

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, СКЛАДЕНОЇ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

У статті розглянуто процес організації проведення аудиту фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами, методичні аспекти оцінювання аудиту суб'єкта. Запропоновано методика аудиту фінансової звітності, складеної згідно з методом ієрархій за МФЗО.

Ключові слова: аудит, аудитор, консультант, оцінювання, МФЗ, НП(С)БО.

I. Вступ

Перехід економіки України до ринкових відносин, створення підприємств різних форм власності, у тому числі за участю іноземного капіталу, вимагають докорінних змін у системі бухгалтерського обліку й звітності господарюючих суб'єктів. Ця система поступово переорієнтовується на інтереси власників, інвесторів, кредиторів і інших, переважно зовнішніх споживачів обліково-звітної інформації, максимально наближається до існуючих міжнародних наукових принципів і діючої практики, це забезпечує можливість однакового, незалежного від національної належності господарюючих суб'єктів формування й розкриття інформації про поточний фінансовий стан підприємства в бухгалтерському балансі, фінансових результатах діяльності у звіті про прибутки й збитки, про динаміку фінансового стану за даними звіту про зміну капіталу й руху грошових коштів.

Значний внесок у розвиток вітчизняної системи бухгалтерської звітності і її аудита зробили вітчизняні автори Ф.Ф. Бутинець, Р.Є. Грачова, Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча, Н.М. Ткаченко. Із зарубіжних фахівців найбільш відомі Д. Александер, А. Арені, М. Беніс, А. Бриттон, Х. Гройнинг, Ф. Дефліз, Г. Дженік, Р. Монтгомері, П. Ришар, Д. Стоун.

Наукові принципи складання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності і її аудиторської перевірки перебувають у постійному розвитку, тому що нормативно-правова база регулювання обліку й аудиту змінюється. Нинішній динамічний етап удосконалювання бухгалтерського обліку, фінансової звітності і її аудита в нашій країні вимагає більш повної адаптації міжнародних стандартів фінансової звітності і її аудита до специфіки діяльності різних вітчизняних господарюючих суб'єктів. Це в сукупності визначає актуальність формування цілісної концепції розвитку обліку,

фінансової звітності і її аудита на нинішньому етапі розвитку української економіки.

У статті нами зроблено спробу вирішити актуальні теоретичні та організаційно-методичні завдання складання фінансової (бухгалтерської) звітності українськими компаніями відповідно до МФЗО й наступної аудиторської перевірки її достовірності, що виявляють вплив на теорію, методологію й практику розвитку вітчизняного обліку, звітності та аудита.

II. Постановка завдання:

- визначити й обґрунтувати роль і місце міжнародних стандартів у бухгалтерському обліку українських господарюючих суб'єктів і аудиту їх фінансової звітності;
- розкрити методологічні особливості й приймання складання фінансової звітності аудиторськими компаніями з використанням принципів МФЗО;
- розглянути особливості аудита фінансової (бухгалтерської) звітності, складеної із застосуванням міжнародних стандартів;
- виявити й обґрунтувати особливості аудиторської перевірки достовірності фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами.

III. Результати

Згідно з міжнародними стандартами, метою фінансової звітності є подання інформації про фінансове становище, результати господарської діяльності й зміни у фінансовому становищі організації. Ця інформація повинна бути корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень [2].

При проведенні аудиторської перевірки необхідно керуватися МФЗО (IAS) 1 "Складання фінансової звітності", який забезпечує основу для подання порівнянної звітності загального призначення. Цей стандарт установлює:

- загальні правила для подання фінансової звітності;
- рекомендації щодо її структури;

- мінімальні вимоги до змісту;
- рекомендації щодо її відповідності стандартам і можливим відхиленням від МСФЗ.

На нашу думку, при проведенні аудиторської перевірки фінансової звітності, складеної відповідно до МСФЗ, необхідно керуватися чотирирівневою структурою, що формує етапи проведення аудиторської перевірки фінансової звітності, складеної за МСФЗ: попередній етап, підготовчий етап, робочий етап, заключний етап.

На попередньому етапі укладають договір на проведення аудиторської перевірки, при цьому обумовлюють мету її проведення. Цей етап є початковим у процесі проведення аудиторської перевірки й визначає, поряд з підготовчим етапом, приблизний обсяг роботи.

На підготовчому етапі вживають обов'язкових заходів, передбачених міжнародними й вітчизняними стандартами, проводять планування аудиторської перевірки, здійснюють розподіл зон відповідальності, але, на відміну від аудиторської перевірки фінансової звітності, складеної за НП(С)БО 2 "Консолідована фінансова звітність", використовувана документація повинна враховувати специфіку МСФЗ [1].

На робочому етапі в результаті обробки фінансової інформації, об'єднання або поділу її за групами відбувається формування фінансової звітності, що задовольняє принципами міжнародних стандартів.

На заключному етапі формується думка про досягнення поставлених цілей, підтверджується обґрунтованість і доцільність переходу.

Формування звітності за МСФЗ ставить укладачів перед питаннями задоволення інтересів зацікавлених користувачів у розкритті інформації, представленої у фінансовій звітності. Якщо фінансова звітність за МСФЗ має публічний характер, то винесення експертних суджень стає проблематичним. Особливо обережно потрібно ставитися до нетестованих математичних моделей, застосування яких у комбінації із принципом обачності може привести до заниження вартості активів. Щоб уникнути спірних інтерпретацій, такі дані слід збирати й ранжувати систематично, для нагромадження необхідної інформації. З метою економії й забезпечення необхідної якості стандартів використання для зовнішнього й внутрішнього управління слід віддати перевагу складанню такої звітності на аутсорсинг. Підприємствам, що здійснюють перехід на МСФЗ, необхідні послуги з підготовки фінансової звітності (консалтинг) і її аудита, які зазвичай проводять аудиторські фірми. Водночас консультантом підприємства може виступати й консалтингова компанія, оскільки ця діяльність не підлягає ліцензуванню. Консультант повинен надати підпри-

ємству кваліфіковану допомогу в підготовці звітності за МСФЗ, у тому числі організації документообігу, вибору комп'ютерного забезпечення й навчанні персоналу. По суті, у роки першого застосування МСФЗ консультант бере на себе функції головного бухгалтера підприємства в частині складання звітності за МСФЗ, а також поєднує роль методолога й внутрішнього контролера в компанії. Роль аудитора в процесі складання й подання звітності за МСФЗ полягає в перевірці цієї звітності на предмет її достовірності, тобто відповідності вимогам міжнародних стандартів, і у висловленні своєї думки із приводу достовірності цієї звітності в аудиторському висновку. Для того, щоб виключити конфлікт інтересів при підготовці фінансової звітності, сама аудиторська фірма не повинна одночасно виступати в ролі консультанта й аудитора фінансової звітності того або іншого підприємства. У деяких випадках доцільніше вдатися, як це було розглянуто вище, до послуг незалежних компаній або аутсорсингу, ніж набрати в штат компанії необхідне число кваліфікованих співробітників. Обсяг попиту компаній на послуги консультанта й попит на послуги аудитора зазнає впливу різних факторів.

Підприємство, що вирішило перейти на МСФЗ, стикається насамперед із проблемою вибору консультанта й аудитора. При цьому у зв'язку з різними функціями, які виконують консультант і аудитор у процесі підготовки й подання звітності, на їхній вибір впливають різні фактори. До консультанта, на відміну від аудитора, не висуваються вимоги незалежності від компанії, його діяльність не регулюють спеціальні норми, за винятком загальних норм і стандартів аудиторської діяльності щодо супутніх послуг, надаваних клієнтам.

Інформація про консультанта компанії, на відміну від інформації про аудитора, не є публічною. Якщо підприємство в перші роки застосування МСФЗ зробило правильний вибір консультанта, який грамотно виконав свої функції з постановки системи складання звітності за МСФЗ на підприємстві, у наступні роки його роль при підготовці звітності за МСФЗ суттєво знижується, аж до разових консультацій. Фактично, якісний консультант залишає компанії "спадщину" у вигляді методики трансформації фінансової звітності, зразкових таблиць перерахування, розрахованих індексів інфляції по періодах тощо. Таким чином, при виборі консультанта необхідно виходити з його кваліфікації. Якщо підприємство вважає, що послуги великих міжнародних аудиторських фірм, чия компетенція в цій галузі визнана ринком, для нього занадто дорогі, воно звертається до українських аудиторських фірм, чий розцінки на порядок нижчі. Крім того, в Україні

відсутня така професія, як фахівець із МСФЗ (немає українських програм навчання й сертифікації за МСФЗ; курси, що існують, за МСФЗ не дають необхідного рівня знань і, тим більше, досвіду їх слухачам). Тому всі бажаючі одержати інформацію про кваліфікацію фахівців української аудиторської або консалтингової компанії, зазвичай змушені задовольнятися досить обмеженою інформацією.

Виходячи з результатів опитування, можна дійти висновку, що на цей момент часу в Україні організацій, які надають послуги в галузі трансформації фінансової звітності, немає. При цьому в найближчому майбутньому можна чекати різкого збільшення пропозицій щодо надання послуг із трансформації фінансової звітності за МСФЗ і її аудита.

При виборі аудитора компанія-клієнт повинна дотримуватися принципу незалежності аудиторської компанії. Однак для того, щоб задовольнити всі вимоги користувачів

звітності, відповідності критерію незалежності явно недостатньо. Інвестори зацікавлені в тому, щоб аудит звітності був проведений аудиторською фірмою, якій вони довіряють і яка визнана на фінансових ринках.

Відповідно до МСФЗ, складання всіх форм звітності регламентовано МСФЗ 1 "Складання фінансової звітності", до складу якої входить: Бухгалтерський баланс, Звіт про прибуток й збитки, Звіт про зміну в капіталі, Звіт про рух грошових коштів, Облікова політика й примітки до фінансової звітності, що містить: допоміжну інформацію для статей, подану в кожній формі фінансової звітності; інші розкриття, у тому числі умовні події та інші фінансові розкриття, розкриття нефінансового характеру.

Порівняльний аналіз принципів формування фінансової звітності дає змогу виявити ряд розбіжностей між НП(С)БО і МСФЗ (див. табл.).

Таблиця

Основні відмінності у формуванні фінансової звітності за НП(С)БО й МСФЗ

№	Форма звітності	Принцип відображення за НП(С)БО	Принцип відображення за МСФО	Підсумкова інформація
1	Бухгалтерський баланс	Складається в порядку зростання ліквідності статей. Статті оцінюються за первісною вартістю, з наданням можливості переоцінок	Складається в порядку убавання ліквідності статей. Статті оцінюються за принципом найменшого з показників: первісної або ринкової вартості	Зворотний порядок складання. Існує можливість переоцінки статей
2	Звіт про прибутки й збитки	Вимагає відбиття всіх вхідних у нього статей, включаючи не використувані	Допускає виключення невикористовуваних статей	Відмінності у формуванні статей
3	Звіт про зміну капіталу	Не обов'язковий до публікації. Надається можливість не складання СМП. Передбачає розкриття кожної суми змін за статтями акціонерного капіталу	Входить до складу обов'язкових до публікації й складання звітів. Передбачає окреме розкриття змін у статтях акціонерного капіталу	Різне ставлення до обов'язковості складання
4	Звіт про рух грошових коштів	Не обов'язковий до публікації. Надається можливість не складання СМП. Обмежує застосування прямого методу, із здійсненням корегувань на відбиття курсових різниць, у розрахунках податку на прибуток	Звіт про рух грошових коштів обов'язковий у складі звітності, інформація із сегментів обов'язкова. Допускається застосування прямого й непрямого методів, які передбачають включення даних рахунків бухгалтерського обліку коштів	Відмінність у картині виставлення даних і застосування методів формування
5	Облікова політика	Ширший перелік допущень для внесення змін в облікову політику	Можливість відбиття змін за умови перерахування попередніх показників	Аналогічно, але в НП(С)БО більший перелік можливостей
6	Пояснювальна записка	Обов'язкова до публікації	Обов'язкова до публікації як основне джерело розшифрування ведення й складання облікової інформації	Аналогічно
7	Регламентований характер форм звітності	Регламентована Міністерством фінансів, можливе перегрупування статей, крім обов'язкових	Індивідуально обумовлений склад статей, за винятком обов'язкових до розкриття	Аналогічно

Розглянувши основні відмінності в змісті фінансової звітності й обліку окремих операцій, можна дійти висновку, що принципи бухгалтерського обліку є основою для стандартів фінансової звітності. Керівництво організації має брати до уваги всі загальні правила подання звітності, викладені в МСФО (IAS) 1. Відхилення від МСФО дозволено тільки в тому випадку, коли застосування стандартів може ввести в оману користувачів фінансової звітності. При цьому необхідна детальна характеристика будь-якого відхилення [4].

За відсутності в МСФО конкретної вимоги організація сама розробляє політику й забезпечує надання доречної, надійної інформації. Відповідно до Принципів МСА, фінансову звітність зазвичай складають й подають щорічно, вона спрямована на задоволення загальних інформаційних потреб широкого кола зовнішніх користувачів, що визначають фінансову звітність як основне джерело інформації. Крім вищесказаного, необхідно додатково розмежувати ставлен-

ня до фінансової звітності, складеної за МСФЗ й НП(С)БО, таким:

1 – перелік звітів, що входять до складу фінансової звітності. Так, до складу звітності за МСФО входить Бухгалтерський баланс, Звіт про прибутки й збитки, Звіт про зміни в капіталі, Звіт про рух грошових коштів, а також спеціальні види звітів [3]. У свою чергу, фінансова звітність, відповідно до НП(С)БО, складається з Балансу, Звіту фінансові результати, Звіту про рух власного капіталу, Звіту про рух грошових коштів, Пояснювальної записки.

2 – структура й зміст звітності за МСФО відповідає очікуванням і основним інтересам головних користувачів фінансової звітності – інвесторів у частині достовірності подання статей. Це пояснюється тим, що складена за якістю фінансова звітність містить, більш повну інформацію про компанію, її фінансовий стан, ступінь розвитку й можливості подальшого зростання в межах одержання прибутку.

3 – лояльність до змін головного документа, найбільш істотного елемента організації й методології бухгалтерського обліку – облікової політики, яку МСФЗ подають як “конкретні принципи, основи, угоди, правила й практику, застосовувані організацією для підготовки й подання фінансової звітності” [2], або, згідно НП(С)БО, що являє собою прийняту організацією сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру поточного угруповання і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності. Відмінності в складі фінансової звітності доповнюються ще й відмінністю у ставленні до головного бухгалтерського документа – облікової політики. МСФО суворо регламентує й обмежує можливість внесення виправлень в облікову політику, залишаючи лише невелику кількість причин для виправлень. Так, відповідно до п. 14 МСФО 8 “Облікова політика, зміни в розрахункових бухгалтерських оцінках і помилки”, внесення змін в облікову політику допускається лише у двох випадках:

- зміна згідно з яким-небудь стандартом або тлумаченням;
- приводить до того, що фінансова звітність дає надійну й більш значущу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансове становище організації, її фінансові результати діяльності або потоки коштів.

При цьому не вважається зміною облікової політики твердження способу ведення бухгалтерського обліку фактів господарської діяльності, які відмінні по суті від фактів, що мали місце раніше або виникли вперше в діяльності організації.

Виходячи з наведеного вище, можна в узагальненому вигляді запропонувати такі шляхи розвитку принципів складання фінан-

сової (бухгалтерської) звітності в Україні з урахуванням МСФО:

1 – внести зміни в нормативне регулювання бухгалтерської діяльності в частині складу фінансової звітності, надавши всім складовим фінансової (бухгалтерської) звітності статусу самостійного звіту;

2 – задоволення вимог і інтересів основних користувачів фінансової звітності на задоволення інформаційних інтересів сторонніх інвесторів як головних користувачів звітності;

3 – надання можливості українським компаніям більшою мірою самостійно регулювати облікову політику.

IV. Висновки

Результати проведеного дослідження й розроблені пропозиції дають змогу зробити висновки, що мають значення для подальшого розвитку методології й практики аудиторської діяльності.

В умовах ринку підприємства вступають у договірні відносини з використання майна, коштів, проведення комерційних операцій та інвестицій. Наявність фінансової інформації дає змогу підвищити ефективність функціонування ринку капіталу, оцінити й спрогнозувати наслідки різних економічних рішень.

Класичний аудит звітності дає відповідь на запитання, наскільки правдива звітність. Однак компанії, що виходять на міжнародні ринки, все частіше зацікавлені в перевірці роботи компанії на окремих напрямках діяльності або виконання контрактів, відповідності фінансової звітності вимогам МСФЗ. За результатами дослідження можна зробити ряд висновків:

1. Вивчення методології складання фінансової звітності на основі МСФЗ залежить від розуміння їх принципів господарюючими суб'єктами.

2. МСФЗ застосовувані й можуть бути впроваджені в існуючу систему складання та подання фінансової звітності українськими компаніями, що враховує задоволення інтересів усіх зацікавлених користувачів.

3. Виявлено прямий вплив показників фінансової звітності, складеної за МСФО, на підвищення конкурентоспроможності українських компаній на ринку кредитних продуктів, завдяки її доступності та порівнянності для іноземних інвесторів.

4. Впровадження принципів складання й подання фінансової звітності за МСФО є стимулом розвитку українського аудита в комбінації з міжнародними стандартами аудита.

Список використаної літератури

1. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125 в ред. Закону від 14.09.2006 р. № 140-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.infodisk.com.ua.

2. Международные стандарты финансовой отчетности / пер. с англ. О. Аскери, В. Тарусин, Л. Ходырев. – М. : Аскери, 2008. – 1100 с.
3. Аверчев И.В. Международные стандарты одинаковой отчетности в задачах и примерах / И.В. Аверчев. – М. : Эксмо, 2007. – 400 с.
4. Суворов А.В. Міжнародні стандарти й аудит фінансової звітності / А.В. Суворов // Міжнародний бухгалтерський облік. – 2007. – № 12. – С. 35–40.

Стаття надійшла до редакції 10.04.2014.

Власюк Г.В. Особенности аудиторской проверки финансовой отчетности, составленной по международным стандартам финансовой отчетности

В статье рассмотрен процесс организации проведения аудита финансовой отчетности, составленной по международным стандартам, методические аспекты оценки аудита субъекта. Предложена методика аудита финансовой отчетности составленной согласно метода иерархии по МСФО.

Ключевые слова: аудит, аудитор, консультант, оценка, МСФО, НП(С)БУ.

Vlasiuk G. Features of public accountant audit of financial records made after international standards

Passing of economy of Ukraine to the market relations, creation of enterprises of different patterns of ownership, including, with participation of foreign capital, requested drastic alternations in the system of record-keeping and accounting of being in charge subjects. This system gradually will reformed on interests of proprietors, investors, creditors et al, mainly external users registration-current to information, in a maximal degree approaches existent international principles operating practice.

In the articles offered the developed suggestions which matter for subsequent development of methodology practices of public accountant activity. In the conditions of market enterprises enter into contractual relations on the use of property, money, leadthrough of commercial operations and investments. The presence of financial information allows to promote efficiency of functioning of capital market and enables to estimate and to do a prognosis investigation of different economic decisions.

The classic audit of accounting is given by an answer for a question, as far as faithful accounting. However companies, which will nurse to the international markets the works of branches of firm, work of company, all more frequent interested in verification on separate directions of activity or implementation of contracts, accordance of the financial reporting, the requirements of international standards of the financial reporting. As a result of research it is possible to do the row of conclusions:

1. The study of methodology of drafting of the financial reporting on the basis of ISFR depends on principles of ISFR being in managing subjects.

2. ISFR applied and there can be draftings and presentations of the financial reporting inculcated in the existent system by the Ukrainian companies, that takes into account satisfaction of interests of all interested users.

3. Found out direct influence of analytical of indexes of the financial reporting, made for ISFR, on the increase of competitiveness of the Ukrainian companies at the market of products, through its availability and to comparableness for foreign investors, and also reality of reflection of economic activity.

4. Introduction of principles of drafting of the financial reporting for ISFR to come forward the stimulus of development of Ukrainian audit, in combination with ISA.

Key words: audit, public accountant, consultant, evaluation, ISFZ, NSSA.