

УДК 657.6

Петрик О.А.

УДОСКОНАЛЕННЯ ПОСТУЛАТІВ АУДИТУ ЯК ВАЖЛИВИЙ НАПРЯМ РОЗВИТКУ ЙОГО ТЕОРІЇ

Розвинуто інтерпретацію класичних постулатів аудиту та запропоновано нові підходи до аудиту, виходячи із сучасних реалій аудиторської діяльності.

The interpretation of classical postulates of auditing has been developed and the new approaches to auditing have been offered.

Неодмінною умовою подальшого успішного розвитку аудиторської діяльності в Україні та у зарубіжних країнах є поглиблення та удосконалення його теоретичних положень, які досить часто є обґрунтуванням та поясненням практичного аудиторського досвіду. Одним із важливих напрямів розвитку теорії аудиту є удосконалення та доповнення його постулатів.

Вперше до проблеми створення теоретико – методологічних основ аудиту привернули увагу в 1961 р. американські вчені Р. К. Мауц та Х. А. Шараф, які запропонували низку постулатів. Під "постулатом" розуміють істину, як таку, поки вона не буде спростована. Згідно із Словником російської мови С. У. Ожегова, постулати – "це вихідні припущення, які приймаються без доказів" [1, с. 505]. Тобто постулати – це аксіоматичні ствердження, які визначають напрями діяльності аудитора, які вважаються правильними до тих пір, поки не доведено протилежне.

Отже, основоположниками постулатів аудиту стали Х. А. Шараф і Р. К. Мауц, які сформулювали вісім головних постулатів. Це стало поштовхом до подальших наукових досліджень. Над проблемою доповнення і удосконалення постулатів працювали Т. Лі в 1982 р. та Джек С. Робертсон в 1985 р., які запропонували ще два постулати аудиту. Згодом, у 1993 р. професор Я. В. Соколов зробив спробу модернізувати існуючі раніше постулати аудиту, та запропонував нову версію постулатів, які, на його думку, найбільш прийнятні для застосування у Росії. Результати цих досліджень було опубліковано в статті "Десять постулатів аудиту" [2, с.36–38]. Проте, запропоновані Я.В.Соколовим наукові викладки не знайшли широкого обговорення і відображення у роботах інших вчених та стандартах аудиту. Усе це свідчить про необхідність подальшого наукового пошуку щодо можливості удосконалення постулатів аудиту.

Проведемо критичний аналіз восьми класичних постулатів аудиту Р. К. Мауца та Х. А. Шарафа [3, с. 87–91] та оцінку можливості їх реального дотримання у вітчизняній аудиторській практиці, удосконалення теоретичного формулювання.

1. Фінансова звітність і фінансові показники можуть бути перевірені.

Призначення аудиту полягає в тому, щоб перевірити надану підприємством фінансову звітність і висловити свою думку про неї. У Законі України "Про аудиторську діяльність" у статті 11 сказано, що публічна бухгалтерська звітність повинна бути перевірена аудитором. Контроль звітності аудитором передбачений також Міжнародними стандартами аудиту і низкою інших законодавчих актів. Тому цей постулат важко визнати помилковим, оскільки в протилежному випадку нівелюється суть аудиту і його мета. Однак, можуть траплятися випадки, коли перевірка фінансової звітності аудитором дуже ускладнюється або стає практично не можливою. За таких умов першочерговим для аудитора є з'ясування можливості проведення аудиту. Це виникає у випадку неналежного ведення і організації бухгалтерського обліку на підприємстві-клієнті, пропуску великої кількості інформації або її втрати з різних причин, неадекватного відображення здійснених господарських операцій, занедбаності ведення бухгалтерського обліку, неможливості створення цілісної уяви

аудитора про ведення обліку і складання звітності на підприємстві. У такому випадку аудитор складає не аудиторський висновок, а дає відмову від думки, оскільки він не в змозі висловити об'єктивну думку про достовірність звітності.

Імовірність того, що аудитор не зможе перевірити фінансову звітність підприємства майже зводиться до нуля дією Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996–XIV, який зобов'язує всі підприємства, без винятку, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством. За організацію ведення бухгалтерського обліку відповідають керівник і головний бухгалтер підприємства, які у випадку його недбалого ведення або втрати даних повинні вжити відповідних заходів по відновленню бухгалтерського обліку, приведенню його у відповідність до фактичного стану і наявності активів, капіталу і зобов'язань, складанню фінансової звітності відповідно до встановлених вимог П(С)БО.

Викладене вище означає що, правильність цього постулату підкріплюється не тільки логікою, а і практикою застосування на основі чинного законодавства України.

2. Конфлікт інтересів аудитора і адміністрації не є неминучим.

Під цим постулатом Мауц і Шараф розуміли, що аудитор і адміністрація, апарат управління, як правило прагнуть однієї мети – дотримання діючого законодавства, надання вірної і неупередженої інформації користувачам фінансової звітності. Тому тривалий час так і вважалось, що конфлікт між адміністрацією і аудитором малоімовірний, хоча в деяких випадках можливий. У 70-х роках ХХ сторіччя ця думка дещо змінилась, оскільки аудиторами були виявлені численні факти зловживань, шахрайства, обману, викривлення звітності у результаті навмисних дій адміністрації (керівництва) окремих підприємств. Запропонувавши нове трактування цього постулату Дж. Робертсон вважає, що, навпаки, завжди існує імовірність зіткнення інтересів аудитора і керівників підприємства, яке перевіряють [4, с. 18]. Дійсно, аудитори в процесі аудиторської перевірки здійснюють певні аудиторські процедури, спрямовані на виявлення обману і помилок, які суттєво впливають на фінансову звітність. Проте, якщо помилки і порушення не були виявлені, то аудитор повинен погодитись із тим, що потенційний конфлікт не став реальним.

Р. Адамс як приклад конфліктів інтересів, наводить наступні ситуації: 1) адміністрація проводить навмисну політику обману зовнішніх утримувачів акцій і кредиторів; 2) адміністрація свідомо маніпулює сумами доходу та іншими даними, які входять до звітності, для підвищення власної винагороди; 3) аудитор та адміністрація не можуть дійти згоди з приводу вибору або застосування облікової політики чи облікових стандартів [3, с. 88]. У таких ситуаціях адміністрація може спробувати відмовитись від послуг теперішнього аудитора та звернутись до іншого, який погоджується з її обліковою політикою і підтвердить фінансову звітність. Звичайно, такі кроки є протизаконними і суперечать правилам аудиторської етики.

Проводячи перевірку фінансової звітності підприємства, аудитор не повинен виходити з того, що кожен керівник нечесний, є порушником, але разом з тим і не повинен вважати, що керівник (адміністрація) абсолютно чесні і не допускають помилок у своїй роботі. Це означає, що аудитор повинен знайти рівновагу між довірою і недовірою до адміністрації, відноситись до звітів, що перевіряються, з розумним скептицизмом, збирати необхідні аудиторські докази, на основі яких складати свій висновок.

Оскільки, як відомо, повинна в першу чергу діяти "презумпція невинності", то, на нашу думку, більш коректним формулюванням даного постулату є його викладення у редакції Мауца і Шарафа, які вважають, що конфлікт між аудитором і адміністрацією не є неминучим.

3. Фінансова звітність та інша інформація, яка підлягає перевірці, не містить обумовлених таємною змовою помилок або інших незвичних викривлень.

Цей постулат тісно пов'язаний з двома попередніми і є їх логічним продовженням. Плануючи аудиторську перевірку і конкретні процедури контролю, аудитор не повинен виходити з того, що фінансова бухгалтерська звітність містить суттєві неточності, викривлення. В протилежному випадку аудитор має запланувати суцільну аудиторську перевірку всіх облікових реєстрів, первинних документів для того, щоб виявити викривлення, в існуванні яких він заздалегідь був упевнений. Такий підхід не виправданий, оскільки безпідставно збільшує трудомісткість перевірки, її вартість та час проведення, але мало чим підвищує її ефективність. Тому третій постулат дає можливість і право аудитору проводити вибіркову перевірку і основну роботу спрямувати на оцінку (тестування) надійності системи внутрішнього контролю підприємства і системи його бухгалтерського обліку.

Разом з тим, Мауц і Шараф відзначають: "Цей постулат не звільняє аудитора від відповідальності за виявлення викривлень, обумовлених таємною змовою або іншими аномаліями. Коли, наприклад, зловживання були досить очевидними, що аудитор міг без особливих зусиль виявити їх шляхом звичайного тестування (тобто перевірок, метою яких є виявлення рядових помилок), він не може бути виправданим у випадку, коли його перевірки були настільки недостатні, що не виявили їх" [3, с. 89].

Аудитор повинен без упередження ставитись до звітності, що перевіряється, до керівництва підприємства і разом з тим забезпечити належну якість перевірки, оскільки він несе відповідальність за добросовісність у роботі, об'єктивність і обґрунтованість своїх висновків.

4. Задовільна система внутрішнього контролю усуває можливість невідповідностей (порушень правил роботи).

З метою дослідження суті даного постулату необхідно чітко визначитись, що слід розуміти під "системою внутрішнього контролю". Система внутрішнього контролю підприємства являє собою комплекс заходів, адміністративних та структурно-організаційних елементів, які в своїй сукупності спрямовані на упередження та виявлення помилок (порушень) (у тому числі в сфері бухгалтерського обліку і звітності), а також проведення своєчасних коригувань суттєвих помилок у процесі обробки інформації.

З точки зору теорії даний постулат можна вважати бездоганим. Теоретично це пояснюється тим, що чітко налагоджена система внутрішнього контролю повинна виключати можливість здійснення помилок і зловживань. Проте, як свідчить вітчизняний і зарубіжний досвід, у практичній роботі це майже не реальна ситуація. Аудиторські перевірки доводять, що чим досконаліша система внутрішнього контролю, тим більш вишукані методи вчинення протиправних дій застосовуються порушниками, в тому числі при викривленні фінансової звітності, здійсненні економічних зловживань.

Вважається, що помилку викрити набагато простіше, ніж умисне зловживання, шахрайство, оскільки останні, як правило, приховуються і вуалюються. Аудитор не може повністю виключати наявність помилок у бухгалтерському обліку і звітності підприємства-клієнта навіть при досить надійній системі внутрішнього контролю. Цей висновок обґрунтовано виходячи із суті і методики визначення аудиторського ризику. Доведено, що: аудиторський ризик завжди існує (він ніколи не дорівнює нулю); однією із складових аудиторського ризику є ризик контролю, на який впливає оцінка надійності системи внутрішнього контролю. Отже, якщо припустити, що система внутрішнього контролю не допускає наявності помилок, то це автоматично означає, що аудиторський ризик дорівнює нулю (чого бути не може).

Наведені аргументи є ще одним доказом правильності пропозиції Дж. Робертсона щодо заміни в постулаті слова "усуває" на слово "зменшує". З урахуванням цього зауваження постулат має таке формулювання: "Задовільна структура системи внутрішнього контролю зменшує імовірність помилок і порушень".

Отже, основне змістовне навантаження цього постулату слід розуміти в тому, що аудитор повинен оцінити ступінь довіри до системи внутрішнього контролю підприємства, і виходячи з рівня її надійності планувати і здійснювати аудиторські процедури.

5. Постійне дотримання загальноприйнятих принципів обліку дозволяє створити об'єктивну уяву про фінансовий стан і результати господарської діяльності.

Одне із найважливіших завдань аудитора – підтвердження точності інформації, яка міститься у фінансовій звітності. Виникають питання: відносно чого, яких стандартів і норм цю точність можна визначити; які дані вважати точними, а які не точними? Оскільки не існує аудиторського нормативу (ні в міжнародній, ні у вітчизняній практиці) щодо визначення точності, то аудиторам доцільно орієнтуватись на загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку, визначені Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. У зазначених документах викладені основоположні принципи ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, дотримання яких обов'язкове для всіх підприємств, установ і організацій. Проте, аудитору слід пам'ятати, що за міжнародними і національними стандартами обліку підприємства мають право обирати (формулювати) свою облікову політику на основі загальноприйнятих принципів, з умовою, що вона не буде суперечити їм. Наприклад, підприємство самостійно визначає метод нарахування амортизації, метод оцінки запасів (FIFO, LIFO, середньозважена) та інші елементи облікової політики. Крім того, допускаються відхилення від стандартів обліку у випадках, коли це забезпечує надання більш реальної і достовірної інформації у звітності підприємства про його фінансове становище. Тобто, облікова політика, яка є найбільш прийнятною, повинна дотримуватись послідовно та неухильно, оскільки тільки за цієї умови звітність буде вірною та об'єктивною.

Мауц і Шараф відзначають: "Відмова від цього принципу позбавила б аудитора підстав стверджувати, що фінансовий стан і результати діяльності представлені у фінансовій звітності об'єктивно. Без загальноприйнятого керівництва думка аудитора може стати настільки суб'єктивною, що не буде мати ніякої цінності для будь-кого" [3, с. 90].

Тому, зважаючи на те, що підприємство має право самостійно обирати облікові методи та при наявності обґрунтованих підстав змінювати їх, для аудитора важливо при підтвердженні точності звітності, впевнитись у постійності дотримання облікової політики підприємством протягом звітного періоду. Виходячи з викладених міркувань, пропоную викласти п'ятий постулат Мауца і Шарафа у такій редакції: "Послідовне дотримання загальноприйнятих принципів обліку та постійність облікової політики дає можливість аудитору отримати точну і об'єктивну уяву про фінансовий стан і результати господарської діяльності".

Слід зважати на те, що у міжнародні і національні стандарти обліку постійно вносяться зміни і доповнення, вводяться в дію нові стандарти. Тому аудитор при перевірці фінансової звітності повинен впевнитись у дотриманні підприємством тих стандартів і загальноприйнятих принципів, які діяли у звітному періоді, що контролюється.

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

Цей постулат ґрунтується на одному із основоположних принципів обліку – принципі безперервності діяльності, викладеному в п. 18 П(С)БО 1. Зазначений принцип безперервності діяльності передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі. Автори даного постулату (Мауц і Шараф) вважають, що аудитору важливо перевірити не тільки дотримання принципу безперервності діяльності, а й інші більш широкі аспекти, такі як послідовність управлінських рішень, що приймаються, прогнози і передбачення на декілька звітних періодів наперед, інші припущення щодо майбутньої діяльності підприємства. Якщо цей принцип і постулат не дотримуються, то втрачає сенс проведення більшості аналітичних процедур та прогнозування.

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 570 "Безперервність" покладає на аудиторів відповідальність за надання гарантії постійності діяльності підприємства у майбутньому (не менше одного року). Концепція діючого підприємства полягає в тому, що фінансова звітність складається виходячи з припущення про те, що підприємство має здатність до продовження діяльності і вона буде здійснюватись у найближчому майбутньому; що у підприємства немає ні намірів, ні необхідності в ліквідації або суттєвому зменшенні масштабів діяльності; а якщо такі наміри або необхідність існують, то звітність підприємства повинна складатись за іншими принципами, які необхідно висвітлити окремо.

При складанні звітності бухгалтер підприємства робить ряд припущень щодо майбутнього на підставі фактичних даних за звітний або попередні періоди. Це такі припущення: 1) розрахунок резерву сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості; 2) оцінка строку служби основних засобів і їх економічної корисності; 3) оцінка застарілих запасів; 4) розрахунок резерву по невирішених претензіях і судових справах.

Аудитору необхідно здійснити спеціальні аудиторські процедури, спрямовані на підтвердження можливості подальшого функціонування підприємства. Особливу увагу слід приділити оцінці подій, які сталися після дати складання балансу. Якщо будуть отримані докази того, що підприємство не зможе продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому, то це повинно знайти відображення в аудиторському звіті і висновку. Певна річ, аудиторський звіт не може сприйматись користувачами як абсолютна гарантія життєздатності підприємства в силу існування аудиторського ризику.

Дж. Робертсон на підставі даного постулату дійшов висновку, що відповідальність аудиторів за прогнози на майбутнє обмежена. Аудитори відповідають за рішення, вироблені на основі інформації, доступної на момент їх прийняття [4, с. 21].

Досить своєрідний підхід до трактування даного постулату представлено С. М. Бичковою, яка вважає, що аудиторська перевірка не може бути останньою; після неї через певний час, у наступному періоді, повинна бути, як мінімум, ще одна перевірка [5, с. 9]. Таке тлумачення не коректне, оскільки наступна аудиторська перевірка може не проводитись через відсутність: а) законодавчих вимог здійснення обов'язкового аудиту; б) небажання підприємства запрошувати аудитора для добровільної перевірки. Разом з тим, принцип безперервності діяльності цілком може бути витриманий.

Тому поділяю формулювання даного постулату Мауцом і Шарафом, яке у їх викладі найбільш точно і лаконічне.

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

Неодмінною умовою довіри до аудиторського висновку та до перевіреної фінансової звітності є незалежність аудитора від підприємства-клієнта. Це загальновизнане

обов'язкове правило аудиторської практики. Тому сьомий постулат сформульований Мауцем і Шарафом є теоретично абсолютно вірним. Проте на практиці виникають деякі проблеми по його дотриманню.

Зарубіжний та вітчизняний досвід свідчать про те, що часто паралельно з аудитом звітності аудитори надають підприємству послуги по складанню звітності і веденню бухгалтерського обліку; проводять консультації з питань оподаткування; здійснюють загальне фінансове обслуговування та супровід. Іноді аудиторські фірми створюються шляхом організаційного перетворення відомчих контрольно-ревізійних служб, які потім контролюють "свої", раніше підлеглі їм підприємства. Відомі випадки, коли окремі аудиторські фірми за мізерну оплату видавали позитивні аудиторські звіти, або чисті підписані бланки цих звітів підприємствам, звітність яких вони не перевіряли.

Це свідчить, що існують суттєві проблеми дотримання аудиторами правил професійної етики і, зокрема, принципу незалежності.

Контроль за дотриманням незалежності аудитора мають здійснювати Аудиторська палата України та Спілка аудиторів України.

Отже, щодо сьомого постулату Мауца і Шарафа впливає висновок, що аудитор у своїй професійній діяльності повинен керуватися виключно правилами аудиторської етики та нести відповідальність за незалежність і об'єктивність своєї думки про фінансову звітність не тільки перед підприємством-клієнтом, а в першу чергу перед зовнішніми користувачами її, перед суспільством та професійними організаціями.

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

Мауц і Шараф коментують: "на цьому постулаті основана концепція належної ретельності, вимога ставити роботу з клієнтом вище особистих інтересів і дотримуватись стандарту професійної компетентності" [3, с. 91].

Цей постулат тісно пов'язаний з попереднім і є його продовженням. Аудитор зобов'язаний проводити аудиторську перевірку на високому професійному рівні, з належною якістю; дотримуватись Кодексу професійної етики. Аудитори повинні сприяти розвитку своєї професії, підвищенню її престижу і поваги у суспільстві. Їм необхідно чітко дотримуватись професійних обов'язків, визначених статтею 23 Закону України "Про аудиторську діяльність".

Аудитори повинні виконувати всі умови договору на проведення аудиту, надавати свої послуги якісно і в обумовлені строки. У противному разі вони можуть бути притягнуті замовником до відповідальності (кримінальної та адміністративної) за недбалість (на основі договору) та іншими третіми особами (користувачами звітності), яким було завдано шкоди через неякісну аудиторську перевірку, неадекватний дійсності аудиторський висновок.

Це питання у вітчизняному законодавстві недостатньо врегульоване. Труднощі також полягають у тому, що Аудиторська палата України (АПУ) лише здійснює розробку методичних роз'яснень по застосуванню МСА, які визнано АПУ у якості національних. Тому, для забезпечення в Україні відповідності професійного статусу аудитора його професійним обов'язкам, необхідно провести велику роботу з удосконалення нормативного та законодавчого регулювання питань аудиту, страхування аудиторської діяльності, в тому числі страхування відповідальності аудитора. З цією метою аудиторським фірмам України слід створити загальнодержавний страховий фонд (резерв) шляхом щорічних (щоквартальних) відрахувань. Призначенням коштів цього фонду може бути покриття штрафних санкцій, претензій, пред'явлених замовниками до аудиторів (аудиторських фірм).

Викладені вище вісім постулатів Мауца і Шарафа складають філософію аудиту. Вони стали теоретичною основою аудиторської діяльності і відправною точкою для подальших досліджень у сфері аудиту. Над цим свого часу працювали Дж. Робертсон та Т. А. Лі, Флінт, Я. В. Соколов, В. В. Скобара, В. С. Рудницький. Проте внесені ними пропозиції мали певні недоліки та неточності.

У розвиток висловлених раніше критичних зауважень, коментарів, доповнень та уточнень формулювань постулатів, які розглянуто вище, пропоную три нових постулати аудиту:

1. Систематичне проведення зовнішнього і внутрішнього контролю якості роботи аудитора підвищує ефективність аудиторської перевірки звітності та надійність її результатів.

2. Дотримання аудитором положень міжнародних, національних та внутрішньофірмових стандартів аудиту забезпечує належний рівень методики і організації аудиторської перевірки.

3. Використання комп'ютерних інформаційних систем і технологій не впливає на цілі аудиту, проте змінює способи застосування аудиторських процедур.

На підставі проведених досліджень можна зробити висновок, що теоретики та практики аудиту в Україні повинні зробити свій внесок у розвиток теорії аудиту на базі світового доробку, враховуючи національні особливості ведення обліку, складання звітності, здійснення аудиторських перевірок, вимог Міжнародних стандартів аудиту.

Література.

1. Ожегов С. И. Словарь русского языка: ок. 57 000 слов. 13-е изд., испр. / Под ред. д-ра филол. наук, проф. Н. Ю. Шведовой. – М.: Изд-во «Русский язык», 1981. – 816 с.
2. Соколов Я.В. Десять постулатов аудита // Бухгалтерский учет. – 1993. – № 10. – С. 36–38.
3. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
4. Робертсон Дж.К. Аудит. – М.: КРМГ и «Контакт», 1993. – 496 с.
5. Бычкова С. М. Доказательства в аудите. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.

*Рекомендовано до публікації
д.е.н., проф. Кужельним М.В. 17.09.04*

*Надійшла до редакції
02.09.04*