



УДК 657.6(075)

Т. А. Бурова,

*д. е. н., доцент, завідувач кафедри обліку та економічного аналізу,
Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлинського*

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

В статті проаналізовано структуру стандартів контролю якості аудиту, огляду, Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості та класифікація їх критеріїв.

The article analyzed the structure of quality control standards audit, inspection, International framework assurance engagements and their classification criteria.

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

Вступ

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

Стан дослідження

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

Мета

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

Виклад основного матеріалу

Міжнародні стандарти стосовно контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видані в 2010 р. [1] мають суттєві відмінності проти раніше виданих 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 нашу думку, 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 начебто 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 "2001 МФБ. Стандарти аудиту та етики". Проте вітчизняній аудиторській громадськості було представлено документ "Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики", який було видано у 2007р. 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 р.

Міжнародним стандартам контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [1] 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).



Рис. 1. Міжнародні стандарти контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2010 р. [1].

Структуру стандартів, виданих Радою з Міжнародні стандарти контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2010 р., наведено на рис. 1.

Міжнародними стандартами контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг які видано у 2010 р. [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. Різноплановість природи впевненості аудитора є базисом різних за характером і змістом процесів аудиту. Дану вимогу враховано у Міжнародній концептуальній основі і передбачає 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 р., які є відбиттям Міжнародного стандарту аудиту 120 "Концептуальна основа міжнародних стандартів аудиту", допущено, на нашу думку, друкарську помилку. Характеризуючи висновок, який надається при здійсненні оглядів, доцільніше було б зазначити не "Позитивна впевненість...", а "Негативна впевненість...". Щодо приступності зазначеної помилки також свідчить 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 з надання впевненості та Концептуальної основи міжнародних стандартів аудиту.

Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості описано:

- складові завдання з 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.

Структуру Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості характеризує рис. 2.

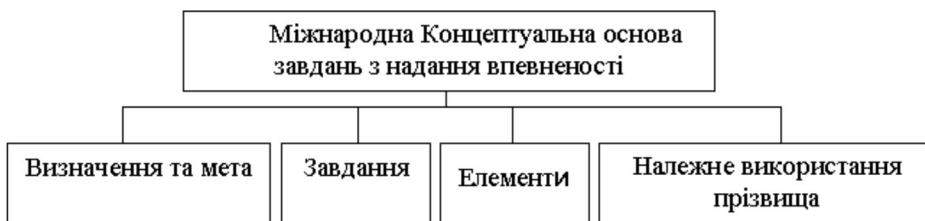


Рис. 2. Структура системи Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості.

Варто відмітити, що сама по собі 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) (рис. 3).

Концептуальною основою передбачено, що аудитор (практик) виконуючи завдання щодо формування безпосереднього висновку, а також з надання обґрунтованої і обмеженої впевненості. Мета завдання з надання обґрунтованої впевненості полягає у зменшенні ризику завдання з надання впевненості до прийняттого низького рівня за обставин завдання як базису для позитивної форми висновку аудитора (практика). Мета завдання з надання обмеженої впевненості полягає у зменшенні ризику завдання щодо надання впевненості до рівня, який є відповідним обставинам завдання (проте цей ризик є більшим, порівняно із завданням з надання обґрунтованої впевненості) як бази для негативної форми звіту (висновку) аудитора. Обставин завдання визначаються характеристиками предмета, критеріями оцінювання, потребами користувачів, характеристиками відповідальної сторони тощо.



Рис. 3. Основні типи завдань щодо надання впевненості.

Аудитор (практик) може розпочинати виконання завдання з надання впевненості за умов, якщо його попередня обізнаність в обставинах завдання гарантує, що:

- 1) будуть дотримані відповідні етичні вимоги, зокрема: незалежність, професійна компетенція та належна ретельність і конфіденційність;
- 2) завданню притаманні такі характеристики:
 - доречний предмет завдання;
 - критерії, які мають бути застосовані в відповідних завданню і є сприйнятними для користувача;
 - аудитор (практик) має в своєму розпорядженні достатню кількість доказів для обґрунтування свого звіту (висновку);
 - думка аудитора (практика) за формою, відповідно до завдання з надання впевненості, буде складовим елементом письмового висновку;
 - впевненість аудитора (практика) у раціональності обґрунтування завдання.

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.

Основні складові Міжнародної Концептуальної основи завдань з надання впевненості є наступні:

- 1) тристоронність відносин між аудитором (практиком), відповідальною стороною та користувачами;
- 2) предмет аудиту;
- 3) обґрунтовані критерії;
- 4) достатні відповідні докази;
- 5) письмовий висновок з надання впевненості, який за формою відповідає завданням щодо надання обґрунтованої з надання обмеженої впевненості.

Структуру елементів завдання з надання впевненості наведено на рис. 4.

Вирішення завдань щодо надання впевненості зумовлює участь в даному процесі трьох окремих сторін:

- аудитора (практика);
- відповідальної сторони;
- користувача.



Рис. 4. Підсистема елементів завдання з надання впевненості.

Ми вважаємо, що тристоронній характер відносин між аудитором (практиком), відповідальною стороною та користувачем безпосередньо відносинами між суб'єктами аудиту стосовно його результатів.

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. Різні характеристики предметів впливають на:

- точність оцінювання або виміру предмета стосовно критеріїв;
- переконливість доказів.

Структуру предмета та інформації з предмета завдання щодо надання впевненості наведено на рис. 5.

Різноманітність 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 відмітити, що а ні в глосарії термінів з аудиту [2 с. 11-38], а ні у дослідженому нами 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 нам здійснити класифікацію даної категорії як об'єкти аудиту.



Рис. 5. Структура предмета та інформація з предмета завдання з надання впевненості.

Критеріями є контрольні показники, які виконують функцію оцінки або виміру предмета включно з показниками, там де це прийнятно, подання і розкриття. 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 неввірно розумітися. 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 з надання впевненості застосовується наступна класифікація критеріїв [2, с. 4-21]:

- 1) за рівнем формалізації;
- 2) за характеристиками прийнятності;
- 3) за рівнем обґрунтованості критеріїв;
- 4) за рівнем доступності.

Підсистему класифікації критеріїв Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості можна відобразити наступним чином рис. 6.



Рис. 6. Підсистема класифікації критеріїв Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості.

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 наступні 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 несперечливої оцінки або виміру предмета включно з (у разі потреби) поданням і розкриттям, якщо вони застосовуються в 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 відбивають 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 розроблені 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 предмету. Доступність критеріїв для користувача досягається через їх:

- публічність;
- чітке і ясне включення до подання інформації стосовно предмету;
- чітке і ясне включення у висновок із завдання щодо надання впевненості;
- загальне розуміння.

Висновки

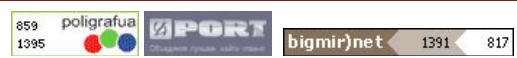
На основі вищевикладеного, можна зробити наступні висновки.

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

Література:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – Київ: МФБ і АПУ, 2010. – 841 с.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 2 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – Київ: МФБ і АПУ, 2010. – 409 с.

Стаття надійшла до редакції 10.11. 2012 р.



ТОВ "ДКС Центр"