

РОЗДІЛ 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ АУДИТУ ЗВІТНОСТІ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ В УКРАЇНІURGENT ISSUES OF AN AUDIT OF REPORTING
UNDER INTERNATIONAL STANDARDS IN UKRAINE

УДК 657.6

Дугар Т.Є.

к.е.н., доцент,

доцент кафедри Організації обліку

та аудиту

Полтавська державна аграрна академія

У статті розглянуто сутність аудиту під час формування звітності за вимогами НП(С)БО та за МСФЗ, встановлені основні принципи аудиту фінансової звітності за національними нормами законодавства та за МСФЗ.

Ключові слова: аудит фінансової звітності, МСФЗ, аудиторська діяльність, комплексний аудит, методи аудиту, аудиторський ризик.

В статье рассмотрена сущность аудита при формировании отчетности по нормам национального учета и по МСФО, установлены основные принципы аудита финансо-

вой отчетности по национальным нормам законодательства и по МСФО.

Ключевые слова: аудит финансовой отчетности, МСФО, аудиторская деятельность, комплексный аудит, методы аудита, аудиторский риск.

The article discusses the essence of differences between the requirements of national standards and the main principles of preparation of financial statements under IFRS, establishes the basic principles of audit of financial statements according to national legislation and IFRS.

Key words: audit of financial statements, IFRS, auditing, complex audit, audit methods, audit risk.

Постановка проблеми. Підхід фахівців до аудиту фінансової звітності за стандартами IFRS повинен відповідати Міжнародним стандартам аудиту (ISA – International standards of audit) в аспектах сфери відповідальності, якості, виконуваних процедур, системи взаємодії з менеджментом і акціонерами компанії-клієнта, а також у плануванні проведення аудиторської перевірки.

Фахівці з роботи з міжнародними аудиторськими компаніями повинні бути дипломованими експертами за програмою ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) – Асоціації дипломованих сертифікованих бухгалтерів – та мати великий досвід проведення аудиту згідно з Міжнародними Стандартами в організаціях, що належать до різних сфер діяльності.

Аналіз основних досліджень і публікацій.

Питання не лише необхідності реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку, а й адаптації фінансової звітності України до вимог міжнародних поряд із проблемами аудиту звітності за міжнародними стандартами обґрунтовували у своїх працях Г.Г. Кірейцев, С.Ф. Голов, Ф.Ф. Бутинець, В. Костюченко, В.М. Кужельний, В.М. Жук, В.Г. Лінник, В.П. Пархоменко, А. Фаріон та інші провідні вчені.

Постановка завдання. Метою дослідження є визначення можливості залучення внутрішнього та зовнішнього резерву вітчизняних аудиторів та аудиторських підприємств як інструменту підвищення ефективності їхньої діяльності на міжнародному просторі аудиторських перевірок.

На національному аудиторському ринку поступово повинно розвинути рішення про впровадження в обліку пріоритету із складан-

ням фінансової звітності за МСФЗ поряд з обов'язковим формуванням звітності за національними стандартами.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Аудит за міжнародними стандартами цікавий тим компаніям, які прагнуть залучити іноземні інвестиції або продати свої акції міжнародним компаніям. У цих ситуаціях західний партнер хоче зрозуміти реальне фінансове становище підприємства, і для цього він часто запитує аудит за міжнародними стандартами. Аудит за міжнародними стандартами проводиться в тому разі, коли звітність компанії складена згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності (IFRS – by the international standards of the financial reporting) [1].

Процедура проведення аудиту відповідно до стандартів МСФО (International Financial Accounting Standards) полягає в тестуванні аудиторських доказів, наприклад таких, як:

- оцінка принципів бухгалтерського обліку, які застосовуються в компанії;
- аудит фінансових показників підприємства, їх достовірність;
- перевірка розкриття всіх аспектів господарської діяльності підприємства в звітній документації МСФЗ;
- оцінка суттєвості оціночних критеріїв, застосовуваних управлінням – оцінка коректності подання звітності загалом.

Для того щоб відповісти на питання про достовірність фінансової звітності, фахівці з міжнародного аудиту перевіряють всі сторони діяльності компанії, в тому числі здійснюють аудит активів, аудит пасивів, доходів і витрат за звітний період, а також власного капіталу [2].

У результаті проходження аудиторської перевірки за міжнародними нормами надається аудиторський висновок, в якому фахівці роблять огляд фінансової звітності відповідно до Міжнародних Стандартів Аудиту та надають висновок про наявність або відсутність ознак недостовірності фінансової звітності.

Аудит – це незалежна експертиза фінансових звітів та іншої інформації про господарсько-фінансову діяльність суб'єкта господарювання з метою формування висновків про його реальний фінансовий стан. У міжнародній практиці – це вид аудиту, який має статус «комплексний аудит» (Due Diligence).

Комплексний аудит (Due diligence) – це аналіз усіх ризиків компанії (групи компаній), у тому числі фінансових, податкових, юридичних і кадрових, він також включає в себе оцінку вартості компанії (групи компаній) та її фінансового стану.

У процесі проведення комплексного аудиту (Due diligence) фахівцями повинна здійснюватися комплексна перевірка, яка складається із цілісних блоків (аудиторських) процедур різного рівня, рис. 1.

1. Фінансовий аудит (Financial Due Diligence – аудит фінансової звітності) є незалежною аудиторською перевіркою, що вимагає вивчення фінансових ризиків компанії (або групи компаній) [3; 4]. Оцінку вартості компанії та її фінансового стану розмежовують за такими аудиторськими процедурами:

– EBITDA (англ. Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization) – аналітичний показник, що дорівнює обсягу прибутку до вирахування

витрат із виплати відсотків, податків, зносу і нарахованої амортизації, прибуток до оподаткування; чистий прибуток; чисті активи;

- правильність складання балансу;
- доходи і витрати, достовірність пояснень до них;
- показники оборотності та прибутковості;
- основні засоби, товарні та матеріальні запаси;
- фінансові вкладення, дебіторська заборгованість;
- операції зі взаємозалежними особами;
- кредиторська заборгованість за позиками, кредитами, за розрахунками з постачальниками;
- невраховані зобов'язання;
- інвентаризація пасивів і активів організації та ін.

2. Юридичний аудит (Legal Due Diligence) – аналіз юридичних ризиків компанії (групи компаній) із розкриттям:

- 2.1. юридичний аудит (Legal Due Diligence) корпоративного управління;
- 2.2. юридичний аудит у сфері акцій та акціонерів Компанії;
- 2.3. юридичний аудит регулюючих аспектів діяльності компанії;
- 2.4. юридичний аудит основних контрактів, договорів;
- 2.5. юридичний аудит документації, що підтверджує майнові права;
- 2.6. юридичний аудит у сфері трудових відносин;
- 2.7. юридичний аудит судових позовів та інших претензій.

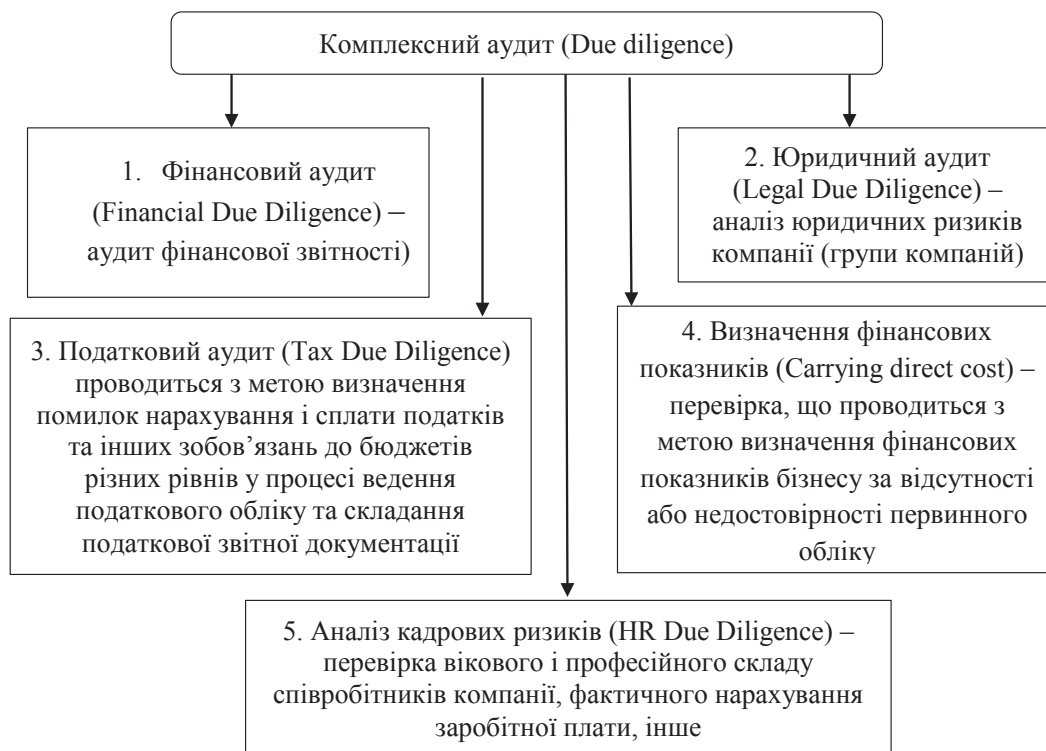


Рис. 1. Схема комплексного аудиту звітності за міжнародними стандартами

3. Податковий аудит (Tax Due Diligence) є незалежною аудиторською перевіркою, яка передбачає аналіз і оцінку податкових ризиків компанії (або групи компаній) та проводиться з метою визначення помилок нарахування і сплати податків та інших зобов'язань до бюджетів різних рівнів у процесі ведення податкового обліку та складання податкової звітної документації:

- вивчення структури і динаміки основних податкових зобов'язань;
- фактичні податкові зобов'язання компанії (групи компаній);
- оптимізація обліку доходів і витрат;
- правильність нарахування та своєчасна оплата податкових обов'язкових платежів;
- основні податкові ризики;
- правомірність використання податкових пільг;
- невраховані зобов'язання;
- розрахунок потенційно можливих донарахувань податкових зобов'язань, пені і штрафів за виявленими податковими ризиками;
- перевірка правильності складання податкових декларацій і розрахунків по податках.

4. Визначення фінансових показників (Carrying direct cost) – перевірка, що проводиться з метою визначення фінансових показників бізнесу за відсутності або недостовірності первинного обліку [5].

5. Аналіз кадрових ризиків (HR Due Diligence) – перевірка вікового і професійного складу співробітників компанії, фактичного нарахування заробітної плати, інше.

Необхідність проведення аудиту зумовлена потребою користувачів у достовірній інформації про фінансовий стан господарюючого суб'єкта, а не у формальному розкритті основних показників фінансової та іншої звітності господарюючого суб'єкта. Користувачами інформації повинні бути власники, керівництво управлінського апарату, інші фізичні та юридичні особи, що мають матеріальну зацікавленість у фінансово-господарській діяльності цього суб'єкта, а також усі ті, кому необхідно бути впевненим у достовірності та повноті наданої інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання.

У здійсненні виробничо-фінансової діяльності господарюючих суб'єктів бере участь велика кількість взаємопов'язаних організаційних, трудових, матеріальних і факторів виробництва.

Мета будь-якого господарюючого суб'єкта – якомога ефективніше використати всі наявні фактори та отримати максимальний кінцевий результат.

Об'єкти аудиту – фінансові результати підприємства (прибутки або збитки), операції, пов'язані з їх формуванням, особливості визнання доходів та витрат у різних звітних періодах. [6]

Запровадження та адаптація фінансової звітності до МСФЗ дає змогу:

1) уникнути необхідності складання податкової та спеціалізованої звітності, таким чином зменшити ризики для інвесторів та кредиторів;

2) формування звітності для зарубіжних партнерів та зовнішніх інвесторів;

3) збільшення довіри до фінансової звітності, зокрема її показників;

4) забезпечити прозорість та зрозумілість облікової інформації;

5) фінансова звітність за МСФЗ дасть змогу об'єктивно приймати та ухвалювати обґрунтовані управлінські рішення;

6) звітність вільно перевіряють і підтверджують провідні аудитори світу;

7) підприємства (організації) мають можливість отримати міжнародну репутацію серйозного партнера міжнародного рівня;

8) зменшити витрати на розроблення власних стандартів.

Згідно з аудитом фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами, у підприємства, що перевірялося, підвищується рівень інформаційних технологій, аналіз процедур внутрішнього контролю, збір аудиторських доказів, виконання додаткових завдань із підготовки фінансової інформації та огляду фінансової звітності, що дають змогу мати обґрунтовану впевненість у достовірності отриманих аудиторських висновків.

При цьому додатковими результатами проведеного міжнародного аудиту є виявлення ризиків бізнесу, вузьких і проблемних місць та аналіз заходів щодо їх усунення. Остаточні висновки щодо висловлення аудиторської думки залежать від наявності ознак недостовірності узвітній документації.

Структура і класифікація міжнародних стандартів МСФЗ – це документи, які прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та визначають порядок складання та подання фінансової звітності. Міжнародні стандарти класифікують залежно від дати їх уведення в дію: міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО, англ. IAS – International Accounting Standards); міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, англ. IFRS – International Financial Reporting Standards) [7; 8].

Крім того, до системи міжнародних стандартів включаються тлумачення, розроблені Комітетом із тлумачення МСФЗ (КТМСФЗ, англ. IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee) або раніше діючим Постійним комітетом із тлумачення (ПКТ, англ. SIC – Standing Interpretations Committee).

Концептуальна основа фінансової звітності, на базі якої ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам, до складу МСФЗ не включаються [9].

Основні етапи становлення та обґрунтування норм Міжнародних стандартів фінансової звітності в світі та в Україні подано в табл. 1.

Таблиця 1

Етапи становлення Міжнародних стандартів фінансової звітності в світі та в Україні

Етап	Назва етапу	Період	Тлумачення
1	2	3	4
I	Виникнення	1959–1978 рр.	Винесення питань регулювання бухгалтерського обліку на міжнародний загал, причому створено спеціальну групу з питань бухгалтерського обліку, Об'єднану канадську міжнародну групу, Комітет із міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, експертну групу при ООН, Міжнародну федерацію бухгалтерів.
II	Становлення	1979–1989 рр.	Налагодження конструктивних зв'язків між міжнародними організаціями, що займаються розробленням та тлумаченням гострих питань щодо обліку та виокремлення двох домінуючих систем бухгалтерського обліку – МСФЗ та GAAP.
III	Розквіт	1990 – н. ч.	Поступове визнання МСФЗ урядами країн ЄС, Китаю, Австралії та міжнародними організаціями, а саме: COT – Світовою організацією торгівлі; МВФ – Міжнародним валютним фондом; IOSCO – Міжнародною організацією комісій з цінних паперів; OESD – Організацією економічного співробітництва та розвитку.
1	2		
Етапи формування в Україні	Нормативна база та основні процеси розвитку		
2007 рік – Україна	Україна – учасник Програми зміцнення аудиту та звітності в країнах Східного партнерства (Strengthening Auditing and Reporting in the Countries of the Eastern Partnership (STAREP)), яку розпочато Світовим банком, ухвалено Стратегію застосування МСФЗ в Україні.		
2011 рік – Україна	укладений Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні Міжнародних стандартів фінансової звітності від 10 червня 2011 року.		
2013 рік – Україна	застосування міжнародних стандартів фінансової звітності стало обов'язковим для підприємств, що здійснюють господарську діяльність у сферах надання фінансових послуг та недержавного пенсійного забезпечення, затверджено Постановою КМУ «Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності» від 16 січня 2013 року № 29		
3 1 січня 2014 року – Україна	застосування МСФЗ стало обов'язковим для кредитних спілок – такі вимоги встановлено п. 2 Порядку надання фінансової звітності, затвердженого постановою КМУ «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» від 28 лютого 2000 року за № 419, із змінами від 07 листопада 2013 року.		

Таким чином, за нормами і міжнародного і національного розкриття фінансової звітності аудит фінансової звітності – актуальний процес комплексної дії аудиторів, оскільки достовірна оцінка діяльності загалом та економічний підсумок в розрізі виробничої діяльності господарюючих суб'єктів, виражений у вартісній (грошовій) формі, потребує об'єктивного висвітлення.

Контроль як функція управління є випробуванням у різних системах протягом багатьох десятиріч, зокрема це процес, спрямований на досягнення стратегічних довгострокових цілей підприємства, що і є результатом дій керівництва з планування, організації, моніторингу діяльності суб'єкта господарювання загалом та його окремих підрозділів [4].

Недоліками впровадження аудиту фінансової звітності в Україні у підприємствах, які застосовують МСФЗ, є:

- складність впровадження самих МСФЗ;
- професійна підготовка і знання фінансистів та бухгалтерів у сфері МСФЗ, які тягнуть за собою значні фінансові навантаження;
- дефіцит кваліфікованих спеціалістів у питаннях МСФЗ;

- непридатність використання МСФЗ в окремих галузях економіки;

- вимоги від бухгалтерів, аудиторів знання професійної англійської мови, достовірного і правильного перекладу стандартів [10].

В Україні Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2016–2017 років (у перекладі українською мовою) повинні застосовуватися всіма аудиторами та аудиторськими фірмами під час складання звітів із завдань, виконання яких буде здійснюватися після 1 липня 2018 року, затверджені Рішенням Аудиторської палати України «Про застосування стандартів аудиту» від 08.06.2018 року № 361.

В умовах ринкової економіки перед бухгалтерами стоїть завдання не просто визначити фінансовий результат (прибуток або збиток), а перед аудиторами – перевірити правильність його визначення, підтвердити достовірність показників звітності про фінансові результати, а також здійснити комплексний аналіз щодо його впливу (реального або можливого) на приріст вартості компанії.

Висновки з проведеного дослідження. За результатами дослідження можна дійти таких висновків:

1. Аудит звітності, складеної за міжнародними стандартами, як система забезпечення достовірності даних фінансової звітності повинна розширяти користувачів не лише в суб'єктів господарювання, для яких цей аудит є обов'язковим.

2. Відповідальність за організацію внутрішнього контролю несуть власники або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, та в наших рекомендаціях об'єктивним стає рішення керівництва про впровадження фінансової звітності як за національними положеннями, так і за МСФЗ.

3. Залучення незалежного фінансового експерта, сертифікованого аудитора, не будучи обов'язковим для більшості підприємств України, повинно стати способом стратегічного аналізу та європейського розвитку підприємства, що дасть можливість для розширення бізнесу за межами України.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: [навчальний посібник]. К.: ЦУЛ, 2012. 368 с.

2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

3. Зубілевич С. Облікова Директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України. Бухгалтерський облік і аудит, № 7, 2014. С. 3–17.

4. Концептуальна основа фінансової звітності: URL: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf>.

5. Кузіна Р.В. Перспективи впровадження облікової директиви ЄС в Україні // Економічний аналіз: зб. Наук. праць / Тернопільський національний економічний університет. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», № 2, 2015. Том 19. С. 214–219.

6. Маренич Т.Г. Транспортування вимог Директиви 2013/34/ЄС до національного законодавства України. БІЗНЕСІНФОРМ, № 6, 2016. С. 166–173.

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». URL: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

8. Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні Міжнародних стандартів фінансової звітності від 10 червня 2011 року. URL: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article>.

9. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / за ред. Л.Г. Ловінської. Київ: ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. 294 с. (ISBN 978–966- 2380-60-6)

10. Павелко О.В. Методика проведення внутрішньогосподарського контролю доходів та фінансових результатів Бухгалтерський облік і аудит. № 3, 2015. С. 52–60.

11. Фінансова звітність САТП 0904 URL: <http://smida.gov.ua>.

REFERENCES:

1. Zholner I.V. (2012) Finansovyi oblik za mizhnarodnyimi ta natsionalnymi standartami: [navchalnyi posibnyk]. K.: TsUL, 368 s. (in Ukrainian).

2. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21 hrudnia 2017 r. № 2258-VIII. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

3. Zubilevych S. Oblikova Dyrektyva YeS, yii vplyv na sklad i zmist zvitiv yevropeiskykh kompanii ta perspektyvy dlia Ukrainy. Bukhhalterskyi oblik i audyt, № 7, 2014. S. 3–17 (in Ukrainian).

4. Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti: URL: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf>.

5. Kuzina R.V. Perspektyvy vprovadzhennia oblikovoi dyrektyvy YeS v Ukraini // Ekonomichnyi analiz: zb. Nauk. prats / Ternopilskyi natsionalnyi ekonomichnyi universytet. – Ternopil: Vydavnycho-polihrafichnyi tsentr Ternopilskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu «Ekonomichna dumka», № 2, 2015. Tom 19. S. 214–219 (in Ukrainian).

6. Marenych T.H. Transportuvannia vymoh Dyrektyvy 2013/34/ЄS do natsionalnoho zakonodavstva Ukrainy. BIZNESINFORM, № 6, 2016. S. 166–173 (in Ukrainian).

7. Mizhnarodnyi standart bukhalterskoho obliku 1 «Pershe zastosuvannia Mizhnarodnykh standartiv finansovoi zvitnosti». URL: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

8. Memorandum pro vzaiemodiiu, spivrobotnytstvo ta koordynatsiiu dii shchodo zaprovadzhennia v Ukraini Mizhnarodnykh standartiv finansovoi zvitnosti vid 10 chervnia 2011 roku. URL: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article>.

9. Normatyvno-metodychne zabezpechennia bukhalterskoho obliku v umovakh zastosuvannia mizhnarodnykh standartiv finansovoi zvitnosti / za red. L.H. Lovinskoi. – Kyiv: DNU «Akad. fin. upravlinnia», 2013. 294 s. – (ISBN 978-966- 2380-60-6) (in Ukrainian).

10. Pavelko O.V. Metodyka provedennia vnutrishno-hospodarskoho kontroliu dokhodiv ta finansovykh rezultativ Bukhhalterskyi oblik i audyt. № 3, 2015. S. 52–60 (in Ukrainian).

11. Finansova zvitnist SATP 0904. URL: <http://smida.gov.ua>.

Dugar T.E.

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at Department of Organization of Accounting and Audit
Poltava State Agrarian Academy

URGENT ISSUES OF AN AUDIT OF REPORTING UNDER INTERNATIONAL STANDARDS IN UKRAINE

The need for auditing is conditioned by the need for users to have reliable information about the financial condition of the entity, and not the formal disclosure of the main indicators of financial and other reporting by the entity. The users of information should be the owners, the management of the management apparatus, other natural and legal persons who have a material interest in the financial and economic activities of this entity, as well as all those who need to be sure of the reliability and completeness of the information provided on the financial position of the sub-object of management.

As a result of the audit, international auditing standards are issued, in which experts make an overview of the financial statements in accordance with the International Standards on Auditing and conclude whether there are any signs of unreliability in the financial statements.

An audit is an independent examination of the financial statements and other information on the economic and financial activities of the entity in order to draw conclusions about its actual financial condition. In international practice, this is a type of audit that has the status of a comprehensive audit (Due Diligence).

Due diligence is an analysis of all the risks of a company (a group of companies), including financial, tax, legal, and personnel, and it also includes an assessment of the company (a group of companies) and its financial condition.

According to the audit of financial statements prepared according to international standards in the audited company, the level of: information technology, analysis of internal control procedures, audit evidence collection, additional tasks for the preparation of financial information and a review of financial reporting that allows reasonable assurance of the reliability of the received auditor's conclusions.

At the same time, the additional results of the conducted international audit are the identification of business risks, bottlenecks and problem areas, and an analysis of measures to eliminate them. The final conclusions regarding the expression of audit opinion depend on the presence of signs of unreliability in the reporting documentation.

According to the results of the study, the following conclusions can be drawn: an audit of international standards, as a system for ensuring the reliability of financial reporting data, should expand users not only to business entities, for which this audit is mandatory; responsibility for the organization of internal control is carried by the owners or the authorized body (official) who manages the enterprise, and in our recommendations the decision of the management about the introduction of financial statements both according to the national regulations and work alongside the IFRS becomes objective in our recommendations; the involvement of an independent financial expert, certified auditor, not being mandatory for most Ukrainian enterprises, should become a way of strategic analysis and European development of the enterprise, which will enable the expansion of business beyond Ukraine.