

УДК 657

ПОСТУЛАТИ АУДИТУ

ВОЛОДИМИР ГОЛОВАЧ,
канд. юрид. наук

У статті проаналізовано існуючі постулати аудиту та визначено нові.

Ключові слова: аудит, постулати аудиту.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Зарубіжними вченими Р. Маунцом і Х. Шарафом у книзі «Філософія аудиту» ще в 60-х роках минулого століття були сформульовані постулати аудиту. В подальшому в ці постулати вніс суттєві уточнення Дж. Робертсон. Деякі спроби щодо уточнення та доповнення постулатів аудиту здійснювали також інші вчені.

В наші часи російський вчений Я. Соколов запропонував власні десять постулатів аудиту.

Існуючі постулати аудиту в науковій літературі тлумачаться в різних, а інколи в діаметрально протилежних аспектах. При їх розгляді залишається поза увагою поглиблений аналіз суперечностей і конфліктів у сфері аудиторської діяльності. Тільки окремі автори наголошують на тому, що в постулатах аудиту мають знайти відображення певні суперечності.

Саме з позиції суперечності як основного філософського принципу цілком логічно розглядати наявні постулати аудиту та визначати нові. Керуючись таким методом, нами запропоновано відповідно постулати аудиту.

Методи дослідження. Методологічну основу дослідження становлять закони і категорії діалектики. Інформаційною основою є праці зарубіжних та вітчизняних вчених, а також ресурси Internet.

У процесі аналізу наукових публікацій використано структурно-логічний аналіз, порівняння, систематизацію та узагальнення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

У більшості наукових праць постулати аудиту визначають у вигляді певних положень або аксіом. На їх основі будують правила, стандарти та нормативи аудиторської діяльності [1; 2].

Найбільш поширеними вважаються постулати, викладені Р. Маунцом і Х. Шарафом у праці «Філософія аудиту» [3]. Вони мають такий зміст:

1. Фінансова звітність і фінансові дані можуть бути перевірені.

2. Конфлікт аудитора й адміністрації не є неминучим.

3. Фінансова звітність та інша інформація, що підлягає перевірці, не містить обумовлених таємною змовою або інших незвичних перекохань.

4. Задовільна система внутрішнього контролю унеможливує виникнення невідповідностей (порушень правил роботи).

5. Постійне дотримання стандартів дає змогу мати об'єктивні дані про фінансовий стан та результати господарської діяльності.

6. Те, що було справедливим для підприємства в минулому, буде справедливим і в майбутньому, якщо немає доказів протилежного.

7. Якщо перевірка фінансової інформації виконується з метою висловлення незалежної думки, то діяльність аудитора регламентується тільки його повноваженнями.

8. Професійний статус незалежного аудитора адекватний його професійним обов'язкам.

У подальшому Дж. Робертсон та інші автори доповнили й уточнили постулати [4; 5; 6]. На думку Дж. Робертсона, постулати аудиту логічно буде викласти так:

1. Фінансові звіти та інформацію можна верифікувати.

2. Завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора та керівників підприємства, що перевіряється.

3. Задовільна структура внутрішнього контролю зменшує ймовірність порушень і помилок.

4. Послідовне дотримання GAAP приводить до точного відображення фінансового стану та результатів операцій.

5. Якщо відсутні чіткі докази протилежного, то інформація для підприємства, що перевіряється, правильна у минулому, буде правильною і в майбутньому.

6. Перевіряючи фінансову інформацію з метою складання незалежного висновку про неї, аудитор діє тільки як аудитор.

7. Професійний статус незалежного аудитора накладає на нього відповідні зобов'язання.

Щодо другого постулату Р. Маутца та Х. Шарафа, то одні автори наголошують на тому, що в його основі «лежить ідея про одвічну доброту і незіпсованість людської природи». При цьому зазначають, що в деяких випадках цей постулат допускає винятки, але ймовірність такої ситуації невелика [7].

Інші дослідники звертають увагу на те, що наведений постулат свідчить про необхідність сумлінної поведінки адміністрації, оскільки без співпраці з нею аудит практично неможливий. На їх думку, постулат, з одного боку, спонукає до довіри, а з іншого – вимагає скептицизму в стосунках з адміністрацією [8].

Деякі вчені вважають, що «третій постулат Р. Маутца та Х. Шарафа не зовсім актуальний. Фінансова звітність містить різноманітні перекручення, у тому числі й зумовлені випадками шахрайства адміністрації та персоналу підприємства» [9]. Інші автори наполягають на тому, що цей постулат пов'язаний з відповідальністю аудитора. Якщо керуватися тим, що фінансова звітність не має перекручень, то аудитор може обмежити обсяг перевірки. За їх наявності аудитор зобов'язаний розширити обсяги перевірки. У свою чергу, необгрунтоване збільшення обсягу перевірки і вартості аудиту можуть призвести до конфлікту з адміністрацією [8].

Досить різноманітні зауваження з приводу наведених вище постулатів аудиту висловлюють російські вчені. Зокрема, С. Бичкова вказує на велике практичне значення постулатів [10, с. 75]. Натомість В. Скобара вважає їх недостатніми для практичної роботи і пропонує дотримуватися універсального постулату такого змісту: «Використання інформації для аудиту знижує ризики фінансових втрат» [11, с. 15].

Деякі автори роблять більш категоричні висновки. На їх думку, наведені постулати необхідно віднести до категорії припущень. Основним постулатом аудиту у вигляді припущення вони вважають таке положення: «Інформація, яка пройшла аудиторську перевірку, є кориснішою, ніж інформація, яка такої перевірки не пройшла» [12]. Певне поширення отримали погляди стосовно того, що особливості розвитку аудиту в постсоціалістичних країнах не дають змоги однозначно застосовувати постулати аудиту такого змісту. В зв'язку з цим окремі з них пропонують власну систему постулатів [13]. На думку Я. Соколова, доцільно керуватися такими постулатами аудиту:

1. Звітність має бути перевірена.
2. Непереверений звіт не заслуговує довіри.
3. Кожна наступна перевірка може понизити цінність попередніх і завжди менш інформативна.
4. Звіт складено неправильно.
5. Думка аудитора залежить від його інтересів.
6. Ніхто не застрахований від помилкових висновків.
7. Інтереси адміністрації фірми-клієнта, її власників і кредиторів не повинні збігатися.
8. Чим більше внутрішніх конфліктів у фірми-клієнта, тим надійніша її звітність.
9. Чим більше внутрішніх конфліктів у фірми, тим менш надійна її звітність.
10. Кожний висновок аудитора повинен мати певний ступінь переконливості.

Основний висновок автора цих постулатів зводиться до того, що «конфлікт інтересів усіх суб'єктів, які є учасниками господарського процесу, слугує гарантією об'єктивних даних, наведених в обліку». Сутності такого конфлікту та його закономірностей науковець не розкриває. У зв'язку з цим методологічні підходи до визначення запропонованих постулатів аудиту з позиції суперечності залишаються поза увагою.

На думку Т. Фаєнберга, не всі постулати Р. Маутца і Х. Шарафа є актуальними на сьогодні. Існує багато обставин, які характеризують наведені постулати аудиту з протилежного боку [14]. Відповідні зауваження з приводу постулатів аудиту висловлені також А. Греггом та С. Менсоном [15].

Проведений аналіз різноманітних тлумачень постулатів аудиту свідчить, що з'ясування їх суті та закономірностей неможливе без дослідження природи

суперечностей і конфліктів у сфері аудиторської діяльності. Саме в такому аспекті намагалися визначити зміст наведених вище постулатів аудиту Р. Маутца, Х. Шарафа, Дж. Робертсон та ін. Вони звертали увагу на існування конфліктів, але їх діалектичну сутність не досліджували.

Разом із тим деякі автори вважають, що наведені постулати аудиту, запропоновані Я. Соколовим, на відміну від постулатів Р. Маутца та Х. Шарафа, які побудовані на позитивних твердженнях, містять, окрім позитивних, і негативні висновки. У зв'язку з цим зазначені автори «рекомендують урахувати, що аудиту також притаманний конфлікт інтересів, який може проявитися у тому, що інтереси аудитора та клієнта не збігаються, а також в існуванні обмежень, пов'язаних із необхідністю дотримання принципів незалежності та нейтральності». При цьому вони наголошують, що конфлікт інтересів обов'язково повинен знаходити своє відображення в постулатах аудиту [16].

Як впливає з теорії Р. Маутца та Х. Шарафа, спочатку вони також дійшли висновку, що конфлікт аудитора й адміністрації не є неминучим. Згодом, коли соціальна суперечність у сфері аудиторської діяльності набула більш очевидного та переконливого змісту, Дж. Робертсон уточнив, що завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора та керівників підприємства, що переверіється.

Деякі вчені вважають, що висновок Дж. Робертсона є абсолютно протилежним твердженню Р. Маутца та Х. Шарафа. При цьому визнають, що конфлікт інтересів аудитора та адміністрації завжди потрібно брати до уваги. Тим самим ураховують наявність суперечності у сфері аудиторської діяльності [17].

Насправді зазначені постулати аудиту не є абсолютно протилежними один одному. Вони характеризують різні аспекти аудиту як соціальної суперечності і внаслідок цього доповнюють один одного. Р. Маутц і Х. Шараф вважають, що для аудиту як соціальної суперечності виникнення конфліктного стану не є неминучим. У свою чергу, Дж. Робертсон наполягає на тому, що завжди існує ймовірність виникнення конфліктного стану в аудиті як соціальній суперечності.

Основна проблема полягає в тому, що Р. Маутц, Х. Шараф та Дж. Робертсон розглядали зовнішні

прояви аудиту як соціальної суперечності на рівні формальної логіки, що ґрунтується на законах тотожності та несуперечності. Такий методологічний підхід містить в собі відповідні обмеження і не дає змоги належно визначити сутність аудиту шляхом аналізу його різноманітних зовнішніх проявів.

Якщо розглянути наведені вище постулати Р. Маутца, Х. Шарафа та Дж. Робертсона з позиції діалектичної логіки, то в них у різних аспектах йдеться про таку сутність аудиту, як соціальну суперечність. Залежно від тих чи інших обставин вона може набувати різноманітного змісту та соціального конфлікту. У свою чергу, соціальний конфлікт є проявом такої сторони соціальної суперечності, як боротьба протилежностей. Умовою виникнення соціального конфлікту в цьому випадку є сама єдність у вигляді різнопланових стосунків щодо такого предмета діяльності, як фінансова звітність, що може містити перекручення у формі шахрайства.

У науковій літературі по-різному визначають стадії, етапи або фази соціального конфлікту [17; 18]. В основному становлення та розвиток соціального конфлікту пропонують розглядати в аспекті таких **стадій**:

1. Виникнення соціальної напруженості та усвідомлення протилежності інтересів.
2. Зростання соціальної напруженості та становлення конфлікту.
3. З'ясування або ігнорування можливостей для взаєморозуміння та відповідного вирішення конфлікту.
4. Розгортання конфлікту та відкритої боротьби.
5. Розв'язання соціального конфлікту та завершення певної соціальної суперечності шляхом її перетворення на іншу соціальну суперечність.

Характерно, що в соціальному конфлікті відкрита боротьба може набувати рис антагонізму. Суперечності у подібному стані неможливо розв'язати в межах того процесу, де вона виникла і продовжує існувати. Потрібні інша основа взаємодії та нова якість стосунків.

Будь-який соціальний конфлікт, у тому числі в сфері аудиту та аудиторської діяльності, може мати свідомий або стихійний характер. Все залежатиме від усвідомлення суб'єктами своїх інтересів і дій, що впливають на інтереси інших суб'єктів. Як правило,

суб'єкти з протилежними інтересами в різний час і неповною мірою усвідомлюють протилежність своїх інтересів. Вигідне положення отримують ті суб'єкти, які раніше і глибше усвідомили свої інтереси. Вони намагаються завчасно розробити плани, спрямовані на реалізацію своїх інтересів через врахування або ігнорування інтересів інших суб'єктів.

Особи, які вчиняють шахрайські дії при складанні фінансової звітності, завчасно обирають такі способи маніпуляції та фальсифікації, які мінімально відображаються в бухгалтерських документах. Внаслідок цього винні особи у порівнянні з аудитором отримують більш вигідне положення щодо приховування перекозчень фінансової звітності.

У зв'язку з цим об'єктивну відповідь на питання стосовно того, наскільки конфлікт аудитора й адміністрації не є неминучим та чи завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора та керівників підприємства, можна дати винятково з позиції основних законів філософії. Формальної логіки в такому випадку недостатньо.

Визнання того факту, що сутність аудиту як суспільного відношення становить соціальну суперечність, свідчить про те, що така суперечність в обов'язковому порядку набуде стану соціального конфлікту за умови виявлення аудитором суттєвих викривлень фінансової звітності, обумовлених шахрайством або помилкою. Такий конфлікт матиме місце навіть тоді, коли аудитор на вимогу адміністрації підприємства, що перевіряється, приховуватиме від офіційного оприлюднення встановлене ним суттєве перекозчення фінансової звітності. Якщо аудитор через недостатню кваліфікацію та інші обставини не виявить наявних суттєвих перекозчень фінансової звітності, то соціальний конфлікт не зникне, а продовжуватиме існувати. У цих випадках конфлікт набуде латентного характеру і в подальшому не виключено можливість переростання його в більш гостру форму, коли приховані або невстановлені аудитором перекозчення фінансової звітності будуть виявлені іншими зацікавленими особами.

За відсутності суттєвих перекозчень фінансової звітності аудит та аудиторська діяльність як суспільне відношення збережуть свій стан соціальної суперечності, в якій взаємодія суб'єктів з протилежними інтересами не переросте в соціальний конфлікт. При

цьому сама боротьба суб'єктів з протилежними інтересами залишиться як джерело розвитку аудиту та аудиторської діяльності у вигляді соціальної суперечності.

З огляду на викладене можна певною мірою погодитися з висновком Р. Маутца та К. Шарафа, що конфлікт адміністрації підприємства й аудитора не є неминучим. Разом із тим такий висновок не враховує наявності діалектичної суперечності в самій суті аудиту та аудиторської діяльності.

Наведене зауваження стосується також і висновку Дж. Робертсона з приводу того, що завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора та керівників підприємства, що перевіряється. Наявність в аудиті та аудиторській діяльності соціальної суперечності переконливо свідчить, що інтереси аудитора та керівників підприємства, що перевіряється, завжди перебувають у постійному зіткненні та боротьбі, а за певних обставин подібні зіткнення інтересів набувають стану соціального конфлікту.

Отже, наскільки конфлікт аудитора і адміністрації не є неминучим у результаті зіткнення інтересів аудитора та керівників підприємства, врешті-решт залежить від наявності суттєвих перекозчень фінансової звітності. Згідно із законодавством посадові особи, винні у перекозченнях фінансової звітності, мають нести за вчинені правопорушення юридичну відповідальність. З іншого боку, аудитор за приховані або невиявлені факти перекозчень фінансової звітності також має притягатися до юридичної відповідальності.

З урахуванням наведених обставин аудит та аудиторська діяльність як соціальна суперечність, що має вагомe суспільне значення, в обов'язковому порядку підлягають нормативному регулюванню, в результаті чого вони набувають змісту правового суспільного відношення [19; 20].

Хоча суспільне відношення є первинним стосовно норм права, правове відношення має певну особливість та самостійність. У такому відношенні суб'єктів пов'язує та ставить у залежність один від одного наявність конкретних юридичних прав і обов'язків, за допомогою яких здійснюється регулюючий вплив на поведінку людей, безпосередньо або опосередковано причетних до аудиту та аудиторської діяльності.

Характерно, що поведінка суб'єктів правових відносин у сфері аудиту та аудиторської діяльності не лише взаємопов'язана, а й чітко визначена юридичними нормами, що встановлює та санкціонує держава. Це означає, що держава або уповноважена нею особа закріплює в нормі права оптимальну чи припустиму модель поведінки з можливістю прийняття самостійного рішення. Саме такий зміст мають нормативні акти, які регламентують аудит та аудиторську діяльність, що містить в собі суспільне відношення у вигляді соціальної суперечності та соціального конфлікту.

Аудит та аудиторська діяльність виникли не самі по собі, а в результаті формування певної соціальної суперечності, суть якої полягає в тому, що повноваження з управління майном на певному етапі економічного розвитку товарного виробництва почали відокремлюватися від власника майна. У зв'язку з цим виникла необхідність запровадження додаткового специфічного контролю за використанням майна сторонніми особами.

Деякі науковці вважають, що така трансформація відносин власності призвела до значних соціальних конфліктів. На їх думку, «одразу почалися конфлікти інтересів: власники прагнули не тільки зберегти, а й примножити власність, а менеджери намагалися самі перейти до категорії власників, часто використовуючи надані їм можливості на шкоду своїм роботодавцям» [21, с. 186].

На основі викладеного логічно дійти висновку, що філософська концепція, або основний постулат аудиту, полягає в тому, що його сутність як суспільного відношення становить соціальну суперечність, яка за наявності перекручень фінансової звітності набуває стану соціального конфлікту. Керуючись таким методологічним підходом, доцільно критично оцінити постулати аудиту, які свого часу визначили Р. Маунц, Х. Шараф та Дж. Робертсон.

З наведених постулатів аудиту вбачається, що в них домінує формальна логіка. Натомість у сучасних Міжнародних стандартах аудиту в окремих концептуальних положеннях тією чи іншою мірою простежуються елементи діалектичної логіки. Як наслідок існують певні розбіжності між наведеними постулатами, які в різних аспектах тлумачаться вченими.

За приклад можна взяти перший постулат аудиту Дж. Робертсона стосовно можливості верифікувати фінансову звітність та іншу інформацію. Сам термін «верифікація» походить від латинського *verificatio*, що означає доказ або підтвердження. У свою чергу, поняття «верифікація» переважно розглядається як процес встановлення істинності висновків через їх емпіричну перевірку за допомогою доказів, отриманих у результаті спостереження, виміру, експерименту або порівняння з еталонними чи дослідними зразками. Сам принцип верифікації найбільшого поширення набув серед неопозитивістів, які вважали за необхідне зводити теоретичні судження до фіксації емпіричних даних та їх протокольного оформлення [22].

Насправді сама по собі можливість верифікації фінансової звітності не є запорукою відсутності в ній перекручень, обумовлених шахрайством або помилкою. Залишати поза увагою аудитора вірогідність таких перекручень неможливо. Хочемо ми того чи ні, але треба визнати той факт, що аудит проводять з метою встановлення достовірності, повноти та відповідності законодавству фінансової звітності. Таку мету досягають шляхом аналізу та оцінки фінансової звітності на предмет відсутності чи наявності перекручень, обумовлених шахрайством або помилкою. За умови повної відсутності перекручень фінансової звітності у кожного господарюючого суб'єкта втрачається сенс проведення перевірки і всього аудиту.

Формальний характер мають також інші постулати аудиту, запропоновані Дж. Робертсоном. У цих постулатах, що відображують аудит на рівні певних явищ, не простежується діалектика єдності та різноманіття відповідно до його сутності як суперечності. За будь-яких умов постулати аудиту мають виступати зовнішнім виявленням сутності, а не формальним переліком тих чи інших підстав, внаслідок чого виникає необхідність сформулювати такі постулати аудиту:

1. Фінансова звітність, яка за зовнішніми ознаками відповідає встановленим вимогам, може містити викривлення, обумовлені шахрайством або помилкою.

Фінансова звітність, яка за зовнішніми ознаками не відповідає встановленим вимогам, не підлягає

аудиту. У випадках явної неадекватної фінансової звітності аудитор ще до початку перевірки надає відмову від її проведення.

Той факт, що предметом аудиту може бути тільки адекватна фінансова звітність, яка за зовнішніми ознаками відповідає встановленим вимогам, не виключає наявності в ній викривлень, обумовлених шахрайством або помилкою. Якщо фінансова звітність завжди мала б ідеальний зміст, то необхідності в аудиті не існувало б.

Саме тому загально визначеною метою аудиту вважають перевірку достовірності, повноти та відповідності законодавству фінансової звітності. Таку перевірку здійснюють шляхом встановлення наявності або відсутності перекозчень фінансової звітності, обумовлених шахрайством чи помилкою.

У зв'язку з цим **МСА 240** передбачає відповідальність аудитора за отримання достатньої впевненості у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки.

Інші стандарти аудиту приділяють значну увагу тому, як потрібно проводити аудит в умовах ризику того, що через властиві обмеження аналітичних та інших процедур не завжди існує можливість виявлення шахрайства. Насамперед це обумовлено тим, що факти шахрайства не відображаються в повному обсязі у фінансовій звітності та інших документах.

В якій мірі шахрайство знаходить своє відображення у фінансовій звітності, залежить від цілої низки обставин. У кінцевому підсумку все залежатиме від взаємодії двох протилежних чинників. З одного боку, від того, наскільки ретельно винні особи приховують ознаки шахрайства у фінансовій звітності. З іншого боку, від того, в якій мірі фінансова звітність спроможна виконувати свою профілактичну функцію щодо протидії шахрайству.

У результаті взаємодії наведених вище протилежних тенденцій відбувається постійне вдосконалення фінансової звітності та аудиту.

Зазначене не перешкоджає, а спонукає до появи нових способів шахрайства та різноманітних форм протидії щодо його виявлення аудитором й іншими особами.

На основі викладеного логічним будуть такі постулати:

2. Особи, винні у викривленні фінансової звітності, спроможні протидіяти аудитором щодо виявлення та оприлюднення таких викривлень.

Протидія аудитором щодо виявлення викривлень фінансової звітності може мати як замаскований характер, так і відверте спонукання до їх приховування за додаткову винагороду. З метою зменшення можливої змови аудитора з винними особами законодавство, нормативи аудиту та Кодекс етики встановлюють певні обмеження щодо поведінки аудитора та порядку проведення аудиту. Разом із тим нормативне регулювання аудиту не може мати сталий характер, а повинно постійно вдосконалюватися. В противному разі аудит втратить своє суспільне та профілактичне значення і стане не потрібним користувачам фінансової звітності.

Наступний постулат аудиту має такий зміст:

3. Внаслідок протидії аудитором у належному виконанні своїх службових обов'язків виникають конфлікти, розв'язання яких потребує адекватних заходів реагування з боку аудитора та інших повноважних осіб.

Законодавство, Кодекс етики і стандарти аудиту не дають вичерпної відповіді щодо можливих заходів регулювання аудитора та інших повноважних осіб стосовно протидії у виконанні ними своїх службових обов'язків. З метою забезпечення адекватного реагування на такі дії останнім часом з'явилися рекомендації щодо взаємодії аудиторів з банківським наглядом та іншими державними регуляторними органами.

Крім того, важливого значення набуває дотримання аудитором фундаментальних принципів аудиторської діяльності. На їх основі аудитор повинен визначати адекватність своєї службової поведінки.

У зв'язку з цим пропонуємо такий постулат:

4. Встановлення наявності чи відсутності викривлень фінансової звітності потребує від аудитора діяти незалежно з дотриманням професійного скептицизму, який дає змогу критично оцінити аудиторські докази та досягти достатньої впевненості.

Кодекс етики визначає незалежність поведінки аудитора в аспекті уникнення обставин, які ставлять під загрозу діяти чесно та об'єктивно. Внаслідок та-

кої поведінки аудитора будь-яка розсудлива третя сторона на основі необхідної інформації повинна бути спроможна зробити обґрунтований висновок, що чесність та об'єктивність аудитора не були поставлені під загрозу.

У свою чергу, професійний скептицизм є не що інше як уважне та всебічне ставлення аудитора до перевірки фінансової звітності на предмет наявності чи відсутності шахрайства або помилки.

Без дотримання професійного скептицизму і незалежності неможливо практично оцінити аудиторські докази та досягти достатньої впевненості в тих чи інших висновках.

Критична оцінка наявної інформації як аудиторських доказів в обов'язковому порядку потребує дотримання повної процедури. Такі вимоги логічно викласти у вигляді такого постулату:

5. Як докази дозволяється використовувати будь-яку належну та допустиму інформацію, на основі якої аудитор може встановлювати наявність чи відсутність перекручень фінансової звітності.

Питанням отримання, оцінки та використання аудиторських доказів присвячено значну частину стандартів. Вони дають змогу цілком справедливо використовувати як аудиторські докази будь-яку належну та допустиму інформацію.

Належна інформація вважається такою, якщо вона має відношення до предмета аудиторської перевірки. Допустимість означає отримання інформації у встановленому порядку.

У зв'язку з наведеними вимогами до аудиторських доказів особливого значення набуває оцінка різноманітної інформації аудитором. Насамперед це стосується тієї інформації, що ґрунтується на аналізі ймовірних взаємозв'язків. За допомогою такої інформації, як правило, моделюються ті чи інші припущення або версії щодо можливого шахрайства. Проте подібні припущення не можна вважати доказами. Такі припущення можуть бути успішно використані для планування аудиторської перевірки.

Тому логічно сформулювати такий постулат:

6. Докази та офіційна оцінка фінансової інформації, отриманої аудитором на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків, не можуть ґрунтуватися на припущеннях.

Характерним прикладом аналізу ймовірних взаємозв'язків є фінансовий аналіз. Він дає змогу робити ті чи інші припущення щодо перекручень фінансової звітності, обумовлених шахрайством чи помилкою. Водночас припущення самі по собі не можуть бути достатніми і прийнятними для формування необхідних доказів та офіційних висновків про наявність шахрайства у вигляді навмисних дій посадових осіб.

Ті чи інші перекручення фінансової звітності, в тому числі факт нестачі товарно-матеріальних цінностей, посадові особи за відсутності прямих доказів їх провини в більшості випадків пояснюють необачністю або особливими виробничими обставинами. Встановити факт привласнення активів в умовах протидії винних осіб виявляється неможливим без наявності спеціальних правових доказів у вигляді оперативно-розшукових та слідчих дій. Подібні заходи знаходяться за межами аудиторської діяльності.

Саме тому МСА 240 робить застереження з приводу того, що аудитор може підозрювати або навіть ідентифікувати можливість шахрайства, але без юридичних висновків про фактичну наявність шахрайства. Натомість питання про використання аудитором юридичних визначень шахрайства залишається відкритим і потребує додаткових досліджень. Хоча зрозуміло, що аудитор при ідентифікації перекручень фінансової звітності як ознак шахрайства керується юридичними визначеннями цього правопорушення в законодавстві. При цьому всебічноправовому аспекті його не оцінює.

Сучасні стандарти аудиту обмежують об'єктивність аудиторської перевірки відповідним рівнем впевненості, що знаходить своє відображення в конкретному висновку про наявність чи відсутність перекручень фінансової звітності. На основі цього доцільно сформулювати такий постулат:

7. Об'єктивна та всебічна перевірка аудитором фінансової звітності можлива з достатньо високим, але не абсолютним рівнем впевненості, з помірною впевненістю щодо огляду фінансової звітності на умовах узгоджених процедур та консультацій, які виконуються аудитором без висловлення впевненості стосовно наявності чи відсутності перекручень фінансової звітності.

Стандарти аудиту орієнтують на те, що зміст перевірки аудитором фінансової звітності з погляду її об'єктивності має визначатися в завданні на проведення аудиту. Залежно від завдання аудитор у своєму звіті може висловлювати думку з різним рівнем впевненості у тому, що фінансова звітність не містить перекручень, обумовлених шахрайством або помилкою.

Стандарти аудиту дають можливість аудитору висловлювати навіть модифіковану думку у вигляді умовно-позитивного висновку.

Згідно з МСА 705 аудитор має право висловити умовно-позитивну думку за наявності суттєвих, але не всеохоплюючих перекручень фінансової звітності. Всеохоплюючими вважають перекручення, вплив яких на фінансову звітність не обмежується конкретними елементами, рахунками або статтями і може охоплювати значну частину фінансової звітності або мати принципове значення для розкриття фінансової інформації.

Стандарти аудиту дають змогу діяти аудитору незалежно і тим самим захищають його від можливих звинувачень замовників щодо об'єктивності та всебічності перевірки. З іншого боку, користувачі фінансової звітності постійно висувають додаткові вимоги до аудиторів стосовно отримання значно більшої впевненості в тому, що фінансова звітність не містить викривлень, обумовлених шахрайством чи помилкою. У зв'язку з цим і виникає питання щодо ризику висловлення аудитором сумнівної думки в умовах наявного ризику суттєвого викривлення та ризику його виявлення.

На основі викладеного буде доречним такий постулат:

8. Достатня впевненість аудитора не виключає ризику того, що виконані належно аналітичні та інші процедури не дадуть змоги виявити реально існуючі викривлення фінансової звітності.

Ризик того, що виконані аудитором у належний спосіб аналітичні та інші процедури не дадуть змоги виявити реально існуючі викривлення фінансової звітності, завжди матиме місце. Наявність такого ризику обумовлена передусім властивими обмеженнями аудиту, процедури якого не дають змоги ефективно виявляти приховані перекручення фінансової звітності при вчиненні шахрайства.

Ефективність аудиту багато в чому залежить від того, якою мірою сама фінансова звітність спроможна бути інформативною стосовно відображення ознак шахрайства та інших перекручень.

Якщо реально існує ризик невиявлення перекручень фінансової звітності, то з цього приводу логічно запропонувати такий постулат:

9. Аудитор несе відповідальність за навмисно завдані збитки у випадку неправомірного висловлення впевненості у тому, що фінансова звітність не містить викривлень внаслідок шахрайства або помилки, а також за порушення норм професійної етики та договірних зобов'язань.

Підстави відповідальності аудитора в загальних рисах визначає законодавство, нормативи та Кодекс етики.

Більш докладно відповідальність аудитора стосовно конкретних правопорушень знаходить своє відображення в судових рішеннях.

На основі узагальнення судової практики логічно визначити, що аудитор при проведенні перевірки несе відповідальність за навмисно завдані збитки в разі неправомірного висловлення впевненості у тому, що фінансова звітність не містить викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

Основними ознаками таких правопорушень є наявність завданої шкоди, умислу та неналежного виконання аудитором вимог нормативних актів. Внаслідок таких неправомірних вчинків аудитора шкоду може бути завдано не тільки замовникам і користувачам фінансової звітності, а й третім особам.

Особливими видами відповідальності аудитора є порушення норм професійної етики та договірних зобов'язань. Такі види відповідальності досить докладно висвітлено в наукових публікаціях і підручниках з аудиту.

Характерно, що відповідальність аудитора не обмежується рамками його індивідуальної поведінки, а має вагомий суспільний статус. Саме тому є підстави сформулювати такий постулат:

10. Особливий статус аудитора потребує суспільного нагляду та контролю за аудиторською діяльністю.

На сучасному етапі питання суспільного нагляду та контролю за аудиторською діяльністю набуває все більшого значення. Це пов'язано з посиленням ви-

мог суспільства до фінансової звітності, на основі якої багато акціонерів та кредиторів приймають відповідні рішення щодо максимально ефективного використання майна і коштів. Через це постійно зростають вимоги до аудиту і в цілому до професії аудитора. Зазначене, в свою чергу, потребує подальшого розвитку наукових концепцій аудиту та критичної оцінки існуючих постулатів.

Що стосується наведених вище постулатів, то

вони певною мірою знайшли своє відображення в Міжнародних стандартах аудиту [23]. Деякі з них потребують подальшого запровадження у відповідних нормативних актах та методичних рекомендаціях. Не зайвим також буде обговорити запропоновані постулати аудиту серед учених та практиків із метою визначення напрямів їх використання для подальшого вдосконалення аудиторської діяльності.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Петрик О.А.** Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти / О.А. Петрик: дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук. КНЕУ. – К., 2004.
2. **Давидов Г.М.** Формування теоретичних основ аудиту / Г.М. Давидов: дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук. – К., 2007.
3. **Mautz R.K.** The Philosophy of Auditing / R.K. Mautz, H.A. Sharaf. – American Accounting Association, 1961.
4. **Аренс А.** Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек – М.: Финансы и статистика, 1995. – 558 с.
5. **Робертсон Дж.** Аудит. – М.: КРМС: Контакт, 1993. – 496 с.
6. **Limperg T.** (1985) The Social Responsibility of the Auditor's Function, with recent comments. The Netherlands: Limperg Institut / T. Limperg.
7. **Дорош Н.І.** Аудит: теорія і практика / Н.І. Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.
8. **Гетокова Л.М.** Аудит и сопутствующие услуги / Л.М. Гетокова, В.А. Скородумов, Н.А. Чепик. – Спб: Изд-во СПбГНЭФ, 2010. – 208 с.
9. **Гончарук Д.А.** Аудит / Д.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – К.: Знання, 2007. – 443 с.
10. **Бычкова С.М.** Риски в аудиторской деятельности / С.М. Бычкова, Л.Н. Растваманова. – М.: Финансы и статистика. – 2003. – 416 с.
11. **Скобара В.В.** Аудит: методология и организация / В.В. Скобара. – М.: Дело и сервис. – 1998. – 583 с.
12. **Федоренко И.В.** Аудит и финансовый анализ / И.В. Федоренко, Г.И. Золотаренко. – 2010.
13. **Соколов Я.В.** Десять постулатов аудита / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1993. – № 11. – С. 36–38.
14. **Feinberg Tom.** Audit Postulates / T. Feinberg. Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.articlerich.com/profile/Tom-Feinberg/46060>
15. **Grey Ian.** Audit process: Principles, Practice, Cases / Ian Grey, Stuart Manson. – P. 31–45.
16. **Шалімова Н.С.** Причины возникновения та фундаментальні принципи аудиту з позиції моделі людини та проблеми конфлікту інтересів / Н.С. Шалімова: [Збірка наукових праць Кіровоградського національного технічного університету. – Вип. 21. – 2012.
17. **Козер Л.** Функции социального конфликта / Л. Козер. – М.: Идея-Пресс, 2000. – 128 с.
18. **Бабесов Е.М.** Конфликтология / Е.М. Бабесов. – Минск.: Право и экономика, 1997. – 360 с.
19. **Протасов В.Н.** Правоотношения как система / В.Н. Протасов. – М.: Юридлит, 1991. – 342 с.
20. **Кудрявцев В.Н.** Правовое поведение: норма и патология / В.Н. Кудрявцев. – М.: Наука, 1980. – 231 с.
21. **Лень В.С.** Облік і аудит. Вступ до фаху / В.С. Лень, В.А. Нехай. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 256 с.
22. **Честнов И.Л.** Методология и методика юридического исследования / И.Л. Честнов. – Спб, 2004. – 128 с.
23. **Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: у 2-х ч.** – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2010. – Ч.1 – 842 с.; Ч.ІІ – 407 с.

В статье проанализированы существующие постулаты аудита и определены новые.

Ключевые слова: аудит, постулаты аудита.

The author had analyzed the postulates of auditing and identified new postulates in the article.

Key words: audit, postulates of auditing.