

Шалімова Наталія

д.е.н., професор,

завідувач кафедри аудиту та оподаткування

Центральноукраїнський національний технічний університет

nataliia.shalimova@gmail.com

ВРАХУВАННЯ СПЕЦИФІКИ ДОГОВІРНИХ ВІДНОСИН В АУДИТІ В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІНФОРМАТИВНОСТІ ЙОГО РЕЗУЛЬТАТІВ ДЛЯ РІЗНИХ ГРУП КОРИСТУВАЧІВ В ПРОЦЕСІ КОНТРОЛЮ ДІЯЛЬНОСТІ ІННОВАЦІЙНО-ІНТЕГРОВАНИХ СТРУКТУР

***Анотація.** Досліджено порядок формування договірних взаємовідносин при виконанні завдань з аудиту на основі аналізу особливостей аудиту як професійної інтелектуальної послуги та змісту тристоронніх відносин між аудитором, відповідальною стороною та визначеними користувачами, які ускладнюються при проведенні аудиту інноваційно-інтегрованих структур. Обґрунтовано доцільність укладання як дво-, так і багатосторонніх договорів на виконання завдань з аудиту, що дозволить забезпечити врахування інтересів та потреб всіх користувачів аудиторської інформації.*

***Ключові слова:** аудит, завдання з аудиту, тристоронні відносини, договір.*

Актуальність. В сучасному економічному житті роль аудиту як одного з найважливіших інструментів фінансового контролю, незважаючи на певні складнощі, постійно зростає. На сучасному етапі розвитку економічних систем аудит виступає саме як практична діяльність, яка перевірена історичним розвитком суспільства, а її важливим аспектом є взаємовідносини аудитора, замовників, відповідальних осіб тощо та напрями їх врегулювання під час виникнення договірних відносин. Найбільш складними є такі взаємовідносини при виконанні завдань з аудиту та інших видів аудиторських послуг для інноваційно-інтегрованих структур різних типів, які є однією з найбільш дієвих форм організації інноваційних процесів в державі, а різновидами яких є: інноваційні кластери, інноваційні бізнес-інкубатори, науково-технічні альянси, технопарки, технополіси, інноваційні центри, венчурні фірми, центри трансферу технологій, регіональні фонди підтримки підприємництва, спінаут-компанії, спінофф-компанії, технологічні

платформи, зони розвитку нових і високих технологій, регіони науки і технологій тощо [1].

Слід враховувати те, що аудит є комунікаційним процесом, а одна з ключових проблем комунікації – проблема адекватного сприйняття інформації, що передається, та, відповідно, результативності комунікації. Факторами, які обмежують результативність аудиту та, відповідно, його якість, виступають середовище комунікації, засоби комунікації (процес передачі інформації) та самі користувачі як діючі особи комунікаційного процесу. Однією зі складових «розриву в очікуваннях» є розрив у комунікаціях, який полягає у невідповідності інформації про сутність аудиту, що передається аудиторами, фактичному стану, формування завищених (причинно необґрунтованих) очікувань у клієнта і проявляється як при погодженні умов аудиту, так і в процесі його проведення та під час його завершення. Однією з причин такої ситуації є відсутність достатнього обсягу спілкування аудиторів з управлінським персоналом та замовником, неналежний рівень їх інформування про умови, цілі, обмеження та результати аудиту. Отже, важлива роль належить цивільно-правовому договору на проведення аудиту, оскільки саме він стає єдиною підставою для проведення аудиту та найважливішим джерелом інформації.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є визначення специфічних характеристик договірних відносин в аудиті, які витікають з особливостей аудиту як професійної інтелектуальної послуги та зі змісту тристоронніх відносин як обов’язкового елементу аудиту, розробка пропозицій щодо удосконалення форматів договорів на виконання завдань з аудиту інноваційно-інтегрованих структур з урахуванням специфіки аудиторської діяльності.

Результати дослідження. У Цивільному кодексі України виділено два типи договорів: договори про надання послуг і договори підяду. У деяких публікаціях саме договір на надання аудиторських послуг розглядається як окремий випадок одного з різновидів господарських договорів, а саме договорів підяду. Проте аналіз якісних особливостей договору підяду, які викладені в Цивільному кодексі України, дає змогу дійти висновку, що не всі його положення можуть бути застосовані до договору на проведення аудиту внаслідок його специфіки.

По-перше, це стосується оцінки якості робіт. Так, у ст. 849 Цивільного кодексу України зазначено, що «замовник має право у будь-який час перевірити хід і якість роботи, не втручаючись у

діяльність підрядника» [2]. Такі вимоги обґрунтовані, якщо робота більш-менш зрозуміла замовнику, проте як він має встановити, наприклад, рівень повільності виконання роботи, той факт, що роботу не буде виконано належно, тобто перевірити хід і якість роботи аудиторів. У кращому випадку лише складені загальна стратегія і план аудиту дадуть змогу замовнику оцінити своєчасність проведення перевірки окремих об'єктів обліку чи операцій.

Отже, відмінність договору на проведення аудиту від договору підряду полягає в тому, що в економічного суб'єкта, який перевіряється, і в замовника в більшості випадків немає об'єктивних можливостей самостійно оцінити якість проведеної роботи, а також здійснювати поточний контроль за її ходом та якістю, що виступає однією з основних умов незалежності аудиту. Суперечки з приводу недоліків виконаної роботи або їх причин можуть вирішуватися призначенням експертизи (ст. 853 «Обов'язок замовника прийняти роботу, виконану підрядником» Цивільного кодексу України [2]). Для винесення рішення стосовно того, чи відносити перевірку до некваліфіковано проведеної, арбітражному суду, ймовірно, будуть потрібні висновки експертів, оскільки в цій галузі необхідні спеціальні знання. З вибором експертів існують труднощі, оскільки експерти самі повинні мати достатню кваліфікацію та досвід роботи в галузі аудиту, а відсутність конкретних методичних рекомендацій щодо оцінки якості аудиторської роботи та визнання аудиторської перевірки як некваліфікованої надзвичайно ускладнює і сам процес розвитку аудиту.

По-друге, по закінченні робіт та їх прийняття замовником, як правило, оформлюють акт приймання-передачі робіт, але у разі аудиторської перевірки існує можливість неприйняття замовником результатів робіт у вигляді, наприклад, аудиторського звіту, який містить негативну думку. У ст. 853 «Обов'язок замовника прийняти роботу, виконану підрядником» Цивільного кодексу України [2] передбачено єдиний випадок відповідальності замовника в такому випадку: «Якщо замовник протягом одного місяця ухиляється від прийняття виконаної роботи, підрядник має право після дворазового попередження продати результат роботи, а суму виторгу, з вирахуванням усіх належних підряднику платежів, внести в депозит нотаріуса на ім'я замовника, якщо інше не встановлено договором». Але можливість продажу аудиторами результатів своєї роботи виглядає дещо сумнівною та такою, що суперечить принципам професійної етики.

Крім того, слід враховувати, що результатом аудиту можна визнати не тільки факт видачі аудиторського звіту певного виду або факт відмови від його видачі, а й таку дію, як припинення аудиторської перевірки внаслідок виникнення обставин, які можуть виникнути та поставити під сумнів спроможність аудитора продовжувати виконання аудиту. Умови та обставини, при яких аудитор може дійти висновку про неможливість продовження аудиту, містяться в таких Міжнародних стандартах аудиту: 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності», 250 «Розгляд законів та нормативних актів при аудиті фінансової звітності», 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора», 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність» [3].

Крім того, суперечливим є віднесення договору на проведення аудиту до договорів підряду внаслідок специфічного (творчого) характеру робіт, які відрізняються своєю високою інтелектуальністю. Виходячи з цього за своєю сутністю договір на проведення аудиту ближчий до договору на виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських і технологічних робіт (ст. 892–900 Цивільного кодексу України [2]), відповідно до якого підрядник (виконавець) зобов'язується провести за завданням замовника наукові дослідження, розробити зразок нового виробу та конструкторську документацію на нього, нову технологію тощо, а замовник зобов'язується прийняти виконану роботу та оплатити її (ст. 892 Цивільного Кодексу України [2]). Особливим чином їх спільність прочитується в обов'язках виконавця та замовника.

Проте і в цьому випадку слід враховувати особливості виконання завдань з аудиту, які проявляються в двох аспектах: по-перше, складність тристоронніх відносин між аудитором, відповідальною особою, користувачем, по-друге, специфіка аудиторської роботи. Другий аспект був проаналізований вище і проявляється у відсутності об'єктивних підстав для зменшення замовником плати залежно від фактично одержаних результатів, в обмеженості використання результатів роботи самим аудитором, різноманітності «результатів аудиту», зокрема, можливості відмови від завдання. Перший аспект проявляється в різноманітності зв'язків між відповідальною стороною та користувачем (користувачами), в наявності широкого кола користувачів, необхідності повідомлення інформації як управлінському персоналу, так і іншим користувачам, специфіці організації обов'язкового

аудиту та аудиту, замовником якого (суб'єктом, який наймає аудитора) виступає особа, яка не входить до структури суб'єкта господарювання тощо.

Завдання з надання впевненості, одним із видів яких є і аудит, передбачає участь наступних окремих сторін: фахівця-практика (аудитора), відповідальної особи, користувача (Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості [4; 5]). До них можна додати замовника (Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості [2; 3]), адже окремо підкреслено, що відповідальна сторона може бути, а може й не бути стороною, яка наймає фахівця-практика. Складність відносин між цими сторонами обумовлена такими особливостями: відповідальна сторона може виступати одним із визначених користувачів, але не єдиним, відповідальна сторона може бути, а може й не бути стороною, яка наймає аудитора, відповідальна сторона та користувач можуть бути представниками різних суб'єктів господарювання або входити до складу одного суб'єкта. Наглядно їх вплив, який особливо гостро проявляється при виконанні завдань з аудиту суб'єктів, які входять до інноваційно-інтегрованих структур різного типу, представлений в таблиці 1.

Висновки. Складність врегулювання договірних відносин в аудиті полягає в тому, що Міжнародними стандартами аудиту та національним законодавством регламентується процес інформаційних зв'язків лише між аудитором та управлінським персоналом суб'єкта господарювання, який підлягає аудиту, і не враховується зміст тристоронніх відносин між аудитором, відповідальною стороною та користувачами як обов'язкового елемента завдань з надання впевненості. На сьогодні докладно розроблені питання укладання лише двосторонніх договорів для таких випадків: користувач і відповідальна особа належать до одного суб'єкта господарювання; користувач і відповідальна особа є різними суб'єктами господарювання, але користувач є пасивним і не бере участь у визначенні вимог договору. Можливість та необхідність укладання тристоронніх договорів на виконання завдань з аудиту взагалі не розглядають, чому сприяє і той факт, що використання таких договорів недостатньо поширене в юридичній практиці. Але їх необхідність актуалізується у зв'язку з поширенням інноваційно-інтегрованих структур різного типу в нашій країні.

Таблиця 1

ВПЛИВ СТРУКТУРИ ТРИСТОРОННІХ ВІДНОСИН ЯК ОБОВ'ЯЗКОВОГО ЕЛЕМЕНТА ЗАВДАНЬ З АУДИТУ ІННОВАЦІЙНО-ІНТЕГРОВАНІХ СТРУКТУР НА ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ДОГОВІРНИХ ВІДНОСИН І ЗМІСТУ ДОГОВОРУ

Приклад	Зв'язок користувачів та відповідальної особи	Можливість ідентифікації користувача	Суб'єкт, який наймає аудитора (замовник)	Вплив на зміст договору
Аудит виконується відповідно до рішення загальних зборів акціонерів	Користувачі та відповідальна особа належать до одного суб'єкта господарювання	Користувачі та їх потреби можуть бути ідентифіковані	Суб'єкт господарювання, до структури якого належить і користувач, і відповідальна сторона	1. Договір є двостороннім, при його укладанні беруть участь аудитор (аудиторська фірма) та суб'єкт господарювання. 2. Мають бути ідентифіковані права й обов'язки аудитора (аудиторської фірми) та суб'єкта господарювання, враховуючи наявність в його структурі і користувача, і відповідальної особи.
Аудит виконується на вимогу окремого акціонера	Користувачі та відповідальна особа належать до одного суб'єкта господарювання	Користувачі та їх потреби можуть бути ідентифіковані	Користувач (акціонер) як окремий суб'єкт	1. Договір має бути багатостороннім, в цьому випадку – тристороннім. При його укладанні беруть участь аудитор (аудиторська фірма), суб'єкт господарювання, який є відповідальною особою, та користувач (акціонер). 2. Мають бути ідентифіковані права й обов'язки аудитора (аудиторської фірми), відповідального суб'єкта, користувача як окремого суб'єкта.
Аудит виконується на вимогу інших суб'єктів, які входять до інноваційно-інтегрованої структури	Користувачі та відповідальна особа не належать до одного суб'єкта господарювання	Користувачі та їх потреби можуть бути ідентифіковані	Суб'єкт господарювання, до складу якого належить відповідальна сторона	1. Договір може бути дво- та багатостороннім залежно від бажань користувачів брати безпосередню участь у визначенні вимог до аудиту, прав та обов'язків аудитора (аудиторської фірми) і відповідальної сторони. 2. Мають бути ідентифіковані права та обов'язки аудитора (аудиторської фірми), відповідального суб'єкта, користувача як окремого суб'єкта.
			Користувач як окремий суб'єкт господарювання	1. Договір має бути багатостороннім, в цьому випадку – тристороннім. При його укладанні беруть участь аудитор (аудиторська фірма), суб'єкт господарювання, який є відповідальною особою, та користувач. 2. Мають бути ідентифіковані права й обов'язки аудитора (аудиторської фірми), відповідального суб'єкта, користувача як окремого суб'єкта.

Особливості аудиторської діяльності, які визначають специфіку договірних відносин і впливають на виникнення «розриву в комунікаціях» на мікрорівні, проявляються у двох аспектах: складність тристоронніх відносин між аудитором, відповідальною особою, користувачем та специфіка аудиторської роботи. З метою усунення розриву в комунікаціях на мікрорівні, обґрунтована необхідність запровадження в практику аудиторської діяльності багатосторонніх договорів між суб'єктом аудиторської діяльності (аудитором або аудиторською фірмою), відповідальною стороною, користувачем (користувачами), суб'єктом, який здійснює оплату послуг, якщо він відрізняється від відповідальної сторони та користувача, виділення їх в особливу групу договірних зобов'язань в цивільному законодавстві України.

У зв'язку із цим потрібно внести зміни до Цивільного кодексу України, зокрема, включити окрему главу, присвячену виконанням завдань з аудиту, яка б містила положення, які окремо регламентують зміст договору з виконання таких завдань, а також більш детально викласти ці питання в законодавстві про аудиторську діяльність, що дозволить зменшити такий «розрив в очікуваннях» в аудиті, як розрив у комунікаціях на мікрорівні, який проявляється при погодженні умов аудиту внаслідок відсутності достатнього обсягу спілкування аудиторів з управлінським персоналом та іншими користувачами, неналежний рівень їх інформування про умови, цілі, обмеження та результати аудиту.

Список використаних джерел:

1. Левченко О.М. Стратегічні аспекти розвитку інноваційно-інтегрованих структур в Україні: основні складові та сучасний інструментарій / О.М. Левченко, О.В. Ткачук // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2017. – Вип. 32. – С. 28-39.
2. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 1, видання 2015 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 2, видання 2015 року [Елек-

тронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_2_2015.pdf

5. Додаток до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 3, видання 2015 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_3_2015.pdf

Shalimova Nataliia

Doctor of Economics, Professor

Head of the Department of Audit and Taxation

Central Ukrainian National Technical University

nataliia.shalimova@gmail.com

TAKING INTO ACCOUNT THE SPECIFICITY OF CONTRACTUAL RELATIONS IN THE AUDIT IN THE CONTEXT OF ENSURING THE INFORMATIVENESS OF ITS RESULTS FOR VARIOUS GROUPS OF USERS IN THE PROCESS OF CONTROLLING THE ACTIVITIES OF INNOVATION-INTERGRATED STRUCTURES

Summary. *The order of formation of contractual relations in the performance of audit engagements on the basis of analysis of audit features as a professional intellectual service and the content of three party relationship between the auditor, responsible party and intended users, which are complicated during the audit in innovative-intergrated structures. The expediency of concluding both bilateral and multilateral agreements for carrying audit engagements is substantiated, which will allow to take into account interests and needs of all users of audit information.*

Key words: *audit, audit engagement, three party relationship, agreement.*