

УДК 657.6 : 006.032 : 332.025.12

Хомяк Н.В., к.е.н., доцент

Білоцерківський національний аграрний університет

ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ В РОЗВИТОК СИСТЕМИ ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ УКРАЇНИ

Досліджено сутність та класифікацію Міжнародних стандартів аудиту, основних їх принципів, що сприяють розвитку аудиторської практики в Україні.

Ключові слова: Міжнародні стандарти аудиту, система економічного контролю, МФБ.

Нomiak N.

IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL STANDARDS FOR AUDIT OF ECONOMIC DEVELOPMENT IN CONTROL OF UKRAINE

Explore the concept and classification of the International Auditing Standards, their basic principles, which are favorable for the development of audit practice in Ukraine.

Key words: International Standards on Auditing, the system of economic control, IFAC.

Хомяк Н.В.

ВНЕДРЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА В РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ ЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ УКРАИНЫ

Исследована сущность и классификацию Международных стандартов аудита, основных их принципов, способствующих развитию аудиторской практики в Украине.

Ключевые слова: Международные стандарты аудита, система экономического контроля, МФБ.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. У сучасних умовах реформування економіки України до ринкових умов господарювання та трансформації бухгалтерського обліку на Міжнародні стандарти фінансової звітності з особливою гостротою постає проблема достовірності облікової інформації як на рівні підприємства, так і на рівні зовнішніх по відношенню до

підприємства суб'єктів ринку. Посилити дієздатність системи економічного контролю покладено на аудит. В регулюванні аудиторської діяльності важливу роль виконують Міжнародні стандарти аудиторської діяльності, при цьому відчувається недостатність належної літератури з висвітлення цих питань. В даній статті зроблено спробу охарактеризувати зміст та порядок використання міжнародних стандартів аудиторської діяльності.

Цілі статті. На основі викладеного можна сформулювати завдання дослідження, яке полягає в визначенні суті та класифікації Міжнародних стандартів аудиту, основних їх принципів та ролі в формуванні системи економічного контролю України.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Проблеми застосування міжнародних стандартів аудиту в практиці українських аудиторів з метою посилення ефективності системи економічного контролю в умовах ринкової економіки та різні аспекти використання міжнародних стандартів аудиту розглянуті в роботах таких науковців, як: Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Дорош, Т.В. Давидюк, В.П. Завгородній, С.В. Івахненко, І.І. Матієнк, М.П. Войнаренко, Т.А. Писаревська, Л.О. Терещенко, Т.В. Шахрайчук, В.И. Подольський, Н.А. Щербакова, В.Л. Комісаров, Ю.Г.Шурупова, В.Ю. Лісіна, С.А. Кузнецова та ін. В той же час зазначені аспекти потребують свого подальшого дослідження.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Сучасні умови реформування економіки України до ринкових умов господарювання та трансформації бухгалтерського обліку на Міжнародні стандарти фінансової звітності з особливою гостротою постає проблема достовірності облікової інформації як на рівні підприємства, так і на рівні зовнішніх по відношенню до підприємства суб'єктів ринку. Посилити дієздатність системи економічного контролю покладено на аудит. В регулюванні аудиторської діяльності важливу роль виконують Міжнародні стандарти аудиторської діяльності, при цьому відчувається недостатність належної літератури з висвітлення цих питань.

Видатна роль в розробці та затвердженні Міжнародних стандартів аудиторської діяльності належить Міжнародній федерації бухгалтерів. Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) є міжнародним об'єднанням осіб бухгалтерської професії. МФБ була заснована 7 жовтня 1977 р. з метою координації на світовому рівні діяльності

професійних організацій в області обліку, фінансової звітності і аудиту. В даний час її членами є 156 професійних організацій з 114 країн [1, с. 121].

У Конституції МФБ сказано, що основна її мета – всемірний розвиток бухгалтерської професії на основі гармонізованих (узгоджених) стандартів з метою надання високоякісних послуг на користь суспільства. Для виконання цієї місії в аудиторській області Раду МФБ заснував Комітет з міжнародної аудиторської практики (КМАП) покликаний розробляти стандарти і положення відносно аудиту і супутніх послуг. В даний час функції КМАП виконує Рада з міжнародних аудиторських і гарантуючих стандартів ухвалення цих документів сприятиме більшій однорідності аудиту в світі, а також підвищенню якості послуг.

Методика роботи над стандартами і положеннями, прийнята в МФБ, наступна:

- відбір, призначених для вивчення;
- створення спеціальних підкомітетів;
- вивчення в підкомітетах початкової інформації і підготовка проектів для розгляду Комітетом (Радою);
- у разі затвердження проекту надання його Комітетом (Радою) на розгляд організаціям-членам МФБ і міжнародним організаціям;
- розгляд коментарів і пропозицій Комітетом (Радою) для внесення змін;
- видання затвердженої нової редакції проекту у вигляді відповідного стандарту або положення.

Питаннями регулювання аудиту в МФБ займається також Комітет державного сектора (КДС).

МФБ створила об'єднання фірм, що беруть участь в наданні аудиторських послуг в міжнародному масштабі. Форум фірм, до якого увійшли представники 23 транснаціональних аудиторських фірм. Мета утворення Форуму фірм – нагляд за розробкою нового міжнародного режиму регулювання аудиту за допомогою нового глобального стандарту якості, створеної на основі існуючих Міжнародних стандартів аудиту і Етичного кодексу МФБ. У Форум фірм може вступити будь-яка міжнародна аудиторська компанія, яка готова дотримувати стандарти і періодично піддаватися зовнішньому контролю. Виконавчим органом Форуму фірм є Транснаціональний аудиторський комітет (ТАК). У структуру МФБ входить також Комітет з моніторингу, покликаний здійснювати нагляд за дотриманням членами федерації їх обов'язків і співробітничати з ТАК.

Для прискорення роботи над Міжнародними стандартами аудиту Рада Міжнародної федерації бухгалтерів схвалила виділення додаткових ресурсів, які прямують на фінансування роботи Комітету з міжнародної практики аудиту. Першочерговими завданнями визнані:

- перегляд окремих Міжнародних стандартів аудиту (МСА) і Положень про міжнародну аудиторську практику (ІМАП);

- розробка стандартів по послугах, що передбачають видачу аудиторських гарантій (наприклад, складання висновку про систему внутрішнього контролю), що відображають перехід аудиторської практики з «підтвердження» на «гарантування»;

- перегляд рекомендацій відносно аудиторських перевірок комерційних банків;

- публікація МСА по похідних цінних паперах (фінансовим інструментам) [2, с. 303].

Стандарти аудиту – це документи, що формулюють єдині вимоги, при дотриманні яких забезпечується відповідний рівень якості аудиту і супутніх йому послуг.

Міжнародні стандарти аудиту призначені для застосування при аудиті фінансової звітності, але їх можна адаптувати і для аудиту іншої інформації і надання супутніх послуг. МСА містять:

- основні принципи;

- необхідні процедури;

- рекомендації по застосуванню принципів і процедур.

Забезпечена єдність структури стандартів; МСА включають в себе:

- введення, де відбиваються мета стандарту і завдання, що стоять перед аудитором, а також даються визначення найважливіших термінів, що при цьому вживаються;

- розділи, що висловлюють суть стандарту;

- додатки (для деяких стандартів).

У виняткових випадках можливо аргументований аудитором відступ від МСА. МСА застосовуються лише відносно істотних аспектів фінансової звітності. Це означає, що можливі відступи від МСА в ситуаціях з неістотними показниками або обставинами.

У 1998 р. МСА використовували як національні стандарти 34 країни, ще в 35 країнах вони застосовувалися без значних змін. Положення про міжнародну аудиторську практику розробляються для надання практичній допомозі аудиторам в застосуванні МСА і не мають сили стандартів.

МСА (на момент випуску офіційного перекладу в редакції 1999 р. – в кількості 36 діляться на 9 груп і мають тризначну

нумерацію; десята група є ПМАП, що мають чотиризначну нумерацію.

У першу групу, яка іменується «Введення», входять такі розділи, як передмова, глосарій і концептуальна основа МСА. Передмова до Міжнародних стандартів аудиту покликана сприяти розумінню завдань і методів роботи КМАП, а також об'єму і статусу документів, розроблених цим комітетом. Глосарій містить біля 110 термінів, використовуваних при викладі змісту Міжнародних стандартів аудиту. Призначення глосарію – ввести одноманітне тлумачення термінів, використовуваних в МСА. Спочатку в переліку приводиться російський переклад терміну, в дужках – його формулювання на мові оригіналу, потім – докладне пояснення російською мовою. Окремі терміни розглядаються в декількох аспектах, визначення кожного з них приводиться після основного терміну, наприклад: аудитор – основне визначення; його аспекти – постійний аудитор, зовнішній аудитор, новий аудитор і ін. У стандарті МСА 120 «Концептуальна основа Міжнародних стандартів аудиту» описуються основні концепції, в рамках яких розробляються МСА по відношенню до послуг, що надаються аудитором. Призначення основи – визначення рівня упевненості аудитора і виду звітності по окремих видах послуг.

Стандарти другої групи «Обов'язки» об'єднані тим, що в них розкриваються обставини, за яких на аудитора і керівництво підприємства в якому проводиться аудит покладаються певні обов'язки.

Третя і четверта групи стандартів («Планування» і «Система внутрішнього контролю») присвячені порядку вибору стратегії аудиту, вивчення діяльності клієнта, визначення рівня істотності і аудиторських ризиків.

Документи п'ятої і шостої груп («Аудиторські докази» і «Використання роботи третіх осіб») містять стандарти і рекомендації по отриманню аудиторських доказів, зокрема із залученням результатів роботи аудиторських підрозділів, внутрішніх контролерів і експертів.

Правила складання аудиторських висновків за наслідками аудиту фінансової звітності і перевірки іншої інформації приведені в стандартах сьомої і восьмої груп – «Аудиторські висновки і вироки» і «Спеціальні області аудиту».

У дев'ятій групі МСА «Супутні послуги» розкриті мета, принципи, процедури і порядок складання звітності, які слід дотримувати при виконанні аудитором завдань по огляду і підготовці фінансової інформації, а також проведенні узгоджених процедур.

Міжнародні стандарти аудиту використовуються по-різному:

– як національні аудиторські стандарти (Кіпр, Малайзія, Нігерія і інші країни);

– як база для розробки власних аудиторських стандартів (Росія, Австралія, Бразилія, Голландія і ін.);

– приймаються до уваги і керівництву в країнах, що мають національні стандарти, за відсутності регулювання якого-небудь аспекту власними стандартами (Сполучені Штати Америки і ін.);

– як основа регулювання професійної діяльності при проведенні аудиту транснаціональних корпорацій міжнародними аудиторськими організаціями.

В Україні в аудиторській практиці з 2004 року застосовуються Міжнародні стандарти аудиту, що сприяє зміцненню діючої системи економічного контролю.

Основні принципи аудиту залишаються в силі незалежно від того, де проводиться аудит, але аудит може відрізнятись по:

- цілями;
- об'єму;
- повноваженням аудитора;
- підходу і стилю аудиту;
- формі аудиторського висновку.

Аудитор повинен забезпечити високий рівень упевненості в тому, що інформація не містить істотних спотворень.

Думка аудитора формулюється в аудиторському звіті у вигляді позитивної упевненості (наприклад: «Звітність дає достовірне і об'єктивне уявлення про об'єкти аудиту»).

Відповідно до МСА 200 «Мета і загальні принципи аудиту фінансової звітності» аудитор повинен нести відповідальність за висловлювання думки про фінансову звітність, а керівництво суб'єкта – за її підготовку і уявлення.

Для досягнення мети аудиту відповідно до вимогам МСА, професійних організацій, нормативних актів і умов домовленості визначається об'єм аудиту, тобто аудиторської процедури, які вважаються необхідними при певних обставинах. Обов'язок аудитора – забезпечити достатній рівень упевненості в тому, що звітність не містить істотних спотворень. На можливість їх виявлення можуть впливати обмеження, що виникають унаслідок:

– використання тестування, неможливості проведення суцільної перевірки, залежності думки аудитора від характеру, термінів, об'єму

аудиторських процедур (перевірка проводиться вибірково, достовірність доказів визначається результатами тестів і особистою думкою аудитора);

– недосконалість систем бухгалтерського уранішнього контролю суб'єкта (наприклад, можлива змова між касиром і головним бухгалтером в цілях привласнення грошових коштів, що приводить до неефективності інвентаризацій і утрудняє виявлення аудитором спотворень, оскільки касова документація, що перевіряється, формально відповідатиме вимогам, що пред'являються);

– особливих обставин, зокрема наявності зв'язаних сторін (операції із зв'язаними сторонами можуть бути направлені на спотворення дійсного стану справ повинен керуватися загальними етичними принципами, викладеними в «Кодексі етики професійних бухгалтерів», прийнятому МФБ.

Висновки. З наведеного вище можна зробити наступні висновки. Стандарти аудиту – єдині вимоги до порядку здійснення, оформлення, оцінки достовірності інформації, до порядку підготовки чи кваліфікації, а також регламентації наданих окремих супутніх послуг і підготовки результатів аудиту. Значення стандартів полягає в тому, що вони визначають методологічні засади проведення аудиту. Застосування Міжнародних стандартів аудиту в Україні забезпечує певний рівень гарантій достовірності аудиторської перевірки, що посилює діючу систему економічного контролю.

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит./ Ф. Ф. Бутинець Підручник – 2-е вид. доп. і перероб.– Житомир: Рута, 2002.– 672 с.
2. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту / М. П. Войнаренко К.: Центр учбової літератури, 2010.– 485 с.
3. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош.– К.: Знання, КОО – 2001. – 402 с.