

Студент 3 курсу
факультету міжнародних економічних відносин ХНЕУ ім. С. Кузнеця

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

Анотація. Проаналізовано структуру міжнародних стандартів контролю якості аудиту. Розглянуто Міжнародні концептуальні основи стандартів аудиту.

Аннотация. Проанализирована структура международных стандартов контроля качества аудита, рассмотрены Международные концептуальные основы стандартов аудита.

Annotation. The article analyzes the structure of international standards of audit quality control. International conceptual principles of audit standards are studied.

Ключові слова: аудит, концептуальна основа, Міжнародні стандарти аудиту.

Проведення моніторингу і діагностики діяльності підприємств промисловості України потребує розробки концептуальних основ аудиторського контролю, який сприятиме достовірному і повному інформаційному забезпеченню в аспекті організаційних структур підприємства.

Проблемам розвитку і використання Міжнародних стандартів якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг велику увагу приділяють такі відомі вчені, як: Бутинець Ф. Ф., Голов С. Ф., Костюченко В. М., Сопко В. В., Усач Б. Ф. та ін.

Метою статті є дослідження системного підходу до концептуальних основ Міжнародних стандартів якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

Міжнародні стандарти стосовно контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видані в 2010 році [1], мають суттєві відмінності від виданих раніше за структурою, а також характеризуються достатньо високим науковим рівнем обґрунтування. Вони є новітнім поколінням стандартів аудиту, в них основна увага приділена обґрунтуванню і забезпеченню належного рівня впевненості аудиторських висновків для користувачів. Тому, на думку автора, доцільним є дослідити дані стандарти окремо з метою визначення їх впливу на формування науки про аудит.

Міжнародні стандарти контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг Аудиторська палата України пропонує в якості Національних стандартів аудиту, при цьому Рішення Аудиторської палати України "Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів" № 122 від 18.04.2003 р. стосувалося іншого документа, а саме "2001 МФБ. Стандарти аудиту та етики". Проте вітчизняній аудиторській громадськості було подано документ "Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики", який було видано у 2007 році і лише потім Міжнародні стандарти контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [1], який виконуватиме роль Національних стандартів аудиту України протягом невизначеного терміну. У зазначеному виданні містяться чинні зараз стандарти та положення аудиту, надання впевненості та етики, оприлюднені МФБ станом на 1 січня 2010 року.

Міжнародним стандартам контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг притаманні суттєві структурні відмінності порівняно з раніше виданими стандартами. Зокрема вони містять Міжнародні стандарти аудиту (МСА 200-299), Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО 2000-2999), Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ 3000-3999), Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП 4000-4999).

Міжнародними стандартами контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, які видано у 2010 році [1], визначено Концептуальні основи міжнародних стандартів аудиту, які розмежовують на основі трьох критеріїв між аудитом і супутніми послугами: природи впевненості, яку висловлює аудитор, порівняльного рівня впевненості, з яким аудитор підтверджує твердження менеджерів, потреби залучення кваліфікованого аудитора, враховується також відмінність, що наявна між природою негативної та позитивної впевненості. Різноманітність природи впевненості аудитора є базисом різних за характером і змістом процесів аудиту. Дану вимогу враховано у Міжнародній концептуальній основі і передбачено для аудиту, якому притаманна позитивна гарантія висновку аудитора, власні завдання стосовно надання обґрунтованої впевненості, для огляду, якому притаманна негативна гарантія твердження аудитора – чіткі завдання з надання обмеженої впевненості; для супутніх послуг, де взагалі впевненість не передбачено, – також чіткі завдання [1; 2].

Разом із цим у Міжнародних стандартах контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, що видані у 2010 році, які є відображенням Міжнародного стандарту аудиту 120 "Концептуальна основа міжнародних стандартів аудиту", допущена, на думку автора, друкарська помилка. Характеризуючи висновок, який надається при здійсненні оглядів, доцільніше було б зазначити не "Позитивна впевненість...", а "Негативна впевненість...". Пристуність зазначеної помилки також засвідчує і п. Д1 Міжнародного стандарту аудиту 200 "Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до МСА" [1]. В іншому випадку втрачається логічність двох основних концепцій аудиту: Міжнародної концептуальної основи завдань із надання впевненості та Концептуальної основи міжнародних стандартів аудиту.

складові завдання із надання впевненості;
мету завдання;
визначено завдання, на які поширюється дія Міжнародних стандартів завдань з огляду (МСЗО), Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості (МСЗНВ), Міжнародних стандартів аудиту (МСА);
визначено критерії для професійних аудиторів-практиків, інших осіб, Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) при розробці МСЗНВ, МСЗО та МСА.

Варто зазначити, що власне Концептуальна основа не визначає стандарти або не висуває вимоги до процедур при виконанні завдань з надання впевненості, дотримуючись яких, аудитор (практик) формулює висновок, який має на меті підвищення рівня довіри майбутніх користувачів. Концептуальною основою визначено види завдань щодо надання впевненості, які мають різну мету і є базою для різних форм висновку (звіту).

Аудитор (практик) може розпочинати виконання завдання із надання впевненості за умови, якщо його попередня обізнаність в обставинах завдання гарантує, що будуть дотримані відповідні вимоги.

У випадку, якщо умови не виконуються і завдання не може сприйматися як завдання з надання впевненості, замовник може змінити завдання.

Після того, як завдання з надання впевненості було прийняте, аудитор (практик) не має права його змінити без належного обґрунтування. Зміна обставин, що позначаються на вимогах користувачів, або непорозуміння стосовно природи завдання можуть бути виправданим зверненням щодо зміни типу завдання. Якщо така зміна відбувається, аудитор (практик) повинен використовувати весь обсяг інформації з урахуванням тієї, яка була одержана ще до зміни типу завдання.

Предмету та інформації з предмета завдання щодо надання впевненості мають бути притаманні певні властивості та бути такими, що:

піддаються визначенню та послідовному оцінюванню або виміру за відповідними критеріальними показниками;
інформацію з нього можна дослідити за певними процедурами з метою одержання достатніх відповідних доказів на підтримку висновку щодо обґрунтованої впевненості або обмежену впевненість відповідно до особливостей завдання.

Предмет та інформація з предмета завдання щодо надання впевненості можуть мати різну форму: фінансові показники або умови; нефінансові показники або умови; фізичні характеристики; системи та процеси; поведінка.

Різноплановість характеристик предмета включає рівень, до якого інформація з предмета може бути якісною порівняно з кількісною, об'єктивною порівняно з суб'єктивною, історичною порівняно з прогнозованою та належати до певного часового моменту або охоплювати визначений період часу.

Варто зазначити, що ані в глосарії термінів з аудиту [2, с. 11–38], ані у дослідженому автором тексті Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості [2, с. 3–26] не зазначено визначення категорії "предмет", при цьому аналізується зміст категорії "предмет" [2, с. 28–33]. Проте властивості, форми та характеристики даної категорії, умови її визначення і послідовної оцінки дозволяють автору здійснити класифікацію даної категорії як об'єкта аудиту.

Критеріями є контрольні показники, які виконують функцію оцінки або виміру предмета включно з показниками, а саме там, де це прийнятно. Потреба в критеріях зумовлена необхідністю одержання несуперечливої оцінки або виміру предмета в процесі професійного судження. За відсутності системи, яку визначають відповідні критерії, будь-який висновок може підпадати під різні тлумачення і правильно сприйматися. Відповідні критерії зумовлюються контекстом, тобто обставинами завдання. Навіть для одного і того самого предмета можуть бути визначені різні критерії.

Згідно з Міжнародними концептуальними основами завдань із надання впевненості застосовується така класифікація критеріїв [2, с. 4–21]:

- за рівнем формалізації;
- за характеристиками прийнятності;
- за рівнем обґрунтованості критеріїв;
- за рівнем доступності.

Критерії можуть мати формальний характер: міжнародні стандарти обліку в державному секторі; міжнародні стандарти фінансової звітності; визначені концептуальні основи внутрішнього контролю для звіту про внутрішній контроль; для висновку щодо відповідності критеріями можуть бути використані чинні законодавчо-нормативні акти або контракти. Менш формалізованими критеріями можуть бути внутрішній кодекс поведінки, узгоджений рівень роботи.

Критеріям притаманні такі характеристики:

вагомість: вагомі критерії дозволяють зробити висновки, які сприятимуть прийняттю рішень користувачами;
повнота: критерії є достатньо повними, якщо не пропущені відповідні фактори, що можуть вплинути на висновки в контексті обставин завдання. Повні критерії залучають там, де в цьому є потреба, показники подання та розкриття;

надійність: надійні критерії сприяють наданню прийнятно несуперечливої оцінки або виміру предмета включно (у разі потреби) з поданням і розкриттям, якщо вони застосовуються у подібних обставинах аудитором зі схожою кваліфікацією;

нейтральність: нейтральні критерії дозволяють одержати неупереджені висновки;

зрозумілість: зрозумілі критерії дозволяють одержати висновки, які є чіткими та повними, не будуть тлумачитися по-різному. Оцінка або вимірювання предмета на основі очікувань, суджень або власного досвіду аудитора не є прийнятними критеріями.

Аудитор (практик) визначає прийнятність критеріїв для окремого завдання на основі того, як вони відображають ці характеристики. Критерії можуть бути або вже наявними, або їх спеціально розробляють. Наявні – це критерії, які втілені в закони та нормативні документи. Вони забезпечуються на законодавчо-нормативному рівні, забезпечують прозорість та належність правових процедур. Спеціально розробленими є критерії, що вироблені відповідно до цілей завдання. Те, якими є критерії (наявними або спеціально розробленими), визначає оцінку аудитором (практиком) їх відповідності окремому завданню.

Критерії повинні бути доступними для користувачів, що допомагає їм зрозуміти, як було здійснено оцінку предмета.

На основі викладеного можна зробити такі висновки.

Для оцінки або виміру предмета запропоновано застосовувати контрольні показники, які називають "критерії". У Міжнародних концептуальних основах завдань із надання впевненості критерії класифікують за такими ознаками: рівнем формалізації; характеристиками прийнятності; рівнем обґрунтованості критеріїв; рівнем доступності. Економічна сутність визначених критеріїв ще раз підтверджує основну думку статті стосовно того, що предмети відповідно до змісту Міжнародних концептуальних основ завдань із надання впевненості за своєю економічною суттю виконують функції об'єктів аудиту. Взагалі повну, послідовну і логічно несуперечливу методику визначення предметів (об'єктів) аудиту зазначено у Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики.

Наук. керівн. Часовнікова Ю. С.

Література: 1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року. Ч. 1 / О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зеніна та ін. ; пер. з англ. О. В. Гик, С. Г. Біндер. – К. : МФБ і АПУ, 2010. – 841 с. 2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року. Ч. 2 / О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зеніна та ін. ; пер. з англ. – К. : МФБ і АПУ, 2010. – 409 с. 3. Економічна наука [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua>.