

ПРОБЛЕМИ УЗГОДЖЕНОСТІ ТЕОРІЇ ТА СУЧАСНОЇ ПРАКТИКИ АУДИТУ

На сьогодні Україна є невід'ємною складовою всесвітнього економічного співтовариства, яку поступово, але невідворотно, сприймають як рівноцінного партнера у взаємовідносинах суб'єктів економіки. У цьому зв'язку зростає значення аудиту як виду професійної діяльності, яким забезпечується економічна безпека контрагентів.

Актуальність узгодження теорії та практики аудиту зумовлена саме розвитком економічного простору, що характеризується процесами інтеграції й гармонізації системи аудиту. З'являються все нові види аудиту, ускладнюються його процедури.

Мета дослідження полягає у визначенні проблемних аспектів співвідношення сучасної теорії та практики аудиту, наданні критичної оцінки організації аудиту в Україні та визначення напрямів її удосконалення.

Найважливішими чинниками розвитку аудиту в Україні є регуляторна політика щодо аудиторської діяльності та організація і методика аудиту. Розглянемо ці чинники:

І. Рішенням НКЦПФР від 12.02.2013 р. №160 (чинне з 12.04.2013 р.) затверджені Вимоги до аудиторського висновку, що повинен обов'язково подаватись до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку при отриманні суб'єктами ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів. Вимогами передбачено, що аудиторський висновок повинен бути складений відповідно до вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, зокрема до:

- 1) МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»;
- 2) МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора»;

3) МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»;

4) МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»;

5) МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»;

б) Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання».

Згідно з Листом Мініфіну від 03.10.2012 р. №31-08010-14-27/24033, укладаючи договір з клієнтом, аудитор стає суб'єктом первинного фінмоніторингу. Тому аудитори, аудиторські фірми, фізичні особи - підприємці, які надають послуги з бухгалтерського обліку, повинні не пізніше ніж протягом трьох робочих днів з дати встановлення ділових відносин з клієнтом подати Держфінмоніторингу інформацію, необхідну для взяття їх на облік.

Підготовка і здійснення правочину між замовником аудиторської послуги з третіми особами, в яких беруть участь аудитор або аудиторська фірма, та будь-які правочини (договори), що укладаються безпосередньо аудиторами або аудиторськими фірмами із замовниками аудиторських послуг, є правочинами, що належать до забезпечення діяльності юросіб.

Таким чином, якщо аудитор або аудиторська фірма укладають договір про надання послуг, вони набувають статусу суб'єкта первинного фінансового моніторингу і, відповідно, зобов'язані стати на облік у Держфінмоніторингу як суб'єкт первинного фінмоніторингу.

II. Теорія аудиту за останні 20 років змінила парадигму. Не змінюючи сутності, аудит перетворився на інструмент забезпечення різноманітних інтересів суб'єктів діяльності. Зазнало зміни поняття про види аудиту, які значно розширилися. Інтеграційні процеси зумовлюють появу нових видів аудиту, проте на теоретичному рівні важливо вирізняти види і процедури аудиту. Зупинимось на розгляді сутності комплаєнсу та дью ділідженсу.

В оксфордському словнику англійської мови комплаєнс визначається так: **Комплаєнс** (англ. *compliance* – узгодженість, відповідність) – узгоджена дія у відповідності до запиту або за

вказівкою (compliance is an action in accordance with a request or command, obedience).

На сьогодні комплаєнс вважається напрямом професійної діяльності, привнесеним в Україну великими західними компаніями. Цей напрям існує переважно в фінансово-банківській сфері, хоча не обмежується нею. Підрозділи, що реалізують функцію перевірки на відповідність, як правило, носять назву «Комплаєнс» або «Комплаєнс-контроль».

На даний момент, в українському законодавстві нема офіційного визначення даної функції, у зв'язку з чим у ділового співтовариства ще не склалося єдиного її розуміння. У банківській сфері напрям часто ототожнюють з внутрішнім аудитом або контролінгом професійного учасника ринку цінних паперів, де дана функція є невід'ємною частиною діяльності. Її основною метою є мінімізація правових та інших ризиків, що можуть бути наслідком порушення професійних та етичних стандартів та визначають можливість юридичних санкцій та/або втрати репутації.

У зарубіжній практиці основним документом, яким регламентується функція комплаєнс-контролю, є Кодекс корпоративної поведінки (*Code of conduct*), яким визначаються норми поведінки співробітників. При формуванні критеріїв якості аудиту ця функція набуває важливого значення, оскільки виступає юридичним забезпеченням формування критеріїв якості професійної діяльності.

Дью-ділідженс (англ. *due diligence* – належна сумлінність) – це процедура формування об'єктивного уявлення про об'єкт інвестування, яка включає в себе визначення інвестиційних ризиків, незалежну оцінку об'єкта інвестування, комплексне дослідження діяльності компанії. У зарубіжній практиці частіше використовують абревіатуру **DueD, DDG**.

Іноді цей метод ототожнюють з видом аудиту. Метод DueD полягає у збиранні та відборі для наступного аналізу інформації щодо доцільності взаємовідносин з контрагентами. За допомогою DueD оцінюються можливі ризики (наприклад, фінансові, юридичні).

При збиранні інформації враховується будь-яка інформація, незалежно від джерела її походження. Вивчення отриманої

інформації здійснюється різними фахівцями відособлено, після чого здійснюється зведений аналіз. Рішення приймається експертами DueD і не залежить від думки замовника [1]. Документальний формат рішення може бути як розгорнутим (з додаванням окремих проміжних висновків фахівців, характеристикою джерел інформації та іншими обґрунтуваннями), так і у вигляді висновку-рекомендації щодо подальших дій компанії.

Класична процедура DueD, за твердженням А. В. Вишневецького, здійснюється окремими фахівцями у зазначеній нижче послідовності [2].

Етап 1. Виконання завдань на першому етапі здійснюється аудиторами. Робота аудиторів полягає у всебічному аналізі стану системи внутрішнього контролю, структури доходів і витрат, рівня ризикованості застосовуваних податкових схем, аналізі основних засобів, нематеріальних активів, фінансових вкладень, дебіторської та кредиторської заборгованості, позикових та власних коштів, достовірності звітності. Звіт про фінансову експертизу містить рекомендації щодо мінімізації ризиків при переході права власності на об'єкт.

Етап 2. Виконання цілей другого етапу досягається роботою оцінщиків. Вони визначають ринкову ціну об'єкту та оцінюють ризики залежно від цілей придбання об'єкту: пряме використання, повне або часткове репрофілювання, об'єднання з бізнесом замовника. За підсумками роботи оцінщиків складається звіт про оцінку бізнесу та активів компанії.

Етап 3. Завдання третього етапу виконується юристами. Юристи оцінюють правові засади створення та подальшого ведення діяльності: установчі документи; склад акціонерів (учасників); майнові та фінансові зобов'язання; порядок прийняття рішень тощо.

По завершенні всіх трьох етапів командної роботи, направленої на всебічну перевірку законності та комерційної привабливості інвестиційного проекту, виконавцем процедури DueD генерується аудиторський висновок (звіт), який дозволяє інвесторам зробити висновки щодо врахування всіх переваг та недоліків.

Таким чином, обґрунтування двох тез, розглянутих у даній роботі, дозволяє зробити наступні висновки. По-перше, організаційна складова аудиту в Україні передбачає обов'язкову реєстрацію аудитора як суб'єкта первинного фінансового моніторингу на рівні держави, що може розцінюватись як суперечність вимозі незалежності аудиту і, водночас, як інтеграційну ознаку аудиту в системі державного моніторингу ринку цінних паперів. По-друге, виникнення цілого ряду нових аудиторських процедур, у тому числі комплаєнсу та дью-ділідженсу, потребує їх чіткого визначення на рівні теорії аудиту. Отже, розглянуті тези визначають не тільки сучасний стан розвитку аудиту, але й визначають зміну концепції аудиту як виду професійної діяльності, порушуючи проблеми узгодженості теорії та практики аудиту.

Література:

1. Искусство слияний и поглощений (The Art Of M&A: A Merger/Acquisition/Buyout Guide) / Александра Рид Лажу, Стэнли Фостер Рид. – М.: Альпина Пабlishер, 2011. – 958 с.
2. Вишневецкий А.В. Отчет инвестору. / А. В. Вишневецкий. – М.: Москва-сити, 2010 г. – 24 с.

*Галанюк Г. Я., аспірант
Державна навчально-наукова установа
«Академія фінансового управління», м. Київ.*

СУЧАСНИЙ СТАН ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

Державний фінансовий контроль – інструмент підвищення ефективності використання фінансових ресурсів держави та рівня культури державного управління. Відповідно до світових стандартів, система державного фінансового контролю (далі – ДФК) має бути дворівневою і складатися з зовнішнього (законодавча гілка влади) аудиту, що проводиться вищим органом ДФК, і внутрішнього (виконавча гілка влади) контролю,