

5. Караваева Н. Налоговое стимулирование инвестиций: опыт США / Н. Караваева // *Налоги*. – 1995. – № 7. – С. 4–6.
6. Гудзь О. Джерела формування фінансових ресурсів сільськогосподарських підприємств / О. Гудзь // *Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал*. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/dzherela-formuvannya-finansovih-resursiv-silskogospodarskih-pidприємств.html>.
7. Правдюк О. Сутність, завдання та контур фінансової політики в аграрній сфері економіки / О. Правдюк // *Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал*. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/sutnist-zavdannya-ta-kontur-finansovoi-politiki-v-agrarniy-sferi-ekonomiki.html>.
8. IASB clarifies depreciation and amortisation [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://iasplus.com/en/news/2014/05/depreciation>.

УДК 657.1

Шерстюк О.Л.
*кандидат економічних наук, доцент,
докторант кафедри фінансового аудиту
Київського національного торговельно-економічного університету*

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПЕВНЕНОСТІ КОРИСТУВАЧІВ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ АУДИТУ

Стаття присвячена вирішенню проблем забезпечення упевненості користувачів фінансової інформації за результатами аудиту. Чинниками, які впливають на можливість забезпечення упевненості користувачів, є визнання професійної відповідальності аудитора, наявність та функціонування системи управління якістю його роботи, а також управління аудиторським ризиком. Вплив зазначених чинників пропонується визначати відносно елементів упевненості користувачів.

Ключові слова: упевненість користувачів, елементи упевненості користувачів, професійна відповідальність аудитора, система управління якістю, аудиторський ризик.

Шерстюк А.Л. ОБЕСПЕЧЕНИЕ УВЕРЕННОСТИ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ АУДИТА

Статья посвящена решению проблем обеспечения уверенности пользователей финансовой информации по результатам аудита. Факторами, которые влияют на возможность обеспечения уверенности пользователей, являются признание профессиональной ответственности аудитора, наличие и функционирование системы контроля качества его работы, а также управление аудиторским риском. Влияние этих факторов предлагается определять относительно элементов уверенности пользователей.

Ключевые слова: уверенность пользователей, элементы уверенности пользователей, профессиональная ответственность аудитора, система управления качеством, аудиторский риск.

Sherstiuik O.L. THE ASSURANCE OF FINANCIAL INFORMATION USERS AS A RESULTS OF AUDIT

This article is devoted to solving problems of assurance of financial information users as the result of audit. Factors that affect the possibility of user's assurance, are the recognition of professional responsibility of the auditor, the availability and the quality management system, and the audit risk management. The proposition is to determine the impact of these factors to the elements of user's assurance.

Keywords: user's assurance, elements of user's assurance, professional responsibility of the auditor, quality management system, audit risk.

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку економічних процесів в Україні та світі пов'язаний зі стрімким зростанням обсягу інформації фінансового характеру, модифікацією її змісту, вдосконаленням засобів формування, накопичення, збереження, передачі та використання, переглядом її ролі в обґрунтуванні управлінських рішень. Усе більше уваги приділяється необхідності своєчасного та адекватного реагування на зміну інформаційних потреб суб'єктів економічних відносин, зокрема, у забезпеченні високого рівня довіри до одержаної ними інформації.

При цьому потребують більш детального дослідження проблеми, пов'язані з ідентифікацією та оцінюванням упевненості користувачів фінансової інформації як результату виконання завдань аудиту. Зокрема, існує необхідність вивчення та обґрунтування підходів до визначення основних характеристик упевненості користувачів, ідентифікація чинників, що на неї впливають, а також оцінювання характеру та величини такого впливу.

Урахування зазначених аспектів у практичній діяльності суб'єктів аудиту сприятиме досягненню максимального можливого рівня реалізації інформаційних потреб користувачів фінансової інформації,

що підвищить обґрунтованість їх рішень та ефективність функціонування окремих суб'єктів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вирішенню проблем організаційного та методичного забезпечення аудиту як форми контролю присвячені наукові дослідження, результати яких оприлюднені в публікаціях вітчизняних та закордонних дослідників та практиків. Зокрема, в публікаціях С. Бардаша [1], В. Бондаря [2], Ф. Бутинця [3], І. Дмитренко [4], А. Загороднього, Л. Пилипенка [5], Є. Мниха [6], К. Назарової [7], О. Петрик [8], О. Редька [9] Р. Адамса [10], Ф. Аренса [11], Ф. Дефліза, В. О'Рейлі, М. Хірша [12], Дж. Робертсона [13] приділяється увага ролі аудиту в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання, вирішенню проблем його інформаційного забезпечення, аспектам виконання заходів аудиту тощо.

Здебільшого в публікаціях визнається, з посиленням на чинну редакцію стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання, впевненості та супутніх послуг [14], головною місією аудиту надання користувачам фінансової інформації упевненості за результатами аудиту. Зокрема, робиться акцент на ідентифікації професійної думки аудитора, що висловлюється в аудиторських звітах як

джерела позитивної впевненості високого, але не абсолютного рівня.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Але аналіз наукових публікацій, присвячених вирішенню теоретичних та практичних проблем аудиту, показав, що залишається недостатньо дослідженим питання забезпечення належного рівня впевненості, що надається користувачам фінансової інформації за результатами аудиту.

Метою статті є визначення ідентифікація механізмів забезпечення впевненості користувачів фінансової інформації за результатами аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Забезпечення належного рівня довіри, на нашу думку, може бути реалізовано, зважаючи на можливості реалізації таких підходів:

1) визнання аудитором власної професійної відповідальності;

2) створенням та забезпеченням функціонування системи управління якістю аудиту;

3) управління аудиторським ризиком.

Визнання аудитором власної відповідальності за виконання завдань аудиту є, на наш погляд, провідним чинником забезпечення впевненості користувачів фінансової інформації за результатами аудиту. При цьому відповідальність аудитора реалізується, з одного боку, адекватною ідентифікацією очікувань користувачів від результатів аудиту, а з іншого – реалізацією заходів, пов'язаних зі здійсненням процесів аудиту, плануванням, застосуванням та оцінюванням результатів аудиторських доказів, належним обґрунтуванням професійних суджень аудитора.

Готовність аудитора визнати власну відповідальність та реалізувати можливості її забезпечення прямо впливають на рівень впевненості користувачів. Такий взаємозв'язок, на наш погляд, зумовлюється готовністю аудитора забезпечити досягнення цілей аудиту фінансової інформації. Зважаючи на це, впевненість користувачів надається за результатами застосування адекватних підходів до вирішення завдань аудиту, що ґрунтуються як на розумінні аудитором їх змісту, так і на відповідному виборі й застосуванні необхідних для цього заходів.

Іншим чинником, вплив якого має враховуватися для цілей забезпечення належної впевненості користувачів фінансової інформації за результатами аудиту, може бути визначена наявність і функціонування системи управління якістю роботи аудитора.

Серед аспектів управління якістю в контексті вирішення завдань аудиту фінансової інформації найбільшого значення, на наш погляд, набуває необхідність забезпечення дотримання етичних принципів під час здійснення відповідних заходів, а також використання ресурсів аудитора для належної обґрунтованості їх змісту, обсягу та ефективності. При цьому відповідними критеріями такої обґрунтованості можуть бути визначені можливість ідентифікації та реалізації очікувань користувачів.

З точки зору забезпечення належного рівня впевненості користувачів існування та функціонування системи управління якістю роботи аудитора оцінюються як на рівні суб'єкта аудиту фінансової інформації, так і суб'єктами регулювання ринку аудиторських послуг. Так, на рівні аудиторів або аудиторських фірм, з одного боку, виконуються заходи, пов'язані зі створенням відповідної системи, ідентифікацією її мети й завдань, формалізацією повноважень та відповідальності окремих учасників, що беруть участь у виконанні завдання. З іншого – особа, що відповідає за створення та функціонування

системи управління якістю в суб'єкті аудиту, має забезпечити реалізацію та адекватну оцінку заходів, що виконуються для вирішення завдань.

Водночас на рівні суб'єктів професійного регулювання аудиторської діяльності здійснюється лише зовнішнє оцінювання систем управління якістю. При цьому оцінюється як її структура та організація, так і дотримання етичних і технологічних підходів до вирішення завдань аудиту.

Оцінка системи управління якістю, що створюється суб'єктами аудиторської діяльності, може розглядатися як спосіб оцінювання можливості реалізації очікувань користувачів через вирішення завдань аудиту. Таким чином, існування та функціонування системи управління якістю сприяє реалізації очікувань користувачів, а її оцінка є одним із джерел визначення можливостей такої реалізації.

Аудитор, виконуючи заходи, спрямовані на вирішення завдань аудиту фінансової інформації, завжди визнає можливість висловлення неадекватної думки за результатами виконаних заходів аудиту, тобто існування аудиторського ризику.

Наявність аудиторського ризику може бути пояснена існуванням зовнішніх та внутрішніх обставин, через вплив яких можуть виникати відхилення у змісті інформації, в процедурах її підготовки, а також унаслідок відхилень в заходах, які виконуються аудитором. Визнання ймовірності виникнення зазначених відхилень дає аудитору можливість певним чином прийняти наявність очікувань користувачів фінансової інформації, зміст і характер яких не може бути ідентифікований або в результатах такої ідентифікації будуть невідповідності. Водночас аудитор визнає ймовірність неадекватного розуміння процесів, що виконуються в аудиті, невірному обрання, застосування та оцінювання результатів аудиторських процедур, недостатньої обґрунтованості сформульованих аудиторських доказів.

Зважаючи на це, аудитор визнає і ймовірність того, що не зможе забезпечити належний рівень впевненості користувачів. При цьому зростання рівня аудиторського ризику свідчить про зменшення рівня впевненості, який здатний забезпечити користувачам фінансової звітності аудитор.

Таким чином, забезпечення належного рівня впевненості користувачів фінансової інформації є можливим шляхом визнання професійної відповідальності аудитора, забезпечення існування та функціонування системи управління якістю його роботи та управління рівнем аудиторського ризику.

Таке забезпечення, на нашу думку, стосується впливу наведених механізмів на елементи впевненості.

Види елементів, щодо яких надається впевненість користувачам можуть бути визначені, виходячи зі змісту завдань, які виконуються аудитором, а також зі змісту заходів, що здійснюються в процесі виконання.

Зважаючи на зміст і характер завдань аудиту фінансової інформації, існує можливість ідентифікації елементів впевненості, що її може отримати користувач. Тому запропонуємо такі елементи впевненості щодо фінансової інформації (див. рис. 1).

Наведені на рис. 1. елементи впевненості як окремо, так і у своїй сукупності безпосередньо впливають на визначення рівня впевненості в цілому. При цьому зазначимо, що наведені елементи не розглядаються користувачами окремо один від одного, а здебільшого складають відповідний інтерес лише для цілей визначення загального рівня впевненості.

Водночас аудитори, виконуючи відповідні завдання, мають забезпечити виконання низки захо-

дів, спрямованих на отримання впевненості щодо дотримання загальних вимог, що стосуються підготовки інформації, а також її окремих складників.

Зокрема, це може стосуватися необхідності припущень щодо суттєвості інформації, обачності у формуванні даних щодо вартісних характеристик активів, зобов'язань, доходів і витрат, припущень, що стосуються підготовки прогнозової інформації, можливості впливу подій, які мають бути враховані для цілей гіпотетичної інформації, впливу людського чинника на процедури розкриття даних у носіях фінансової інформації, облікових оцінок, в тому числі даних на початок звітного періоду тощо.

На основі отриманої впевненості аудитор може розробити критерії щодо оцінювання інших характеристик фінансової інформації та окремих її показників. Зокрема, упевненість щодо інформації про перспективи безперервної діяльності суб'єкта господарювання дає підстави для визначення критеріїв для перевірки правильності обчислення вартості активів, ідентифікація ознак шахрайства зумовлює необхідність виконання аудитором додаткових заходів, а оцінка отриманих аудиторських доказів може вплинути на загальну думку аудитора щодо фінансової інформації. Оцінювання реагування системи внутрішнього контролю на виявлення відхилень зовнішнім аудитором може забезпечити зміну рівня довіри до неї з боку виконавця завдань аудиту і, як наслідок, перегляд змісту та обсягу процедур.

З іншого боку, користувачі можуть бути зацікавлені в упевненості щодо окремих даних як за власною ініціативою (наприклад, наявність чи відсутність ознак можливого припинення безперервної діяльності), так і відповідно до вимог чинного законодавства (зокрема, щодо оцінювання фінансового стану суб'єктів ринків фінансових послуг). Наявність ознак навмисних дій управлінського персоналу для внесення необґрунтованих змін до інформації може говорити з точки зору потенційного інвестора про можливість неефективного використання ресурсів або їх незаконного привласнення іншими особами.

Важливим аспектом виконання завдань аудиту фінансової інформації є обґрунтованість застосування професійних суджень аудитора, належне планування та виконання аудиторських процедур та оцінювання їх результатів, реалізація аудиторських процесів, спрямованих на вирішення відповідних завдань. Іншими словами, упевненість у здійснених аудитором заходах може бути визнана чинником упевненості користувачів фінансової інформації. При цьому відповідні заходи здійснюються під час виконання кожного із завдань аудиту. Таким чином, ідентифікація елементів упевненості користувачів, перелік яких наведений на рис. 1, має здійснюватися комплексно, з урахуванням аспектів, що характеризують саму інформацію, результати її дослідження, а також пов'язані з таким дослідженням відповідні заходи, що здійснюються аудитором.

Комплексна ідентифікація відповідних елементів сприятиме підвищенню довіри користувачів до результатів роботи

аудитора, його оцінки перевіреної інформації та до самої інформації.

Висновки. Отже, забезпечення впевненості користувачів фінансової інформації за результатами аудиту передбачає виконання низки комплексних заходів. За змістом такі заходи визначаються механізмом забезпечення впевненості, який передбачає визнання професійної відповідальності аудитора, створення та забезпечення функціонування системи управління якістю його роботи, а також управління рівнем аудиторського ризику.

Використання зазначених механізмів передбачає спрямування їх дії на елементи впевненості, до яких належать елементи, що визначаються змістом завдань аудиту фінансової інформації змістом заходів аудиту.

Зважаючи на це, серед напрямів подальших досліджень, спрямованих на вирішення проблем, пов'язаних із забезпеченням упевненості користувачів фінансової інформації, можуть бути визначені способи оцінювання рівня упевненості, що стосуються як її оцінювальної величини в цілому, так і окремих елементів. Очікувані результати можуть мати теоретичне та практичне значення з огляду на необхідність ідентифікації інформаційних потреб користувачів, а також визначення засобів їх реалізації.

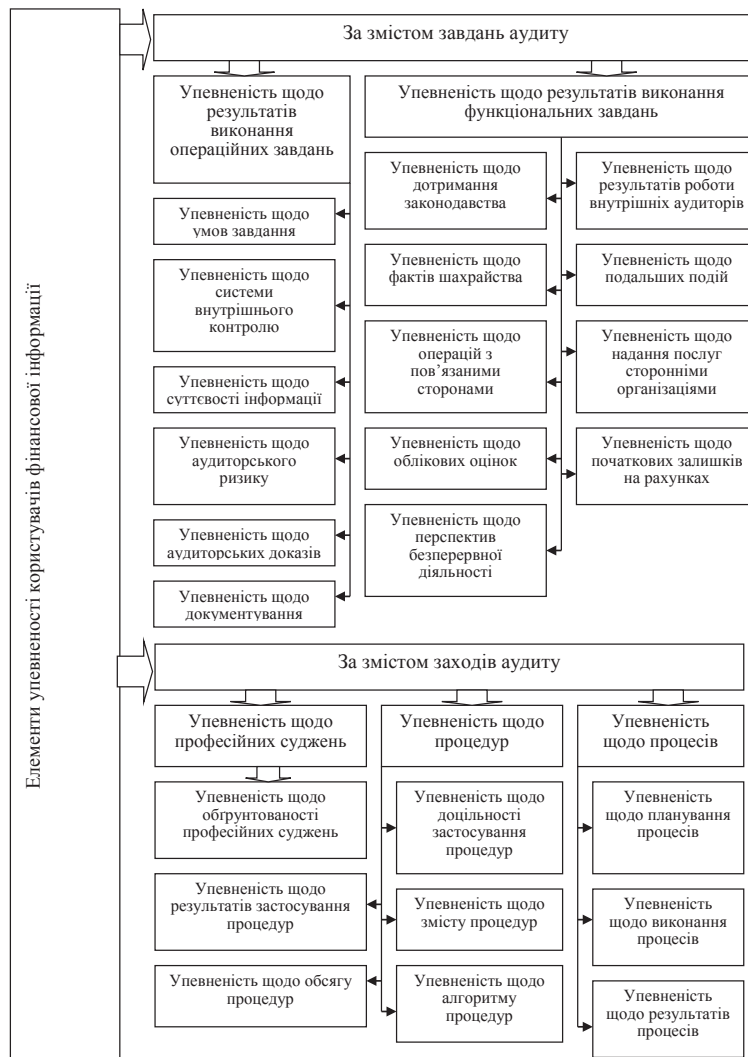


Рис. 1. Елементи упевненості користувачів фінансової інформації

Джерело: розробка автора

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бардаш С. Контроль діяльності суб'єктів господарювання: гіпотези та версії порушень: [монографія] / С. Бардаш. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 312 с.
2. Бондар В. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / В. Бондар. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с.
3. Бутинець Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: [монографія] / Ф. Бутинець, Н. Малюга, Н. Петренко; за ред. Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 564 с.
4. Дмитренко І. Концепція розвитку аудиту корпоративних систем: [монографія] / І. Дмитренко. – К.: Кондор-Видавництво, 2013. – 364 с.
5. Загородній А. Ризики аудиторської діяльності: методика виявлення й оцінювання: [монографія] / А. Загородній, Л. Пилипенко. – Львів: ЗУКЦ, 2010. – 232 с.
6. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення: [монографія] / [С. Мних, С. Бардаш, К. Назарова, О. Шерстюк та ін.]; за ред. Є. Мниха. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 416 с.
7. Назарова К. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність: [монографія] / К. Назарова. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 464 с.
8. Петрик О. Аудит: методологія і організація: [монографія] / О. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
9. Редько О. Аудит в Україні. Морфологія: [монографія] / О. Редько. – К.: Інформаційно-аналітичне агентство, 2008. – 493 с.
10. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс; под ред. Я. Соколова. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
11. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек; за ред. Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
12. Дефлиз Ф. Аудит Монтгомери / Ф. Дефлиз, Г. Дженик; под ред. Я. Соколова. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
13. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон; пер. с англ. – М.: КРМГ; Контакт, 1993. – 456 с.
14. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання, впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/891-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2014-roku>.