції: «Конфлікт інтересів сторін аудиторського процесу є ймовірним».

Висновки. Підсумовуючи вищевикладене, зазначимо, що критичний огляд окремих класичних положень, їх осмислення та модифікація у контексті функціонування податкового аудиту як одного із напрямків сучасного аудиту уможливорює подальші дослідження у теорії аудиту.

Список використаних джерел

1. Mautz R. K., Sharaf H. The Philosophy of Auditing: Sarasota, Fl.: American Accounting Association, 1961. 299 p.
2. Баранов П. П. К вопросу о необходимости формирования научной теории аудита / П. П. Баранов // Вестник НГУЭУ. – 2013. – № 4. – С. 84–100.
3. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон. – М. : КРМС: Контакт, 1993. – 496 с.
4. Петрик О. А. Удосконалення постулатів аудиту як важливий напрям розвитку його теорії / О. А. Петрик // Економічний вісник нац.

гірничого університету: Наук.-теор. та інформ.-практ. журнал. – 07/2004. – № 3. – С. 95–101.

5. Кудрицький Б. В. Методичні та організаційні аспекти аудиту фінансової звітності в умовах сучасних інформаційних технологій: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Б. В. Кудрицький; Вищ. держ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К., 2007. – 18 с.

6. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейлли, М. Б. Хирш; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 542 с.

7. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.

8. Миронова О. А. Аудит: теория и методология: [учеб. пособие] / О. А. Миронова, М. А. Азарская. – М.: Омега-Л, 2007. – 248 с.

9. Десятнюк О. М. Формування концепції аудиту: проблематика та методологічні аспекти / О. М. Десятнюк, Р. Р. Кулик // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць Харківського інституту банківської справи університету банківської справи НБУ. – 2011. – Вип. 1(10). – Ч. II. – С. 147–152.

10. Ким Н. В. Методологические и институциональные проблемы аудита: дис... доктора екон. наук: 08. 00. 12: в 2 т. [Электронный ресурс] / Н. В. Ким. – Краснодар, 2008. – Т. 1. – 342 с.; Т. 2. – 112 с. – Режим доступа: <http://economy-lib.com/metodologicheskie-i-institutsionalnye-problemy-audita>

11. Пономарьов О. С. Онтологія конфлікту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kpi.kharkov.ua/archive/archive/Наукова_періодика/elits/2012/32/Онтологія%20конфлікту.pdf

12. Головач В. В. Філософія аудиту та його сутність / В. В. Головач // Економіка. Фінанси. Право: інформ.-анал. журнал. – 2012. – № 1/2. – С. 48–61.

13. Перепелиця М. Публічний інтерес як мета діяльності суб'єктів фінансового права / М. Перепелиця // Вісник Академії юридичних наук України. – 2009. – № 2. – С. 112–119.

14. Рядська В. В. Аудит в системі економічних відносин України: сучасний стан та концепція розвитку: [монографія] / В. В. Рядська. – Чернігів: Видавець Лозовий В. М., 2014. – 472 с.

15. Проект Закону України «Про аудиторську діяльність» від 03.04.2015 р. № 2534 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JH1YE00B.html].