

УДК 657

В.В. Рядська, канд. екон. наук

Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана, м. Київ, Україна

АНАЛІЗ ЗМІСТУ РОБОЧОЇ НЕЗАЛЕЖНОСТІ В АУДИТІ**В.В. Рядская**, канд. экон. наук

Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана, г. Киев, Украина

АНАЛИЗ СОДЕРЖАНИЯ РАБОЧЕЙ НЕЗАВИСИМОСТИ В АУДИТЕ**Valentyna Riadska**, PhD in Economics

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

ANALYSIS OF CONTENT OF WORKING INDEPENDENCE IN AUDIT

Досліджено зміст та складові робочої незалежності в аудиті. Робоча незалежність включає два взаємозгоджених рівні: рівень суб'єкта аудиторської діяльності та рівень фахівця (аудитора). Доведено, що забезпечення незалежності на рівні суб'єкта аудиторської діяльності має на меті досягнення найвищого рівня репутації та створення умов для забезпечення дотримання незалежності фахівцями під час виконання завдання, а на рівні фахівця (аудитора) – дотримання принципів чесності та об'єктивності у процесі виконання завдання та формування судження про достовірність фінансової інформації.

Ключові слова: аудиторська діяльність, професійна етика, професійна незалежність в аудиті.

Исследовано содержание и составляющие рабочей независимости в аудите. Рабочая независимость включает два взаимосогласованных уровня: уровень субъекта аудиторской деятельности и уровень специалиста (аудитора). Доказано, что обеспечение независимости на уровне субъекта аудиторской деятельности имеет целью достижение высокого уровня репутации и создание условий для обеспечения соблюдения независимости специалистами во время выполнения задания, а на уровне специалиста (аудитора) – соблюдение принципов честности и объективности в процессе выполнения задания и формирования суждения о достоверности финансовой информации.

Ключевые слова: аудиторская деятельность, профессиональная этика, профессиональная независимость в аудите.

It was assessed the content and components of the auditor independence. Auditor independence includes two mutually agreed levels: the subject of audit activity and the expert (auditor). It was proved that providing of the independence at the level of the audit activity subject is aimed at achievement of the highest level of reputation as well as creation of the conditions for the auditor independence during audit process; while at the level of professional (auditor) - compliance with the principles of honesty and objectivity by independent auditors in the process of assignment completion and conclusion drawing about reliability of financial information.

Key words: auditing activities, professional ethics, professional independence in the audit.

Постановка проблеми. У загальному сенсі незалежність передбачає відсутність будь-якої підлеглості, що дозволяє самостійно приймати рішення, які відповідають власним переконанням та не потребують зовнішніх вказівок та наказів. Традиційно професійна незалежність аудиторів розглядається у практичній площині застосування вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів. Етика виступає невід'ємною складовою професійних стандартів аудиту, що є наслідком домінування соціальних аспектів у процесах виникнення, існування та розвитку аудиторської діяльності як такої. Разом з тим аудиторська незалежність знаходиться у певній небезпеці, внаслідок того, що аудиторські послуги надаються на платній основі, а клієнт, який фактично є відповідальною особою за складання фінансової інформації, що підлягає перевірці, має зацікавленість у лояльності аудитора. Крім того, практика аудиторської діяльності пов'язана з тим, що аудиторам дозволено надавати клієнту поряд з аудитом неаудиторські послуги. Внаслідок таких обставин вважається, що повна професійна незалежність взагалі неможлива. Як зазначають автори «Аудиту Монтгомері», «...хоча «повна» незалежність, мабуть, неможлива, аудитори гостро усвідомлюють життєву необхідність її й обов'язковість дотримання стандартом своєї професії заради збереження власної репутації» [1, с. 79]. Сам факт наявності суперечностей у завданнях аудиторської практики як виду підприємницької діяльності та форми незалежної професійної діяльності має прямий вплив на рівень суспільної довіри до аудиту. Отже, дослідження змісту професійної незалежності в аудиті може надати розуміння напрямків подолання негативних наслідків, які пов'язуються із порушенням професійної незалежності аудиторів під час виконання завдань з надання впевненості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теорія розглядає професійну незалежність як ключову ознаку аудиту та умову реалізації його суспільної місії. Найбільш системні розробки цього питання містяться в наукових працях таких українських учених, як О.Ю. Редько [2], Н.І. Дорош [3], Н.С. Шалімова [4]. Треба зазначити, що головний акцент у сучасних розробках питань професійної незалежності робиться в контексті забезпечення дотримання вимог етичних принципів у процесі виконання аудиторських перевірок.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Найбільш вагомим результатом досліджень змісту незалежності в аудиті стало те, що було визначено три складові незалежної поведінки аудиторів: правову, економічну та етичну. Такий поділ став наслідком перших спроб систематизації емпіричного досвіду щодо процесів інституціоналізації аудиторської світової та національної аудиторської практики.

Наявна класифікація складових професійної незалежності була проведена за функціональною ознакою формальних норм, що містить інститут аудиту. Натомість треба зазначити, що обраний підхід не дозволяє отримати системного розуміння як внутрішнього змісту професійної незалежності в аудиті, так і процесів її формування. Таким чином, абсолютно логічно виникає необхідність проведення подальшого дослідження змісту професійної незалежності в аудиті.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є визначення внутрішньої організаційної структури професійної незалежності в аудиті та аналіз змісту її складових.

Виклад основного матеріалу. Аудиторська практика відноситься безпосередньо до тих професій, які мають прямий зв'язок із моральною системою суспільства. За таких обставин саме морально-етична сторона процесу реалізації суспільної місії аудиту розглядається як базова складова організаційної та технологічної складових аудиторської діяльності.

Кодексом етики професійних бухгалтерів визначається шість фундаментальних етичних принципів, яких повинні дотримуватись у процесі здійснення аудиторської практики [5]. Фундаментальні етичні принципи мають різні функціональні завдання, які у своїй сукупності направлені на реалізацію головної мети аудиту – зниження інформаційних ризиків користувачів фінансової інформації. З огляду на це загальну сукупність фундаментальних етичних принципів аудиторської діяльності можна умовно поділити на дві групи, що визначаються їх переважним впливом в організаційній та технологічній складових аудиторської практики.

Так, принцип професійної поведінки та принцип конфіденційності направлені на забезпечення відповідних умов надання послуг суб'єктами аудиторської діяльності, внаслідок чого дія таких принципів знаходиться в організаційній площині. Головною ознакою цих принципів є те, що їх реалізація не має прямого впливу на формування кінцевого результату виконання завдань з надання впевненості – аудиторського судження щодо достовірності фінансової інформації. Натомість принципи, дія яких знаходиться переважно в технологічній площині (професійна компетентність та належна ретельність, чесність та об'єктивність), безпосередньо пов'язані з процесом формування аудиторської думки.

Дотримання принципу професійної компетентності та належної ретельності дозволяє забезпечити передумови для формування якості процесу надання аудиторських послуг, що у свою чергу створює потенційні гарантії для користувачів щодо якості кінцевого результату.

Процес виконання завдання з надання впевненості завжди і безумовно пов'язаний з ментальною діяльністю людини, отже, професійне судження, яке застосовується аудитором, є не тільки результатом реалізації професійних знань та стандартів аудиту, але й результатом дії особистих моральних якостей кожного аудитора. Саме тому принципи

чесності та об'єктивності визначаються нами як центральні, через які й можливо забезпечити виконання суспільної місії аудиту.

Професійна незалежність як складова етичних засад здійснення аудиторської діяльності розглядається в контексті саме принципів чесності та об'єктивності. Тобто лише через незалежність може бути досягнута об'єктивність, а отже, й очікуваний рівень надійності результату виконання завдання.

Першим, хто звернув увагу на багаторівневу природу професійної незалежності в аудиті, була професор Н.І. Дорош. Вона говорить про існування внутрішньої (робочої) та зовнішньої незалежності аудитора. «Робоча незалежність полягає в можливості зберігати неупереджене ставлення протягом усього процесу аудиту. Зовнішня незалежність є результатом сприйняття незалежності аудиторів іншими особами» [3, с. 95].

Зміст робочої незалежності відповідно до Кодексу етики професійних бухгалтерів визначається через незалежність думки та незалежність поведінки. Концептуальний підхід до забезпечення незалежності думки та незалежності поведінки повністю збігається із загальним концептуальним підходом щодо забезпечення дотримання фундаментальних етичних принципів взагалі та передбачає виконання таких послідовних дій:

- 1) здійснити процедури, які направлені на виявлення загроз незалежності;
- 2) провести оцінювання значущості виявлених загроз;
- 3) застосувати застережні заходи, які необхідні для усунення загроз, або зменшити їх до прийняттого рівня.

Важливим моментом, який знаходиться у підґрунті всієї концепції робочої незалежності, є визначення суб'єкта, щодо якого встановлюються вимоги дотримання незалежності. Кодекс етики професійних бухгалтерів оперує поняттям «професійний бухгалтер-практик». Це поняття об'єднує в собі дві категорії суб'єктів незалежності:

- професійний бухгалтер незалежно від функціональної класифікації (наприклад, аудит, оподаткування чи консалтинг), який працює у фірмі, що надає професійні послуги;
- фірма, в якій працюють професійні бухгалтери-практики [5, с. 119].

Аналогічний підхід застосовується й у національному «Положенні про забезпечення незалежності аудитора», яке було затверджено Аудиторською палатою України. Зокрема в ньому говориться про те, що аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи-підприємці, зобов'язані «...провадити політику та процедури, які мають надавати достатню впевненість, що сама фірма, її персонал і, в разі потреби, інші особи, що підпадають під вимоги незалежності (зокрема, експерти, яких наймає фірма), дотримуються незалежності. Насамперед, незалежність фірми, її персоналу вимагається у разі виконання завдання з надання впевненості» [6].

Головною відмінною рисою між визначеними суб'єктами незалежності є те, що дотримання етичних вимог чесності та об'єктивності може вимагатись лише від конкретного фахівця, який виступає продуцентом професійного судження у процесі виконання конкретного завдання. Тому абсолютно очевидним є той факт, що тільки цей фахівець повинен розглядатись як носій первинних обов'язків щодо незалежності від клієнта з надання впевненості.

Але, з іншого боку, надання будь-яких аудиторських послуг є результатом виконання договірних зобов'язань, які виникають між:

- суб'єктом аудиторської діяльності (аудиторською фірмою, або аудитором – приватним підприємцем) та замовником аудиторських послуг (відповідальною стороною у випадку завдань з надання впевненості);
- суб'єктом аудиторської діяльності (аудиторською фірмою, або аудитором – приватним підприємцем) та найманими працівниками, які фактично будуть виконувати по-

ставлене завдання та у випадку завдань з надання впевненості формувати аудиторську думку про достовірність фінансової інформації.

Отже, фахівець-аудитор, який безпосередньо виконує завдання з надання впевненості, може й повинен бути незалежним від клієнта, проте, він ніколи не може бути незалежним від роботодавця. Саме тому вимоги щодо незалежності існують й на рівні аудиторської фірми взагалі. Головний принцип полягає в тому, що робоча незалежність аудитора може бути досягнута лише за умови незалежності суб'єкта аудиторської діяльності від замовника послуг, у результаті яких надається впевненість. Але при цьому досягнення незалежності на рівні аудиторської фірми необхідно розглядати лише як необхідну, але недостатню умову для забезпечення незалежності на рівні конкретного фахівця (аудитора).

Іншою важливою складовою для формування умов робочої незалежності є забезпечення принципу невторчання членами адміністративних, керівних та контролюючих органів аудиторських фірм, які не є аудиторами, а також засновниками, власниками, учасниками аудиторських фірм у практичне виконання аудиту в спосіб, що порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит. Обов'язковість дотримання цього принципу визначена формальними нормами міжнародного [7, ст. 24] та національного рівня [8, ст. 20].

На рис. наведено концептуальну схему змісту робочої незалежності.



Рис. Концептуальна схема робочої незалежності в аудиті

Досить важливим аспектом розуміння механізму формування робочої незалежності є визначення її мети. На рівні фахівця, який бере участь у процесі виконання завдання, дотримання вимог незалежності безпосередньо пов'язано з реалізацією суспільної місії аудиторської практики – зменшення інформаційних ризиків користувачів через висловлення думки про достовірність фінансової інформації. Натомість для суб'єкта ауди-

торської діяльності виконання вимог незалежності дозволяє досягнути найвищого рівня репутації та створити умови для забезпечення дотримання незалежності фахівцями під час виконання завдання.

Суб'єкт аудиторської діяльності можна розглядати як окремий інститут, через який відтворюється процес надання конкретного виду аудиторської послуги, зміст та якість якої повинні бути максимально захищеними від впливу фактора працівника. Саме тому з позицій суспільства загалом категорія репутації розглядається щодо окремого суб'єкта аудиторської діяльності.

Визначення складових робочої незалежності необхідно здійснювати за мотиваційною ознакою. Такий підхід відповідає Кодексу етики професійних бухгалтерів і ґрунтується на тому, що загальна сукупність чинників, що впливають на робочу незалежність в аудиті, поділяється на п'ять груп за мотиваційною ознакою. Такі групи відповідають категоріям загроз фундаментальним етичним принципам:

- загроза власного інтересу: аудиторська фірма чи окремий аудитор не можуть бути мотивованими діяти чесно та об'єктивно у тих випадках, коли вони мають прямий фінансовий інтерес, або надмірну фінансову залежність від клієнта із завдання з надання впевненості;
- загроза власної оцінки: аудиторська фірма чи окремий аудитор не можуть бути мотивованими діяти чесно та об'єктивно у тих випадках, коли вони мали безпосереднє або опосередковане відношення до процесу формування інформації, щодо якої необхідно сформулювати судження про достовірність;
- загроза захисту: аудиторська фірма чи окремий аудитор не можуть бути мотивованими діяти чесно та об'єктивно у тих випадках, коли вони мали або мають відношення до захисту майнових інтересів клієнта;
- загроза особистих стосунків: аудиторська фірма чи окремий аудитор не можуть бути мотивованими діяти чесно та об'єктивно у тих випадках, коли вони мають довготривале співробітництво чи прямі трудові відносини з клієнтом, або родинні стосунки з керівництвом клієнта;
- загроза тиску: аудиторська фірма чи окремий аудитор не можуть бути мотивованими діяти чесно та об'єктивно у тих випадках, коли вони мають ризик втрати винагороди, судових позовів, професійного зростання внаслідок невиконання певних вимог клієнта чи керівництва суб'єкта аудиторської діяльності.

Репутація є джерелом довіри з боку суспільства до суб'єктів аудиторської діяльності. Саме тому норми інституту аудиту на національному рівні повинні мати умови, якими визначаються чіткі обмеження, що направлені на забезпечення формальної професійної незалежності суб'єкта аудиторської діяльності, в межах якої може бути досягнута робоча незалежність на рівні фахівця аудитора.

Нормами Закону України «Про аудиторську діяльність» взагалі не розглядаються відносини між суб'єктами аудиторської діяльності та клієнтами з аудиту, крім випадку, що визначений у ст. 20.

Натомість норми професійного рівня, які містяться в Кодексі етики професійних бухгалтерів, визначають значно ширші вимоги щодо суб'єктів аудиторської діяльності.

По-перше, концепція незалежності розглядає не окрему аудиторську фірму, а діяльність такої фірми у системі мережі аудиторських фірм.

По-друге, концепція незалежності розглядає відносини між суб'єктом аудиторської діяльності не з окремим клієнтом, а враховує можливий вплив факторів, які виникають у результаті операцій злиття та існування пов'язаних сторін у клієнта.

По-третє, концепція незалежності визначає вимоги щодо терміну, протягом якого вимагається забезпечення вимог робочої незалежності. А саме, незалежність від клієнта

з надання впевненості вимагається як протягом періоду виконання такого завдання, так і протягом періоду, що його охоплюють фінансові звіти.

Загалом застосовуваний концептуальний підхід відбиває сучасні стан розвитку міжнародної аудиторської практики в реаліях глобалізації світової економіки. Очевидно, що сьогодні в Україні важко говорити про наявність національних мереж аудиторських фірм. Проте не можна не помічати й існування певних тенденцій, що свідчать про сталий процес входження найбільш успішних аудиторських фірм до міжнародних аудиторських мереж.

Рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122/2 з 1 січня 2004 року Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів є обов'язковим для застосування аудиторами України. Отже, норми професійного рівня фактично виходять за межі сучасних імперативних норм національного рівня.

Така ситуація формує джерело дисбалансу між нормами різних рівнів усередині інституту аудиту, що значно ускладнює практичну реалізацію тих положень Кодексу етики професійних бухгалтерів, які не підкріплено нормами національного законодавства. Так, на рівні законів відсутній механізм регулювання діяльності мережі аудиторських фірм в Україні та ідентифікації суб'єкта аудиторської діяльності як учасника мережі.

Особливістю забезпечення робочої незалежності є те, що виконання встановлених вимог як на рівні законодавства, так і на рівні професійної етики, можливе лише в координатах системи забезпечення такої незалежності. Така система включає в себе такі елементи: регламент дій щодо загрози; відповідальність за ідентифікацію загрози; відповідальність за оцінку загрози; застосування професійного судження у процесі оцінки рівня значущості загрози; відповідальність за вжиття застережного заходу або усунення загрози; відповідальність за контроль щодо забезпечення вимог незалежності.

Головна функція системи забезпечення робочої незалежності полягає у здійсненні контролю щодо дотримання фахівцями відповідних етичних вимог. Проте ефективність такого контролю обумовлюється не тільки наявністю та якістю внутрішніх політик та процедур, що діють на рівні аудиторської фірми, але значною мірою залежать від факторів, що визначаються неформальною складовою інституціонального середовища аудиторської діяльності.

Висновки і пропозиції. Робоча незалежність в аудиті – це умовний екстремум, який ніколи не може бути досягнутий абсолютно, але її рівень у процесі виконання завдання повинен бути максимально наближеним до оцінок в очікуваннях.

Забезпечення оптимального рівня робочої незалежності відбувається через взаємодію її організаційних складових, які розглядаються на рівні суб'єкта аудиторської діяльності та на рівні фахівця (аудитора). Система робочої незалежності ґрунтується на взаємоузгоджених цілях:

- на рівні суб'єкта аудиторської діяльності: досягнення найвищого рівня репутації та створення умов для забезпечення дотримання незалежності фахівцями під час виконання завдання;

- на рівні фахівця (аудитора): дотримання принципів чесності та об'єктивності у процесі виконання завдання та формування судження про достовірність фінансової інформації.

Список використаних джерел

1. *Аудит* Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейли, М. Б. Хирш ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
2. *Редько О. Ю.* Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку : дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 / О. Ю. Редько. – К., 2009. – 453 с.
3. *Дорош Н. І.* Аудит: теорія і практика / Н. І. Дорош. – К. : Знання, 2006. – 495 с.

4. *Шалімова Н. С.* Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика : монографія / Н. С. Шалімова. – Кіровоград : Імекс-ЛТД, 2012. – 672 с.
5. *Кодекс етики професійних бухгалтерів 2009* Міжнародної федерації бухгалтерів / пер. з англ. за ред. С. Я. Зубілевич. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – 123 с.
6. *Положення про забезпечення незалежності аудиторів* [Електронний ресурс] : затверджене рішенням Аудиторської палати України від 24.12.2009 № 209/5 (з подальшими змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/normativni-akti-shcho-regulyuyut-auditorsku-diyalnist/16-normativni-akti-auditorskoji-palati-ukrajini>.
7. *Директива 2006/43/ЄС* Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844.
8. *Про аудиторську діяльність* [Електронний ресурс] : Закон України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.