

УДК 35.078.3.08 (477)

МСА У ПИТАННЯХ БЕЗ ВІДПОВІДЕЙ, АБО ТРУДНОЦІ ПЕРЕКЛАДУ

ОЛЕКСАНДР РЕДЬКО,
директор Національного
центру обліку і аудиту
Національної академії
статистики, обліку і аудиту

Стандарти аудиту IFAC є обов'язковими для застосування в Україні. Однак переклад тексту стандартів українською мовою створив певні проблеми щодо їх практичного застосування. Спостерігаються невідповідності низки термінів чинному законодавству; є випадки перекладу двох різних термінів одним. Існує незрозуміла диференціація одних і тих самих термінів поза межами облікової та аудиторської практики. Обґрунтовано необхідність розробки науково-практичного коментаря до МСА.

Ключові слова: Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ), Аудиторська палата України (АПУ).

Міжнародні стандарти аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) прийняті Аудиторською палатою України як національні в 2003 р. і мають використовуватися в національній аудиторській практиці. Однак практика їх застосування свідчить про необхідність розробки науково-практичного коментаря окремих положень стандартів. Відсутність роз'яснень щодо практики застосування МСА може ввести в оману аудиторів-практиків, тим самим знижуючи якість результатів аудиту. Особливо це стосується перекладу МСА редакції 2010 р.

Мета статті – спроба розібратися з низкою проблемних моментів у МСА та прийти до однозначності в тлумаченні їх положень.

Міжнародні стандарти аудиту МФБ (IFAC) досить давно застосовуються в українській аудиторській практиці. На жаль, перманентне оновлення МСА з боку МФБ чимось нагадує законотворчу сверблячку вітчизняного законодавця. Практично один раз на 1 – 2 роки МФБ вносить зміни до стандартів аудиту. Не виключено, що це адекватна реакція з боку громадської організації бухгалтерів на зміни в навколишньому світі. Однак для України перманентна модифікація МСА створює певні проблеми.

Ментальні відгомони державної ревізії в незалежному українському аудиті абсолютизують МСА, канонізуючи їх положення як зразок для виконання. Такий самий підхід використовується при практич-

ній реалізації зовнішнього контролю якості аудиту, який здійснює АПУ. Не обговорюючи проблему такого контролю, оскільки як можна перевіряти якість аудиту, якщо апriorі відсутнє його адекватне визначення, все-таки вимог МСА на практиці українські аудитори дотримуються. Якоюсь мірою МСА сприймаються як інструкція до дій аудитора, а не як методичні рекомендації (не плутати із Вказівками). Однак власне кажучи МСА саме і є рекомендаціями, про що сказано в самих стандартах [1, с. 9, п. 16], де зазначено, що «Характер міжнародних стандартів потребує від професійного бухгалтера використання професійного судження під час їх застосування». Звідси актуалізується проблема адекватності перекладу МСА реаліям української правової та підприємницької практики в контексті їх застосування вітчизняними аудиторами.

Національний центр обліку і аудиту НАСОА щороку проводить заняття з підвищення кваліфікації практикуючих аудиторів, які з минулого року ставлять запитання щодо тлумачення того або іншого терміна МСА. Ми відіслали 20 відповідних запитів до АПУ, на які, природно, не отримали жодної офіційної відповіді (що й не дивно), хоча одне роз'яснення на сайті Аудиторської палати все-таки з'явилося. У цій статті автор спробує знайти відповіді на ці запитання, хоча вони, безумовно, будуть відображувати винятково нашу особисту думку.

ПИТАННЯ 1. У тексті МСА, зокрема в підпунктах Д12–Д13 МСА 200 [1, с. 200–201], зазначено, що думка аудитора стосується того, чи складено фінансову звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності. При цьому в тексті МСА є посилання на три види концептуальних основ:

- а) концептуальна основа подання;*
- б) концептуальна основа достовірного подання;*
- в) концептуальна основа дотримання вимог.*

Оскільки в Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» не згадується будь-яка концептуальна основа взагалі, виникають такі **запитання:**

1.1. Якими документами в українській обліковій практиці оформляється «концептуальна основа» фінансової звітності та які повинні (згідно з МСА) розглядати аудитори для висловлення своєї думки про звітність?

1.2. У чому відмінність (знову-таки в умовах української облікової практики) між трьома видами «концептуальних основ»?

1.3. Що треба розуміти під терміном «суттєвий аспект» щодо відповідності фінансової звітності прийнятій концептуальній основі?

На нашу думку, на практиці під **концептуальною основою** складання фінансової звітності потрібно швидше за все розуміти теоретичну структуру, яку покладено в основу технічних правил бухгалтерського обліку та фінансової звітності. У дискурсі процесу складання фінансової звітності це система цілей і методів інтеграції, агрегації релевантної й об'єктивної інформації про господарські факти та їх економічні результати.

Говорячи про три види концептуальних основ, важко пояснити практикам аудиту або обліку зміст їх диференціації на концептуальну основу просто «подання», окремо – «достовірного подання» і окремо – «дотримання вимог». Сумнівно, що ці три види або варіанти фінансової звітності існують навіть за рубежом, тим більше в Україні. Однак вони задекларовані в МСА. Видається, що відповідь слід шукати в юридичній площині цілей, методів і вимог до фінансової звітності.

В Україні формалізованими вимогами, що відповідають поняттю «концептуальна основа фінансової

звітності» для цілей аудиту, варто визнати документ, що легалізує на об'єкті перевірки облікову політику суб'єкта господарювання.

Офіційно формату такого документа не встановлено. Тому перед аудитором постає завдання ідентифікувати зміст облікової політики та його відповідність виду і технології бізнесу, вимогам П(С)БО, чинному законодавству.

Що стосується «суттєвого аспекту відповідності фінансової звітності концептуальній основі», то це досить серйозне питання, оскільки в тексті аудиторського висновку у звіті аудитора є фраза, в якій аудитор повинен зазначити таку відповідність або невідповідність.

Виявлені аудитором невідповідності практики бухгалтерського обліку регламентаціям і вимогам облікової політики, з одного боку, а самих положень облікової політики – практиці бізнесу і вимогам законодавства – з іншого, варто оцінювати як суттєві в таких випадках:

- результатом невідповідності є викривлення в обліку економічної та/або правової сутності господарських фактів (операцій);
- невідповідність оцінюється аудитором як потенційна можливість (або як факт, що відбувся) викривлення даних форм фінансової звітності, які можуть вводити в оману її користувачів щодо реального стану справ і результатів господарювання емітента такої звітності.

ПИТАННЯ 2. Необхідно розглянути цілу групу термінів, які потребують тлумачення.

Так, у тексті визначення терміна «**відповідальна сторона**» (англ. – *Responsible Party*) є посилання на «завдання з надання безпосереднього звіту» (буквально «... у завданні з надання безпосереднього звіту»). Звідси виникають **запитання:**

1. Що являє собою «завдання з надання безпосереднього звіту?»

2. Який формат «безпосереднього звіту»?

3. Яким МСА треба керуватися, виконуючи «завдання з надання безпосереднього звіту»?

Далі на с. 16 виданих АПУ МСА наведено термін «**достатня впевненість**» (рос. – *достаточная уверенность*; англ. – *Reasonable assurance*). Цей термін тлумачиться як високий, але не абсолютний рівень впевненості. На цій сторінці «**достатність**» (щодо

аудиторських доказів) визначено як міру кількості. «Впевненість» семантично тлумачиться словниками як «тверда віра, як почуття людини». «Рівень» – це ступінь величини або значущості. Виходячи з викладеного виникають **запитання:**

1. Якщо достатність – міра кількості, а впевненість – почуття людини, то якими кількісними вимірниками слід оцінювати достатню впевненість аудитора?

2. Як визначити (через які кількісні вимірники) відмінність між високим та абсолютним рівнями впевненості?

3. З якої величини починається високий рівень упевненості?

4. Що таке «належний рівень впевненості» і чим такий рівень вимірюється (див. термін «припустиме викривлення»)?

Не далі як на с. 25 у терміні «невизначеність попередньої оцінки» використано слово «чутливість» стосовно облікової оцінки. Безумовно, відразу виникає необхідність роз'яснення:

1. Що таке на практиці «чутливість облікової оцінки»?

2. Чим і як виміряти рівень такої «чутливості» аудитору в процесі аудиту фінансової звітності?

Нам уявляється, що аудит – досить конкретна професія, якій не властиве філософствування й абстрактні міркування. Результати аудиту – це насамперед аргументована і доказова (обґрунтована) думка компетентного професіонала. У противному разі аудит втрачає інтерес із боку замовника.

Якщо вважати МСА керівництвом до дій практикуючого аудитора, то за всією ймовірністю ступінь прагматичної цінності положень МСА має бути високим. Однак якщо в стандартах зазначено, що є «завдання з надання безпосереднього звіту», то чи варто припускати можливість завдання з надання звіту опосередкованого (або непрямого)? Якщо про такий звіт не йдеться, тоді навіщо до терміна «звіт» додано прикметник «безпосередній»? Яке смислове навантаження цього емоційного додавання?

Аналогічна й гра словосполучень: «рівень» – «чутливість», «впевненість» – «достатність», «рівень» – і його кількісні (як зазначено в МСА) характеристики типу «абсолютний», «достатній», «високий».

З огляду на вимоги Фінмоніторингу невизначеність із «іграми» у рівні достатності (а отже, і обґрунтованості) доказів свого професійного судження може дорого коштувати аудитору.

По всій імовірності бажання МФБ задовольнити всі можливі варіанти ситуацій в аудиті різних країн (які при перекладі названі чомусь «різними юрисдикціями») зіграло злий жарт із цією організацією.

ПИТАННЯ 3. Чому практично в усіх МСА безліч їх положень мають у край загальний характер?

На с. 19 МСА наведено визначення «zareєстрований на біржі суб'єкт господарювання», яке цікаве з погляду української юрисдикції:

1. Що таке «визнана фондова біржа», ким вона «визнається» і на які документи треба звернути увагу аудитору на підтвердження такого «визнання»?

2. Що являє собою «інший» (стосовно біржі) аналогічний орган»?

При тлумаченні терміна «заним» (с. 18 словника) згадуються обізнані особи («осведомленные лица»). А що тоді для аудитора буде критерієм «обізнаності» особи? Та й сам термін «особи» належить тільки до фізичної чи до юридичної особи?

Про якість професійного перекладу МСА свідчить ситуація з терміном «оцінка». У словнику термінів, вміщеному в МСА, на с. 27–28 наведено визначення двох англійських термінів: «Asses» й «Evaluate». При цьому **обидва терміни(!) у перекладі українською названі одним словом «оцінювати»(??)**. Якщо термін «Asses», виходячи з перекладеного тексту, відноситься до ризиків, то термін «Evaluate» має своїм предметом зовсім інші об'єкти уваги аудитора.

Застосування одного терміна до двох різних предметів аудиторської уваги може суттєво спотворити розуміння користувачів аудиторським звітом і ввести їх в оману. При цьому слід мати на увазі, що об'єкти, розглянуті в контексті термінів «Evaluate» і «Asses», можуть зустрічатися в процесі аудиту фінансової звітності одного й того самого емітента останньої.

У перекладених АПУ МСА часто зустрічається термін «партнер». В українському законодавстві такого терміна немає, що утруднює його використання в аудиторських документах (особливо з погляду кон-

тролю якості), а це може викликати конфлікт при зовнішній перевірці суб'єктів аудиторської діяльності.

І дійсно, до кого в аудиторській фірмі *відповідно до чинного в Україні законодавства потрібно відносити «партнера»?* *«Партнер» – це: Посада? Професія? Звання? Вид діяльності? Рядовий співробітник аудиторської фірми? Це засновник аудиторської фірми? Це директор аудиторської фірми?* Адже згідно з МСА на «партнера» покладаються певні обов'язки і надаються права. Може, це працюючий співзасновник аудиторської фірми? Якщо це так, то в нього є (повинна бути) посада. Ще більш суттєва відмінність у визначенні результату аудиту звітності. Згідно із ст. 7 Закону України «Про аудиторську діяльність» аудитор складає висновок. АПУ вирішила змінити Закон України й тепер аудитор складають **не висновок (думку), а звіт**. Важко зрозуміти, чим це викликано й кому це заважало, якщо 10 років існував висновок (думка). Добре, якби цим усе закінчилося. Однак у тексті МСА паралельно існують терміни «висновок», «думка» й «професійне судження». Чи є в цьому прагматична цінність для практикуючих аудиторів?

ПИТАННЯ 4. Якщо казуси з «партнером» у принципі можуть не враховуватися в практиці аудиту, то більш серйозні вимоги стандартів можуть створювати реальні проблеми. Так, у словнику термінів МСА на с. 12 наведено розшифровку терміна *«викривлення»* (рос. – *искажение*; англ. – *Misstatement*). У тлумаченні цього терміна зазначено, що «... відмінності можуть існувати між сумами статті у звітності та ... сумою, що обов'язкова для даної статті відповідно до концептуальної основи фінансової звітності». Аудитори, які задавали це питання, розуміють під терміном «сума» конкретне число (цифру).

У контексті цього терміна бажано було б отримати від АПУ такі роз'яснення:

1. Які суми (числа, цифри) обов'язкові та для яких статей фінансової звітності?

Уявляється, що «обов'язковість» суми статті звітності все-таки потребує більш адекватного перекладу українською мовою.

Якщо перейти з теоретичної площини окремих положень МСА до практичної, то й тут виникає чергове запитання без відповіді.

У матеріалах Комітету з контролю якості АПУ досить часто зустрічаються критичні зауваження щодо невідповідності аудиторської документації вимогам п. 8 МСА 230. У деяких випадках наявність таких зауважень впливає на негативну оцінку системи внутрішнього контролю якості у суб'єкта аудиторської діяльності. При цьому виникають **запитання:**

1. Відсутність чого (яких конкретно документів, записів або редакція записів аудитора тощо) не дає змоги «досвідченому аудитору, який не має попереднього відношення до аудиту» визначити сутність за п.п. а, б і в пп. 8 МСА 230?

2. Як зовнішні контролери АПУ визначають «досвідченість» аудитора, який не має відношення до аудиту (якщо виходити буквально з тексту МСА)? Чи є конкретні критерії «досвідченості», чи все-таки це суб'єктивна думка контролера?

Філософський контекст МСА ставить часто в глухий кут практикуючого вітчизняного аудитора. Так, у п. 14а МСА 315 сказано, що аудитор «...повинен оцінити, чи створена й чи підтримується управлінським персоналом під наглядом тих, хто наділений найвищими повноваженнями (?), культура (??) чесності й етичної поведінки».

ПИТАННЯ 5. Якщо аудитор повинен (тобто він зобов'язаний) здійснити таку оцінку й записати її результати у свої робочі документи, то виникають такі запитання:

1. Перелік яких розпорядницьких рішень, внутрішніх норм і т.п. варто розуміти як складові «культури чесності»?

2. Де, в яких документах шукати підтвердження такої культури й особливо «етичної поведінки»?

3. Як варто оцінювати (див. термін вище!) таку культуру, її вплив на звітність? Чи є зразок для порівняння або аналог? Або тут дається повна свобода для судження аудитора?

Ще раз нагадуємо, що аудитор повинен оперувати фактами, а не міркуваннями. Особливо в Україні.

Слід зазначити, що переклад МСА 315 породжує багато питань. Зокрема, у цьому стандарті у п. 28 абз. г і г (с. 283) аудитор, оцінюючи ризик як суттєвий, повинен проаналізувати низку чинників, зокрема «... чи має такий ризик відношення до значних

операцій з пов'язаними сторонами; рівень суб'єктивності при здійсненні оцінки фінансової інформації, що стосується ризику; особливо тих оцінок, які пов'язані з високим рівнем невизначеності оцінки».

ПИТАННЯ 6 у цьому випадку будуть такими:

1. Якими показниками аудиту варто оцінювати «значущість операцій з пов'язаними особами»?

2. Яким показником необхідно обчислювати рівень (тобто числом) суб'єктивності?

3. Як розрахувати рівень невизначеності, особливо відмінності високого від усіх інших?

4. Які процедури треба застосовувати аудиту, оцінюючи або розраховуючи всі ці «рівні»?

Тема аудитора й виявлення фактів шахрайства як ніколи актуальна для країни. Тому рекомендації МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності» мають найважливіше значення для професійної практики. Однак і в цьому стандарті не обійшлося без загадок перекладу. Так, у додатку (с. 195) зазначено, що серед чинників ризику, пов'язаних з викривленнями внаслідок шахрайства, **аудитор зобов'язаний (!)** ураховувати й такі чинники, як, цитуємо: «...значущі фінансові інтереси у суб'єкта господарювання ... значущі частини їх компенсації... які залежать від агресивних цільових показників відносно курсу акцій... персональних гарантій погашення боргів ...».

ПИТАННЯ 7 дуже важливі з погляду отримання практичної відповіді:

1. Із чого починається «значний фінансовий інтерес», з якої суми аудиту треба його ідентифікувати саме як значний?

2. Що варто розуміти з правового або з економічного погляду під терміном «значна частина компенсацій»?

3. Які показники курсу акцій в Україні слід оцінювати аудиту як «цільові й агресивні»?

4. З урахуванням права фізичної особи на конфіденційність, які документи слід вивчити аудиту, щоб переконатися в наявності «персональних гарантій» саме як фактора ризику шахрайства безпосередньо в українській бізнес-практиці?

Питання далеко не риторичні, тому що практиці аудиту добре знають, як важко отримати закриті

ті замовником дані. Але ж у стандарті зазначається, **що аудитор зобов'язаний отримати таку інформацію.**

Перелік питань можна продовжувати, однак немає можливості через обмеженість обсягу статті. Питання важливі, оскільки практика зовнішніх перевірок АПУ аудиторських фірм апіорі виходить із концепції якості аудиторських послуг як факту дотримання вимог стандартів. Хоча в самих МСА немає визначення, що ж таке якість аудиторських послуг, а є тільки складові системи контролю якості. Проте навіть не в цьому основна проблема.

Більш гостро стоїть питання в цілому про ефективне й прагматичне застосування стандартів аудиту МФБ у вітчизняній аудиторській практиці.

Якщо абстрагуватися від неоконкретностей перекладу МСА, то існує два шляхи вирішення проблеми.

Перший – розробка науково-практичного коментаря щодо застосування норм МСА. МСА **відповідають на запитання «що робити?»**, але не **зазначають «як це робити!»** Однак знову виникає запитання: хто створить такий коментар? І доводиться констатувати, що вітчизняна наука знову в боргу перед українськими аудиторами.

Другий – розробка кожним суб'єктом аудиторської діяльності на основі МСА власних внутрішньо-фірмових стандартів. І знову питання – чи не буде стільки варіантів роботи аудитора, скільки аудиторських фірм? Чи не стане професійне судження абсолютним в аудиторській практиці? І як тоді діятиме зовнішній контроль якості аудиторських послуг?

Вважаємо, що варто йти поступально: від простого – до складного. Необхідно вибрати ті МСА, застосування яких реально забезпечує мінімальну доказовість аудиторського звіту й вимоги яких обов'язкові для кожного аудитора. До цих стандартів слід додати докладні коментарі, але не про послідовність дії аудитора, а про інструменти досягнення цілей аудиторської перевірки. Інше доцільно віддати на відкуп для внутрішньофірмової стандартизації аудиторських методів і процедур у контексті положень МСА. Про ефективність такого шляху відповідь зможе дати тільки практика. Але починати діяти треба вже сьогодні.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Міжнародні* стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг; пер. з англ.: О.Л.Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зєніна, О.В. Гік, С.Г. Біндер / Ред. колегія: Нестеренко І.І.

(голова), Гаєвська Н.І, Легка В.Г., Зубілевич С.Я., Балченко С.А., Гаврилюк О.О., Пилипенко І.І., Павлова І.М., Таран І.В.; наук. ред. Г.В. Харламова: в 2 ч. – 2010. – Ч. 1–2. – МФБ – АПУ.

Стандарти аудита IFAC в Україні являються обов'язковими к примененію. Однак перевод текста стандартов на украинский язык создает определенные проблемы по их практическому использованию. Отмечается несоответствие ряда терминов действующему законодательству. Встречается перевод двух разных терминов одним. Имеет место дифференциация уже известных терминов вне рамок учетной и аудиторской практики. Обосновывается необходимость разработки научно-практического комментария к МСА.

Ключевые слова: *Международные стандарты аудита (МСА), Международная федерация бухгалтеров (МФБ), Аудиторская палата Украины (АПУ).*

IFAC auditing standards in Ukraine are required to use. However, the translation to Ukrainian standards creates problems for their practical use. The discrepancy a number of terms with Ukrainian legislation. There are cases of assigning two different terms of one name in translation. There is a differentiation in the same terms outside the accounting practices in Ukraine. The necessity of the development of scientific and practical comments to the ISA is substantiated.

Keywords: *International Standards on Auditing (ISAs), International Federation of Accountants (IFAC), the Audit Chamber of Ukraine (ACU).*

ДО УВАГИ АВТОРІВ!

Журнал

“БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ”

визнано Вищою атестаційною комісією України

професійним виданням з бухгалтерського обліку та аудиту

(постанова Президії ВАК України від 22.12.2010 р. № 1-05/8)

Відповідно до постанови Президії ВАК України журнал підвищує вимоги до відбору наукових статей до друку

