

Фабіянська Вікторія. Незалежність аудитора: загрози та застережні заходи щодо їх усунення. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. Випуск 3-4. С. 99-112.

DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2019.03.099>

УДК 657.6

JEL Classification: M40, M 41, M49

Фабіянська Вікторія

канд. екон. наук., доцент кафедри аудиту та державного контролю
Вінницький національний аграрний університет,
м. Вінниця, Україна

E-mail: Victoriafab@ukr.net

НЕЗАЛЕЖНІСТЬ АУДИТОРА: ЗАГРОЗИ ТА ЗАСТЕРЕЖНІ ЗАХОДИ ЩОДО ЇХ УСУНЕННЯ

Анотація

Вступ. Незалежність аудитора є основоположним і базовим принципом професійної етики аудитора, на якому ґрунтується цінність аудиту та його відмінність порівняно із іншими формами контролю. Саме тому аудитор під час виконання аудиторського завдання, повинен прагнути дотримання усіх принципів професійної етики, а також сприяти дотриманню таких принципів своїми колегами з метою збільшення довіри до результатів аудиту та підвищення престижу аудиторської професії.

Метод. Теоретичною, методологічною та інформаційною основою дослідження є наукові праці провідних вітчизняних вчених з теорії та методики аудиту; законодавчі та нормативні документи, що регулюють незалежний аудит; інформаційні ресурси, що узагальнюють стан аудиторської діяльності в Україні, розміщені на веб-сторінці Аудиторської палати України. Методика дослідження базується на теоретичних розробках та науковому інструментарії, що включає: статистичний метод (при дослідженні стану та тенденцій розвитку ринку аудиторських послуг в Україні), критичний аналіз і системний підхід (при дослідженні потенційних загроз, що впливають на незалежність аудитора та системи застережних заходів, які застосовує аудитор з метою зниження аудиторського ризику).

Результати. В силу того, що незалежний аудит передбачає тристоронні відносини між аудитором, підприємством-замовником та користувачами фінансової звітності, діяльність аудитора завжди піддається загрозам, пов'язаним із порушенням принципу незалежності. Досліджено, що сутність принципу незалежності передбачає дотримання аудитором незалежності думки та незалежності його поведінки під час надання аудиторських послуг. Розглянуто загрози, які впливають на незалежність аудитора, що класифікуються як загрози власного інтересу, власної оцінки, захисту, особистих та сімейних стосунків і тиску. Досліджено сукупність застережних заходів, які зобов'язаний застосовувати аудитор з метою мінімізації впливу загроз на незалежність аудитора або їх усунення. На підставі проведених досліджень запропоновано власне визначення поняття застережних заходів в аудиті – це система вимог, правил та відповідних заходів, направлених на усунення чи зменшення загрози незалежності аудитора до прийнятого рівня, виконання та вжиття яких дасть можливість аудитору досягти мети аудиту, яка полягає у висловленні незалежної думки аудитора щодо достовірності фінансової звітності підприємства, при цьому мінімізуючи аудиторський ризик.

Перспективи. Перспективи подальших розвідок полягають у дослідженні впливу застережних заходів на незалежність аудитора в контексті реформування вітчизняного аудиту та наближення його регулювання до вимог ЄС.

Ключові слова: аудит, обов'язковий аудит фінансової звітності, принципи професійної етики, незалежність аудитора, загрози незалежності аудитора, застережні заходи.

Вступ.

Незалежність аудитора є основоположним і базовим принципом професійної етики аудитора, на якому ґрунтується цінність аудиту та його відмінність порівняно із іншими формами контролю. Із принципом незалежності пов'язані інші принципи професійної етики аудиторів, сформовані у Кодексі етики професійних бухгалтерів, розробленому Міжнародною федерацією бухгалтерів: чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності, конфіденційності, професійної поведінки. Такий зв'язок проявляється у тому, що неможливо, порушивши один із принципів етики, залишити непорушеними інші. Саме тому аудитор під час виконання аудиторського завдання, повинен прагнути дотримання усіх принципів професійної етики, а також сприяти дотриманню таких принципів своїми колегами з метою збільшення довіри до результатів аудиту та підвищення престижу аудиторської професії.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

І.В. Большотенко, досліджуючи ринок аудиторських послуг в Україні, висловив думку про відсутність попиту на аудиторські послуги з боку вітчизняного бізнес-середовища та нерозуміння потреби в незалежному аудиті як способу зниження інформаційного ризику та гаранта прозорості бізнесу, що пояснюється, зокрема, тим, що професійний незалежний аудит створює специфічний продукт діяльності – інформаційно-аналітичну послугу, якісні та кількісні характеристики якої не завжди зрозумілі споживачеві та практично застосовувані ним [1].

Науковець вважає, що спрямувати тенденції розвитку аудиту на позитивну динаміку можливо лише за активної участі всіх учасників ринку аудиторських послуг у процесі реформування національної системи незалежного аудиту на засадах гармонізації до вимог системи аудиту в Європейському економічному просторі [1].

Однією із складових частин проблеми забезпечення незалежності органів стандартотворення обліку та аудиту, яку розглядає в наукових дослідженнях О.В. Пасько, є проблема фінансування регуляторів. При цьому, науковець зазначає, що стара модель фінансування, що, переважно, складалася із добровільних внесків, себе віджила і сучасні обставини вимагали нового рішення, нового підходу, щоб забезпечити більшу незалежність регуляторів. Тому дослідник вважає, що Збір на підтримку обліку (Accounting Support Fee) є унікальною в своєму роді схемою незалежного фінансування регуляторів обліку та аудиту, яка дозволяє їм залишатися повністю незалежними (з точки зору фінансування) від зовнішнього впливу та конфліктів інтересів [2].

Н.І. Дорош, здійснивши ґрунтовне дослідження поняття незалежності в аудиті, виділила два її рівні: робоча та зовнішня незалежність. Робоча незалежність полягає в можливості зберігати неупереджене ставлення протягом усього процесу аудиту. Зовнішня незалежність є результатом сприйняття незалежності аудиторів іншими особами [3, с. 95]

В.В. Рядська, розглядаючи проблеми робочої незалежності в аудиті, зазначає, що 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 [4].

Н.С. Шалімова зазначає, що законодавче регулювання вимог щодо забезпечення незалежності, яке б дозволяло отримати найбільшу об'єктивність у висловленні аудиторської думки, набуває все більшого значення [5].

Однак, незважаючи на значні напрацювання науковців щодо поняття, значення, проблемних аспектів, класифікаційних ознак незалежності аудитора, вважаємо, що назріла необхідність дослідження загрози незалежності аудитора та законодавчого регулювання застережних заходів, які спрямовані на їх виявлення та усунення. Актуальність зазначених питань зростає у зв'язку із реформуванням аудиту в Україні, метою якого є наближення вимог українського законодавства у галузі незалежного аудиту до вимог ЄС.

Мета.

Метою роботи є дослідження поняття незалежності аудитора, що є основоположним і базовим принципом професійної етики аудитора, а також визначення загроз незалежності та законодавчого регулювання застережних заходів щодо їх усунення в контексті реформування аудиторської діяльності в Україні.

Методологія дослідження.

Теоретичною, методологічною та інформаційною основою дослідження є наукові праці провідних вітчизняних вчених з теорії та методики аудиту; законодавчі та нормативні документи, що регулюють незалежний аудит; інформаційні ресурси, що узагальнюють стан аудиторської діяльності в Україні, розміщені на веб-сторінці Аудиторської палати України. Методика дослідження базується на теоретичних розробках та науковому інструментарії, що включив: статистичний метод (при дослідженні стану та тенденцій розвитку ринку аудиторських послуг в Україні), критичний аналіз і системний підхід (при дослідженні потенційних загроз, що впливають на незалежність аудитора та системи застережних заходів, які застосовує аудитор з метою зниження аудиторського ризику).

Результати.

Євроінтеграційні процеси, що відбуваються в Україні, стосуються усіх сфер діяльності, зокрема і незалежного аудиту. Враховуючи те, що в Україні реально існували проблеми із якістю аудиту, дотриманням принципу незалежності аудиторів, тому імплементація положень Директиви №2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності у національне законодавство вимагало внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 21.04.1993 р. Крім того, система регулювання незалежного аудиту в Україні, яка існувала його реформування, суперечила європейському законодавству.

Реформування незалежного аудиту відбулося із прийняттям 21 грудня 2017 року Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який вступив у дію з 1 жовтня 2018 року. Даним Законом встановлені значно жорсткіші вимоги щодо регулювання та провадження аудиторської діяльності, зокрема в частині: суспільного нагляду за аудиторською діяльністю; реєстрації та ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; кваліфікаційних вимог до аудиторів та їх атестації; забезпечення якості аудиторських послуг, професійної відповідальності аудиторів та аудиторських фірм.

Значну частину у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» займають положення щодо особливостей проведення обов'язкового аудиту та аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес, оскільки метою даного законодавчого документу є максимальне приведення норм національного законодавства у галузі незалежного аудиту у відповідність із європейським законодавством, зокрема із нормами Директиви №2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності.

Це є особливо важливо, оскільки незалежний аудитор, надаючи послуги із обов'язкового аудиту, несе відповідальність не лише перед замовником, а й перед громадськістю за результати аудиту фінансової звітності та якість наданих послуг. Фінансова звітність, підтверджена звітом аудитора, є основою для прийняття важливих рішень власниками, потенційними та існуючими інвесторами, в тому числі міжнародними, покупцями та замовниками, працівниками підприємства, державними органами та іншими користувачами щодо подальших ділових взаємовідносин із підприємством.

Обов'язковий аудит – це аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [6].

Тобто обов'язковий аудит – це аудиторська послуга щодо підтвердження достовірності

річної фінансової звітності суб'єктів господарювання, перелік яких чітко визначений в законодавчому порядку.

Поняття підприємств, що становлять суспільний інтерес наведено у Законі України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень)» від 05.10.2017. Такі підприємства зобов'язані не пізніше, ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським звітом, який містить незалежну аудиторську думку та підтверджує достовірність показників бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єкта господарювання за звітний період.

Перелік підприємств, які зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність, підтверджену звітом незалежного аудитора, встановлений Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень)» наведено на рис. 1.

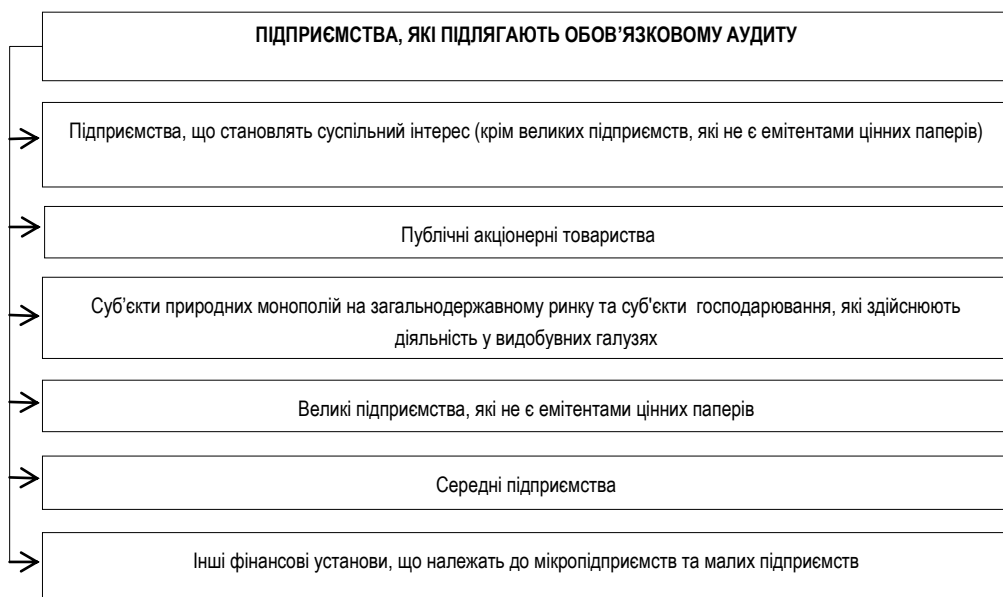


Рис. 1. Підприємства, які підлягають обов'язковому аудиту

Джерело: сформовано автором на основі [7]

Вважаємо за доцільне проаналізувати структуру аудиторських послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності в Україні за 2014-2018 рр. з метою визначення частки послуг із обов'язкового аудиту у загальній їх сукупності. Завдання з надання впевненості, відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, включає сукупність наступних послуг: обов'язковий аудит фінансової звітності; ініціативний аудит фінансової звітності; огляд історичної фінансової інформації; завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. Розглянемо види наданих послуг аудиторами та суб'єктами аудиторської діяльності в Україні за 2014-2018 роки у табл. 1.

Отже, обсяг наданих послуг аудиторами та аудиторськими фірмами у вартісному вираженні зростає в динаміці протягом 2014-2018 років. Крім того, варто зазначити, що найбільшу частку у структурі наданих послуг становить завдання із надання впевненості (у 2014 році – 46,7%, у 2015 – 43,8%, у 2016 – 42,9%, у 2017 – 46,6%, у 2018 – 47,3%).

Таблиця 1. Види наданих послуг аудитором та суб'єктами аудиторської діяльності в Україні за 2014-2018 рр., тис. грн.

Роки	Всього надано послуг по Україні	Завдання з надання впевненості	Супутні послуги	Інші професійні послуги	Організаційне та методичне забезпечення аудиту
2014	1 291 811,8	602 812,1	128 445,2	559 701,9	852,6
2015	1 761 202,6	771 840,1	125 215,1	861 244,7	2 902,7
2016	1 973 102,3	847 171,1	125 031,9	998 564,4	2 334,9
2017	2 126 868,7	990 292,5	157 765,6	976 076,9	2 733,7
2018	2 438 100,1	1 152 503,9	189 970,7	1 091 192,8	4 432,7

Джерело: сформовано автором на основі [8]

У табл. 2 надамо інформацію щодо видів замовлень в загальному обсязі завдань з надання впевненості, наданих аудитором та аудиторськими фірмами в Україні у 2014-2018 роках, їх вартості та структури.

Найбільшу частку, як видно із табл. 2, у загальному обсязі завдань з надання впевненості в Україні становить ініціативний аудит фінансової звітності. Наступним за обсягом наданих послуг є обов'язковий аудит фінансової звітності. Найменшу частку у загальному обсязі завдань з надання впевненості становить завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, відсоткова частка якого коливається від 1,9% до 3,4%.

У Кодексі етики професійних бухгалтерів зазначено, що інтереси громадськості визначаються як колективний добробут співтовариства людей та організацій, яким професійні бухгалтери надають послуги. Відповідальність професійного бухгалтера не зводиться лише до задоволення потреб окремого клієнта чи роботодавця, оскільки вони виконують у суспільстві важливу роль. Інвестори, кредитори, роботодавці та інші член ділової спільноти, а також органи державного управління і громадськості у цілому покладаються на професійних бухгалтерів у питаннях надійного фінансового обліку і звітності, ефективності управління фінансами і компетентних консультацій щодо різних сфер економічної діяльності та оподаткування. Ставлення професійних бухгалтерів при наданні таких послуг та їхня поведінка впливають на економічний добробут їхнього співтовариства і країни [9].

Таблиця 2. Види замовлень у загальному обсязі завдань з надання впевненості в Україні 2014-2018 рр., тис. грн.

Роки	Завдання з надання впевненості, всього, тис. грн.	Обов'язковий аудит фінансової звітності		Ініціативний аудит фінансової звітності		Огляд історичної фінансової інформації		Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	
		тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
2014	602 812,1	192 753,3	32,0	331 313,0	54,9	63 249,3	10,5	15 496,5	2,6
2015	771 840,1	212 529,8	27,5	444 392,7	57,6	88 625,0	11,5	26 292,6	3,4
2016	847 171,1	239 296,5	28,2	488 720,6	57,7	98 305,4	11,6	20 848,6	2,5
2017	990 292,5	278 119,9	28,1	596 620,1	60,2	96 692,3	9,8	18 860,2	1,9
2018	1 152 503,9	402 982,8	34,9	637 045,5	55,3	97 539,5	8,5	14 936,1	1,3

Джерело: сформовано автором на основі [8]

Однак для того, щоб аудитором могли залишатися у привілейованому становищі, вони повинні надавати послуги на такому високому рівні, щоб довіра, яку суспільство виявляє до них як професіоналів, була обґрунтована у повному обсязі. Саме тому представники аудиторської професії мають відповідати не лише високим професійним нормам, а також дотримуватися принципів професійної етики.

Етичні принципи – це базові твердження, на яких ґрунтуються суспільні норми поведінки людини. Кожна професія передбачає загальні норми поведінки, властиві кожній особистості, а також особливі, притаманні саме даному виду професійної діяльності.

Принципи професійної етики незалежних аудиторів сформовані у Кодексі етики професійних бухгалтерів (далі - Кодекс), який розроблений Міжнародною федерацією бухгалтерів. Цей документ містить цілі, засадничі принципи, а також принципи професійної етики, сформовані у трьох частинах:

- Частина А (стосується усіх професійних бухгалтерів);
- Частина Б (стосується професійних бухгалтерів-практиків);
- Частина В (стосується штатних професійних бухгалтерів).

Згідно із Кодексом, цілі бухгалтерської професії полягають у виконанні роботи відповідно до найвищих стандартів професіоналізму, в досягненні найкращих результатів діяльності й загалом у задоволенні інтересів громадськості [9]. Щоб досягти вказаних цілей, необхідно задовольнити чотири основні потреби: надійність, професіоналізм, якість послуг, довіру. З метою досягнення цілей бухгалтерської професії, професійні бухгалтери повинні дотримуватися засадничих принципів, які є загальними, як для незалежних аудиторів, так і для штатних професійних бухгалтерів, а саме: добросовісність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка, технічні стандарти. Цілі та засадничі принципи бухгалтерської професії відображені на рис. 2.

У частині Б Кодексу, яка стосується професійних бухгалтерів-практиків (аудиторів), значна увага приділяється принципу незалежності, зокрема, дається визначення: сутності принципу незалежності; загрози для незалежності, оцінювання, чи є ці загрози незалежності явно незначними; визначення та вживання відповідних застережних заходів для усунення чи зменшення загрози до прийняттого рівня у випадках, коли загрози не є явно незначними.

Поняття «незалежний» має різні визначення залежно від сфер життєдіяльності людини, зокрема: який не залежить від кого-, чого-небудь, не підкоряється комусь, чомусь; самостійний, рішучий у поведінці, діяч; який виражає або свідчить про самостійність у поведінці, вчинках [10].

Відповідно до Кодексу етики професійних бухгалтерів, незалежність – це:

1) незалежність думки – така спрямованість думок, яка дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, який може ставити під загрозу професійне судження, і діяти чесно, з об'єктивністю та професійним скептицизмом;

2) незалежність поведінки – уникнення фактів та обставин, настільки суттєвих, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, у тому числі застосовані застережні заходи, обґрунтовано дійшла б висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми, члена групи з надання впевненості перебувають під загрозою [9].

Загроза – це можливість або неминучість виникнення чогось небезпечного, прикрого, тяжкого для кого-, чого-небудь [10].

На незалежність аудитора впливають загрози власного інтересу, власної оцінки, захисту, особистих та сімейних стосунків і тиску (табл. 3).

В.В. Рядська розглядає загрози, які впливають на незалежність аудитора, з позиції мотиваційного механізму:

- загроза власного інтересу: аудиторська фірма чи окремих аудиторів 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;

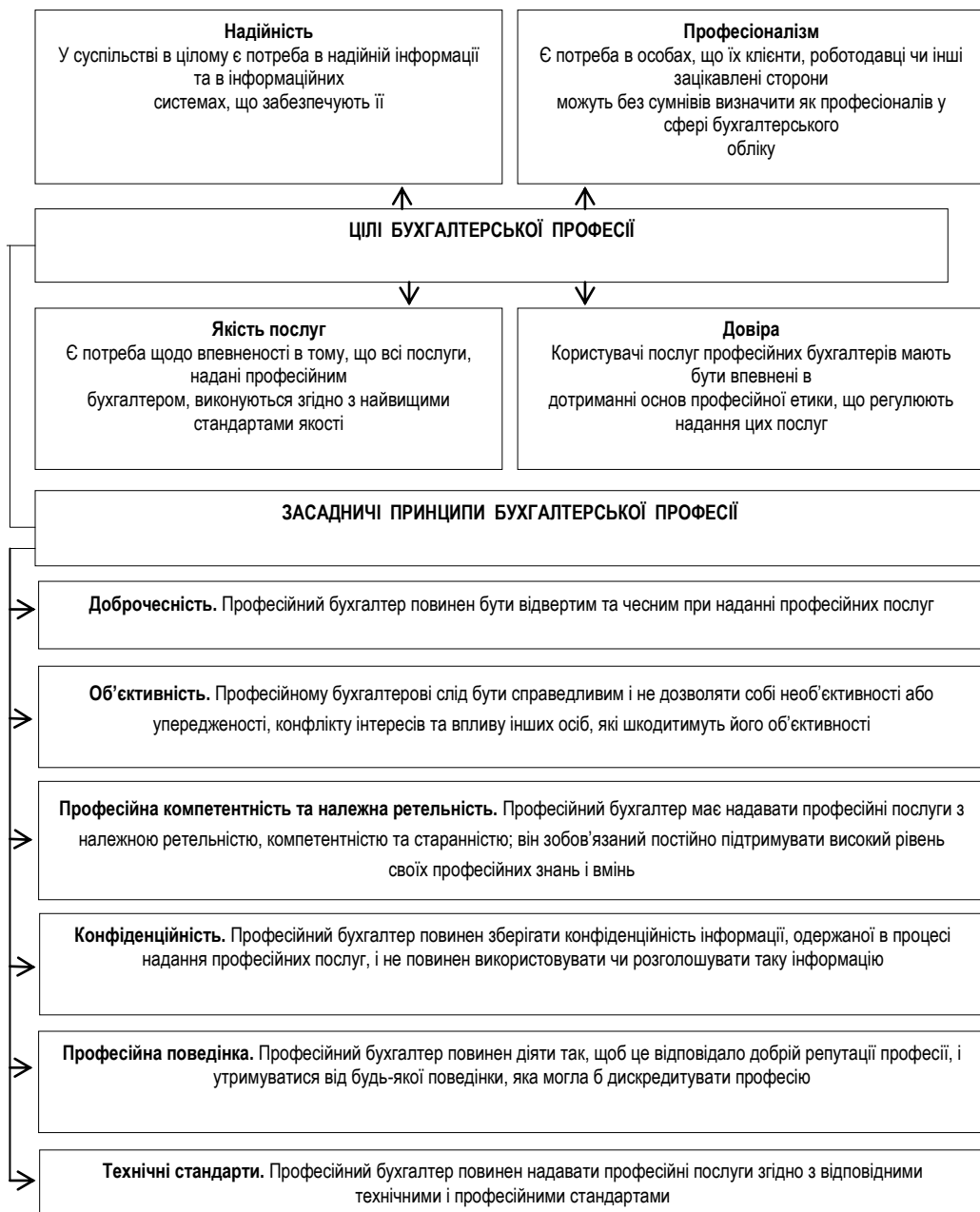


Рис. 2. Цілі та засадничі принципи бухгалтерської професії

Джерело: сформовано автором на основі [9]

- загроза власної оцінки: аудиторська фірма чи окремих аудитор не можуть бути мотивованим 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 окремих аудитор не можуть бути мотивованим діяти

чесно та об'єктивно у тих випадках, коли вони мали або мають відношення до захисту майнових інтересів клієнта;

Таблиця 3. Загрози, які впливають на незалежність аудитора

Загрози	Обставини для виникнення загроз
Загроза власного інтересу	Має місце тоді, коли аудиторська фірма або член групи з надання впевненості може отримувати вигоди внаслідок фінансового інтересу до клієнта з надання впевненості чи конфлікту власних інтересів з ним
Загроза власної оцінки	Може виникнути в наступних випадках, коли: 1) продукт чи судження у попередньому завданні з надання впевненості або завданні, не пов'язаному з наданням упевненості, треба оцінити повторно, щоб отримати висновки про завдання з надання впевненості; 2) якщо член групи з надання впевненості раніше був директором, посадовою особою чи працівником, який міг здійснювати прямий і значний вплив на предмет завдання з надання впевненості
Загроза захисту	Буває тоді, коли фірма або член групи з надання впевненості просуває – чи може сприйматись як така (такий), що просуває – позицію чи думку клієнта таким чином, що це може (чи сприймається, ніби може) створити загрозу для об'єктивності
Загроза особистих та сімейних стосунків	Може мати місце тоді, коли завдяки тісним стосункам з клієнтом, посадовими особами чи працівниками фірма або член групи з надання впевненості занадто співчуває інтересам клієнта
Загроза тиску	Має місце тоді, коли член групи з надання впевненості утримується від об'єктивних дій чи здійснення професійного судження під загрозами, фактичними чи відчутними, з боку директорів, посадових осіб чи працівників клієнта з надання впевненості

Джерело: сформовано автором на основі [9]

- загроза особистих стосунків: аудиторська фірма чи окремих аудитор не можуть бути мотивованим 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 окремих аудитор не можуть бути мотивованим 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 [4].

Аудиторська фірма зобов'язана забезпечити належний рівень незалежності та об'єктивності аудиторів під час надання ними аудиторських послуг. Це має бути здійснено за допомогою впровадження відповідної політики та процедур на рівні аудиторської фірми а також системи контролю якості наданих послуг.

У Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» приділена значна увага регламентації застережних заходів щодо забезпечення виконання аудитором ключового принципу професійної етики аудитора - принципу незалежності.

В.В. Рядська зазначає, що концептуальний підхід до забезпечення незалежності думки та незалежності поведінки аудитора повністю збігається із загальним концептуальним підходом щодо забезпечення дотримання фундаментальних етичних принципів взагалі та передбачає виконання таких послідовних дій:

- 1) здійснення процедур, які направлені на виявлення загроз незалежності;
- 2) проведення оцінювання значущості виявлених загроз;
- 3) застосування застережних заходів, які необхідні для усунення загроз, або зменшення їх до прийняттого рівня [4].

Відповідно до ст. 28 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», оцінка загроз незалежності проводиться:

- 1) до початку виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності;
- 2) при наданні послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємству, що становить суспільний інтерес.

Інформація щодо процедур оцінки незалежності, які суб'єкт аудиторської зобов'язаний застосувати з метою зниження аудиторського ризику до мінімального рівня, наведена на рис. 3.

Суб'єкт аудиторської діяльності, який надає послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємству, що становить суспільний інтерес, має щорічно письмово надавати підтвердження аудиторському комітету такого підприємства, що суб'єкт аудиторської діяльності, ключовий партнер з аудиту, аудитори, які залучаються до виконання відповідного завдання, є незалежними від цього підприємства. Суб'єкт аудиторської діяльності повинен також поінформувати аудиторський комітет підприємства, що становить суспільний інтерес, фінансова звітність якого перевіряється, про загрози незалежності та узгодити заходи, що вживатимуться для зменшення ризиків щодо їх настання [6].

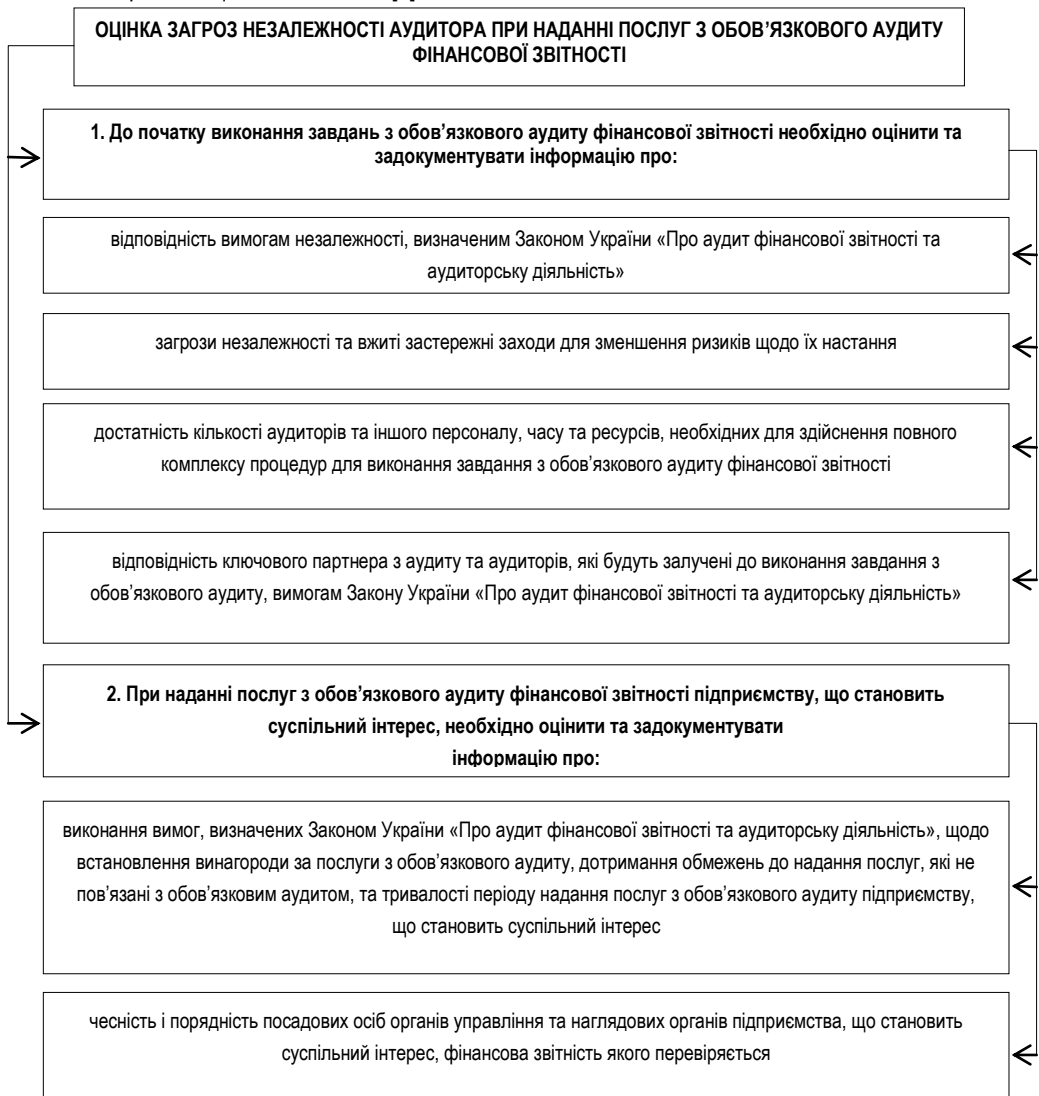


Рис. 3. Оцінка загроз незалежності аудитора при наданні послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності

Джерело: сформовано автором на основі [6]

Відповідно до ст. 34 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» великі підприємства зобов'язані створити аудиторський комітет або покласти відповідні функції на ревізійну комісію або наглядову раду, що створюється відповідно до законодавства. Інші підприємства, які належать до підприємств, що становлять суспільний інтерес, можуть покласти функції аудиторського комітету на окремий підрозділ органу управління або на наглядовий орган [6].

Більшість членів та (обов'язково) Голова аудиторського комітету підприємств, що становлять суспільний інтерес, повинні бути незалежними особами. Крім того, до складу аудиторського комітету не можуть входити посадові особи органів управління таких підприємств, а щонайменше один з членів комітету повинен бути фахівцем у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиту. Якщо порівнювати ці вимоги із міжнародними, то можна зазначити, що вони є типовими, а тому, вважаємо, що їх дотримання є необхідним елементом для підготовки об'єктивної фінансової інформації та злагодженої роботи підприємства-замовника та незалежних аудиторів.

Застережні заходи - це дії щодо вжиття аудитором (аудиторською фірмою) заходів, направлених на усунення чи зменшення загрози незалежності до прийнятного рівня [11].

З метою визначення необхідних застережних заходів щодо усунення загроз для незалежності або зменшення їх до прийнятного рівня, аудитори мають використовувати професійне судження.

Професійне судження аудитора – це застосування професійних компетентнісних характеристик під час планування, отримання та оцінки достатніх і прийнятних аудиторських доказів, а також під час обґрунтування незалежної аудиторської думки, що є кінцевою метою аудиту. Предметом аудиторського судження є прийняття рішень протягом усього процесу аудиторської перевірки, тобто починаючи з вибору об'єкта аудиту до складання підсумкового аудиторського звіту, але найважливішим його предметом є вибір типу аудиторської думки, оскільки це і є головною метою незалежного аудиту [12].

Застережні заходи поділяються на три категорії залежно від органу, який їх встановлює, що відображено у табл. 4.

Таблиця 4. Класифікація застережних заходів для усунення загроз незалежності

Категорія застережних заходів	Склад
1. Застережні заходи, встановлені професійною організацією, законодавчим чи регульовальним органом	<ul style="list-style-type: none"> - вимоги до освіти, професійної підготовки та досвіду для набуття статусу професіонала; - вимоги подальшої професійної освіти; - професійні стандарти та моніторинг і розгляд дисциплінарних порушень; - зовнішній огляд системи контролю якості фірми; - законодавство, що регулює вимоги до незалежності фірми
2. Застережні заходи в компанії клієнта із надання впевненості	<ul style="list-style-type: none"> - коли управлінський персонал клієнта призначає фірму, призначення затверджують чи ухвалюють інші особи, а не управлінський персонал; - клієнт з надання впевненості має кваліфікованих працівників, які приймають управлінські рішення; - політика та процедури, які підкреслюють відповідальність клієнта з надання впевненості за достовірні фінансові звіти; - внутрішні процедури, які забезпечують об'єктивність вибору щодо доручення завдань, не пов'язаних з наданням впевненості; - структура корпоративного управління, наприклад, аудиторський комітет, який забезпечує відповідний нагляд та повідомлення про послуги фірми
3. Застережні заходи в межах власних систем та процедур фірми	<ul style="list-style-type: none"> - керівництво фірми підкреслює важливість незалежності та сподівання, що члени групи з надання впевненості діятимуть в інтересах громадськості; - політика та процедури щодо впровадження та моніторингу контролю якості виконання завдань з надання впевненості; - документально затверджена політика щодо незалежності з визначенням загроз для незалежності, оцінювання значущості цих загроз та визначенням і вживанням застережних заходів для усунення чи зменшення загроз, які є явно незначними, до прийнятного рівня; - внутрішня політика та процедури для моніторингу дотримання політики та процедур фірми, пов'язаних з незалежністю; - політика та процедури, які надаватимуть можливість визначати інтереси чи стосунки

Продовження табл. 4

	<ul style="list-style-type: none">між фірмою чи членами групи з надання впевненості та клієнтами з надання впевненості;- політика та процедури для моніторингу та, при потребі, управління довірою до надходжень, отриманих від одного клієнта з надання впевненості;- використання різних партнерів та груп з окремими лініями звітності про надання послуг, не пов'язаних з наданням впевненості, клієнтові з надання впевненості;- політика та процедури, що забороняють особам, які не є членами групи з надання впевненості, впливати на результати завдання з надання впевненості;- своєчасне повідомлення політики та процедур фірми та будь-яких змін до них усім партнерам та фахівцям, включаючи відповідну підготовку та навчання;- призначення особи з вищого управлінського персоналу відповідальною за нагляд за адекватним функціонуванням системи застережних заходів;- засоби надання консультацій партнерам та фахівцям тих клієнтів з надання впевненості та пов'язаних з ними суб'єктів господарювання, від котрих вони повинні бути незалежними;- механізм розгляду дисциплінарних порушень для покращення дотримання політики та процедур;- політику та процедури з надання повноважень персоналові повідомляти вищі рівні фірми про будь-які проблеми щодо незалежності та об'єктивності, що викликають занепокоєння; це охоплює також інформування персоналу про доступні для нього процедури
--	---

Джерело: сформовано автором на основі [9]

Характеризуючи першу категорію застережних заходів, які встановлюються професійною організацією, законодавчим чи регулювальним органом, сукупність яких знайшли відображення у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», варто зазначити, що порівняно із Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22.03.1993 р., змінилися вимоги до освіти, професійної підготовки та досвіду для набуття статусу професіонала у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Такі вимоги до претендентів, які мають намір займатися аудиторською діяльністю, стали більш жорсткими.

Так, аудитором може бути визнана фізична особа, яка: має вищу освіту; підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складання відповідних іспитів; пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності. Практична підготовка означає, що особа має вищу освіту та досвід роботи на посадах бухгалтера, ревізора, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора не менше 15 років, або має досвід роботи на зазначених посадах не менше семи років та пройшла стажування в аудиторській фірмі тривалістю не менше трьох років. За результатами пройденого стажування в аудиторській фірмі претендент повинен отримати позитивний відгук.

Таким чином, можна стверджувати, що вимоги до тривалості стажу професійної діяльності зросли з трьох років (за вимогами Закону України «Про аудиторську діяльність») до п'ятнадцяти років у відповідності із чинним законодавством, що можна пояснити прагненнями регулятора до підвищення рівня професійності осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю, оскільки лише висококваліфікований спеціаліст може надати аудиторські послуги високої якості.

Аналізуючи вимоги Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» вважаємо за доцільне виділити сукупність законодавчих вимог, які можна трактувати як застережні заходи, оскільки вони направлені на підвищення довіри до результатів роботи аудитора завдяки дотриманню ним принципу незалежності, а саме: кадрове забезпечення діяльності аудиторської фірми; впровадження системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг, в тому числі застосування методик оцінки ризиків; здійснення постійного моніторингу, оцінювання відповідності та ефективності внутрішньої політики та процедур, системи внутрішнього контролю, у тому числі щорічна оцінка внутрішньої системи контролю якості та вжиття відповідних заходів для усунення будь-яких недоліків; запровадження організаційних, адміністративних механізмів для попередження, ідентифікації, усунення або управління і розкриття будь-яких ризиків та загроз

незалежності аудиторів; запровадження механізмів реєстрації та розв'язання нестандартних ситуацій, що мають або можуть мати суттєві наслідки для неупередженості діяльності аудиторів; застосування політики оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту, що передбачала б стимули для забезпечення високої якості виконуваних робіт; Виділення послуг, які не поєднуються з обов'язковим аудитом підприємств, що становлять суспільний інтерес; страхування відповідальності аудиторської фірми перед третіми особами; встановлення термінів тривалості надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності суб'єктам, що становлять суспільний інтерес; виділення вимог, які мають виконуватися при припиненні надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності; встановлення пакету додаткової звітності за результатами обов'язкового аудиту; заходи щодо збереження інформації, отриманої в результаті надання послуг із обов'язкового аудиту.

Отже, застережні заходи в аудиті – це система вимог, правил та відповідних заходів, направлених на усунення чи зменшення загрози незалежності аудитора до прийнятного рівня, виконання та вжиття яких дасть можливість аудитору досягти мети аудиту, яка полягає у висловленні незалежної думки аудитора щодо достовірності фінансової звітності підприємства, при цьому мінімізуючи аудиторський ризик.

Висновки і перспективи.

В силу того, що незалежний аудит передбачає тристоронні відносини між аудитором, підприємством-замовником та користувачами фінансової звітності, діяльність аудитора завжди піддається загрозам, пов'язаним із порушенням принципу незалежності. Сутність принципу незалежності передбачає дотримання аудитором незалежності думки та незалежності його поведінки під час надання аудиторських послуг.

Зважаючи на те, що вимога незалежності аудитора пов'язана із реалізацією найважливішої місії інституту аудиторства, а саме – зменшення інформаційних ризиків користувачів фінансової звітності завдяки висловленню аудиторської думки про її достовірність, відтак незалежність в аудиті є основоположним принципом, який визначає унікальність аудиту, як форми контролю, та його цінність і незамінність для розвитку цивілізованого суспільства. Дотримання принципу незалежності також є основоположним чинником, який забезпечує формування довіри до результатів аудиту з боку громадськості.

На незалежність аудитора впливають загрози, що класифікуються як загрози власного інтересу, власної оцінки, захисту, особистих та сімейних стосунків і тиску. З метою мінімізації впливу загроз на незалежність аудитора або їх усунення, аудитор зобов'язаний застосовувати застережні заходи.

На підставі проведених досліджень запропоновано власне визначення поняття застережних заходів в аудиті – це система вимог, правил та відповідних заходів, направлених на усунення чи зменшення загрози незалежності аудитора до прийнятного рівня, виконання та вжиття яких дасть можливість аудитору досягти мети аудиту, яка полягає у висловленні незалежної думки аудитора щодо достовірності фінансової звітності підприємства, при цьому мінімізуючи аудиторський ризик.

Перспективи подальших розвідок полягають у дослідженні впливу застережних заходів на незалежність аудитора в контексті реформування вітчизняного аудиту та наближення його регулювання до вимог ЄС.

Список використаних джерел

1. Більботенко І. В. Сучасний стан та тенденції розвитку професійного незалежного аудиту в Україні. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. 2015. Т. 20, Вип. 6. С. 247-252. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2015_20_6_56. (дата звернення : 04.07.2019)
2. Пасько О. В. Збір на підтримку обліку: схема незалежного фінансування регуляторів обліку та аудиту в США. *Облік і фінанси*. 2013. № 4. С. 60-70. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2013_4_10. (дата звернення : 04.07.2019)

3. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика. Київ : Знання, 2006. 495 с.
4. Рядська В. В. Аналіз змісту робочої незалежності в аудиті. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2014. № 1. С. 253-259. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vcndtue_2014_1_39. (дата звернення : 04.07.2019)
5. Шалімова Н. С. Підходи щодо забезпечення прийняттого рівня незалежності аудиторів. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2013. Вип. 23. С. 249-258. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2013_23_38. (дата звернення : 04.07.2019)
6. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>. (дата звернення : 04.07.2019)
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (дата звернення : 04.07.2019)
8. Звіти Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2015-2018 рр. *Аудиторська палата України*: сайт. URL: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu>. (дата звернення : 04.07.2019)
9. Кодекс етики професійних бухгалтерів : редакція від 2012 р. Київ, 2014. 172 с.
10. Словник української мови. Академічний тлумачний словник (1970-1980). URL: <http://sum.in.ua>. (дата звернення : 04.07.2019)
11. Про затвердження Положення про забезпечення незалежності аудитора: затверджено Рішенням АПУ від 24.12.2009 №209/5. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr9_5230-09. (дата звернення : 04.07.2019)
12. Томчук О.В., Фабіянська В.Ю. Застосування професійного судження аудитора в контексті розвитку міжнародних стандартів аудиту. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 1. С. 68-81.

Статтю отримано: 09.09.2019 / Рецензування 16.10.2019 / Прийнято до друку: 20.12.2019

Victoria Fabiyanska

Ph.D. (in Economics), Associate Professor
State Audit and Control Department
Vinnytsia National Agrarian University
Vinnytsia, Ukraine
Email: Viktorifab@ukr.net

AUDIT INDEPENDENCE: THREATS AND SAVING ACTION FOR THEIR DELAY

Abstract

Introduction. Auditor independence is a fundamental and basic principle of the professional ethics of the auditor, which is based on the value of the audit and its difference from other forms of control. That is why the auditor, when performing the audit task, should strive to adhere to all principles of professional ethics and to promote the observance of such principles by his colleagues in order to increase confidence in the results of the audit and increase the prestige of the audit profession.

Method. The theoretical, methodological and informational basis of the research are the scientific works of leading domestic scientists on the theory and methodology of auditing; legislative and regulatory documents governing independent auditing; information resources that summarize the state of audit activity in Ukraine, available on the web site of the Audit Chamber of Ukraine. The research methodology is based on theoretical developments and scientific tools, which included: statistical method (in the study of the state and trends of the market of audit services in Ukraine), critical analysis and systematic approach (in the study of potential threats affecting the independence of the auditor and the system of precautionary measures, used by the auditor to reduce audit risk).

Results. Due to the fact that an independent audit involves a tripartite relationship between the auditor, the client and the users of the financial statements, the auditor's activities are always exposed to threats related to breach of the principle of independence. It has been investigated that the essence of the principle of independence implies that the auditor's independence of opinion and independence of behaviour when providing audit services. Threats that affect the auditor's independence, classified as threats to self-interest, self-assessment, protection, personal and family relationships and pressure, are discussed. The set of precautionary measures that an auditor is required to investigate in order to minimize the impact of, or eliminate, the threats to the auditor's independence is examined. Based on the conducted research, we propose our own definition of the notion of safeguards in the audit - a system of requirements, rules and appropriate measures aimed at eliminating or reducing the threat of independence of the auditor to an acceptable level, the implementation and use of

which will enable the auditor to achieve the audit objective, which is to express an independent the auditor's views on the reliability of the entity's financial statements, while minimizing audit risk.

Discussions. The prospect of further intelligence is to investigate the impact of the precautionary measures on auditor independence in the context of reforming the domestic audit and bringing it closer to EU requirements.

Keywords: audit, statutory audit of financial statements, principles of professional ethics, auditor independence, threats to auditor independence, precautionary measures.

References

1. Bolbotenko, I.V. (2015) Suchasnyi stan ta tendentsii rozvytku profesiinoho nezaleznoho audytu v Ukraini. [Current status and trends of professional independent audit in Ukraine]. Visnyk Odeskoho natsionalnoho universytetu. Seria : Ekonomika - *Bulletin of the Odessa National University. Series: Economics*, T. 20, Vyp. 6, 247-252. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2015_20_6_56 [in Ukrainian].
2. Pasko, O.V. (2013) Zbir na pidtrymku obliku: skhema nezaleznoho finansuvannia rehulatoriv obliku ta audytu v SShA. [Accounting Support Fee: An Independent Funding Scheme for Accounting and Audit Regulators in the United States.]. *Oblik i finansy [Accounting and Finance]*, 4, 60-70 Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2013_4_10 [in Ukrainian].
3. Dorosh N.I. (2001) *Audyty: teoriia i praktyka [Audit: Theory and Practice]*. K. : Znannia, 2006. 495 p. [in Ukrainian].
4. Riadska, V.V. (2014) Analiz zmistu robochoi nezaleznosti v audyti. [Analysis of the content of working independence in the audit]. *Visnyk Chernihivskoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu. Seria : Ekonomichni nauky - Bulletin of Chernihiv State Technological University. Series: Economic Sciences*, 1, 253-259. Retrieved from: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vcndtue_2014_1_39 [in Ukrainian].
5. Shalimova, N.S. (2013) Pidkhody shchodo zabezpechennia pryiniatnoho rivnia nezaleznosti audytoriv. [Approaches to ensuring an acceptable level of auditor independence]. *Naukovi pratsi Kirovohradskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu. Ekonomichni nauky - Scientific papers of Kirovograd National Technical University. Economic sciences*, 23, 249-258. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2013_23_38 [in Ukrainian].
6. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorську diialnist: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 r. № 2258-VIII [About the audit of financial reporting and audit activity: Law of Ukraine, December 21, 2017, No. 2258-VIII]. (n.d.). zakon2.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> [in Ukrainian].
7. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16 lypnia 1999 r. № 996, z zminamy ta dopovnenniamy [About the Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine, July 16, 1999 No. 996]. Retrieved from [zakon5.rada.gov.ua](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
8. Zvity Audytorskoj palaty Ukrainy do Kabinetu Ministriv Ukrainy za 2014-2018 rr. [Reports of the Audit Chamber of Ukraine to the Cabinet of Ministers of Ukraine for 2014-2018]. Retrieved from <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> [in Ukrainian].
9. Kodeks etyky profesiinykh bukhhalteriv [Codex of Ethics for Professional Accountants] (2012). Kyiv [in Ukrainian].
10. *Slovyk ukrainskoi movy. Akademichnyi tumachnyi slovnyk [Dictionary of the Ukrainian language. Academic Interpretative Dictionary]* (1970—1980). Retrieved from <http://sum.in.ua> [in Ukrainian].
11. Pro zatverdzhennia Polozhennia pro zabezpechennia nezaleznosti audytora: zatv. Rishenniam APU vid 24.12.2009 №209/5 [On Approval of the Regulation on the Guarantee of Independence of the Auditor: Approved by the Decision of the UBA of December 24, 2009 №209/5]. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr9_5230-09 [in Ukrainian].
12. Tomchuk, O.V., & Fabiianska, V. Yu. (2018). Zastosuvannia profesiinoho sudzhennia audytora v konteksti rozvytku mizhnarodnykh standartiv audytu [Applying the professional judgment of the auditor in the context of the development of international auditing standards]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky - Economy. Finances. Management: actual issues of science and practical activity*, 1, 68-81 [in Ukrainian].

Received: 09.09.2019 / Review 10.16.2019 / Accepted 12.20.2019

