

ТЕОРЕТИЧНІ ПРОБЛЕМИ ЕКОНОМІКИ ТА УПРАВЛІННЯ

УДК 657.631

РОЗВИТОК ТЕОРІЇ АУДИТУ: ДИЛЕМА «ПРИНЦИПИ АБО ПРАВИЛА»

*Р. М. Воронко, К. І. Редченко**

Львівська комерційна академія, вул. Туган-Барановського, 10, м. Львів, 79005, Україна, email: redchenko@ukr.net

Анотація. Метою даного дослідження є визначення професійних принципів аудиту та вироблення наукового підходу до аудиту, що базується на принципах. Розглянуто шляхи вирішення наукової дилеми «принципи або правила» в аудиті в умовах розвитку корпоративної звітності. Виявлено протиріччя між зростанням зарегламентованості аудиту і тенденцією до його інтелектуалізації. Конфлікт між концепцією аудиту, що базується на принципах (ліберальна модель) та аудитом, що базується на правилах (прескриптивна модель) на початку ХХІ ст. вийшов на рівень активних дискусій у науковому і фаховому середовищі. На основі дослідження нами виділено 15 професійних принципів аудиту, послідовне дотримання яких є запорукою належної якості аудиту та його відповідності очікуванням зацікавлених сторін. Деякі з цих принципів є однозначними, інші – вимагають детальнішого роз'яснення та інтерпретації внаслідок частих змін (наприклад, відповідальність аудиторів щодо виявлення шахрайства).

Для реалізації сучасної концепції аудиту, що базується на принципах, визначено такі передумови:

1) професійні принципи аудиту сформульовані чітко й однозначно та послідовно дотримуються аудитором на практиці;

2) існує розумний баланс між загальними положеннями (принципами) та конкретними вимогами і процедурами, що містяться у нормативних документах і стандартах аудиту;

3) професійне судження аудитора зберігає пріоритет у питаннях, що стосуються створення цінності для зацікавлених сторін компанії.

Ключові слова: аудит, що базується на принципах, професійні принципи аудиту, принципи етики, концепції аудиту, Міжнародні стандарти аудиту, корпоративна звітність.

Анотація. Целью данного исследования является определение профессиональных принципов аудита и выработка научного подхода к аудиту, основанного на принципах. Рассмотрены пути решения научной дилеммы «принципы или правила» в аудите в условиях развития корпоративной отчетности. Выявлено противоречие между ростом регламентированности аудита и тенденцией к его интеллектуализации. Конфликт между концепцией аудита, основанного на принципах (либеральная модель) и аудитом, базирующаяся на правилах (прескриптивная модель), в начале ХХІ века вышел на уровень активных дискуссий в научной и профессиональной среде. На основе исследования нами выделено 15 профессиональных принципов аудита, последовательное соблюдение которых является залогом надлежащего качества аудита и соответствия ожиданиям заинтересованных сторон. Некоторые из этих принципов являются однозначными, другие – требуют более детального разъяснения и интерпретации из-за частых изменений (например, ответственность аудиторов по выявлению мошенничества).

Для реализации современной концепции аудита, основанного на принципах, определены следующие предпосылки:

1) профессиональные принципы аудита сформулированы четко и однозначно и последовательно придерживаются аудитором на практике;

2) существует разумный баланс между общими положениями (принципами) и конкретными требованиями и процедурами, которые содержатся в нормативных документах и стандартах аудита;

3) профессиональное суждение аудитора сохраняет приоритет в вопросах, касающихся создания ценности для заинтересованных сторон компании.

Ключевые слова: аудит, основанный на принципах, профессиональные принципы аудита, принципы этики, концепции аудита, Международные стандарты аудита, корпоративная отчетность.

Summary. The aim of this study is to determine the professional auditing principles and to develop a scientific approach to principles-base auditing. The ways of solving scientific dilemma «principles or rules» in the auditing sphere under conditions of the corporate reporting development are examined. The contradiction between the growth of the formalization of the audit and its tendency to intellectualization is

revealed. At the beginning of XXI century the conflict between the concept of principles-based audit (liberal model) and the rules-based audit (prescriptive model) has reached the level of active debate in the scientific and professional environment. Based on the study we selected 15 professional auditing principles. We claimed that consistent observance of these principles is the key point to maintain the audit quality and its compliance with the expectations of stakeholders. Some of principles were straightforward, but others required a more detailed explanation and interpretation due to frequent changes (e.g., liability of auditors to detect fraud).

For the realization of the modern concept of principles-based auditing we defined following assumptions:

1) professional auditing principles must be formulated clearly and unambiguously and the auditors must adhere them in practice consistently;

2) there is a reasonable balance between the general statements (principles) and specific requirements and procedures contained in the regulations and auditing standards;

3) the auditor's judgment retains priority in matters relating to creating value for the company's stakeholders.

Keywords: principles-based auditing, professional auditing principles, principles of ethics, auditing concepts, International Standards of Auditing, corporate reporting.

Вступ. Трансформаційні процеси, що супроводжують розвиток економіки України протягом останніх 20-25 років, поступово сформували особливий тип відносин між суб'єктами ринку. Його характерною рисою є поєднання ліберальних ринкових принципів з традиційними для пост-комуністичних держав адміністративними методами управління. На відміну від найближчих східноєвропейських сусідів, таких як Польща, Чехія, Словаччина, Угорщина, впровадження економічних реформ в Україні не завжди було послідовним та цілісним, що пригальмувало процес формування прозорого ринкового механізму.

В цих умовах розвиток аудиторської діяльності в Україні може бути охарактеризований двозначно. З одного боку, вітчизняний аудит пройшов основні етапи становлення і посів відповідне місце у системі економічного контролю. З іншого боку, далеко не всі зусилля у напрямі його гармонізації з міжнародною практикою залишилися реалізованими, а цінність, що створюється аудитом, часто виявлялася девальвованою через низький рівень відповідальності та професіоналізму практикуючих українських аудиторів.

Однією з причин цього є, на думку авторів, невизначений характер аудиту як прикладної економічної науки та недостатня увага, яка приділяється дослідниками науковому «оформленню» теорії аудиту. Серед елементів цієї теорії особливе місце посідають основоположні принципи аудиту – положення, якими зобов'язаний керуватися аудитор в ході аудиторської діяльності та використовувати їх як основу для прийняття будь-яких рішень професійного характеру.

Аналіз закордонних і вітчизняних досліджень і публікацій. Досліджуючи сучасний стан аудиту як прикладної економічної науки, не можна не помітити, що його теорія, попри публікування низки монографій та наукових статей, досі залишається невпорядкованою та містить чимало «білих плям». Частково це можна пояснити відносно недавньою появою аудиту в Україні (його офіційна історія нараховує менше 25 років). Але за кордоном, де аудиторська діяльність має набагато довшу історію, ґрунтовні теоретичні напрацювання є рідкістю навіть сьогодні.

У 1993 році відомі вчені Майкл Дж. Пратт і Карен Ван Персем писали, що практика аудиту розвивалася 3000 років, а його теорія – лише 30 [1]. Це твердження, з яким ми можемо повністю погодитися, підкріплюється оглядом наукової літератури з теорії аудиту, яка до 1960-х років представлена лише окремими працями, переважно, американських та британських авторів.

Перші книги, які містили елементи теорії та були присвячені принципам аудиту, опубліковані у Великобританії та США на початку ХХ ст. (Дж. Р. Уайлдмен, Ф. Р. М. Де Паула, Л. Р. Діксі, Р. Х. Монтгомері). У ті часи домінував підтверджувальний підхід до аудиту, коли аудиторська діяльність розглядалася як певне відгалуження бухгалтерської професії. При цьому, завданням бухгалтера було складання балансу та рахунку доходів і витрат, а завданням аудитора – їх перевірка та виявлення помилок.

У 1916 році Дж. Р. Уайлдмен у книзі «Принципи аудиту» писав: «Практично, аудит – це пошук помилок; вивчення роботи інших у намаганні виявити помилки» [2, с. 1]. Цю позицію поділяє його сучасник Ф. Р. М. Де Паула, який уточнює, що головним завданням аудитора є виявлення та попередження помилок і шахрайства, причому помилки можуть мати різну природу – бути технічними (арифметичними), пов'язаними з бездіяльністю чи пропуском інформації або порушенням правил [3, с. 3-7]. Зауважимо, що на початку ХХ ст. під поняттям «принципи» аудиторі розуміли основи своєї професійної діяльності, базові підходи до здійснення тих чи інших процедур. Тому у цей час книги, які виходили під назвою «Принципи аудиту», мали на меті поєднати положення теорії та практики аудиту (із значною перевагою останньої).

У другій половині ХХ ст., разом із розвитком наукових підходів до проведення аудиту, дисбаланс між теорією і практикою почав поступово вирівнюватися. Цьому сприяла поява фундаментальних праць таких вчених, як Р. Мауц, Х. Шараф [4], Д. Флінт [5], Дж. К. Робертсон [6], які не тільки переглянули принципи аудиту з урахуванням його соціальної ролі в пост-індустріальному суспільстві, але й уперше сформулювали базові постулати аудиту. На відміну від принципів, які є основою практики аудиту, постулати є інструментом розвитку його теорії.

Наприкінці ХХ ст. – на початку ХХІ ст. постулати аудиту були уточнені та інтерпретовані такими вченими, як Я. В. Соколов, К. І. Редченко, В. С. Рудницький.

Що ж стосується дослідження та розвитку принципів аудиту, то сучасні праці найбільш відомих зарубіжних авторів, у назвах яких згадано слово «принципи» (Р. Уїтінгтон, Р. Хайес, Р. Кумар та ін.), містять не лише викладення теорії, організаційних основ та філософії аудиторської діяльності, але й об'ємні розділи, присвячені практичним аспектам аудиту. Українські науковці, на відміну від зарубіжних колег, принципи аудиту розглядають майже виключно через призму етичних вимог, фактично ототожнюючи принципи аудиту з принципами етики професійних бухгалтерів (аудиторів).

Разом з тим, окремі теоретичні проблеми, пов'язані з формуванням принципів аудиту та їх використанням, були предметом досліджень таких українських вчених, як В. П. Бондар, Г. М. Давидов, М. Д. Корінько, В. Ф. Максимова, В. П. Пантелєєв, Н. М. Проскуріна, Н. С. Шалімова та інших.

Висвітлення невирішених раніше частин загальної проблеми. Огляд наукової літератури засвідчує, що формування методології аудиту протягом останніх ста років відбувалося, переважно, на прагматичних об'єктивістських засадах. Прихильники цього підходу (Р. Мауц, Х. Шараф, Д. Р. Кармайл та ін.) відстоювали використання чітких норм і правил як основи аудиторської діяльності. Натомість, Джері Р. Френсіс розглядав аудит як деяку герменевтичну практику, що більше базується на інтерпретаціях, ніж на правилах. Він стверджував, що поява в аудиторській практиці норм, правил і процедур є прямим наслідком панування об'єктивістського підходу і технократичної раціональності на противагу інтелектуальному процесу, що характеризує «правильний», на його погляд, аудит [7, с. 236].

Сьогодні ми спостерігаємо певне протиріччя між зростанням регламентованості аудиту і тенденцією до його інтелектуалізації. Конфлікт між концепцією аудиту, що базується на принципах (ліберальна модель) та аудитом, що базується на правилах (прескриптивна модель) на початку ХХІ ст. вийшов на рівень активних дискусій у науковому і фаховому середовищі. Зокрема, під час обговорення проблем якості аудиту, ініційованого Радою з питань фінансової звітності (Financial Reporting Council) у 2007 році, низкою авторитетних учасників дискусії було підтримано концепцію Міжнародних стандартів аудиту (МСА), що базуються на принципах, і висловлено стурбованість тим фактом, що МСА все більше і більше стають регламентуючими та директивними документами. На думку багатьох аудиторів, посилення регламентації аудиту призводить до втрати професійної компетентності аудиторів: чим більше часу аудиторі приділяють вивченню численних змін до стандартів, тим менше залишається у них можливостей вникнути у бізнес клієнта та, оцінивши ризики, виконати поставлені завдання. Аудит, що базується на принципах, вимагає високої особистої кваліфікації аудитора, вміння вирішувати нетипові проблеми та робити самостійні висновки. Прескриптивний підхід до аудиту, навпаки, зменшує діапазон професійного судження аудитора, змушує його кожену проблему розглядати через «сито» численних правил (вимог, норм, інструкцій), згідно з якими він повинен діяти.

В сучасних умовах якість аудиту забезпечується виконанням цілої низки умов, серед яких не останнє місце посідає дотримання аудиторами професійних принципів та стандартів. Виходячи з цього, ми вважаємо необхідним дослідити раніше не вивчені або дискусійні положення, що стосуються застосування професійних принципів аудиту, і підготувати відповідні рекомендації з розвитку теорії і практики аудиту. Зокрема, ми визначимо та узагальнимо перелік професійних принципів аудиту, а також наведемо аргументи на користь аудиту, що базується на принципах.

Формулювання цілей статті. Метою даної статті є визначення професійних принципів аудиту; вироблення наукового підходу до аудиту, що базується на основі принципів; запропонування шляхів вирішення наукової дилеми «принципи чи правила аудиту» у контексті сталого економічного розвитку і прогресу видів та форм корпоративної звітності.

Викладення основного матеріалу дослідження. Термін «принцип» (лат. *principium* – початок, основа) не є новим у лексиконі бухгалтерів та аудиторів, які активно використовують його, як мінімум, з початку ХХ ст. Цей термін означає певне твердження, яке сприймається людиною, професійною спільнотою чи суспільством у цілому як головне, важливе, суттєве, неодмінне або, принаймні, бажане.

У науковій літературі з аудиту відмінності у розумінні таких термінів, як «принципи» (*principles*), «цілі» (*objectives*) та «правила» (*rules*) формулюються неоднозначно, особливо носіями різних мов [8, с. 5]. Крім того, ще у 1938 році А. Літлтон слушно зауважував, що слово «принципи» у науковій літературі надто перевантажене різними змістами. Воно широко використовується практиками, дослідниками та авторами наукових праць, причому кожна книга, зазвичай, містить суміш аксіом, конвенцій, узагальнень, методів, постулатів, практик, процедур, принципів і стандартів. Всі ці терміни аж ніяк не можуть бути синонімами, але занадто мало зусиль прикладено фахівцями для того, щоб вони ними не були [9].

Якщо розглянути відмінності між такими термінами, як «принципи» і «правила» (вони особливо часто використовуються у теорії та стандартах аудиту), можна побачити, що незважаючи на однакову логічну структуру, їх застосування на практиці суттєво відрізняється [10, с. 37]. Якщо провести аналогію з дорожнім рухом, то регулювання «за правилами» передбачає введення чітких обмежень та приписів (наприклад, «швидкість руху автомобілів не повинна перевищувати 60 км/год»). Регулювання діяльності на основі принципів здійснюється інакше, шляхом вироблення

рекомендацій, коли кінцеву відповідальність за прийняття рішення несе суб'єкт діяльності («водію слід бути особливо уважним на дорозі, коли йде сніг»).

О. О. Миронова і М. А. Азарська визначають принципи аудиту як «загальноприйнятї угоди щодо правил поведінки аудиторів, мети і характеру аудиторських процедур, які ними виконуються, та підготовки висновку (звіту) за результатами аудиту» [11, с. 65]. Ці вчені також указують, що в аудиті за допомогою принципів встановлюються базові поняття, правила та визначається логіка аудиторських процедур, а самі принципи можна класифікувати за трьома групами:

- 1) принципи, які розмежовують власне аудит і супутні аудиту послуги;
- 2) етичні принципи;
- 3) професійні базові принципи аудиту фінансової звітності [11, с. 65-66].

Ми в цілому погоджуємося із визначенням Миронової та Азарської, але не можемо підтримати запропоновану ними класифікацію.

По-перше, викладення принципів, які розмежовують аудит і супутні послуги, у сучасних МСА відсутні. Миронова і Азарська посилаються на МСА 120 «Концептуальна основа Міжнародних стандартів аудиту», який був вилучений ще у грудні 2004 року і замість якого було видано окремий документ під назвою «Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості» (далі – Концептуальна основа). Призначенням цього документу є визначення й опис основних елементів та цілей завдання з надання впевненості, а також ідентифікація завдань, до яких застосовуються Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО) і Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ). Про жодні принципи, крім етичних, у Концептуальній основі не згадується.

По-друге, етичні принципи, точніше, фундаментальні принципи професійної етики, які містяться у Кодексі етики професійних бухгалтерів, стосуються *всіх* фахівців, які практикують у сфері обліку та аудиту, а не лише незалежних аудиторів. До цих принципів належать: 1) чесність; 2) об'єктивність; 3) професійна компетентність та належна ретельність; 4) конфіденційність; 5) професійна поведінка [12, с. 9].

Переважна більшість вітчизняних авторів до фундаментальних принципів проведення аудиту помилково зараховують також принцип незалежності. Це некоректно, оскільки незалежність у Кодексі етики професійних бухгалтерів [12, с. 47, 107], а також у тексті МСА 200 [13, с. 92], розглядається лише як обов'язкова умова дотримання фундаментальних принципів (насамперед, принципу об'єктивності) при виконанні завдань з аудиту фінансової звітності, огляду чи іншого надання впевненості, а не як принцип. Таким чином, фундаментальних принципів етики, яких повинен дотримуватися аудитор у своїй роботі, є лише п'ять.

По-третє, хоча у п. 2 Концептуальної основи дійсно вказано, що МСА, МСЗО та МСЗНВ містять основні принципи, важливі процедури та відповідні рекомендації, які узгоджуються з концепціями цієї Концептуальної основи [14, с.2], чіткого формулювання чи переліку цих принципів у стандартах немає. Тобто, професійні базові принципи аудиту фінансової звітності, які виділяють в окрему групу Миронова і Азарська, ніде у МСА, МСЗО чи МСЗНВ не визначені.

Щоправда, у Національному нормативі аудиту (ННА) № 2 «Основні вимоги до аудиту», який був прийнятий Аудиторською палатою України 18.12.1998 р. та втратив чинність 30.10.2003 р., були згадані методологічні принципи: планування аудиту; обґрунтованість оцінки значущості аудиторських доказів, а також систем внутрішнього контролю; доцільність вибору методики і техніки аудиту, визначення критеріїв суттєвості й достовірності; дотримання методики оцінки ризику та вибіркової перевірки даних; аналіз інформації та формування висновків; відповідальність за зроблений висновок; дотримання порядку документального оформлення; взаємодія аудиторів; обґрунтування використання результатів роботи іншого аудитора або спеціаліста іншої галузі; повне інформування клієнта; контроль якості роботи аудитора [15]. Проте цей перелік не можна розглядати як актуальний, враховуючи те, що ННА втратили чинність більше десяти років тому.

У різних наукових працях перелік принципів аудиту, які позначені як професійні чи методологічні, помітно відрізняється. Зокрема, називають такі принципи:

- суттєвість, розумна впевненість, розподіл відповідальності, доказовість, документування, вибіркова перевірка, розуміння діяльності суб'єкта, що перевіряється, професійний скептицизм, уніфікованість (Н. Г. Кондрашова [16, с. 207-208], О. О. Миронова, М. А. Азарська [11, с. 71]);

- планування аудиту, обґрунтування оцінки доказів і системи внутрішнього контролю, доцільність вибору методики, визначення критеріїв матеріальності і методики оцінки ризику, аналіз формування висновків аудиту та відповідальність за їх складання, обґрунтування результатів роботи аудиторів, повне інформування клієнтів (О. В. Артюх [17, с. 12]);

- професійна підготовка, наявність атестату (сертифікату) аудитора, постійне навчання і підвищення кваліфікації (Т. Г. Шешукова, М. А. Городілов [18, с. 31-32]).

Ми вважаємо, що недоліком наведених вище принципів є, по-перше, брак системності, а, по-друге, незрозуміло, на яких підставах до принципів аудиту відносяться, зокрема, уніфікованість чи наявність сертифікату аудитора. Крім того, досить часто принципи аудиту плутають з теоретичними концепціями або методами, які застосовують для досягнення поставленої мети.

Наприклад, суттєвість чи професійний скептицизм є не принципами, а концепціями аудиту, тобто являють собою певну систему поглядів, спосіб розуміння тих чи інших аспектів

аудиторської діяльності. Концепції аудиту, такі як незалежність, аудиторський ризик, доказовість, суттєвість, професійний скептицизм, добросовісний і чесний розгляд (true and fair view) тощо дозволяють вибудувати стратегію дій аудитора найкращим (в існуючих умовах) способом та слугують основою для реалізації принципів аудиту. Таким чином, принципи виробляються на основі тих чи інших концепцій, фіксуючи найбільш значимі, вагомні для аудиту твердження та поняття.

На нашу думку, професійні принципи аудиту повинні тісно корелювати з положеннями найкращої (загальноприйнятої) практики аудиту, яка у найбільш концентрованому вигляді відображена у МСА. Це пов'язано з тим, що основною метою аудиторських стандартів є забезпечення аудиторів та користувачів аудиторських послуг однаковим розумінням принципів та процедур аудиту, його обов'язків і відповідальності. Ми визначили та узагальнили перелік професійних принципів аудиту та пов'язаних з ними Міжнародних стандартів аудиту, у яких ці принципи відображено найбільш змістовно (табл. 1).

Дотримання наведених вище принципів вимагає глибокого розуміння мети та специфіки аудиту. Принципи, як ми вже зазначали, подають лише найсуттєвіші положення, деталізація яких потребує розробки та подальшого дотримання численних правил. Важливість як принципів, так і правил в аудиторській діяльності не викликає жодних заперечень; ми вбачаємо проблему лише у тому, яким повинно бути співвідношення між ними і який підхід краще забезпечує надійність фінансової звітності та якість аудиту: «ліберальний», що базується на принципах, чи «прескриптивний», який переважно спирається на правила.

Емпіричні докази, які можуть бути релевантними у дискусії «принципи або правила», на сьогодні не є надто численними і обмежуються, переважно, даними про корпоративні скандали, пов'язані з фальсифікацією фінансової звітності.

Зокрема, протягом 2001-2005 років вісім країн повідомляли про корпоративні скандали, пов'язані з фальсифікацією фінансової звітності: США, Австралія, Франція, Ірландія, Італія, Нідерланди, Швейцарія та Великобританія. Серед них лише США належить до країн, де бухгалтерський облік переважно базується на основі правил (US GAAP), інші ж країни дотримуються МСФЗ, тобто стандартів, побудованих на принципах [19, с. 10].

Протягом п'ятирічного періоду (2001-2005 рр.) випадки шахрайства з фінансовою звітністю були зафіксовані у 38 компаніях США та лише у 12 компаніях, що походили з решти семи країн. Це співвідношення (приблизно 3:1) зберігається навіть тоді, коли ми рахуємо кількість публічних компаній у США та перерахованих вище країнах, що складають звітність на основі МСФЗ. У Сполучених Штатах («звітність за правилами») у вказаний період було зареєстровано приблизно 6811 публічних компаній, а у групі з семи країн («звітність за принципами») – 6892 компанії. Таким чином, фальсифікації мали місце у 0,56% публічних компаній, які склали звітність за US GAAP, та у 0,17% публічних компаній, які звітувалися за МСФЗ [19, с.11].

Таблиця 1- Професійні принципи аудиту

Принципи аудиту	Міжнародні стандарти аудиту
1. Дотримання мети та умов проведення аудиту	МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» МСА 210 «Узгодження умов виконання завдань з аудиту»
2. Планування роботи аудиторів та помічників	МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту».
3. Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища	МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»
4. Вивчення та оцінка внутрішнього контролю	
5. Врахування ризиків при плануванні та проведенні аудиту	
6. Обґрунтування вибору методики (методів) аудиту	МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»
7. Збирання достатніх та прийнятних аудиторських доказів	МСА 500 «Аудиторські докази» МСА 530 «Аудиторська вибірка»
8. Підготовка аудиторської документації	МСА 230 «Аудиторська документація»
9. Відповідальність аудиторів щодо виявлення шахрайства	МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»
10. Огляд подальших подій	МСА 560 «Подальші події»
11. Оцінка загроз безперервному функціонуванню підприємства	МСА 570 «Безперервність»
12. Взаємодія та комунікація з клієнтом та іншими зацікавленими сторонами	МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»
13. Використання аудиторами роботи інших фахівців	МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора»
14. Формулювання незалежної думки та надання письмового звіту	МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»
15. Контроль якості аудиту	МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»

Серед 38 американських публічних компаній, причетних до фальсифікації фінансової звітності, 12 були змушені пройти процедуру банкрутства: Adelphia, Ashford.com, Delphi, Enron, Homestore.com, Liberate Technologies, Mirant, NextCard, Peregrine Systems, Refco, Teltran International, WorldCom. Компанія Global Crossing теж збанкрутувала, хоча причиною банкрутства було не стільки корпоративне шахрайство, скільки проблеми з основним бізнесом [20].

Серед 12 компаній, які складали звітність на основі МСФЗ («звітність за принципами»), збанкрутували лише 3: HIN Insurance, Parmalat та Cirio Finanziaria. Це свідчить про те, що частота банкрутств компаній, які складають фінансову звітність за МСФЗ, є помітно меншою, ніж частота банкрутств компаній, які використовують US GAAP. Також автори дослідження [21] довели, що недотримання компаніями вимог МСФЗ знижує їх ефективність як інструмента забезпечення інформаційної прозорості на ринках капіталу.

Звичайно, меншу кількість виявлених випадків шахрайства у країнах, які застосовують МСФЗ, можна частково пояснити різними умовами ведення бізнесу, вимогами законодавства тощо. Разом з тим, проблема вибору між ліберальною та прескриптивною моделями регламентування обліку та аудиту залишається актуальною. Ця проблема особливо гостро стоїть перед Україною, яка, з одного боку, у 2012 році законодавчо зобов'язала публічні акціонерні товариства та фінансові установи подавати річну звітність за МСФЗ, а, з іншого боку, продовжує жорстко регламентувати ведення бухгалтерського обліку. У сфері аудиту дилема «принципи або правила» теж залишається актуальною, особливо в умовах широкої професійної дискусії щодо майбутнього послуг з надання впевненості.

Проблема полягає у тому, що прескриптивний підхід до аудиту найкраще реалізується за умови сталого нормативного забезпечення та незмінності концептуальних основ підготовки фінансової звітності. Сьогодні ж ми спостерігаємо ситуацію, коли фінансова звітність є не єдиною звітністю, що подається компаніями (насамперед, публічними). Зокрема, у Сполучених Штатах щорічно оприлюднюється звіт менеджменту компаній (management report). Компанії, акції яких котируються на Лондонській фондовій біржі, повинні представляти звіт директорів про корпоративне управління (director's report on corporate governance), який містить інформацію про ефективність системи внутрішнього контролю, безперервну діяльність (going concern) та дотримання Кодексу найкращої практики корпоративного управління. Крім того, в останні роки багато міжнародних і національних компаній оприлюднюють інтегровані звіти (integrated reporting), які містять інформацію про сталий розвиток, інтелектуальний капітал, навколишнє середовище, соціальні аспекти бізнесу тощо. Ці звіти, переважно, публікуються на добровільній основі, але протягом останніх років у багатьох країнах їх оприлюднення стало обов'язковим.

Зокрема, починаючи з січня 2008 року шведські компанії з участю державного капіталу зобов'язані публікувати інтегровані звіти. У Данії топ-100 найбільших компаній також повинні оприлюднювати інтегровані звіти, завірені аудитором. Схожа норма існує в Індії, де Комісія з цінних паперів та бірж зобов'язала 100 найбільших компаній країни публікувати спеціальний звіт про соціальну, екологічну та економічну відповідальність бізнесу. У Південно-Африканській республіці з 1 червня 2010 року всі компанії, акції яких розміщені на фондовій біржі Йоханнесбурга, зобов'язані представляти інтегровану звітність. У Франції у 2012 році було прийнято державний акт Grenelle II, згідно з яким компанії повинні включати у свої річні звіти інформацію про соціальну та екологічну результативність. Інформація у цих звітах повинна бути завірена третьою стороною [22].

Наведені факти свідчать про концептуальні зміни у підходах компаній до розкриття інформації та стрімко зростаючу варіативність видів і форм корпоративних звітів. Нові види звітності, включаючи інтегровану, складаються на основі мінімального нормативного регулювання, що вимагає від осіб, яких залучають для проведення незалежного аудиту, високого рівня фахової майстерності та вміння приймати рішення у нестандартних ситуаціях. Таким чином, у сучасних умовах більш перспективною, на наш погляд, є концепція аудиту, що базується на принципах, ніж ортодоксальна модель аудиту на основі правил.

Розуміння того, що таке аудит на основі принципів, у науковому середовищі варіюється у досить широкому діапазоні – від формулювання невеликого набору загально вписаних стандартів, що супроводжуються відповідними роз'ясненнями та керівництвами, до розроблення широкого кола фундаментальних положень та вимог.

Перший підхід був реалізований в середині XX ст. у США, де були прийняті десять Загальноприйнятих стандартів аудиту (Generally Accepted Auditing Standards, GAAS). Всі ці стандарти сформульовані дуже лаконічно, буквально одним реченням (крім одного, 4-го стандарту звітування, який викладено у трьох реченнях), з використанням таких слів, як «адекватний», «достатній», «належний» [23, с. 4-5]. Для того, щоб зрозуміти, що означає, наприклад, «адекватне планування», «достатня компетентність» чи «належна професійна ретельність» аудиторіві потрібно застосовувати професійне судження або звертатися за роз'ясненнями до відповідних положень та керівництв. Починаючи з 1972 року, Комітет зі стандартів аудиту Американського інституту сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA) розробив низку Положень зі стандартів аудиту (Statements on Auditing Standards, SAS), які інтерпретують та роз'яснюють загальноприйняті стандарти (GAAS).

У 1970-х роках розпочався процес розробки і впровадження Міжнародних стандартів аудиту (МСА), які були покликані розвивати аудит у тих країнах, де рівень професіоналізму є нижчим від

загальносвітового, та уніфікувати методичні підходи до аудиту в міжнародному масштабі. У березні 2009 р. Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (PMСАНВ) завершила 18-місячну програму з повного перегляду МСА для поліпшення їх зрозумілості. У підсумку, аудиторів всього світу отримали доступ до оновлених стандартів, розроблених з метою поліпшення їх розуміння та полегшення процесу впровадження й перекладу.

Станом на сьогодні більшість європейських країн або привели національні стандарти аудиту у відповідність до міжнародних, або використовують МСА в якості національних стандартів. Це стосується також багатьох країн за межами Європи. Для прикладу, стандарти аудиту, які застосовує найближча сусідка Сполучених Штатів – Канада, є набагато ближчими до МСА, ніж до стандартів, за якими працюють аудиторів США [24, с.21].

Разом з тим, сучасні МСА не забезпечують повноцінну реалізацію моделі аудиту, побудованої на основі принципів. Зокрема, МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» вимагає від аудитора дотримання міжнародних стандартів аудиту, Кодексу етики професійних бухгалтерів, а також стандартів відповідних юрисдикцій і країн, якщо це доречно. МСА вимагають від аудитора виконувати цілу низку вимог, позначених словом «повинен»; у багатьох стандартах також окремо виділено перелік аудиторської документації, яку аудитор повинен скласти. З кожною новою версією МСА стають все більш детальними та об'ємними, а слово «повинен» зустрічається у них все частіше.

На нашу думку, зростання обсягу та детальності аудиторських стандартів зовсім не гарантує підвищення якості аудиту. При виконанні завдань з надання впевненості аудиторів майже завжди обмежені у ресурсах (насамперед, часових); тому докладні стандарти, які намагаються охопити всі можливі ситуації, навряд чи можуть позитивно вплинути на оперативність та якість аудиту. Ми вважаємо, що в ідеалі стандарти аудиту не повинні бути надто детальними: чим більше сторінок у документі, тим важче його використовувати у щоденній роботі. Крім того, у багатьох юрисдикціях (і Україна не є винятком) вимоги стандартів аудиту доповнюються вимогами державних регуляторів, які часто змінюються та доповнюються.

Багато професіоналів у сфері аудиту вважають, що зростання кількості вимог в останніх версіях МСА (насамперед, щодо оцінки ризиків, шахрайства, вивчення внутрішнього контролю тощо) хоча і може, певною мірою, поліпшити якість аудиту, пов'язане з невинуватою високою «ціною», яку аудиторів змушені за це «платити». Збільшення обсягу робочої документації, пов'язане із запровадженням нових вимог і процедур, є вигідним хіба що регуляторам, але не аудиторським фірмам та їх клієнтам, особливо невеликим. Будь-яке зростання трудомісткості аудиту на тлі небажання замовників платити більше неминуче призводить до погіршення якості роботи аудиторів, які змушені ліву частку часу витратити на виконання вимог і все менше і менше часу залишити на питання, які є важливими з погляду створення цінності для клієнта. Іншими словами, регулятори, «проштовхуючи» чергове розширення вимог до аудиту, фактично змушують аудиторів виконувати свою власну роботу, а власників бізнесу – оплачувати її.

Ми вважаємо, не слід забувати той факт, що замовником і основним (хоч і не єдиним) користувачем послуг з аудиту є акціонери, власники бізнесу, інвестори. Для них цінність, що створюється аудитом, є важливою лише тоді, коли вона додається до цінності, що створюється менеджментом. Тому ми можемо цілком обґрунтовано припустити, що збільшення кількості «бюрократичних» правил і вимог щодо аудиту навряд-чи колись виглядатиме виправданим в очах акціонерів.

З погляду практикуючих аудиторів, прескриптивна модель аудиту зменшує роль аудиторського судження, замінюючи його виконанням додаткових формальних процедур, що не стимулює персонал аудиторських фірм до розвитку професійних компетенцій. З іншого боку, аудит, що базується на принципах, потребує більше фахівців з високим рівнем загальних та предметних компетенцій, здатних брати на себе відповідальність за прийняття рішень.

Висновки. Дотримання збалансованого підходу до використання принципів і правил в процесі регламентування аудиту є основою забезпечення його високої якості. Разом з тим, питання змісту та кількості правил, якими регулюється аудит, повинні бути результатом консенсусу всіх зацікавлених сторін (аудиторів, компаній, регуляторів). Якщо загальний рівень кваліфікації аудиторів та їх професійної культури (етики) є невисоким, кількість правил, якими регулюється аудит, повинна бути більшою, а самі правила – суворішими. І навпаки, в умовах розвинутого ринку та високого професійного рівня представників аудиторської професії більше уваги повинно приділятися дотриманню базових принципів аудиту, а вимоги регуляторів повинні бути обмежені.

У нашому дослідженні ми виділили 15 професійних принципів, послідовне дотримання яких (разом з принципами етики професійних бухгалтерів) є запорукою належної якості аудиту та його відповідності очікуванням зацікавлених сторін. Деякі з цих принципів є однозначними та не потребують додаткових дискусій (наприклад, дотримання мети та умов проведення аудиту), інші – вимагають детальнішого роз'яснення та інтерпретації внаслідок частих змін (наприклад, відповідальність аудиторів щодо виявлення шахрайства). Це може бути предметом подальших наукових досліджень. Що ж стосується реалізації сучасної концепції аудиту, що базується на принципах, то цей процес повинен базуватися на таких трьох передумовах:

1) професійні принципи аудиту сформульовані чітко й однозначно та послідовно дотримуються аудиторами на практиці;

2) існує розумний баланс між загальними положеннями (принципами) та конкретними вимогами і процедурами, що містяться у нормативних документах і стандартах аудиту;

3) професійне судження аудитора зберігає пріоритет у питаннях, що стосуються створення цінності для зацікавлених сторін компанії.

Дотримання цих передумов дозволить уникнути втрати професійної кваліфікації аудиторів через слідування надмірній кількості формальних вимог регуляторів і забезпечить розумне співвідношення вигід та витрат для замовників аудиторських послуг.

Література

1. Pratt M. J. Towards a conceptual framework for auditing / M. J. Pratt, K. Van Peurseem // Accounting Education. – 1993. – Vol. 2, No. 1. – P. 11-32.
2. Wildman J. R. Principles of Auditing / J. R. Wildman. – London : Forgotten Books, 2013. – 196 p. [Original work published 1916].
3. De Paula F. R. M. The Principles of Auditing: A Practical Manual for Students and Practitioners / F. R. M. De Paula. – London : Forgotten Books, 2013. – 208 p. [Original work published 1917].
4. Mautz R. K. The philosophy of auditing / R. K. Mautz, H. A. Sharaf. – Sarasota : American Accounting Association, 1961. – 248 p.
5. Flint D. Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction / D. Flint. – London : Macmillan Education, 1988. – 208 p.
6. Robertson J. K. A defense of extant auditing theory / J. K. Robertson // Auditing: A Journal of Practice and Theory. – 1984. – Spring. – P. 57-67.
7. Francis J. R. Auditing, hermeneutics, and subjectivity / J. R. Francis // Accounting, Organizations and Society. – 1994. – Vol. 19, No. 3. – P. 235-269.
8. Fundamentals – Principles-based auditing standards / Institute of Chartered Accountants in England & Wales. – London : ICAEW, Audit and Assurance Faculty, 2006. – 28 p.
9. Littleton A. C. Tests for principles / A. C. Littleton // Accounting Review. – 1938. – March. – P. 16-24.
10. Burgemeestre B. Rule-based versus Principle-based Regulatory Compliance / B. Burgemeestre, J. Hulstijn, Y.-H. Tan // Proceedings of the 2009 conference on Legal Knowledge and Information Systems: JURIX 2009: The Twenty-Second Annual Conference. – 2009. – P. 37-46.
11. Миронова О. А. Аудит. Теория и методология : учебное пособие / О. А. Миронова, М. А. Азарская. – 3-е изд., испр. и доп. – М. : Омега-Л, 2007. – 248 с.
12. Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants: 2015 Edition. – New York : IFA, 2015. – 170 p.
13. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2012 року : [пер. з англ.] – К. : МФБ, АПУ, 2013. – . – Частина 1. – 2013. – 1018 с.
14. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2012 року : [пер. з англ.] – К. : МФБ, АПУ, 2013. – . – Частина 2. – 2013. – 365 с.
15. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. - К. : Основа, 1999. – 274 с.
16. Кондрашова Н. Г. Институциональная концепция аудита / Н. Г. Кондрашова // Аудит и финансовый анализ. – 2012. - № 4. – С. 206-210.
17. Артюх О. В. Концептуальні напрями аудиту управлінської діяльності / О. В. Артюх // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Вип. 3 (46), Ч. 2. – С. 7-13.
18. Шешукова Т. Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов : учебное пособие / Т. Г. Шешукова, М. А. Городилов. – 2-е изд., доп. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 184 с.
19. Nisbett A. V. Accounting Scandals: Does «Rules vs. Principles» Matter? / A. V. Nisbett, A. Sheikh // Tennessee CPA Journal. – 2007. – November. – P. 10-12.
20. Grant R. The strategic background to corporate accounting scandals / R. Grant, M. Visconti // Long Range Planning Journal. – 2006. – Vol. 39. – P. 361-383.
21. Ball R. The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings / R. Ball, S. Kothari, A. Robin // Journal of Accounting and Economics. – 2000. – Vol. 29. – P. 1-51.
22. История интегрированной отчетности / Интегрированная отчетность. – Режим доступа : <http://ir.org.ru/ob-integrirovannoj-otchetnosti/istoriya-io>. – 20.08.2015.
23. Baily L. R. Miller GAAS Guide 2002: A Comprehensive Restatement of Standards for Auditing, Attestation, Compilation, and Review / L. R. Baily. – New York : Aspen Law & Business, 2002. – 854 p.
24. Simunic D. A. The Adoption of International Auditing Standards in Canada / D. A. Simunic. – Burnaby-Ottawa : Certified General Accountants Association of Canada, 2003. – 26 p.

Стаття надійшла до редакції 25.09.2015р.

Рекомендовано до друку к.е.н., проф. Орловою В.К.