

Причини виникнення та фундаментальні принципи аудиту з позицій моделі людини та проблеми конфлікту інтересів

Досліджені причини виникнення аудиту, використовуючи розробки економічної науки в сфері моделі людини та конфлікту інтересів. Розглянута сутність принципу професійного скептицизму та його відображення в постулатах та міжнародних стандартах аудиту. Проаналізовані види, причини та форми конфлікту інтересів та його вплив на подальший розвиток аудиту.
аудит, аудиторська діяльність, модель людини, конфлікт інтересів, професійний скептицизм, постулати аудиту, міжнародні стандарти аудиту

Дослідження сучасних концепцій аудиту та механізмів забезпечення його якості залишається складною науково-практичною темою, незважаючи на те, що ці питання останні двадцять років (з часів запровадження в країні незалежного аудиту) залишаються під постійною увагою науковців та практиків. Як підкреслює Давидов Г.М., процес формування наукового мислення є об'єктивним, логічним і неперервним, він базується на діалектиці економічного і соціального прогресу, перебуває під впливом динамічного розвитку економічної науки та господарської практики і повинен бути гарантією адекватності існуючих систем фінансового контролю основним напрямкам розвитку економіки [6, с. 2].

Значення (роль) аудиту у класичних працях з аудиту в першу чергу пояснюється тим, що аудит підвищує цінність інформації, оскільки надає їй більшої достовірності та зменшує інформаційний ризик [4, с.26-31], але кому і для чого це потрібно, чітко не визначається. Ґрунтовний та надзвичайно цікавий аналіз процесу еволюції цілей аудиту наведений у післямові до наукового видання «Аудиту Монтгомері», яка була підготовлена російськими вченими Соколовим Я.В. та Бичковою С.М. [4, с. 538]. Вчені підкреслюють, що в «Аудиті Монтгомері» 1940 року видання продуктом аудиторської праці вважається не висновок сам по собі, а думка аудитора. По суті Монтгомері повторив ідеї великого грецького філософа Парменіда (540-470 до н.е.), який проводив чітку розбіжність між думкою та знанням. Отже, з часів Монтгомері саме думка визначена як головна турбота аудитора, і з цих позицій ми й розглядаємо питання призначення та ролі аудиту.

У першу чергу слід підкреслити, що коли мова йтиме про роль аудитора, ми будемо розглядати лише такі послуги, як завдання з надання впевненості в цілому та аудит зокрема, а не всі можливі послуги, які в принципі можуть бути надані аудиторами. Завдання з надання впевненості - це завдання, за яким фахівець-практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмета перевірки за належними критеріями (п. 7 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості [12, с.6]). Отже, виходячи з наведеного визначення, аудитори

«надають впевненості» або «підвищують ступінь довіри користувачів». Але чому виникає необхідність підвищувати ступінь довіри, рівень упевненості або, інакше кажучи, – чому особи починають відчувати нестачу такої довіри та впевненості і які можуть бути засоби зменшення її впливу?

Проблеми аудиту досліджуються багатьма вченими. Праці таких зарубіжних авторів як Аренс А., Лоббек Дж., Адамс Р., Робертстон Дж.К., Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О'Рейли В.М., Хирш М.Б., перекладені на російську мову, формують ґрунтовну базу теорії та практики аудиту. Серед вітчизняних вчених вагомих внесок в удосконалення теоретико-методологічного апарату аудиту зробили Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Дорош Н.І., Завгородній С.Я., Кузьмінський А.М., Петрик О.А., Редько О.Ю., Рудницький В.С., Савченко В.Я., Сопко В.В., Усач Б.Ф. та багато інших вчених. Давидовим Г.М. зроблено ґрунтовне дослідження теорії аудиту [6], в межах якого розглянутий процес становлення фундаментальних принципів та постулатів аудиту, а також його морально-етична концепція.

Але більшість з публікацій та досліджень присвячені в основному методології аудиту та практичним аспектам методики окремих об'єктів, а представляючи аудит як інформаційну систему, яка використовується в управлінні, необхідно зауважити, що на сьогодні відсутня достатня чіткість у визначенні глибинних першопричин виникнення аудиту, його місця та функцій в системі економічних відносин. Саме в розв'язанні даних питань, на погляд автора, і прихована відповідь на питання щодо сутності та призначення аудиту в системі соціально-економічних відносин. Ці міркування і зумовили вибір напрямку та цільової спрямованості дослідження: розкрити причини виникнення аудиту та сутність принципу професійного скептицизму, використовуючи розробки економічної науки в сфері моделі людини та конфлікту інтересів, та їх вплив на подальший розвиток аудиту.

Розпочати слід з розгляду *моделі людини*, яка прийнята в сучасній економічній науці. Ґрунтовне дослідження моделі людини та напрямків її використання в теорії аудиту зроблено Давидовим Г.М. в його монографії «Аудит: теорія і практика» [6, с. 172-185], на підставі якого автором запропонована соціально-економічна концепція аудиту, в основі якої лежить положення про необхідність врахування аудиторами моделей поведінки людини, що дозволяє наперед її визначити та спрогнозувати [6, с. 184-185]. Дані висновки надзвичайно важливі для подальшого розвитку організаційних та методологічних аспектів аудиторської діяльності. Але дослідження основ моделі людини дозволяє нам зрозуміти глибинні причини виникнення аудиту.

Економічні теорії завжди передбачають наявність суб'єкта діяльності, що адекватний теоретичній моделі. Отже, створення моделі самої людини зумовлено необхідністю дослідження проблеми вибору та мотивації для господарської діяльності індивідів. На думку Автономова В.С., в таких моделях завжди йдеться про детермінанти та способи поведінки людини, а «головними компонентами такої моделі ... є гіпотеза про мотивацію або цільову функцію економічної діяльності людини, гіпотеза про доступність для неї інформації та певне уявлення про фізичні та, головне, інтелектуальні можливості людини, які дозволяють їй тією чи іншою мірою досягати своїх цілей» [2, с. 4].

Модель людини в економічній науці зазнала значної історичної еволюції. Основу теорії традиційного напрямку складає модель «економічної людини» («*homo economicus*»), яку створили класики на чолі з А. Смітом та розвинули неокласики на чолі з А. Маршаллом. Згодом була створена модель «інституційної людини», покладена в основу інституціональної економіки. Порівняльний аналіз цих моделей викладений в [9, с. 26-30].

Автономов В.С. в основній течії сучасної економічної теорії виділяє такі основні

моменти [1, с. 202]:

1. Людина постійно знаходиться в ситуації обмеження та вибору. Її суб'єктивні переваги та об'єктивні обмеження суворо розподілені, існують автономно один від одного, та на короткостроковий період обираються за постійну величину. Вчений представляє людину у вигляді двоповерхової моделі, в якій мешканець першого поверху - «діяч» - зорієнтований на досягнення короткострокових, суворо егоїстичних цілей, а мешканець другого поверху - «укладач планів» - диктує йому правила поведінки, виключаючи деякі варіанти як свідомо неприйнятні та орієнтуючись при цьому на довгострокові цілі.

2. Людина має здатність оцінювати та порівнювати різноманітні варіанти своєї поведінки (вибору).

3. Інформація, якою володіє господарюючий суб'єкт, як правило, обмежена та не безкоштовна.

4. Мотивація економічної діяльності визначається власними інтересами господарюючого суб'єкта, а вибір людини забезпечує максимізацію значення його цільової функції, що віддзеркалює специфіку поняття економічної раціональності.

Радаєв В.В. підкреслює, що розуміння раціональності та фіксація її меж стали ключовими передумовами, на базі яких визначається характер економічних дій [13, с. 70], і пропонує умовні логічні етапи еволюції економічних поглядів на природу інтересу [13, с. 69-70]:

1. У класичній політичній економії інтерес індивідуума реалізується в його егоїстичних спонуканнях. Індивід досягає загальної користі шляхом переслідування власної вигоди, суть якої полягає в отриманні насолоди та запобіганні стражданням.

2. У неокласичній парадигмі відбувається вимивання гедоністичного елементу. В основу егоїстичного інтересу покладена раціональність (тверезий розрахунок – за висловленням А. Маршалла [10, с. 60-61]), яка розуміється як максимізація корисності компетентним суб'єктом за умов обмеження ресурсів (варіант австрійської школи). При цьому раціоналізм поступово висувається на роль ключової поведінкової характеристики, яка відсуває користолюбство (А. Маршалл).

3. Оптимізація корисності розглядається як не обов'язкова ознака реалізації інтересу, обмеженого більш скромними рамками. Наприклад, в концепції «виявлених переваг» раціоналізм економічних дій подається у вигляді поступового (несуперечливого) вибору, який становить усталеність переваг (П. Самуельсон).

4. Виникають сумніви стосовно поінформованості «економічної людини» щодо змісту її власних інтересів та шляхів їх реалізації. Починає використовуватися фактор невизначеності, який надає раціональним рішенням імовірнісного характеру (І. Фішер, Ф. Найт). Відокремлюються «об'єктивна» раціональна поінформованість спостерігача та «суб'єктивна» раціональність господарюючого суб'єкта (Ф. Хайек, Й. Шумпетер).

5. Піддаються сумніву інтелектуальна та вольова спроможність «економічної людини» до послідовно раціональних дій. Приймається біхевіористична передумова «обмеженої раціональності», що представляє нам людину, котра просто шукає певний варіант економічної поведінки, який задовольняє її, а вже потім вона припиняє будь-які пошуки (Г. Саймон). Пропонується концепція «перемінної раціональності», яка враховує фізіологічні прагнення людини до економії власних зусиль (Х. Лайбенстайн). Експериментально доводяться системні відхилення від раціональних розрахунків у людському виборі.

6. Поряд з раціонально наслідуваними інтересами вводяться додаткові (допоміжні) мотиваційні змінні, пов'язані з існуванням соціальних норм та примусів (М. Ослоң, А. Сен, Ю. Ельстер). Одночасно поняття раціональності виводиться за межі максимізації корисності. Будь-яка послідовна (узгоджена) дія інтерпретується як

раціональна, а наслідування примусу або соціальних норм також підводиться під раціональні схеми. Одночасно це слугує непоганим засобом розширення меж економічного підходу та вторгнення в раніше недосяжні для нього сфери.

Мотив власного інтересу, започаткований А. Смітом та Д. Рікардо, відігравав найважливішу роль у конструюванні економічної теорії як самостійної наукової дисципліни та був найважливішим компонентом моделі економічної людини, що вирізняло економічну науку як особливу галузь знань. У теоріях маржиналістів та неокласиків принцип власного інтересу набрав значно суворішої форми максимізації корисності – принципу економічної раціональності. Цю властивість з давніх пір розглядали як звичайний егоїзм, що давало привід для критики економічної людини з моральних позицій.

Як підкреслює Автономов В.С., «економісти, визнаючи на словах можливість альтруїстичної мотивації, відчують сильне тяжіння до того, щоб пояснити той чи інший вид поведінки, не виходячи за рамки егоїстичних мотивів» [1, с. 132]. Крім того вчений зауважує, що існування значної кількості суспільних благ у сучасній ринковій економіці свідчить про те, що передумови чисто егоїстичної мотивації є невірними, якщо не застосовувати деякі модифікації [1, с. 138], існують «невикорінні» прояви альтруїзму, які не можуть бути представлені як замаскований витончений егоїзм, що не суперечить поняттю власного інтересу в широкому розумінні даного терміну, але порушує презумпцію егоїзму, який негласно все ще відіграє роль вихідної мотиваційної передумови економічного аналізу [1, с. 139].

Отже, сама модель «економічної людини», до принципів якої б з теорій ми не схилилися (класичної, неокласичної, інституціональної), які б модифікації вона не мала, показує нам головну причину виникнення аудиту – мотивація діяльності людини власними інтересами, внаслідок чого зменшується рівень упевненості в дійсних результатах її діяльності. Всі тлумачення, які існують в економічній літературі, базуються, хоча, можливо, прямо про це не йдеться, саме на цьому.

Першопричина виникнення аудиту проявляється в *постулатах аудиту* та в такому професійному принципі, як «*професійний скептицизм*», але позиції вчених щодо цього мають протилежний характер.

В основоположних *постулатах аудиту*, запропонованих Р. Маутцем та Х. Шарафом [5, с. 8-10; 6, с. 78-88; 18], відсутні окремі постулати, які прямо обґрунтовують необхідність перевірки звітності. Усі вісім, зазначених науковцями, постулатів швидше переслідують таку ціль: показати, що за певних умов можна отримати об'єктивне уявлення про фінансово-господарську діяльність економічного суб'єкта. Наприклад, вченими був запропонований такий постулат: «Фінансова звітність та інша інформація, яка підлягає перевірці, не містить зумовлених тайною змовою та інших незвичних викривлень». Даний постулат обґрунтовує можливість застосування системноорієнтованого підходу до проведення аудиту, який полягає в аналізі системи внутрішнього контролю з метою виявлення слабких місць (якщо вони існують). Даний постулат дозволяє аудитору застосувати в роботі методи формального вибіркового дослідження та виконувати тести по перевірці операцій, використовуючи відносно невеликий обсяг репрезентативних даних. Вихідне припущення, що інформація у фінансовій звітності містить обумовлені таємною змовою та інші незвичні викривлення, призвело би не лише до збільшення необхідного обсягу аудиторських процедур, але і могло би створити бар'єр між аудитором, з одного боку, та адміністрацією і працівниками компанії, з іншої, що неминуче призвело би до виникнення певних проблем та конфліктів. Р. Маутц і Х. Шараф відмічають: «Цей постулат не звільняє аудитора від відповідальності за невиявлені викривлення, зумовлені таємною змовою або іншими аномаліями. Коли, наприклад, зловживання

були настільки очевидні, що аудитор міг без зусиль виявити їх шляхом звичайного тестування (тобто перевірок, метою яких є виявлення звичайних помилок), він не може бути виправданий у випадку, якщо його перевірки були настільки недостатні, що не виявили їх» [3, с.88; 18, с.46].

Проте, постійний розвиток аудиту відображає визнання того, що аудитор повинен планувати свої перевірки для виявлення існуючих зловживань та помилок, про що свідчать положення міжнародних стандартів аудиту, хоча це і не визнається основною метою аудиту.

Два додаткових постулати, які пояснюють необхідність аудиту, містяться в доповненнях, розроблених Т. Лі та Д. Робертсоном [5, с.10; 14; 17], а саме:

1. Якщо звітна інформація протягом року не була піддана незалежній перевірці, то вона не заслуговує на достатній рівень довіри. Якщо аудитор не дав підтвердження, що підприємство буде функціонувати щонайменше ще рік, то інвестувати грошові кошти в цю компанію досить ризиковано.

2. Користь від звітних даних прямо пропорційна ступеню їх перевіреності. Чим надійніші докази, отримані на підставі перевірених даних, тим вони корисніші з точки зору зовнішніх користувачів (Робертсон Дж. даний постулат називає «максимую економічної ефективності»).

Відомий російський вчений в галузі бухгалтерського обліку та аудиту Соколов Я.В. запропонував власну систему з десяти постулатів аудиту, оскільки, на його думку, при всій значимості постулатів Р. Маутца та Х. Шарафа їх не можна механічно переносити в практику російського аудиту, необхідна більш реалістична система постулатів, яка враховує психологію людини та необхідність контролю [15]. Такий аспект, як необхідність аудиторської перевірки, в десяти постулатах Соколова Я.В. представлений трьома:

1. Звітність повинна бути перевірена.
2. Непереверена звітність не заслуговує на довіру.
3. Кожна наступна перевірка може знижувати цінність попередніх і завжди менш інформативна.

Проблема полягає в тому, що ці постулати (і класичні, і постулати Соколова Я.В.), на наш погляд, є до певної міри припущеннями, аксіомами, які базуються на моделі економічної людини і дозволяють «працювати» теорії про аудит, але не повнозначно обґрунтовують необхідність проведення аудиту.

Що стосується принципу «*професійного скептицизму*», то в постулатах Р. Маутца та Х. Шарафа він фактично відсутній, що прямо впливає з проаналізованого вище постулату: «Фінансова звітність та інша інформація, яка підлягає перевірці, не містить викривлень, що виникли внаслідок зумовлених таємної змови або інших незвичних обставин».

У передмові до книги Р. Адамса «Аудит» професор Соколов Я. В. зазначає, що постулати Р. Маутца та Х. Шарафа базуються на припущенні Ж. Ж. Руссо про те, що людина за своєю природою добра, а тому аудитор повинен виходити з того, що звіт, який ним перевіряється, складений правильно і не містить свідомо допущених помилок та зловживань [3, с. 2]. На думку Соколова Я.В., найбільш реалістичною була б система постулатів, яка базується на принципах Т. Гоббса і припускає, що людська природа первісно порочна, що й обумовлює необхідність контролю. Отже, аудитор повинен припускати, що звіт, який ним перевіряється, складений неправильно і містить зловмисні та незловмисні помилки і зловживання [3, с. 2].

Соколов Я.В. в запропонованій ним системі постулатів аудиту виділив окремий постулат, який стосується даного питання, тобто питання професійного скептицизму аудитора. «При перевірці виходять з того, що звіт складений невірно. Викривлення

даних у звіті є неминучим, по-перше, в силу суб'єктивізму того, хто його складав, а, по-друге, будь-який документ може містити як мимовільні (технічні) помилки, так і зловмисні відхилення (обмани, приховування, приписки, укриття тощо). Якщо припустити зворотне, то вся відповідальність переноситься на клієнта, а якщо звітність правильна і відповідає за неї клієнт, то дещо сумнівною стає роль аудитора» [15].

Отже, загальним для постулатів, які розглядаються, виступають аспекти, стосовно яких вони сформульовані. Відмінність полягає в тому, постулати Р. Маутца та Х. Шарафа побудовані на позитивних твердженнях («фінансова звітність не містить викривлень»), а Соколов Я. В. застосовує позитивні та негативні твердження («звіт складений невірно», «неперевірена звітність не заслуговує довіри»).

В «Аудиті Монтгомері» наведена така позиція щодо чесності керівництва та професійного скептицизму [4, с.91]. Аудитор не повинен упереджено ставитися до чесності керівництва, вважати його обов'язково нечесним або безумовно чесним. Упередження щодо нечесності керівництва спростовується всім накопиченим досвідом аудиторів. Якщо аудитор приступає до роботи з упередженням у нечесності адміністрації, то весь хід його дій буде визначений підозрлістю щодо дійсності всіх облікових даних і документів, які він одержить від клієнта, і тоді він буде працювати не з переконливими, а з переконуючими (у нечесності) доказами. Аудит, що буде проводитися з таким визначальним упередженням, вийде необґрунтовано дорогим і малоефективним для практичних цілей.

Але аудитор не повинен і беззастережно допускати, що керівництво є абсолютно чесним, і робити це він повинен, проявляючи певний рівень професійного скептицизму протягом усього процесу аудита і особливо при зборі та оцінці доказів, включаючи й відповіді керівництва на аудиторські запити. Наприклад, аудитор може виявити такі умови або обставини, які виступають «сигнальними прапорцями», тобто показниками ймовірного існування значних невідповідностей. Як правило, це ті умови або обставини, які відрізняються від того, що очікував побачити аудитор. Наприклад, при аудиторській перевірці він може виявити такі помилки, про які обов'язково повинне було б знати керівництво, але воно свідомо не розкрило їх аудиторіві. Професійний скептицизм вимагає при появі таких «сигнальних прапорців» проведення аудитором перегляду плану аудиторської перевірки, щоб одержати достатньо компетентні докази, що фінансові звіти не містять інформації, яка викривлює дійсну картину.

Принципу професійного скептицизму приділяють певну увагу Міжнародні стандарти аудиту. В МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» під професійним скептицизмом розуміється ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку аудиторських доказів (п. 13 «ж») [11, с. 82]. Підкреслено, що аудитор повинен планувати та виконувати аудит із професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати обставини, які призводять до суттєвого викривлення фінансової звітності (п.15 МСА 200) [11, с. 84]. Особливо наголошується, що не можна очкувати, що аудитор нехтуватиме минулим досвідом щодо сумлінності та чесності управлінського персоналу. Проте думка, що управлінський персонал і ті, кого наділено найвищими повноваженнями, є сумлінними та чесними, не звільняє аудитора від необхідності дотримуватися професійного скептицизму або не дозволяє аудиторі задовольнятися менш ніж переконливими аудиторськими доказами у процесі отримання достатньої впевненості (Д22 МСА 200) [11, с. 92].

Питання професійного скептицизму розглядаються і в інших стандартах аудиту. Наприклад, в МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» зазначається, що отримуючи достатню впевненість,

аудитор несе відповідальність за збереження професійного скептицизму протягом усього аудиту, розгляд можливості уникнення контролю управлінським персоналом і визнання того факту, що аудиторські процедури, які є ефективними для виявлення помилки, можуть бути неефективними для виявлення шахрайства (п.8) [11, с. 162].

В Кодексі етики принцип професійного скептицизму до складу фундаментальних принципів не включено, достатнім вважається наявність такого принципу як «професійна компетентність і належна ретельність» (Розділ 130), який вимагає лише «діяти ретельно, сумлінно та своєчасно відповідно застосованих технічних та професійних стандартів, надаючи професійні послуги» [8, с. 14].

У контексті викладеного слід зробити акцент на необхідності врахування проблеми *конфлікту інтересів*, яка має комплексний, міжгалузевий характер, оскільки торкається точок взаємодії в галузі цивільного, господарського, адміністративного, конституційного права, судового процесу. Розгляд аудиту слід розширити, враховуючи надбання економічної та юридичної науки в дослідженні такої проблеми, як «конфлікт інтересів», яка дозволяє виділити, за висловленням Дедова Д., духовний зміст права, оскільки захист від конфлікту інтересів так само, як і від недобросовісності та несправедливості, має глибоко моральний характер [7, с. IX]. Зауважимо, що інтереси завжди виступають потужним фактором життєдіяльності людей, створення та функціонування державних і суспільних інститутів, по-різному відображаються в системі права, взаємодіючи, суперечачи та узгоджуючись між собою.

«Конфлікт інтересів» – це загальноприйнятий термін, який означає протиріччя між інтересами, що захищені правом та повинні бути задоволені діями особи, яка вповноважена принципалом (а це як фізичні особи, так і суспільство (держава) в цілому), та особистими інтересами цього вповноваженого. Інтереси, які захищаються, можуть мати як особистий, так і публічний характер, включаючи інтереси необмеженого кола визначеної категорії фізичних осіб (акціонери, інвестори і т.ін.) [7, с. 1]. Конфлікт інтересів зазвичай виникає під час процесу здійснення діяльності в чужих інтересах, а якщо вести мову в більш широкому сенсі, – у випадку субординації (підпорядкування, підлеглості) інтересів, в який би формі це не проявлялося. Дедов Д. виділяє такі групи інтересів, які можуть знаходитися у протиріччі між собою [7, с. 6-10]:

- 1) особисті інтереси представника та його афілійованих осіб;
- 2) інтереси того, кого представляють;
- 3) загальні та суспільні (публічні) інтереси;
- 4) жодні інтереси з метою збереження нейтральності або незалежності.

У такому випадку конфлікти утворюють різні комбінації, які знаходять підтвердження на практиці у вигляді конкретних прикладів (табл. 1).

Таблиця 1 - Види конфліктів

Вид конфлікту	Причина конфлікту	Приклади осіб (ситуацій), у яких виникає такий вид конфлікту
Конфлікт між інтересами представника (1) та того, кого представляють (2)	Представник повинен діяти в інтересах того, кого представляють, а замість цього він діє у власних інтересах або в інтересах його афілійованих осіб.	Діяльність таких осіб, як повірений, опікун, попечитель, агент, комісіонер, довірчий управитель майном, наймані працівники, управителі інвестиційного фонду, арбітражний управитель, особи, які надають послуги іншим особам.
Конфлікт між	Особа повинна діяти	Державні службовці, власне держава,

Вид конфлікту	Причина конфлікту	Приклади осіб (ситуацій), у яких виникає такий вид конфлікту
особистими (1) та суспільними або загальними інтересами (3) (різновид першого випадку)	в інтересах суспільства, тобто дотримуватися публічних інтересів, а замість цього діє у власних інтересах.	різного роду міждержавні об'єднання та спілки.
Конфлікт між інтересами різних осіб, яких одночасно представляє одна особа, або конфлікт між різними інтересами однієї особи, яку представляє представник, тобто, конфлікт між (2) та (3)	Одна особа повинна одночасно дотримуватися не своїх власних інтересів, а різних конфліктуючих між собою інтересів.	Множинність прикладів, які мають відношення до такого випадку конфлікту інтересів, наведені в [7, с.8-11] і включають, банк, який надає послуги компанії – емітенту та одночасно займається придбанням її цінних паперів, орган управління компанією, який повинен дотримуватися загальних інтересів компанії та її міноритарних акціонерів, а також враховувати інтереси контролюючого акціонера та інтереси групи осіб, до якої входить компанія.
Конфлікт за необхідності збереження нейтральності та незалежності (4) задля досягнення суспільних інтересів (3) (частина третьої ситуації)	Особа повинна залишатися незалежною при виконанні своїх функцій та не може переслідувати жодні з інтересів, адже ця незалежність дозволить реалізувати суспільні, публічні інтереси.	Необхідність дотримання принципу незалежності при проведенні аукціонів та конкурсів, в діяльності судової влади, аудиторів, фінансових консультантів, експертів, членів ради директорів, комерційного представника (управляючого), який діє в загальних інтересах.

Отже, можна виділити три ситуації виникнення конфлікту:

1. Конфлікт між інтересами представника та інтересами того, кого представляють. З цих позицій важливо відокремлювати конфлікти між інтересами представника та тієї особи, яку представляють, і яка може бути юридичною чи фізичною особою, яких можна ідентифікувати, та конфлікти між інтересами представника та суспільними інтересами, які можуть приймати форму як публічних, так і державних інтересів.

2. Конфлікт між різними інтересами, які може презентувати один представник. Дедов Д. такі інтереси поділяє на інтереси превалюючі та інтереси підлеглі [7, с. 8], що, на наш погляд, обґрунтовано і важливо з точки зору дослідження сутності конфлікту інтересів, але така класифікація інтересів повинна здійснюватися з урахуванням конкретних умов кожної ситуації. З цих позицій важливо виділяти конфлікт інтересів, який виникає в тому випадку, коли уповноважена особа представляє одночасно інтереси конкретної особи і має представляти публічні або державні інтереси.

3. Конфлікт між різними інтересами однієї особи, яка може бути і представником, і тим, кого представляють.

Як підкреслено в «Аудиті Монтгомері», побоювання отримати з фінансового звіту невірну інформацію викликано припущенням, що для стосунків між тими, хто складає фінансову інформацію, та користувачами фінансового звіту притаманне потенційне зіткнення інтересів. Це зовсім не означає, що подібний конфлікт дійсно існує або повинен виникнути, існування недобросовісності адміністрації також не припускається. Це говорить лише про те, що ті, хто складає фінансову звітність, можуть при її підготовці відчувати певні упередження, так само їх можуть відчувати й ті, хто цією інформацією користується [4, с. 29].

Слід звернути увагу і на інший аспект. Аудитори, яких наймають власники (акціонери), також мають свої інтереси та мотиви. Дана проблема залишається поза увагою, хоча, наприклад, відомі російські вчені Шеремет А.Д. та Суйц В.П. підкреслюють, що аудитор є агентом, який діє, як правило, від імені акціонерів [16, с. 11], але, на жаль, інформація подається без подальших висновків, хоча найпростіша модель агентів припускає, що їм довіряти не можна. Аудитори, розуміючи свій власний ризик та маючи потенційні зобов'язання, можуть використовувати такий підхід до перевірки, який значно обмежить обсяг їх роботи та не задовольнить повною мірою інформаційні потреби користувачів результатами їх роботи. Мотиви та інтереси аудиторів можуть також призвести до ускладнень у сфері об'єктивності та незалежності і насамкінець до виникнення риторичного класичного питання: «Хто буде стерегти сторожа?», яке в нашому випадку перетворюється у питання «Хто ж буде перевіряти аудиторів?». Результатом може бути знову таки брак довіри до аудиторів і постійна потреба в пошуку інших механізмів узгодження інтересів акціонерів, менеджерів та аудиторів.

Підводячи підсумки, слід підкреслити, що необхідність в аудиті спричинена сформованим ставленням до моделі людини в економічній теорії і практиці. Всі суб'єкти розуміють мотивацію кожного індивіда, його схильність до поведінки виключно у власних інтересах і застосовують попереджувальні та контрольні засоби. В інших випадках суб'єкти повинні довести свій моральний та етичний рівень в економічних відносинах, адже більшість все одно зосереджуються на припущенні, що всі суб'єкти – натури егоїстичні. Як зазначає Радаєв В.В., насамкінець соціальні інститути оперують якоюсь «натурою людини» або тим, що Ф. Найт називав «людською природою, як вона є» («Human nature as we know it») [13, с. 33]. Першопричина виникнення аудиту - вплив власного інтересу та, відповідно, наявність конфлікту інтересів в економічних відносинах - проявляється в *постулатах аудиту* стосовно необхідності аудиту та в такому професійному принципі, як «*професійний скептицизм*». Слід враховувати, що аудитору також притаманний конфлікт інтересів, який може проявлятися у неспівпаданні інтересів аудитора та клієнта, а також в існуванні обмежень, пов'язаних з необхідністю дотримання принципів незалежності та нейтральності. Цей конфлікт інтересів в аудиті отримав назву «розходження (розрив) в очікуваннях», а вирішення цієї проблеми надзвичайно актуальне саме в сучасних умовах.

Список літератури

1. Автономов В.С. Модель человека в экономической науке. / Владимир Сергеевич Автономов. - СПб: Экономическая школа, 1998. – 230 с. (Этическая экономия: Исследования по этике, культуре и философии хозяйства; Вып. 2).
2. Автономов В.С. Человек в зеркале экономической теории (очерк истории западной экономической мысли) / Владимир Сергеевич Автономов.– М., 1993. – 450 с.
3. Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
4. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейли, М. Б. Хирш, Пер. с англ. под ред.

- Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
5. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. / Светлана Михайловна Бычкова. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.
 6. Давидов Г.М. Аудит: теория і практика: Монографія. / Григорій Миколайович Давидов. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.
 7. Дедов Д. И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – 288 с.
 8. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – 124с.
 9. Корнейчук Б.В. Институциональная экономика: учебное пособие для вузов / Борис Васильевич Корнейчук. – М.: Гардарики, 2007. – 255 с.
 10. Маршалл А. Принципы экономической науки. / А. Маршалл. - М.: Издательская группа «Прогресс Универс», 1993 – Т.1.- 415 с.
 11. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – 846 с.
 12. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 2 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – 414 с.
 13. Радаев В.В. Экономическая социология. Курс лекций: Учеб пособие. / Вадим Валерьевич Радаев. – М.: Аспект Пресс, 1998. – 368 с.
 14. Робертсон Дж. К. Аудит: Пер. с англ. / Дж. К. Робертсон – М.: КРМГ и Контракт, 1993. – 496 с.
 15. Соколов Я. В. Десять постулатов аудита. / Я.В. Соколов. // Бухгалтерский учет. – 1993. - №11. – С. 36-38.
 16. Шеремет А.Д. Аудит: Учебник. / Шеремет А.Д., Суйц В.П. – 4-е изд., перераб. и доп. –М.: ИНФРА-М, 2004. – 410 с.
 17. Lee T. Corporate Audit Theory / T. Lee. - London: Chapman and Hall. – 1993 – 206 p.
 18. Mautz R. The philosophy of auditing. / Mautz R., Sharaf H. - American Accounting Association, 1993. – 299 p.

Н. Шалимова

Причины возникновения и фундаментальные принципы аудита с позиций модели человека и проблемы конфликта интересов. Кировоградский национальный технический университет

Исследованы причины возникновения аудита, используя разработки экономической науки в сфере модели человека и конфликта интересов. Рассмотрена сущность принципа профессионального скептицизма и его отражения в постулатах аудита и международных стандартах аудита. Проанализированы виды, причины и формы конфликта интересов и его влияние на дальнейшее развитие аудита.

N. Shalimova

The origin of auditing and audit fundamental principles from a position of human model and interest conflict problem. Kirovograd national technical university

The origin of auditing using elaboration of economic science in the sphere of human model and interest conflict problem has been investigated. The essence of professional skepticism principle and the way of its reflection in audit postulates and international standards of audit have been considered. The kinds, motives and forms of interest conflict and its influence on the subsequent development of audit have been analyzed.

Одержано 20.02.12