

Shcherbakova N.A.

PhD in Economics, Docent Kyiv
National Economic University

AUDITING SERVICES: CURRENT STATUS AND DEVELOPMENT PROSPECTS

Щербакова Н.А.

кандидат економічних наук, доцент ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ : СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

In the article considered the modern development trends of auditing services in Ukraine in accordance with International Standards on Auditing. Identified certain issues and methods of their provision, characteristics and prospects for development of specialized areas audit.

Keywords: audit services, audit of specialized areas, tasks for granting of confidence.

В статті розглянуто сучасні тенденції розвитку аудиторських послуг в Україні відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Визначені окремі питання організації і методики їх надання, особливості та перспективи розвитку аудиту спеціалізованих сфер.

Ключові слова: аудиторські послуги, аудит спеціалізованих сфер, завдання з надання впевненості.

Основним видом діяльності аудиторських фірм, як правило є надання послуг з надання впевненості, до яких відносяться завдання з аудиту історичної фінансової інформації та огляд історичної фінансової інформації.

Зокрема, основною метою аудиту історичної фінансової інформації є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності, яку досягають через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності та законодавства України.

Також одним з видів аудиторських послуг являється оглядова перевірка фінансової звітності. Метою завдання з огляду фінансової звітності є надання фахівцю-практику можливості на основі процедур, які не надають усіх доказів, що вимагалися б у аудиті, констатувати, чи привернув увагу фахівця-практика будь-який факт, який змушує його вважати, що фінансову звітність не складено в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності (негативна впевненість).

Увесь перелік вимог як до аудитора при виконанні ним відповідного огляду фінансової звітності, так і до форми аудиторського звіту, що видається аудитором після його завершення регламентує МСА 2400 "Завдання з огляду фінансової звітності". Згідно з ним, аудитор має виконати огляд і оцінити висновки, яких дійшли внаслідок доказів, отриманих як основа для висловлення думки. Крім того, МСА 2400 може бути застосований не лише до завдань по оглядовій перевірці фінансової звітності, але і до оглядової перевірки іншої необхідної зацікавленим користувачам фінансової інформації, адаптуючи його залежно від конкретних обставин.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» та «Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг», крім послуг з аудиту та огляду історичної фінансової інформації аудиторські фірми можуть виконувати інші завдання з надання впевненості та супутні послуги, перелік яких визначений Рішенням АПУ №244/14 від 22.12.2011.

До них відносяться завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації зокрема:

- послуги з оцінки ефективності системи внутрішнього контролю;
- оцінка ефективності використання виробничих потужностей;
- оцінка ефективності функціонування системи управління та управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства;
- системи матеріального стимулювання і оплати праці;
- інформаційних систем та систем безпеки діяльності підприємств;
- економічні експертизи;
- оцінка вартості активів, надійності системи бухгалтерського обліку;
- відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності;
- здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності;
- перевірка прогнозової фінансової інформації;
- інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.

Послуги, пов'язані з професійною діяльністю, визначені Законом України "Про аудиторську діяльність", це:

- ведення бухгалтерського обліку;
- складання фінансових звітів;
- відновлення бухгалтерського обліку;
- консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності;
- консультації з питань застосування інформаційних технологій;
- консультації з інших питань управління та ведення бізнесу;
- проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів;
- організаційне та методичне забезпечення аудиту та інші види професійних послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України і рішеннями Аудиторської палати України.

Але Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг визначають ще ряд послуг, які не згадані у Переліку. Це аудити спеціалізованих сфер:

- перевірка прогнозової фінансової інформації (МСА3400);
- звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги (МСА 3402);
- завдання з надання впевненості щодо звітів парникових газів (МСА 3410);
- завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії (МСА 3420);
- завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації (МСА 4400);
- завдання з підготовки інформації для фінансової звітності (МСА 4410);
- аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення (МСА 800);

- аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту (МСА 805);
- завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності (МСА 810)

При виконанні супутніх послуг необхідно керуватись в першу чергу Концептуальною основою завдань з надання впевненості, яка визначає й описує елементи та цілі завдання впевненості, а також ідентифікує завдання, до яких застосовуються Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО) і Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості. Концептуальна основа сама по собі не встановлює стандарти або не висуває процедурні вимоги щодо виконання завдань з надання впевненості. МСА, МСЗО та МСЗНВ містять основні принципи, важливі процедури та відповідні рекомендації, які узгоджуються з концепціями цієї Концептуальної основи.

Варто нагадати, що завдання з надання впевненості - це завдання, виконуючі які, аудитор надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результатів оцінки або визначення предмету перевірки за належними критеріями.

Основні принципи і процедури, а також рекомендації аудиторам (професійним практикуючим бухгалтерам) при виконанні завдань з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації, до яких відносяться супутні аудиторські послуги, викладені в МСА 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації»

Зокрема, цим МСА визначено, що для того, щоб уникнути непорозумінь між замовником і аудиторською фірмою під час надання аудиторських послуг, необхідно ще до початку виконання певного завдання письмово узгодити умови виконання супутніх послуг, відповідальність сторін та форму і зміст аудиторського звіту. Це можна зробити у листі-зобов'язанні чи іншій належній формі письмової угоди у відповідності з МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту».

Послуги аудиту надаються виключно на підставі договору (ч. 1 ст. 17 Закону України «Про аудиторську діяльність»). «Інші аудиторські послуги» можуть надаватися на підставі як договору, так і позадоговірних відносин (письмові та усні звернення замовника до аудитора). По суті закону, форма договору на проведення аудиту - письмова, а на надання інших аудиторських послуг - за правилами загального законодавства, що регулює порядок укладання угод (наприклад, договір на консультаційні послуги, абонентське обслуговування, ведення бухгалтерського обліку та ін.).

Виконання узгодженого завдання з надання супутніх послуг повинно виконуватись за заздалегідь розробленим планом.

Планування охоплює розробку загальної стратегії щодо обсягу, сфер особливої уваги, часу й особливостей виконання завдання, а також план завдання, в якому викладено детальний підхід до характеру, часу та обсягу належних процедур збору доказів і причини їх вибору.

Головною метою планування є надання ефективних економічних послуг у визначений проміжок часу, зосередження уваги аудитора на найважливіших напрямках аудиту та виявлення проблем, які слід перевірити найретельніше.

Адекватне планування допомагає також фахівцю-практику належно розподілити роботу серед членів групи із завдання, підвищити рівень управління і нагляду за їхньою роботою та її результатами. Крім того, воно дає можливість координувати роботу, виконану іншими аудиторами та експертами. Характер та обсяг діяльності можуть змінюватися залежно від обставин завдання, наприклад залежно від характеру та складності суб'єкта господарювання і попереднього досвіду фахівця-практика щодо нього.

Ще на етапі планування аудиторської роботи важливо визначити мету і користувача, для якого буде підготовлена підсумкова звітна інформація.

МСА 800 «Особливі міркування - аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» регламентує дії аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціалізованих сфер. Характер, терміни і об'єм робіт, як правило, залежать від самого завдання.

Аудитор може отримати замовлення на виконання спеціального аудиторського завдання по висловлюванню думки відносно якого-небудь одного або декількох компонентів фінансової звітності. Виконання такого аудиту здійснюється як у вигляді самостійного спеціального завдання, так і у рамках аудиторської перевірки всієї фінансової звітності.

У зв'язку з тим, що аудитор висловлює свою думку про кожен елемент, рахунок або розділ фінансової звітності, при визначенні об'єму робіт йому необхідно виявити усі статті звітності, які взаємозв'язані між собою і можуть чинити істотний вплив на інформацію, що перевіряється, унаслідок цих взаємозв'язків.

Якщо виконувалось завдання з перевірки певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту аудиторський висновок по усій фінансовій звітності не видається, і аудитор висловлює свою думку лише з приводу того, чи підготовлений перевірений компонент звітності згідно з основами бухгалтерського обліку в усіх суттєвих аспектах. Виходячи з цього в аудиторському звіті необхідно обумовити мету, та коло осіб, для яких він підготовлений.

Основні вимоги щодо звітності аудиторів при виконанні такої послуги наведені у МСА 805 «Особливі міркування - аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансових звітів».

У ряді випадків окремі групи зацікавлених користувачів фінансової інформації вимагають від керівництва економічного суб'єкта підготовки і представлення ним не усієї бухгалтерської звітності за певний період, а тільки узагальненої інформації про фінансове положення і результати фінансово-господарської діяльності.

Узагальнена фінансова звітність менш детальна, чим звітність за підсумками звітного періоду, отже, її необхідно супроводжувати відповідними поясненнями (зокрема, про те, що для повної оцінки фінансового положення і результатів фінансово-господарської діяльності економічного суб'єкта необхідно використовувати останню за часом повну і перевірену фінансову звітність, підготовлену на підставі вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності або відповідних національних стандартів).

В такому випадку аудиторіві слід керуватись МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності».

Слід зазначити, що завданням з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, в найбільшій мірі властиві системний та комплексний характер, які враховують всю цілісність функціонування будь-якої господарюючої системи, а також взаємозв'язок та взаємодію окремих її підсистем (структурних ланок та бізнес-процесів) та елементів (бізнес-операцій). Комплексність перевірки передбачає розгляд результатів діяльності господарюючого економічного суб'єкта як інтегрального показника взаємодії всіх сторін цієї діяльності та всіх факторів, які впливають на неї. Тому для якісного управління діяльністю суб'єкта господарювання дуже важливим фактором є прогнозування, яке має на меті зниження всіляких ризиків і невизначеностей при ухваленні тих або інших управлінських рішень. Наприклад, інвестор приймає рішення про вкладення фінансових ресурсів в якийсь проект лише після ретельних розрахунків, пов'язаних з прогнозуванням майбутнього стану ринку, визначенням рентабельності вкладень і оцінками вищезгаданих ризиків. Інакше ініціативу можуть перехопити конкуренти, що уміють надійнішим чином оцінювати ситуації і прогнозувати перспективи розвитку економічного суб'єкта.

В даному випадку доцільно провести перевірку прогнозової фінансової інформації керуючись МСА 3400 «Перевірка прогнозової фінансової інформації», яка є одним із видів аудиту спеціалізованих сфер. За результатами виконання такого завдання замовнику видається звіт, у якому наводиться науково обґрунтований опис можливих станів об'єктів в

майбутньому, а також альтернативних шляхів досягнення цього стану, основане на допущеннях, пов'язаних з майбутніми подіями, які, по різних припущеннях, можливо матимуть місце, а також з діями, які необхідно зробити на даний момент часу (на дату підготовки прогнозової інформації).

Як бачимо, надання підприємствам спеціальних аудиторських послуг було би дуже корисне для ефективного функціонування та розвитку підприємств. Але аналіз ринку аудиторських послуг, представлених Аудиторською палатою України показує, що завдання з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, не займають значної частки на ринку аудиторських послуг.

В основному, це пов'язано з тим, що аудиторські фірми, які надають такі послуги, повинні мати висококваліфікованих спеціалістів з достатнім досвідом роботи та знаннями, мати відповідну матеріально-технічну базу, систему контролю якості виконаних робіт та послуг, адже аудиторська організація несе повну відповідальність за якість та строки виконання супутніх послуг згідно з діючим законодавством та умовами договору між клієнтом та аудиторською фірмою. Тому, як правило, послуги, які надаються аудиторськими фірмами зводяться до податкового аудиту чи консультацій з питань оподаткування, або відновлення бухгалтерського обліку та консультацій з питань обліку та фінансової звітності.

Не зважаючи на це, потреби суспільства у послугах з виконання завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, значно більші, оскільки на сучасному етапі замовники аудиту вважають себе захищеними не лише за умови наявності належним чином складеної фінансової звітності, а й після ретельної перевірки та оцінки управлінських рішень з точки зору їх ефективності та оптимальності.

Таку ситуацію можна пояснити не лише зменшенням попиту на такі послуги, а й недостатньо розробленою методикою проведення завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, більш обережним ставленням аудиторів до їх прийняття.

Отже, для якісного надання супутніх аудиторських послуг необхідно розробити методику їх виконання, яка б включала етапи прийняття та узгодження завдання, планування виконання завдання, виконання процедур збору доказів для висловлення незалежної думки в аудиторському звіті.

Література:

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 1, видання 2014 року [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 2, видання 2014 року [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_2_all.pdf
4. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 22 грудня 2011 року N 244/14 [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nrshAPU_244.html