

УДК 336.225

В.В. Рядська, канд. екон. наук

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна

**ДОСЛІДЖЕННЯ РОЗВИТКУ АУДИТУ ЯК СИСТЕМИ ТРИСТОРОННІХ
ВІДНОСИН****В.В. Рядская**, канд. экон. наук

Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана, г. Киев, Украина

**ИССЛЕДОВАНИЕ РАЗВИТИЯ АУДИТА КАК СИСТЕМЫ ТРЕХСТОРОННИХ
ОТНОШЕНИЙ****V.V. Ryadska**, Candidate of Economic Sciences

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine

STUDY OF AUDIT AS A SYSTEM OF TRIPARTITE RELATIONSHIPS

Досліджено процеси формування тристоронніх відносин як базової конструкції, що формує суспільно необхідну потребу аудиторської практики. Визначено фактори, які впливають на зміст відносин «користувач-відповідальна сторона», що дозволило описати механізм процесів розвитку аудиту.

Ключові слова: аудит фінансової звітності, тристоронні відносини, користувачі фінансової звітності, відповідальна сторона.

Исследованы процессы формирования трехсторонних отношений как базовой конструкции, которая формирует общественно необходимую потребность аудиторской практики. Определены факторы, которые влияют на содержание отношений «пользователь-ответственная сторона», что позволило описать механизм процессов развития аудита.

Ключевые слова: аудит финансовой отчетности, трехсторонние отношения, пользователи финансовой отчетности, ответственная сторона.

It was researched processes of tripartite relationships formation as a basis that determines socially required necessity of audit. It was identified factors that influence context of "user-responsible party" relationship what helped to describe mechanisms of audit development processes.

Key words: audit of financial statements, tripartite relationships, intended users, responsible party.

Постановка проблеми. Сучасні представлення про аудит сформувались перш за все на підґрунті того, що аудит виник та розвивається як економічна практика. Отже, аналіз стану професійної аудиторської практики використовується як основа для розкриття формування сучасних поглядів на зміст аудиту.

Дослідження історії становлення та розвитку будь-якого явища ґрунтується на накопиченому емпіричному матеріалі та має на меті вирішення конкретних питань, які спонукають на проведення такого дослідження. Динаміка процесу, який розглядається на достатньо довгому часовому проміжку, дозволяє отримати певні узагальнення, причинно-наслідкові зв'язки, що в свою чергу слугує підґрунтям для виявлення механізму подальших змін об'єкта дослідження. Таким чином, завданням, яке нам потрібно вирішити, є пошук відповіді на питання: що знаходиться в основі процесів еволюційного розвитку аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В публікаціях з теорії аудиту можна зустріти різні підходи до дослідження процесів розвитку аудиту. Особливий інтерес з цього питання представляють роботи групи російських учених С.М. Бичкової, А.В. Газаряна, К.І. Козлової, С.М. Галузіної, а також представників української наукової школи, зокрема О.Ю. Редька, С.Б. Ільїної, С.М. Никонович. Як правило, з метою проведення періодизації еволюції аудиту за основу приймається два технологічних підходи. Виділення технологічного підходу обумовлено головним напрямком наукового дослідження історичного розвитку аудиту, а саме технологій і методів його проведення. Причому технологічна періодизація здійснюється у взаємозв'язку з розвитком економіки і суспільства в цілому, зміною економічних формацій, їх особливостями для різних країн.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Відповідно до результатів існуючих досліджень розвитку аудиту, виникнення теоретичних концепцій аудиту є проявом об'єктивних процесів, що є наслідком його функціонування як скла-

дової економічної системи суспільства. Разом з тим залишається без відповіді головне питання: що виступає первісною рушійною силою еволюційних змін як у технології, так і в завданнях незалежної аудиторської практики. Це питання можна розглядати як ключове при вирішенні проблеми розкриття змісту механізму розвитку аудиту не тільки як складової ринкової економіки, але і як складової системи економічних знань.

Мета статті. Метою цієї статті є дослідження взаємозв'язку між процесами трансформації тристоронніх відносин із завданнями незалежної аудиторської практики.

Виклад основного матеріалу. Будь-який вид діяльності з'являється лише тоді, коли в суспільстві сформовані достатні потреби на це. Завжди виникають певні передумови, пов'язані з розвитком суспільних відносин, які потім становлять основу для формування відповідних потреб. Досліджуючи аудит з позиції теорії агентів, Р. Адамс обґрунтовує необхідність аудиту внаслідок процесу поступового відділення власника від управління підприємством [1, с. 86].

Якщо розглядати модель функціонування суб'єкта господарювання, в якому власник виступає прямим розпорядником активів та здійснює контроль за їх збереженням та рухом, то в такій ситуації відсутня потреба у залученні зовнішнього фахівця з метою здійснення будь-яких функцій контролю. Як тільки відбувається розподіл (розрив) між володінням та управлінням активами внаслідок передачі власником повноважень по управлінню найманому персоналу, то виникає об'єктивна потреба у делегуванні частини контрольних функцій зовнішньому фахівцю – аудитору. Таким чином, можна говорити про реалізацію компенсаторної функції зовнішнього аудиту на початкових етапах його виникнення. Зміст компенсаторної функції полягає в тому, що власник, який не здійснює прямого контролю через залучення зовнішнього незалежного фахівця, отримує підтвердження про адекватність або достовірність інформації щодо результатів управлінської діяльності найманого персоналу.

Згідно з дослідженнями Американської бухгалтерської асоціації, результати яких наводить Дж. К. Робертсон, виникнення аудиту обумовлюється необхідністю подолання (компенсації) таких негативних обставин:

- існування розбіжності інтересів між укладачами інформації (адміністрації – відповідальної особи) і користувачами такої інформації (власниками акцій, кредиторами або іншими особами), що може потенційно мати наслідком формування необ'єктивності інформації;
- за результатами прийнятих господарських (управлінських) рішень, що засновані на необ'єктивній інформації, можуть виникати значні негативні економічні наслідки;
- для оцінювання достовірності отриманої інформації або її перевірки, необхідні спеціальні знання, якими не володіють користувачі інформації;
- користувачі інформації часто не мають часу і можливостей для безпосереднього оцінювання її якості [4, с. 8].

Саме ці обставини стали визначальними для виникнення та формування так званих тристоронніх відносин, які і сьогодні є фундаментальним елементом Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості [3, с. 10-11].

Тристоронні відносини як першооснова незалежної аудиторської діяльності передбачають участь трьох окремих сторін: фахівця-практика (незалежного аудитора), відповідальної сторони та визначених користувачів. Таким чином, зміст процесів, що відбуваються в системі тристоронніх відносин, приймаються нами як базові для проведення подальшого дослідження становлення та еволюційного розвитку аудиторської діяльності.

Система тристоронніх відносин може бути представлена сукупністю таких груп відносин:

- відносини «користувач – відповідальна сторона», назвемо їх «К-ВС»;
- відносини «користувач – незалежний аудитор», назвемо їх «К-А»;
- відносини «відповідальна сторона – незалежний аудитор», назвемо їх «ВС-А».

Домінантними в цьому трикутнику виступають відносини «користувач – відповідальна сторона», які в свою чергу формують послідовний ланцюг: «відповідальна сторона – незалежний аудитор» → «користувач – незалежний аудитор» (рис.). Виходячи з цього, можна припустити, що саме розвиток відносин типу «К-ВС» визначає закономірності формування функціональних завдань та форми їх реалізації у відносинах типів «К-А» та «ВС-А». Відносини, які існують між користувачем та відповідальною стороною, виникають і змінюються в результаті розвитку виробничих (економічних) відносин, які відбуваються внаслідок дії об'єктивних законів економіки. Саме ці закони та економічні теорії описують різні сторони розвитку відносин «К-ВС».

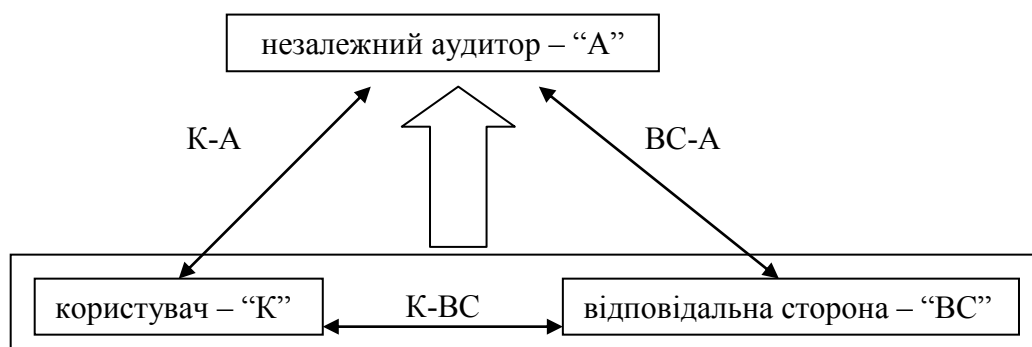


Рис. Схема формування тристоронніх відносин

Джерело: розроблено автором.

Отже, розрив між володінням та управлінням активами в межах господарюючого суб'єкта відбувався внаслідок його розвитку як суб'єкта економічних відносин. Економічні відносини – це відносини, що об'єктивно складаються між людьми в процесі виробництва, розподілу, обміну та споживання. Вирішальну роль у цих відносинах мають відносини власності на засоби виробництва. Якщо ми будемо розглядати зміни, що відбувались протягом розвитку економічної системи суспільства з позицій того, що кожний суб'єкт економічних відносин виступає одночасно носієм відносин «користувач-відповідальна сторона», тоді стає очевидним той факт, що саме сукупність дії всіх факторів, що розкривають зміст таких відносин, і буде визначати зміст незалежної аудиторської практики, як результату їх взаємодії.

Загальна сукупність користувачів фінансової інформації сьогодні охоплює досить широке коло суб'єктів, вичерпний перелік яких не розглядається в межах дослідження змісту відносин «користувач-відповідальна сторона». Користувачі в системі сучасних тристоронніх відносин характеризуються варіативністю. Цей факт зафіксований «Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості» таким положенням: «Відповідальна сторона і визначені користувачі можуть бути з різних суб'єктів господарювання або з того самого суб'єкта господарювання. Прикладом останнього може бути дворівнева структура правління – наглядова рада може бажати отримати впевненість щодо інформації, наданої правлінням цього суб'єкта господарювання. Відносини між відповідальною стороною та визначеними користувачами слід розглядати в контексті конкретного завдання; вони можуть відрізнятися від традиційно визначених сфер відповідальності. Наприклад, вищий управлінський персонал суб'єкта господарювання (визначений користувач) може найняти фахівця-практика для виконання завдання з надання впевненості з певного аспекту діяльності, який є прямою відповідальністю

управлінського персоналу нижчого рівня (відповідальної сторони), але остаточну відповідальність, за який несе вищий управлінський персонал» [3, с. 11].

Дослідження процесів зміни у складі користувачів, які характеризуються особливостями відносин власності та відносин контролю щодо відповідальної сторони, дозволяє зробити висновок, про те, що саме ці чинники є визначальними у трансформації цільових інтересів користувачів, які в свою чергу впливають на зміст завдання зовнішнього аудиту та технології їх реалізації. Зміни технологій виконання завдань суб'єктом аудиторської діяльності відбуваються як реакція на зміни у змісті відповідних завдань. Отже, концепції аудиту, які базуються на теоріях адекватності, контролінгу, та консалтингу, фактично розкривають закономірності розвитку аудиту в межах відносин «відповідальна сторона – аудитор» та «користувач – аудитор».

У контексті питання, що розглядається, заслуговує на увагу позиція Б.В. Мельничука, який використовує «концепції процесу» та «концепції результату». Концепція процесу описує трансформаційні зміни в аудиті, що фактично характеризують відносини «відповідальна сторона – аудитор». Бухгалтерія й адміністрація підприємства (відповідальної сторони), яке «екзаменується», сприймає аудит лише як процес перевірки, і не більше того. Натомість концепція результату досліджує інтереси користувачів у межах відносин «користувач – аудитор»: «... громадськість та індивідуальні замовники сприймають аудит лише як результат – їх не цікавлять контрольні процедури по суті, та єдине, чого вони вимагають від аудитора, – якісного висновку». Отже, дослідник робить висновок, що аудит повинен розглядатись з обох позицій – як процес і як результат [2, с. 55].

Гносеологічний зміст відносин «користувач – відповідальна сторона» може бути описаний комбінацією таких факторів: відносини прав власності користувача та відповідальної сторони; відносини контролю користувача з відповідальною стороною; об'єкт відповідальної сторони, на який направлений економічний інтерес користувача; зміст потреби користувача, що визначає завдання зовнішнього аудиту; вплив зовнішнього регуляторного середовища.

Значення кожного фактора може бути описано в свою чергу складовими елементами, що розкриває його внутрішній зміст у межах формування відносин типу «К-ВС». Так, відносини прав власності розглядаються в контексті «існують» або «відсутні». Відносини контролю описуються як «прямий контроль», «непрямий контроль», «контроль відсутній». Об'єкт відповідальної сторони, на який направлений економічний інтерес користувача, може бути представлений у формі «активів», «результатів діяльності», «фінансової звітності та іншої економічної інформації». Зміст потреби користувача, що визначає завдання зовнішнього аудиту, може включати зокрема такі елементи: «збереження активів», «забезпечення адекватності звітної інформації реальним фактам господарських операцій та встановленим параметрам контролю», «підвищення рівня довіри до фінансової звітності та іншої економічної інформації». І, нарешті, вплив зовнішнього регуляторного середовища встановлює випадки обов'язкового залучення відповідальною стороною зовнішнього аудитора відповідно до діючих нормативних вимог.

Описані фактори, що формують зміст відносин «користувач – відповідальна сторона», повинні розглядатись як динамічна структура, яка в процесі розвитку економічних відносин може доповнюватись новими складовими. Комбінація складових елементів факторів відносин «К-ВС» визначається нами як вхідний параметр, що формує зміст аудиторської діяльності, яка в свою чергу є сумарним результатом реалізації відносин «користувач – аудитор» та «відповідальна сторона – аудитор». Комбінаторна модель формування відносин «користувач – відповідальна сторона» представлена в табл.

Еволюційний розвиток будь-якого явища, що реалізується у площині соціально-економічних процесів, володіє закономірностями, які притаманні еволюції як формі

змін. У результаті еволюційного розвитку відбувається додавання до колишньої якості нової, що визначається як кумулятивний ефект, при цьому мають місце перетворення та втрати окремих частин старого. Кожний еволюційний процес завжди унікальний, оскільки ґрунтується на генетичній спадковості складових та їх властивостей.

Генетична спадковість, як властивість еволюційного розвитку, для випадку незалежної аудиторської діяльності, проявляється через присутність всіх визначених нами факторів, що формують зміст відносин «користувач-відповідальна сторона» на сучасному етапі аудиторської практики. Якщо побудувати комбінації факторів відносин з урахуванням їх складових елементів, то можна виділити принаймні одинадцять типів відносин «користувач – відповідальна сторона» (табл.). Визначення типу відносин проходило за принципом їх ієрархії, що передбачає використання історичного розвитку форм власності як основи суспільно-економічних відносин. Таким чином, умовно можна виділити три рівні ієрархії типів відносин «користувач – відповідальна сторона»: нижчий рівень (перший-третій тип); середній рівень (четвертий-сьомий тип); найвищий рівень (десятий-одинадцятий тип).

Таблиця

Комбінаторна модель формування відносин «користувач – відповідальна сторона»

№ п/п	Фактор відносин		Тип відносин «користувач – відповідальна сторона»														
	Назва	Зміст складового елементу	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	...	n		
1.1	Відносини прав власності користувача та відповідальної сторони	Існують	X	X	X	X	X	X	X								
1.2		Відсутні								X	X	X	X				
2.1	Відносини контролю користувача з відповідальною стороною	Прямий контроль	X	X	X												
2.2		Непрямий контроль				X	X	X	X	X	X						
2.3		Контроль відсутній											X	X			
3.1	Об’єкт відповідальної сторони, на який направлений економічний інтерес користувача	Активи	X			X											
3.2		Результати діяльності		X			X			X							
3.3		Фінансова звітність та інша економічна інформація			X			X	X		X	X	X				
4.1	Зміст потреби користувача, що визначає завдання зовнішнього аудиту	Збереження активів	X			X											
4.2		Забезпечення адекватності звітної інформації реальним фактам господарських операцій та встановленим параметрам контролю		X			X			X							
4.3		Підвищення рівня довіри до фінансової звітності та іншої економічної інформації				X			X	X		X	X	X			
5.1	Вплив зовнішнього регуляторного середовища	Обов’язковість залучення відповідальною стороною зовнішнього аудитора відповідно до діючих нормативних вимог			X			X				X					
5.2		Відсутність нормативної вимоги щодо обов’язку залучення відповідальною стороною зовнішнього аудитора	X	X		X	X		X	X	X		X				
...	...	...															
m																	

Джерело: розроблено автором.

Разом з тим треба говорити про те, що представлена комбінаторна модель передбачає можливість виникнення інших типів відносин «К-ВС», що може бути наслідком майбутніх змін як у змісті факторів таких відносин, так і їх складових, які в свою чергу будуть залежати від соціально-економічних трансформацій.

Таким чином, представляється слушним провести подальший огляд характеристик основних типів відносин «користувач – відповідальна сторона», які склалися на сучасному етапі аудиторської практики.

Відносини першого-третього типів мають найбільш жорсткий зв'язок «користувач – відповідальна сторона» внаслідок існування прямих відносин контролю з боку власників. Ця ситуація характерна для випадків, коли користувачі мають повну або превалюючу частку в суб'єкті господарювання (відповідальній особі) і здійснюють пряме управління ним. Очікувані завдання для зовнішнього аудиту пов'язані перш за все із сервісним обслуговуванням висококваліфікованими фахівцями-аудиторами власників-користувачів, що сьогодні отримало назву аутсорсингу фінансової сфери. Для таких типів зв'язку завдання, в результаті виконання яких підвищується якість фінансової інформації через висловлення судження аудитора про її достовірність, як правило, викликані вимогами зовнішнього регуляторного середовища, що визначає випадки проведення обов'язкового аудиту.

Висновки і пропозиції. За результатами проведеного дослідження можна констатувати таке.

По-перше, зміст та функціональні завдання незалежного аудиту повинні розглядатись тільки в контексті тристоронніх відносин, як базової конструкції. Такий підхід дозволяє розкрити механізм процесів еволюційного розвитку аудиторської діяльності.

По-друге, домінантними в системі тристоронніх відносин виступають відносини «користувач – відповідальна сторона», які в свою чергу формують послідовний ланцюг: «відповідальна сторона – незалежний аудитор» → «користувач – незалежний аудитор». Зміст відносин «користувач – відповідальна сторона» може бути описаний комбінацією групи факторів, серед яких визначальними виступають відносини власності та відносини контролю, що виникають між користувачем та відповідальною стороною.

По-третє, залежно від превалювання типу відносин «К-ВС» у загальній сукупності таких відносин, що характерні для аудиторської практики на певному етапі її розвитку, формується тренд напрямку структурних зрушень у змісті завдань, що ставляться перед аудиторами та, як наслідок, технологій їх реалізації.

Список використаних джерел

1. *Адамс Р.* Основы аудита : пер. с англ. / Р. Адамс ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. *Мельничук Б. В.* Еволюція сутності аудиту / Б. В. Мельничук // Економіка АПК. – 2011. – № 12. – С. 49-57.
3. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1* / пер. з англ. : О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньова, О. О. Зеніна, О. В. Гик, С. Г. Біндер. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 842 с.
4. *Робертсон Дж. К.* Аудит : пер. с англ. / Дж. К. Робертсон. – М. : КПМГ, Аудиторская фирма "Контакт", 1993. – 496 с.