

УДК 336.145:657.471.1

СПЕЦИФІКА ДОГОВІРНИХ ВІДНОСИН В АУДИТІ ЯК ВИДУ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ЗМІСТ І ФОРМАТ ДОГОВОРІВ**Шалімова Н.С., д.е.н.***E-mail: n.shalimova@mail.ru**Кіровоградський національний технічний університет*

Досліджено порядок формування договірних взаємовідносин при виконанні завдань з аудиту на основі аналізу особливостей аудиту як професійної інтелектуальної послуги та змісту тристоронніх відносин між аудитором, відповідальною стороною та визначеними користувачами. Виділені такі специфічні риси аудиторської роботи, як відсутність об'єктивних підстав для зменшення замовником плати залежно від фактично одержаних результатів, обмеженість використання результатів роботи самим аудитором, складність оцінки якості аудиторської перевірки та її кваліфікації як такої, що проведена неналежним чином, порядок прийняття замовником результатів аудиту. Доведено, що зміст тристоронніх відносин, різноманітність зв'язків між відповідальною стороною та користувачами, наявність широкого кола останніх при проведенні обов'язкового аудиту та складність їх ідентифікації, специфіка організації обов'язкового аудиту та аудиту, замовником якого виступає особа, яка не входить до структури підприємства, що підлягає аудиту, обумовлює можливість та необхідність укладання як дво-, так і багатосторонніх договорів на виконання завдань з аудиту, що дозволить забезпечити врахування інтересів та потреб всіх користувачів аудиторської інформації. Визначені істотні умови договорів на виконання завдань з аудиту. Обґрунтовано необхідність виокремлення договорів на виконання завдань з аудиту в особливу групу договорів з точки зору цивільного законодавства, внесення відповідних змін до Цивільного кодексу України і включення до його змісту окремої глави, присвяченої виконанню завдань з аудиту, а також деталізації цих питань в законодавстві України з питань аудиторської діяльності.

Ключові слова: аудит, завдання з аудиту, аудитор, тристоронні відносини, відповідальна сторона, користувач, договір на виконання завдань з аудиту

UDC 336.145:657.471.1

SPECIFICITY OF CONTRACTUAL RELATIONSHIPS IN AUDIT AS A KIND OF ASSURANCE ENGAGEMENTS AND ITS INFLUENCE ON THE CONTENTS AND FORMAT OF CONTRACTS**Shalimova N.S., Doctor of Economics***E-mail: n.shalimova@mail.ru**Kirovograd National Technical University*

The procedures of forming of contractual relationships when performing audit engagements on the basis of analysis of the characteristics of audit as a professional and intellectual services and content of tripartite relationship between the auditor, responsible party and defined users have been investigated. Such specific features of the audit work as the absence of objective grounds for the reduction of client payment depending on the actual results obtained, the limited use of the results of the work by the auditor, the difficulty of assessing the quality of the audit and its qualification as one that performed of poor quality, the procedures of accepted results of the audit by the client have been substantiated. It has been proved that the content of tripartite relations, diversity of relations between the responsible party and the users, the presence of a wide range of the users of the statutory audit and the difficulty of their identification, the specificity of the organization of statutory audit and the audit, customer of which is a person who is not part of structure of the company to be audited, stipulate possibility and necessity of concluding bilateral and multilateral agreements on performance the audit engagements that will ensure consideration of the interests and needs of all users of audit information. The essential terms of contracts on performing the audit engagements have been identified. The necessity of distinguishing contracts on performing the audit engagements in a special group of contracts in terms of civil law, proper amendments to the Civil Code of Ukraine and the inclusion to its content separate chapter on performance the audit engagements, detailing of these issues in legislation of Ukraine on auditing have been substantiated.

Key words: audit, audit engagements, auditor, tripartite relationship, responsible party, user, contract on performing the audit

Актуальність проблеми. В сучасному економічному житті роль аудиту як одного з найважливіших інструментів фінансового контролю, незважаючи на певні складнощі, постійно зростає. Сьогодні потреба в аудиті існує і у суспільства в цілому, і у різних учасників соціально-економічних відносин, аудит є одним з найбільш розповсюджених, а також перспективних та ефективних видів контролю. За період його розвитку в країні була проведена складна робота по створенню системи незалежного аудиту, підготовці кадрів аудиторів та ліцензуванню їхньої діяльності, регламентації професійних обов'язків, прав та відповідальності. Слід відзначити, що на сучасному етапі розвитку економічних систем аудит виступає саме як практична діяльність, яка перевірена історичним розвитком суспільства, а її важливим аспектом є взаємовідносини аудитора, замовників, відповідальних осіб тощо та напрями їх врегулювання під час виникнення договірних відносин. Отже, важлива роль належить цивільно-правовому договору на проведення аудиту, оскільки саме він стає єдиною підставою для проведення аудиту, в тому числі в тих випадках, коли йдеться про обов'язковий аудит.

Аналіз останніх наукових досліджень. Досить повне висвітлення питань узгодження договірних відносин при виконанні аудиту знайшло відображення у роботах Н.І. Дорош [5, с. 137–157], О.А. Петрик [9, с. 83–93], В.П. Бондаря [1-3]. Фахівці з юридичних наук також приділяли цьому питанню певну увагу: в 1997 р. була захищена дисертація на тему «Договори на проведення аудиту» (автор – Р.Ю. Ханник-Посполітак) [13]; у 2000 році – дисертація на тему «Цивільно-правові питання здійснення аудиторської діяльності в Україні» (автор – Р.М. Бурлаков) [4]. В кінці 2013 року Аудиторською палатою України було прийнято Положення з національної практики аудиту 1 «Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства» [10], у якому пропонується істотні умови договору на проведення обов'язкового аудиту та його приклад.

Разом з тим, слід зазначити, що проблеми відповідальності аудиторів розкрито у більшості вітчизняних публікацій обмежено, в основному з посиланнями на відповідні положення законодавчих та нормативних документів з питань аудиту, що можна пояснити, насамперед, тим, що в Україні прецедентів судових процесів з аудиторами до цього часу практично не було. Проте чітке розуміння сутності та видів відповідальності аудитора, осіб, які можуть подати позов до нього, дають змогу зрозуміти мету аудиту та виділити критерії оцінки якості аудиторської роботи. Крім того, не всі особливості аудиту як професійної послуги в структурі завдань з надання впевненості враховані при підготовці згаданого вище положення та у фаховій літературі, поза увагою залишається зміст тристоронніх відносин як обов'язкового елементу аудиту.

Метою роботи є визначення специфічних характеристик договірних відносин в аудиті, які витікають з особливостей аудиту як професійної інтелектуальної послуги та зі змісту тристоронніх відносин як обов'язкового елементу аудиту, розробка пропозицій щодо удосконалення форматів договорів на виконання завдань з аудиту з урахуванням специфіки аудиторської діяльності.

Викладення основного матеріалу дослідження. У Цивільному кодексі України виділено два типи договорів: договори про надання послуг і договори підяду. У деяких публікаціях саме договір на надання аудиторських послуг розглядається як окремий випадок одного з різновидів

господарських договорів, а саме договорів підряду. Так, Бурлаковим Р.М. зазначено, що суттєві ознаки договору підряду (індивідуалізованість предмета договору, збереження підрядником самостійності при виконанні роботи, наявність ризику підрядника, обов'язок виконання робіт у певний строк відповідно до умов договору) властиві й договору на проведення аудиту [4]. Проте аналіз якісних особливостей договору підряду, які викладені в Цивільному кодексі України, дає змогу дійти висновку, що не всі його положення можуть бути застосовані до договору на проведення аудиту внаслідок його специфіки.

По-перше, це стосується оцінки якості робіт. Так, у ст. 849 Цивільного кодексу України зазначено, що «замовник має право у будь-який час перевірити хід і якість роботи, не втручаючись у діяльність підрядника» [14]. Такі вимоги обґрунтовані, якщо робота більш-менш зрозуміла замовнику, проте як він має встановити, наприклад, рівень повільності виконання роботи, той факт, що роботу не буде виконано належно, тобто перевірити хід і якість роботи аудиторів. У кращому випадку лише складені загальна стратегія і план аудиту дадуть змогу замовнику оцінити своєчасність проведення перевірки окремих об'єктів обліку чи операцій. Н.І. Дорош підкреслює обмеженість можливостей замовника щодо визначення низької якості перевірки та юридичних підстав для встановлення неякісного проведення аудиту [5, с. 150].

Отже, відмінність договору на проведення аудиту від договору підряду полягає в тому, що в економічного суб'єкта, який перевіряється, і в замовника в більшості випадків немає об'єктивних можливостей самостійно оцінити якість проведеної роботи, а також здійснювати поточний контроль за її ходом та якістю, що виступає однією з основних умов незалежності аудиту. Суперечки з приводу недоліків виконаної роботи або їх причин можуть вирішуватися призначенням експертизи (ст. 853 «Обов'язок замовника прийняти роботу, виконану підрядником» Цивільного кодексу України [14]). Для винесення рішення стосовно того, чи відносити перевірку до некваліфіковано проведеної, арбітражному суду, ймовірно, будуть потрібні висновки експертів, оскільки в цій галузі необхідні спеціальні знання. З вибором експертів існують труднощі, оскільки експерти самі повинні мати достатню кваліфікацію та досвід роботи в галузі аудиту, а відсутність конкретних методичних рекомендацій щодо оцінки якості аудиторської роботи та визнання аудиторської перевірки як некваліфікованої надзвичайно ускладнює і сам процес розвитку аудиту.

По-друге, по закінченні робіт та їх прийняття замовником, як правило, оформлюють акт приймання-передачі робіт, але у разі аудиторської перевірки існує можливість неприйняття замовником результатів робіт у вигляді, наприклад, аудиторського звіту, який містить негативну думку. У ст. 853 «Обов'язок замовника прийняти роботу, виконану підрядником» Цивільного кодексу України [14] передбачено єдиний випадок відповідальності замовника в такому випадку: «Якщо замовник протягом одного місяця ухиляється від прийняття виконаної роботи, підрядник має право після дворазового попередження продати результат роботи, а суму виторгу, з вирахуванням усіх належних підряднику платежів, внести в депозит нотаріуса на ім'я замовника, якщо інше не встановлено договором». Але можливість продажу аудиторськими результатами своєї роботи виглядає дещо сумнівною та такою, що суперечить принципам професійної етики.

Крім того, слід враховувати, що результатом аудиту можна визнати не тільки факт видачі аудиторського звіту певного виду або факт відмови від його видачі, а й таку дію, як припинення аудиторської перевірки.

Така ситуація згадується як можлива у разі порушення політики та процедур незалежності, якщо вживання запобіжних заходів не дає змоги уникнути загрози незалежності чи знизити її до прийняттого рівня або застосування необхідних запобіжних заходів буде неможливим (п.21 «б» Міжнародного стандарту контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» [7, с. 48]). Натомість згідно з Положенням з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторськими системами контролю якості аудиторських послуг» [11] така ситуація стосується і порушення політики та процедур щодо етичних принципів.

Умови та обставини, при яких аудитор може дійти висновку про неможливість продовження аудиту, містяться в таких Міжнародних стандартах аудиту: 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності» (п. 38, Д54), 250 «Розгляд законів та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» (п. 21, Д18), 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» (п. 13 «б»), 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність» (п.10) [7, с. 169, 189–190, 215, 222, 718, 777]. Виняткові обставини, які можуть виникнути та поставити під сумнів спроможність аудитора продовжувати виконання аудиту, такі:

- суб'єкт господарювання не вживає відповідних заходів, спрямованих на виявлення шахрайства, які аудитор вважає потрібними за конкретних обставин, навіть якщо шахрайство є несуттєвим для фінансової звітності;

- розгляд аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства свідчить про значний ризик суттєвого й поширеного шахрайства;

- аудитор має значні сумніви щодо компетентності або чесності управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями;

- у винятковому випадку виявлення фактів недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, коли управлінський персонал не вживає виправних заходів, які аудитор вважає доцільним за конкретних обставин, навіть якщо недотримання вимог є несуттєвим для фінансової звітності;

- аудитор не має змоги отримати достатні та прийнятні аудиторські докази і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути і суттєвим, і всеохоплюючим одночасно, внаслідок чого модифікація думки буде недостатнім для інформування про серйозність ситуації;

- необхідний перегляд іншої інформації, але управлінський персонал відмовляється виконати такий перегляд.

Слід звернути увагу, що Міжнародні стандарти аудиту, висвітлюючи дане питання, акцентують увагу на тому, що відмова від завдання може бути прийнятною лише в тому разі, якщо вона можлива згідно із застосованими національними законодавчими або нормативними актами. Наголошується, що аудитор, приймаючи таке рішення, повинен розглянути свою професійну та юридичну відповідальність, яка може варіюватися в різних країнах, включаючи, чи існує вимога, щоб аудитор надавав звіт особі або особам, які призначили його на аудит, або в деяких випадках регуляторним органам про відмову від завдання та причини такої відмови. Недоліком вітчизняного законодавства є те, що така можливість завершення роботи аудитора, як відмова від завдання, не згадується ні як дозволена, ні як недозволена, що, безумовно, звужує обсяг поінформованості користувачів про права й обов'язки аудиторів.

Крім того, суперечливим є віднесення договору на проведення аудиту до договорів підряду внаслідок специфічного (творчого) характеру робіт, які відрізняються своєю високою інтелектуальністю. Як зазначає О.Ю. Редько, «аудит є інтелектуальною підприємницькою діяльністю в

формі інформаційних послуг» [12, с. 47]. Виходячи з цього за своєю сутністю договір на проведення аудиту ближчий до договору на виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських і технологічних робіт (ст. 892–900 Цивільного кодексу України [14]), відповідно до якого підрядник (виконавець) зобов'язується провести за завданням замовника наукові дослідження, розробити зразок нового виробу та конструкторську документацію на нього, нову технологію тощо, а замовник зобов'язується прийняти виконану роботу та оплатити її (ст. 892 Цивільного Кодексу України [14]). Особливим чином їх спільність прочитується в обов'язках виконавця та замовника.

Проте і в цьому випадку слід враховувати особливості виконання завдань з аудиту, які проявляються в двох аспектах: по-перше, складність тристоронніх відносин між аудитором, відповідальною особою, користувачем, по-друге, специфіка аудиторської роботи. Другий аспект був проаналізований вище і проявляється у відсутності об'єктивних підстав для зменшення замовником плати залежно від фактично одержаних результатів, в обмеженості використання результатів роботи самим аудитором, різноманітності «результатів аудиту», зокрема, можливості відмови від завдання. Перший аспект проявляється в різноманітності зв'язків між відповідальною стороною та користувачем (користувачами), в наявності широкого кола користувачів, необхідності повідомлення інформації як управлінському персоналу, так і іншим користувачам, специфіці організації обов'язкового аудиту та аудиту, замовником якого (суб'єктом, який наймає аудитора) виступає особа, яка не входить до структури суб'єкта господарювання тощо.

Завдання з надання впевненості, одним із видів яких є і аудит, передбачає участь наступних окремих сторін: фахівця-практика (аудитора), відповідальної особи, користувача (п.21 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості [8, с.10]). До них можна додати замовника (п.29 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості [8, с. 12]), адже окремо підкреслено, що відповідальна сторона може бути, а може й не бути стороною, яка наймає фахівця-практика. Складність відносин між цими сторонами обумовлена такими особливостями: відповідальна сторона може виступати одним із визначених користувачів, але не єдиним, відповідальна сторона може бути, а може й не бути стороною, яка наймає аудитора, відповідальна сторона та користувач можуть бути представниками різних суб'єктів господарювання або входити до складу одного суб'єкта. Наглядно їх вплив представлений в таблиці 1.

Таблиця 1. Вплив структури тристоронніх відносин як обов'язкового елемента завдань з надання впевненості в цілому і завдань з аудиту, зокрема, на визначення сутності договірних відносин і змісту договору

<i>Приклад</i>	<i>Зв'язок користувачів та відповідальної особи</i>	<i>Можливість ідентифікації користувача</i>	<i>Суб'єкт, який наймає аудитора (замовник)</i>	<i>Вплив на зміст договору</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Ініціативний аудит				
Аудит вконується відповідно до рішення загальних зборів акціонерів	Користувачі та відповідальна особа належать до одного суб'єкта господарювання	Користувачі та їх потреби можуть бути ідентифіковані	Суб'єкт господарювання, до структури якого належить і користувач, і відповідальна сторона	1. Договір є двостороннім, при його укладанні беруть участь аудитор (аудиторська фірма) та суб'єкт господарювання. 2. Мають бути ідентифіковані права й обов'язки аудитора (аудиторської фірми) та суб'єкта господарювання, враховуючи наявність в його структурі і користувача, і відповідальної особи.
Аудит виконується на вимогу окремого акціонера	Користувачі та відповідальна особа належать до одного суб'єкта господарювання	Користувачі та їх потреби можуть бути ідентифіковані	Користувач (акціонер) як окремий суб'єкт господарювання	1. Договір має бути багатостороннім, в цьому випадку – тристороннім. При його укладанні беруть участь аудитор (аудиторська фірма), суб'єкт господарювання, який є відповідальною особою, та користувач (акціонер). 2. Мають бути ідентифіковані права й обов'язки аудитора (аудиторської фірми), відповідального суб'єкта, користувача як окремого суб'єкта.
Аудит виконується на вимогу існуючих та потенційних кредиторів, інвесторів тощо	Користувачі та відповідальна особа не належать до одного суб'єкта господарювання	Користувачі та їх потреби можуть бути ідентифіковані	Суб'єкт господарювання, до складу якого належить відповідальна сторона	1. Договір може бути дво- та багатостороннім залежно від бажань користувачів брати безпосередню участь у визначенні вимог до аудиту, прав та обов'язків аудитора (аудиторської фірми) і відповідальної сторони. 2. Мають бути ідентифіковані права та обов'язки аудитора (аудиторської фірми), відповідального суб'єкта, користувача як окремого суб'єкта.

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5
Аудит виконується на вимогу існуючих та потенційних кредиторів, інвесторів тощо	Користувачі та відповідальна особа не належать до одного суб'єкта господарювання	Користувачі та їх потреби можуть бути ідентифіковані	Користувач як окремий суб'єкт господарювання	1. Договір має бути багатостороннім, в цьому випадку – тристороннім. При його укладанні беруть участь аудитор (аудиторська фірма), суб'єкт господарювання, який є відповідальною особою, та користувач. 2. Мають бути ідентифіковані права й обов'язки аудитора (аудиторської фірми), відповідального суб'єкта, користувача як окремого суб'єкта.
Обов'язковий аудит				
Обов'язковий аудит	Користувачі та відповідальна особа не належать до одного суб'єкта господарювання	Користувачі та їх потреби можуть бути ідентифіковані не повною мірою	Суб'єкт господарювання, до складу якого належить відповідальна сторона	1. Договір є двостороннім. При його укладанні беруть участь аудитор (аудиторська фірма) та суб'єкт господарювання, враховуються вимоги спеціального законодавства. 2. Мають бути ідентифіковані права й обов'язки аудитора (аудиторської фірми), відповідального суб'єкта, користувача як окремого суб'єкта.

На сьогодні докладно розроблені питання укладання лише двосторонніх договорів для таких випадків: користувач і відповідальна особа належать до одного суб'єкта господарювання; користувач і відповідальна особа є різними суб'єктами господарювання, але користувач є пасивним і не бере участь у визначенні вимог договору (зокрема, досить повний приклад такого договору запропоновано О.А. Петрик [9, с. 83–93]). Можливість та необхідність укладання тристоронніх договорів на виконання завдань з аудиту взагалі не розглядають, чому сприяє той факт, що використання таких договорів недостатньо поширене в юридичній практиці.

Тому вважаємо потрібним внести зміни до Цивільного кодексу України і включити до його змісту окрему главу, присвячену виконанням завдань з аудиту, яка б містила положення, що окремо регламентують істотні умови договору на виконання завдань з аудиту (табл. 2).

Таблиця 2. Істотні умови договору на виконання завдань з аудиту

Розділ договору	Його зміст та особливості
1	2
Предмет договору, строки його виконання	<ul style="list-style-type: none"> – предмет договору (повний комплект фінансової звітності, окремий компонент фінансової звітності, елементи, рахунки або статті фінансової звітності); – період, охоплений аудитом; – застосована концептуальна основа (законодавчі та нормативні документи, які регламентують порядок складання фінансової звітності, організації бухгалтерського обліку); – застосовані стандарти виконання завдання (міжнародні стандарти аудиту, Кодекс етики, інші законодавчі та нормативні документи, які регламентують додаткові вимоги до проведення аудиту); – строки виконання договору
Сторони договору	– суб'єкти, втягнуті в багатосторонні відносини: суб'єкт аудиторської діяльності (аудитор – суб'єкта підприємницької діяльності або аудиторська фірма), відповідальна сторона, користувач (користувачі), суб'єкт, який здійснює оплату послуг, якщо він відрізняється від відповідальної сторони та користувача
Результат виконання завдання з аудиту та наслідки неможливості досягнення результату	<ul style="list-style-type: none"> – документи, які в результаті виконання аудиту повинен передати аудитор (аудиторський звіт та письмові повідомлення в процесі виконання аудиту управлінському персоналу, іншим користувачам), сторони (суб'єкти), яким необхідно подавати відповідну інформацію, форма представлення, строки передачі; – умови, при яких існує можливість відмови від виконання завдання, порядок оформлення та представлення сторонам договору письмового повідомлення про таку відмову
Обов'язки і права аудитора (аудиторської фірми)	– права та обов'язки аудиторської фірми стосовно вибору методів та процедур перевірки, повідомлення інформації в процесі та за результатами аудиту, отримання інформації від посадових осіб та органів (служб) відповідальної сторони, залучення інших фахівців та експертів тощо
Обов'язки і права відповідальної сторони	– права та обов'язки відповідальної сторони стосовно створення умов для проведення аудиту (представлення необхідної документації, забезпечення участі аудиторів у інвентаризації, отримання підтверджень від третіх осіб, допуск у службові приміщення), надання відповідей на аудиторські запити, отримання інформації від аудиторів, можливості виправлення виявлених недоліків, помилок тощо
Обов'язки і права користувачів	– права та обов'язки користувачів стосовно отримання інформації в процесі проведення аудиту та за його результатами
Розмір і порядок оплати робіт	<ul style="list-style-type: none"> – розмір винагороди за надання аудиторських послуг; – строки оплати
Умови забезпечення конфіденційності інформації, яка стала відомою аудитору в процесі виконання завдання з аудиту	– умови дотримання принципу конфіденційності з урахуванням відповідальності перед користувачами та вповноваженими компетентними органами
Відповідальність сторін	– відповідальність суб'єкта аудиторської діяльності, відповідальної сторони, користувача (користувачів), суб'єкта, який наймає аудитор і здійснює оплату послуг, за невиконання або неналежне виконання умов договору
Порядок вирішення спорів, які можуть виникнути під час проведення аудиту та передачі його результатів.	<ul style="list-style-type: none"> – умови розірвання договору; – порядок досудового вирішення спорів

Крім того, в Законі України «Про аудиторську діяльність» [6] слід передбачити можливість укладання двостороннього та багато-стороннього

договору, сторонами якого крім аудитора (аудиторської фірми) можуть виступати суб'єкт господарювання, який є відповідальною особою, користувач (користувачі), які можуть бути як юридичними, так і фізичними особами, особа – платник, якщо оплату послуг здійснює інша особа, та більш докладно викласти порядок укладання договору та його особливості, що, безумовно, забезпечить підвищення якості аудиторської роботи та покращення рівня суспільної поінформованості про мету, завдання та властиві обмеження аудиту.

Висновки. Договір на проведення аудиту розглядається як окремий випадок одного з різновидів господарських договорів, а саме договорів підряду. Однак аналіз якісних особливостей договору підряду, які викладені в Цивільному кодексі України, свідчить про те, що не всі його положення можуть бути застосовані до договору на проведення аудиту внаслідок специфіки аудиторської діяльності. Особливість договору про надання аудиторських послуг полягає у специфічному характері робіт, які вирізняються своєю високою інтелектуальністю, тому за своєю сутністю договір про проведення аудиту ближчий до договору на виконання науково-дослідних робіт, порядок виконання яких регламентований ст. 892–900 Цивільного кодексу України. Складність врегулювання договірних відносин в аудиті полягає в тому, що Міжнародними стандартами аудиту та національним законодавством регламентується процес інформаційних зв'язків лише між аудитором та управлінським персоналом суб'єкта господарювання, який підлягає аудиту, і не враховується зміст тристоронніх відносин між аудитором, відповідальною стороною та користувачами як обов'язкового елемента завдань з надання впевненості. У зв'язку із цим потрібно внести зміни до Цивільного кодексу України, зокрема, включити окрему главу, присвячену виконанням завдань з аудиту, яка б містила положення, які окремо регламентують зміст договору з виконання таких завдань, а також більш детально викласти ці питання в самому Законі України «Про аудиторську діяльність», що дозволить зменшити такий «розрив в очікуваннях» в аудиті, як розрив у комунікаціях на мікрорівні, який проявляється при погодженні умов аудиту внаслідок відсутності достатнього обсягу спілкування аудиторів з управлінським персоналом та іншими користувачами, неналежний рівень їх інформування про умови, цілі, обмеження та результати аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Бондар В.П. Види відповідальності аудитора в Україні / Валерій Петрович Бондар // Економіка : проблеми теорії і практики : Збірник наукових праць. – Випуск 203 : В 4 т. – Т.П. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2005. – С. 450–455.
2. Бондар В.П. Відповідальність аудитора в зарубіжних країнах / Валерій Петрович Бондар // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2005. - №1(31). – С. 38–44.
3. Бондар В.П. Проблема відповідальності перед третіми особами в аудиті / Валерій Петрович Бондар // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2004. – №4(30). – С. 21–26.
4. Бураков Р.М. Цивільно-правові питання здійснення аудиторської діяльності в Україні [Електронний ресурс] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.03 «Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право» / Р. М. Бураков. – Харків, 2000. – 16 с. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/ard/2000/00brmadu.zip>.
5. Дорош Н.І. Аудит : теорія і практика. / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.
6. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ. : Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К. : Видавництво «Фенікс», 2011. – 846 с.
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина 2 / Пер. з англ. : Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К. : Видавництво «Фенікс», 2011. – 414 с.
9. Петрик О.А. Аудит : методологія і організація : Монографія. / Олена Анатоліївна Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
10. Положення з національної практики аудиту 1 «Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства», затверджене рішенням Аудиторської палати України від 31 жовтня 2013 року № 281/8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/ris/286_12.doc
11. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затверджене рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>
12. Редько О.Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / Олександр Юрійович Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №1. – С.46–54.
13. Ханік-Посполітак Р.Ю. Договори на проведення аудиту : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.03 «Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право». / Р. Ю. Ханік-Посполітак. – НАН України : Інститут держави і права ім. В. М. Орецького. – К., 1997. – 23 с.
14. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>