В.П. Бондар

ДОГОВІРНЕ ОФОРМЛЕННЯ АУДИТУ: ПРОБЛЕМИ ТА ЇХ ВИРІШЕННЯ

Проведення аудиту, або надання аудиторських послуг, здійснюється на підставі укладеного між замовником та виконавцем договору. Договір на проведення аудиту регулює взаємовідносини аудитора (аудиторської фірми) із підприємством, що підлягає аудиторській перевірці. За договором на проведення аудиту (надання супутніх аудиту послуг) виконавець-аудитор зобов'язується надати послуги, а замовник-клієнт – оплатити вартість цих послуг. Договір підтверджує та фіксує офіційну, юридичну згоду інтересів сторін.

У вітчизняній практиці укладання договорів на проведення аудиту спостерігається превалювання цивільного права, а структура такого договору є типовою відносно договорів цивільно-правового характеру. Незважаючи на достатній рівень регулювання цивільних відносин українським законодавством, процес укладання договору на проведення аудиту потребує додаткових роз'яснень, оскільки проведення аудиторської перевірки супроводжується виникненням обставин, які властиві тільки сфері аудиту й не підпадають під загальні рекомендації Цивільного кодексу України.

Питання оформлення договору на проведення аудиту розкриваються у працях таких учених та науковців, як Р.А. Алборов, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Данилевський, Н.І. Дорош, В.І. Подольський, Л.І. Хоружий, які переважно розглядають стандартні питання щодо договорів на проведення аудиту (табл. 1).

Переважна увага авторами приділяється порядку підготовки, умовам та змісту договору, нормативному регулюванню договірного процесу. У періодичних виданнях порушуються проблеми додаткового регулювання договірних відносин, що є запорукою якості наданих аудиторських послуг. В окремих джерелах вказується про складання договору на початковому етапі аудиторської перевірки й розкривається його поняття. При цьому багато вчених не приділяють належної уваги проблемам укладання договору на проведення аудиту, зокрема, С.М. Бичкова, А.В. Газарян, Е.М. Гутцайт, Г.М. Давидов, А.Г. Загородній, Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча, Б.Ф. Усач.

Мета статті – розглянути процес укладання договору на проведення аудиту, виділити проблеми договірного регулювання відносин аудиторської фірми із клієнтом, надати рекомендації щодо вирішення існуючих проблем.

Відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність" 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) [3, ст. 17]. Підготовка договору здійснюється після попереднього ознайомлення з діяльністю суб'єкта господарювання і прийняття рішення про можливість надання аудиторських послуг. Договір підписується тільки після визначення трудомісткості робіт, вартості і строків надання аудиторських послуг, оцінки потреби в залученні сторонніх юристів та експертів.

Договір на надання аудиторських послуг може мати разовий (разове надання послуги) чи довгостроковий характер (надання послуг на постійній основі протягом визначеного періоду часу) [2, *130*]. У разі повторної домовленості про здійснення аудиту, або надання аудиторських послуг, умови договору можуть переглядатися (що має оформлюватися письмово). Предметом договору можуть бути як послуги із проведення аудиту, так і супутні аудиту послуги (табл. 1).

© Бондар Валерій Петрович – доктор економічних наук, професор.
Національна академія статистики, обліку та аудиту, Житомир.

ISSN 1562-109X

Таблиця 1

Питання укладання договору на проведення аудиту

Автори	Питання, що розглядаються
Алборов Р.А., Хоружий Л.І.	Поняття договору та нормативні документи, що регулюють його оформлення; форма та зміст договору на надання аудиторських послуг
Білуха М.Т.	Нормативне регулювання договірного процесу
Будник Д.А.	Умови укладання догорів; форма та зміст договору
Бутинець Ф.Ф.	Поняття договору та його структура
Данилевський Ю.А., Шапігузов С.М., Ремізов Н.А.	Зміст договору на проведення аудиту
Дорош Н.І.	Поняття договору на надання аудиторських послуг; нормативні акти, що регулюють укладання договору; порядок підготовки, умови та зміст договору на проведення аудиту
Зотов В.О., Петрик О.А.	Необхідність додаткового регулювання договірних відносин при наданні аудиторських послуг
Кольга В.Д., Парпалига М.Д.	Поняття договору на проведення аудиту
Новосьолов В.Н., Церетелі Л.Г.	Укладання договору на аудит як чинник забезпечення якості аудиту
Подольський В.І., Савін А.А., Сотнікова Л.В.	Підготовка до складання договору; види договорів залежно від видів аудиторських послуг
Пупко Г.М.	Поняття договору; зміст договору на проведення аудиту
Черньова К.Й.	Необхідність оцінки величини й прийнятності ризику в аудиторському договорі

Залежно від стану й можливостей замовника, специфіки робіт та інших факторів договір із надання аудиторських послуг може мати такі різновиди [1, *128*]:

1) на проведення аудиту (у цілях надання аудиторського висновку та підтвердження достовірності звітності, складеної суб’єктом господарювання);

2) на експрес-перевірку звітності (вивчення протягом обумовленого часу складових звітності з наданням консультації замовнику або письмового висновку);

3) на надання консультаційних послуг (надання відповідей на питання замовника послуг щодо проблем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю, управління діяльністю);

4) на бухгалтерське обслуговування (ведення аудиторською фірмою бухгалтерського обліку господарської діяльності замовника);

5) на разову консультацію (надання аудитором відповідей на конкретно поставлені замовником запитання у визначений термін. Консультації можуть надаватись в усній або письмовій формі);

6) на абонентське обслуговування (довгострокова взаємодія аудитора та замовника із пріоритетних сфер господарської діяльності).

Предмет договору про надання аудиторських послуг має нематеріальний характер, результат виконання робіт не існує окремо від виконавця (аудитора). У більшості випадків аудиторська послуга споживається замовником одночасно з її наданням виконавцем.

За вимогами цивільного законодавства договір (у тому числі договір про надання аудиторських послуг) має містити такі основні положення: мета договору; предмет договору; умови надання послуг; права й обов’язки сторін; форма реалізації результатів надання послуг; вартість і порядок оплати послуг; порядок здачі та

приймання робіт; додаткові умови; відповідальність сторін і порядок вирішення спорів. Разом із цим текст договору може містити інші важливі для сторін зобов'язання. Закон України "Про аудиторську діяльність" визначає, що в договорі на проведення аудиту та надання інших послуг мають передбачатися такі положення: предмет і терміни перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін [3, ст. 17].

При проведенні аудиту або наданні супутніх аудиторських послуг до договору мають включатися додаткові обставини співпраці, які забезпечують дотримання належних умов виконання робіт аудиторами:

процедури планування аудиту;

умови доступу до інформації про діяльність клієнта;

строки надання облікових та звітних даних аудитору;

форма реалізації результатів аудиторської перевірки (обсяги і склад переданої замовнику документації);

строки надання аудиторського висновку замовнику;

умови залучення до перевірки інших аудиторів, фахівців інших галузей;

умови залучення до перевірки внутрішніх аудиторів та іншого персоналу клієнта;

порядок розрахунків за виконання робіт з аудиту;

можливості обмеження аудиторських зобов'язань.

Кожна аудиторська фірма самостійно розробляє структуру договору про надання аудиторських послуг. Можливий приклад структури договору на надання аудиторських послуг та зміст його основних положень наведено в табл. 2 [1, *129*; 2, *132*].

Таблиця 2

Структура договору про надання послуг аудиторською фірмою

Розділи	Зміст основних положень розділів
1	2
Преамбула	Назва договору та його номер; місце і дата підписання документа
Сторони договору	Повне найменування сторін; прізвище, ім'я та по батькові представників, документальне підтвердження їх повноважень на укладання договору
Термін дії договору	Дати початку і закінчення дії договору; можливості пролонгації; підстави розірвання договору до закінчення терміну його дії; порядок попередження контрагента про бажання на розірвання договору
Права та обов'язки сторін	Права та обов'язки сторін договору; можливості реалізації прав та обов'язків, порядок попередження сторін у випадку неможливості або обмежень у виконанні обов'язків
Режим роботи аудитора	Визначення користування послугами консультантів, експертів; характер надання проміжних результатів; обмеження надання послуг після виконання договору; передбачення можливості відряджень; повноваження відносно використання ресурсів замовника
Режим роботи замовника	Випадки та порядок втручання замовника до роботи консультантів; здійснення контролю за якістю виконання робіт та механізми контролю
Оплата послуг	Принципи, методи, порядок, тарифи й терміни здійснення платежів; валюта платежу, наявність валютних застережень; оплата податкових зобов'язань та інших платежів, які виникають у процесі розрахунків; оплата консультування; можливість зміни системи оплати; санкції за порушення порядку й термінів оплати

Витрати аудитора	Оплата необхідних зборів і витрат на відрядження; оплата витрат, які виходять за межі кошторису

Закінчення табл. 2

1	2
Припинення та призупинення робіт	Підстави і порядок припинення та призупинення виконання робіт причини та умови поновлення виконання робіт
Делегування повноважень	Визначення можливості додаткового залучення спеціалістів; права, обов'язки та відповідальність залучених осіб у відношенні до сторін; можливості для укладання субдоговорів
Зміни та доповнення у договорі	Порядок внесення змін і доповнень до договору; умови дійсності змін і доповнень до договору
Конфіденційність	Зберігання отриманої інформації; умови її передачі особам, які не беруть участі у процесі консультування; порядок ознайомлення з інформацією та збереженість у сторін
Монопольне використання	Затвердження монополії замовника на використання поданих йому матеріалів та ідей; обмеження подальшого використання ідей при наданні послуг іншим клієнтам
Відповідальність сторін	За порушення договору або допущені помилки, шляхом відшкодування понесених прямих збитків; визначення розмірів збитків; порядок формування комісії для визначення розмірів збитків; стягнення неустойки у вигляді пені, штрафу, порядок їх обчислення; невизнання відповідальності за можливості недосягнення певних результатів з вини замовника й визначення ступеня цієї вини
Реклама та авторське право	Обмеження у використанні імені замовника у подальшій роботі аудиторської фірми; авторське, патентне право, роялті, порядок передачі й оцінка
Вирішення суперечок	Законодавство, що визначає порядок вирішення суперечок; порядок урегулювання переддоговірних відносин; процедура вирішення суперечок
Розірвання договору	Попереднє повідомлення про передбачуване розірвання, його терміни, порядок надання; причини й підстави розірвання договору; умови одностороннього розірвання договору; узгодження взаємних вимог після розірвання договору

Стандартної форми договору на проведення аудиту або надання аудиторських послуг немає. Кожна аудиторська фірма (приватний аудитор) розробляє власну форму договору, яка використовується як типова для конкретного суб'єкта аудиторської діяльності. Типовий договір коригується в період переддоговірної співпраці з потенційним клієнтом з урахуванням побажань замовника.

У спеціальній літературі наводяться пропозиції щодо змісту договору на проведення аудиту. Зокрема, Н.І. Дорош на основі узагальнення сучасного практичного досвіду діяльності вітчизняних аудиторських фірм, стандартів аудиторської діяльності пропонує форму договору, яка може бути вдосконалена та пристосована до конкретних умов аудиторської перевірки [2, *135*].

При підготовці договору на надання аудиторських послуг слід дотримуватися базових правил [1, *131*]:

1) з'ясувати предмет угоди з урахуванням додаткових потреб замовника (загальний аудит, операційна перевірка, надання кон-

сультаційних послуг);

2) оцінити розуміння завдання замовником (слід упевнитись, що замовник чітко розуміє зміст аудиторської послуги, чи може аудитор за встановлених умов співпраці виконувати завдання);

3) пояснити можливі результати аудиторської послуги (слід пояснити замовнику, що результатом аудиту є професійна думка аудитора, яка може не збігатися з думкою замовника або інших осіб;

4) проект договору подає аудитор (проект договору аудиторській фірмі слід складати самостійно, при цьому не слід підписувати договір, не ознайомившись із його останнім варіантом, якщо замовник до нього вносив зміни);

5) не допускати двозначного трактування (положення договору повинні мати однозначне тлумачення і бути зрозумілими сторонам, це є умовою адекватного виконання сторонами своїх зобов'язань).

Виконання наведених правил укладання договорів забезпечує належне оформлення договірних відносин між виконавцем та замовником, попереджає виникнення проблемних питань у процесі виконання аудиторських завдань.

В окремих джерелах наводяться алгоритми укладання договору на проведення аудиту з урахуванням різних варіантів звернення сторін одна до одної [4].

З урахуванням наявних пропозицій авторів та враховуючи вимоги міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості й етики процес укладання договору на надання аудиторських послуг може складатись з етапів, поданих на рисунку.

Рисунок. Процес укладання договору на надання аудиторських послуг

Наведені етапи укладання договору на надання аудиторських послуг є базовими і мають місце в переважній більшості випадків початку співпраці з новим клієнтом.

Залежно від потреби наведені етапи можуть деталізуватися з точки зору оцінки ризиків виконання аудиторських послуг, урахування фінансово-майнового стану потенційного клієнта, його фінансових можливостей, умов співпраці з попередньою аудиторською фірмою, наявності проблем із кредитними установами, податковою службою та ін.

Висновки. Таким чином, договір на надання аудиторських послуг є основним документом, який підтверджує факт досягнення домовленості між замовниками й аудитором (аудиторською фірмою) про здійснення аудиторської перевірки або надання супутніх послуг. Договір документально підтверджує, що сторони дійшли згоди стосовно важливих умов співпраці. Для уникнення неправильного розуміння сторонами взятих на себе зобов'язань, умов їх виконання та прийнятого рівня відповідальності договір має укладатись з урахуванням рекомендацій і правил.

При укладанні договору необхідно дотримуватися вимог, передбачених вітчизняним законодавством та стандартами аудиту. Зміст договору на проведення аудиту може бути різним залежно від конкретного виду аудиторських послуг, проте загальний порядок укладання договору містить стандартні стадії.

Література

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник [для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 672 с.

2. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика / Н.І. Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.

3. Про аудиторську діяльність: Закон України станом на 14.09.2006 р. № 140-16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=140-16.

4. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: збірник задач і вправ: навч. посіб. [для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"] / Л.П. Кулаковська. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 50 с.