УДК 657.1.001

Суха О.Р., к.е.н., доцент, Сучик О.Я., ст. 4 курсу ФЕіП (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне)

РЕГЛАМЕНТАЦІЯ ДОГОВІРНИХ ВІДНОСИН ПРИ НАДАННІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

У статті розглядаються договірні відносини, що виникають між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником при наданні аудиторських послуг. Проведено порівняння змісту та структури договору та листа- зобов'язання для аудиторської перевірки та надання інших послуг.

The article deals with contract relations between auditors and their clients in the essence of audit services provided by auditors. The structure and contents of contracts of audit services have been analyzed in compare with audit.

З розвитком аудиторської діяльності роль аудиторських послуг, наданих користувачам, збільшується. За останні 5-7 років український ринок аудиторських послуг зазнав суттєвих змін. Сучасні аудиторські фірми мають дуже великий спектр послуг, які вони пропонують своїм клієнтам, а ринок аудиторських послуг розширюється та диференціюється за напрямками або інтересами замовників. Сприяє цьому і затвердження Аудиторською палатою України Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) від 27. 09. 2007 р. № 182/5 [3].

Внаслідок широкого спектру аудиторських послуг виникає необхідність в удосконаленні регламентації договірних відносинах, які виникають при наданні не тільки аудиту, але й інших видів аудиторських послуг, оскільки такі послуги стали займати все більшу частину діяльності аудиторських фірм. Актуальність цього питання підкреслюється також з точки зору відповідальності аудиторів за якість надання не лише аудиту, але й супутніх та інших послуг.

Дослідженню питань аудиторської послуг і виникненню договірних відносин при їх наданні присвячені праці багатьох зарубіжних і вітчизняних вчених, серед яких Н.І. Дорош, М.Т. Білуха, Л.П. Кулаковська, О. Петрик, О. Редько, Г.М. Давидов, Н.І. Гордієнко, Ф.Ф. Бутинець, С.Я. Зубілевич, Б.Ф. Усач, В.Я. Савченко, Р. Адамс, А. Аренс, Р. Додж, Д. Робертсон та ін. Проте, автори монографій та навчальних посібників переважно приділяють увагу розкриттю питань договірних відносин при наданні аудиту, а питання відносин при наданні інших аудиторських послуг мало висвітленні.

Метою даної публікації є розгляд особливостей формування договірних відносин при наданні аудиторських послуг, зокрема інших аудиторських послуг.

В умовах ринкової економіки одним із найважливіших засобів організації відносин між суб'єктами господарювання та інструментом правової організації порядку в державі в цілому виступає договір. Договір дає можливість сторонам відобразити всю специфіку їх відносин, виступаючи безпосереднім регулятором цих відносин, він визначає права, обов'язки, відповідальність сторін. Склад послуг, які надають аудитори клієнтам впливають на структуру та зміст договору, особливо в ситуації одночасного надання різних аудиторських послуг одному клієнту.

Предметом договірних відносин є аудиторські послуги, які відповідно до Переліку послуг можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), а саме:

- завдання з надання впевненості;
- супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг;
- інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм);
- організаційне та методичне забезпечення аудиту [3].

Згідно зі ст. 17 Закону України "Про аудиторську діяльність" [1] аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником. Інші аудиторські послуги можуть надаватися на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми). Аудиторські послуги у вигляді консультацій можуть надаватись усно або письмово з оформленням довідки та інших офіційних документів [1], проте дане оформлення договірних відносин при наданні аудиторських послуг потребує додаткового регулювання.

Договір про проведення аудиту або надання аудиторських послуг є офіційним документом, який юридично регламентує взаємовідносини аудитора (аудиторської фірми) із замовником і містить перелік прав та обов'язків сторін. У ньому має бути передбачено предмет і термін перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір та умови оплати, відповідальність сторін. Згідно з договором про надання аудиторських послуг аудитор-виконавець зобов'язується надати послуги або провести аудиторську перевірку, а замовник – оплатити ці послуги.

Інші аудиторські послуги дозволено надавати відповідно до договору, письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми). Остання норма не зовсім зрозуміла в контексті Цивільного кодексу України, згідно з ч. 1 п. 1 ст. 220 якого двосторонні правочини між юридичними особами в Україні необхідно оформляти виключно письмово. Правочин між фізичною особою (аудитором) і юридичною особою (замовником) також слід

оформляти (ч. 2 п. 1 ст. 208 ЦК України) письмово, за винятком правочинів, передбачених ст. 206 ЦК України.

Договір з надання аудиторських послуг має різновиди, які використовуються різними аудиторськими фірмами залежно від змісту послуги, специфіки роботи та інших факторів. Види договорів наведено на рисунку, а нормативні вимоги до них оформленні у табл. 1.

Таблиця 1

Нормативна регламентація оформлення договірних відносин при виконанні супутніх та інших послуг аудиту

<table>
<tr><th rowspan="4">Завдання з надання впевненості</th><td>аудит</td><td>Лист –зобов’язання
Погоджені умови треба задокументувати в листі-зобов’язанні або в іншій договірній формі, яка є зручною (МСА 120)</td><td>Договір
Аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником (Закон України «Про аудиторську діяльність» [1])</td></tr>
<tr><td>огляд історичної фінансової інформації</td><td colspan="2">Аудиторові й замовникові слід погодити умови завдання. Погоджені умови треба відобразити в листі - зобов’язанні чи в іншому прийнятному документі (наприклад, у договорі) (МСЗО 2400)</td></tr>
<tr><td>завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації</td><td>Аудиторові й замовникові слід погодити умови завдання. Погоджені умови треба відобразити в листі - зобов’язанні чи в іншій договірній формі (МСЗНВ 3000)</td><td rowspan="3">Інші аудиторські послуги можуть надаватися на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми) (Закон України «Про аудиторську діяльність» [1])</td></tr>
<tr><td colspan="2">Супутні послуги аудиту</td><td>Рекомендується надсилання аудитором листа -зобов’язання, щоб аудитор міг впевнитися , що представники суб’єкта господарювання, чітко розуміють зміст та умови завдання (МССП 4400, МССП 4410)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Інші послуги аудиту</td><td>Нормативними документами не передбачено.</td></tr>
</table>

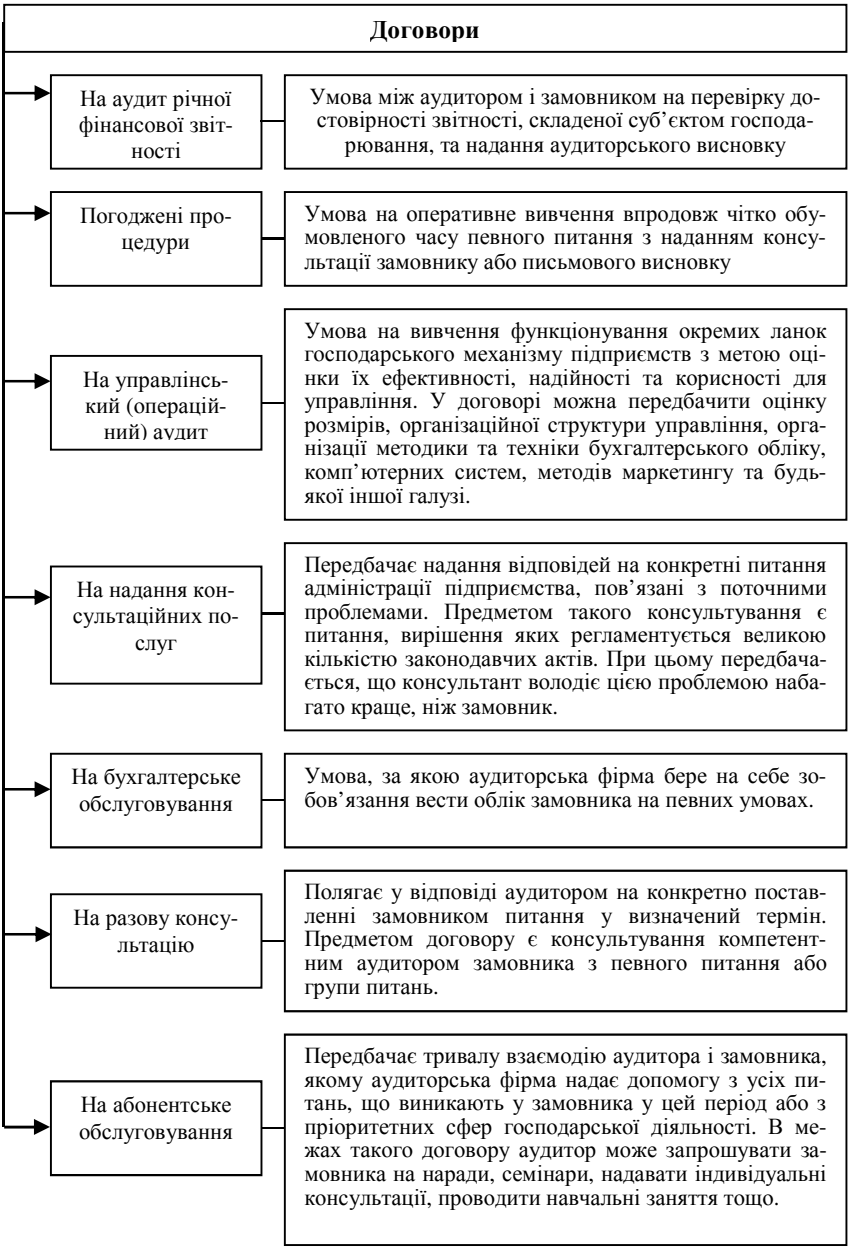

Рисунок. Види договорів з надання аудиторських послуг

До початку аудиторської перевірки або надання аудиторських послуг аудитор і замовник повинні погодити умови їх здійснення. Умови проведення аудиторської перевірки мають бути зафіксовані в попередній документації. Договірні відносини процесу аудиту регламентуються Міжнародним стандартом аудиту 210 „Умови домовленості про аудиторську перевірку". Метою цього міжнародного стандарту аудиту є встановлення положень та надання рекомендацій щодо погодження умов завдання із замовником; складання відповіді аудитора на прохання замовника змінити умови завдання на такі, що забезпечать нижчий рівень упевненості.

МСА 210 рекомендує погоджені умови задокументувати в листі-зобов'язанні або в будь-якій іншій договірній формі, що є зручною.

Лист-зобов'язання являє собою поширену в західній практиці форму контракту між аудитором та клієнтом. Його головним призначенням є попередження непорозумінь між сторонами в тому, що стосується суті виконуваного завдання та відповідальності, яку бере на себе аудитор. Лист-зобов'язання аудитора перед замовником підтверджує згоду аудитора з умовами, запропонованими клієнтом, розуміння поставленого завдання на проведення аудиту і рівень відповідальності перед клієнтом. Лист-зобов'язання, надісланий аудиторською фірмою своєму клієнтові до початку перевірки, допомагає уникнути різних конфліктів на завершальній стадії аудиту під час формування думки аудитора про достовірність звітності і складання аудиторського висновку.

У листі мають бути визначені межі аудиту, включаючи джерела інформації з чинних законодавчих і нормативних документів, перелік видів аудиторських висновків, оцінка і визначення ризику невиявлення існуючих помилок в обліку, зобов'язання аудитора про дотримання комерційної таємниці тощо. У лист можна, за бажанням, включити короткий план проведення аудиту, прохання про надання матеріалів перевірки, які раніше проводились.

Також вказаний МСА 210 покликаний допомогти аудитору в підготовці листів-зобов'язань, які стосуються не тільки аудиторських перевірок фінансових звітів. Ці рекомендації можна також застосовувати до супутніх послуг. У разі надання інших послуг, наприклад, консультацій з питань оподаткування, бухгалтерського обліку або управління, може виявитися доречним складання окремих листів-зобов'язань. У цьому контексті слід зазначити, що більш доцільним є складання і листа-зобов'язання, і договору на проведення аудиту. Це дозволить у листі-зобов'язанні відобразити специфічні для аудиту погоджені умови щодо перевірки, а в договорі визначити найбільш суттєві господарські питання: предмет договору, термін перевірки, її вартість, реквізити сторін та ін. Порівняння за змістом листа-зобов'язання для регламентації супутніх та інших послуг у порівнянні з аудитом наведено у табл. 2.

Після обміну листами та на їх основі складається договір на проведення аудиту. Листи можуть бути додатком до договору, якщо це буде обумовлено умовами договору.

Якщо договір не супроводжується листом-зобов'язанням, тоді текст договору має містити детальний опис умов майбутньої співпраці, права та обов'язки сторін.

Таблиця 2

Порівняльна характеристика змісту листа-зобов'язання для різних видів аудиторської діяльності

Види інформації	***Аудит***	***Огляд***	***Супутні та інші послуги***
Інформація обов'язкового змісту	мета аудиту	мета послуги	характер завдання, в тому числі той факт, що виконані процедури не є аудитом
	відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти		перелік процедур , що будуть виконані за погодженням сторін
	обсяг аудиторської перевірки	обсяг огляду	термін та обсяг процедур, які слід виконати
	форму будь-яких звітів та висновків чи інший спосіб повідомлення результатів завдання	твердження, що аудит не проводиться	очікувана форма представлення результатів виконання супутніх або інших послуг
	застереження щодо ризику не виявлення помилок	застереження, що від огляду не можна очікувати виявлення помилок, незаконних дій або інших порушень	відповідальність керівництва замовника за надані документи та інформацію
	вимога про вільний доступ до всіх бухгалтерських записів, документації та іншої інформації у зв'язку з аудитом	необмежений доступ до будь-яких облікових записів, документів та іншої інформації у зв'язку з проведенням огляду	твердження про те, що розповсюдження висновку щодо фактичних даних має бути обмежено сторонами, якими було погоджено виконання процедур

продовження табл. 2

Інформація рекомендаційного змісту	порядок обчислення та сума гонорару, порядок розрахунків		
	опис інших листів, звітів, які аудитор планує надати замовнику	приклад висновку з огляду	перелік документів, які повинні бути створені аудиторами в результаті обробки джерел даних із зазначенням носія (наприклад, паперовий, електронний).
	питання координації роботи з внутрішніми аудиторами		перелік джерел даних, які слід надати аудиторській організації для опрацювання
	домовленість про залучення інших аудиторів та експертів з деяких питань		

Структура договору на проведення аудиту та договору на надання інших аудиторських послуг є подібною. Відмінностями таких договорів, перш за все, є зміст основних положень розділів: буде різниця у предметі договору, відповідальності сторін, порядку розрахунків за виконання аудиторських послуг, порядку виконання робіт. Відповідно до законодавства результатом аудиту є висновок аудитора, а при наданні інших аудиторських послуг такого висновку не вимагають. Для того, щоб уникнути неправильного розуміння сторонами взятих на себе зобов'язань, умов їх виконання та прийнятого ступеня відповідальності, необхідно максимально чітко обумовити в договорі всі ключові аспекти взаємодії, які виникають у зв'язку з його укладанням.

Недійсними є будь-які положення договору, спрямовані на повне звільнення аудитора (аудиторської фірми) від встановленої законом майнової відповідальності за недостовірність аудиторського висновку чи іншого документа, в якому відображені результати аудиторської перевірки.

Також, дуже важливо, щоб укладений договір мав юридичну силу і міг бути визнаним судовими органами. Для цього він повинен відповідати чинному законодавству України та бути підписаним уповноваженими на це посадовими особами. Уповноваженими на укладання договору вважаються особи, на яких покладені такі обов'язки статутом підприємства, при цьому слід враховувати обмеження, наприклад, суми, на яку мають право укладати договори ці особи. У випадках, коли особа, яка підписує договір (угоду), діє на підставі доручення, слід перевірити правильність оформлення цього доручення.

Стосовно консультацій, які можуть бути разовими та постійними, укладаються окремі договори, оплата здійснюється згідно обсягу і складності виконаної роботи. Постійне консультаційне обслуговування відбувається на основі довгострокових, зазвичай річних договорів і практично становить найефективнішу форму консультаційної діяльності.

Окремі положення договору можуть пояснюватися додатковими документами (додатками до договору). Наприклад, термін виконання робіт може регламентуватися календарним планом робіт, розмір і порядок виплати винагороди за роботу – протоколом узгодження договірної ціни та ін., умови проведення аудиту – листом-зобов'язанням. У цьому разі в тексті договору робиться посилання на ці документи і на те, що вони є невід'ємною частиною договору. Склад і зміст додатків можуть бути різними і залежати від конкретних обставин.

При написанні статті було досліджено регламентацію договірних відносин при наданні аудиторських послуг. Аудит може проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником, а інші аудиторські послуги можуть надаватися на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми). Дане оформлення договірних відносин при наданні аудиторських послуг потребує додаткового регулювання, оскільки воно суперечить Цивільному кодексу України. Договірні відносини процесу аудиту та аудиторських послуг регламентуються Міжнародним стандартом аудиту 210 – „Умови домовленості про аудиторську перевірку".

Отже, незважаючи на деяке недоопрацювання законодавчо-нормативного регулювання договірних відносин в Україні, слід визнати його поступове вдосконалення, яке надихає на продовження праці науковців та практиків, що сприятиме вдосконаленню у нашій державі аудиторської діяльності.

1. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.93р. № 3125-XII (в редакції змін від 14.09.06 р.). **2.** Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. Аудит: методика і організація. Навчальний посібник (для студентів економічних спеціальностей). У 2-х частинах. Частина 1. − Харків: ХНАМГ, 2007. – 163 с. **3.** Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми). Затверджено рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 р. №182/5 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №12. – С. 59-60. **4.** Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с. **5.** Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 300 с. **6.** Петрик О., Зотов В. Аудиторська діяльність в Україні: законодавчо-нормативне регулювання, сучасний стан // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №11. – С. 59-66. **7.** Савченко В.Я. Аудит. Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.

Рецензент: д.е.н., проф. Левицька С.О. (НУВГП)