

АНТОНЮК

Олена Ростиславівна
o.r.antonyuk@nuwm.edu.ua

УДК 657.6

КРИТЕРІЇ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З
НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ:
НОРМАТИВНА РЕГЛАМЕНТАЦІЯ
ТА ПРОБЛЕМАТИКА РЕАЛІЗАЦІЇ
НА ПРАКТИЦІ

ЧИЖЕВСЬКА

Людмила Віталіївна
chizhev@ztu.edu.uaк.е.н., доцент, Національний
університет водного
господарства та
природокористуванняCRITERIA IN PROVIDING
ASSURANCE ENGAGEMENT:
NORMATIVE REGULATION AND
PROBLEMS OF REALIZATION IN
PRACTICEд.е.н., професор, Житомирський
державний технологічний
університет

У статті розглядаються теоретичні питання критеріїв виконання завдань з надання впевненості (відмінних від аудиту) з метою аналізу нормативної регламентації даного питання та виявлення проблемних питань при застосуванні на практиці. Піднімається проблематика ідентифікації критеріїв та показників для оцінки можливості виконання завдання аудиторської послуги. Розглянуто зміни у змістовому наповненні поняття «критеріїв» для виконання завдань з надання впевненості на рівні міжнародних стандартів, що свідчить про реагування на практику їх застосування суб'єктам аудиторської діяльності. Виявлено напрямки впливу на зміст регулювання аудиторських послуг в частині забезпечення критеріїв оцінки відповідно до предмету завдання.

* * *

Introduction. If, during the audit of the financial statements, the auditor has clearly defined criterias for determining the reliability of the financial statement, then in relation to assurance engagement tasks such criterias are generalized.

Purpose. The article deals with the theoretical and practical questions of the evaluation criteria in the performance of assurance engagement (other than audit) in order to analyze the normative regulation of this issue and identify problems when they applied in practice.

Results. The issue of identification of criteria and indicators for assessing the possibility of performing the audit service task is raised. The changes in the content of the concept of "criteria" for carrying out tasks on providing assurance engagement at the level of international standards are considered, as evidenced by changes in practice of their application to the subjects of audit activity. An acceptable subject of the of assurance engagement task can be identified and measured or assessed with applicable criteria, which should be addressed to the basic regulatory document - the International Standards on Assurance Engagements 3000 "Assurance Engagements that is not an Audit or Review of Historical Financial Information". It should be noted that the practice of the activities of auditors requires clarification of the content of certain criteria, which is followed in the analysis on the "Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements" from diffent issues. It should be noted that International Standard on Assurance Engagements 3000 indicates that vague descriptions of expectations or judgments based on the auditor's experience are not acceptable criteria. The eligibility of the criteria for a specific task depends on whether they have the above characteristics. The relative importance of each characteristic for a particular task is the subject of the auditor's professional judgment. In addition, the criteria may be acceptable in the particular circumstances of the task, but may be unacceptable in other circumstances.

Conclusion. In authors' opinion, in a certain number of criteria and professional judgments concerning them, the essence of the audit service, which in turn is closely linked with its purpose, object, is the essence. A clear definition of the criteria for evaluating the summary of the subject of the audit service is crucial for further defining the composition of the audit procedures and the extent of their implementation, further improving the standardization of such audit services in the experience of other countries. Practical help from auditors in this matter may be recommendations from professional audit organizations.

Ключові слова: аудиторські послуги, завдання з надання впевненості, критерії

Keywords: auditing services, assurance engagement, criteria

ВСТУП

Для гармонійного розвитку суспільства на основі синергії його політичного, економічного та соціально-культурного життя потрібно розширення спектру реальної діяльності аудиторів через диверсифікацію їх послуг, що сприятиме формуванню достовірної, надійної, зручної для сприйняття та оцінки облікової інформації. В даному контексті у процесі вирішення практичних проблем управління як на рівні держави, так і на рівні підприємства, особливого значення набувають дослідження організації аудиторської діяльності та спроможностей окремої аудиторської фірми до якомога повнішого охоплення підприємств різними аудиторськими послугами, відмінними від аудиту. За

останні 5-7 років український ринок аудиторських послуг зазнав суттєвих змін, у тому числі в частині зміщення акценту на послуги, відмінні від аудиту та огляду, і, як наслідок, роль аудиторських послуг, наданих користувачам, збільшується. Аудиторські фірми / аудитори України за законодавчими, нормативними та практичними можливостями, мають дуже великий спектр послуг, які вони пропонують своїм клієнтам, а ринок аудиторських послуг розширюється та диференціюється за напрямками або інтересами замовників. Сприяють цьому регулятивні можливості у наданні різних видів завдань з надання впевненості, що відрізняються від аудиту історичної фінансової інформації та огляду фінансової звітності відповідно до «Пе-

реліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)» від 27.09.2007 р., № 182/5 [1]. Основною і найбільш важливою, відповідальною й працемісткою частиною роботи аудитора є отримання аудиторських доказів за предметом перевірки. Для досягнення мети аудиту, аудитор повинен зібрати інформацію – аудиторські докази, які допоможуть йому обґрунтувати свою думку щодо достовірності фінансової звітності або іншої інформації за результатами виконання інших аудиторських послуг. Проф. О.А. Петрик зазначає, що одним з принципових питань є визначення сукупності обов'язкових вимог, яким має відповідати зібрана аудитором інформація при будь-якій аудиторській перевірці [2, С. 250]. Якщо під час аудиту фінансової звітності аудитор має чітко визначені критерії щодо визначення достовірності показників звітності у розрізі тверджень, то по відношенню до завдань з надання впевненості такі критерії мають узагальнюючий характер, і підлягають конкретній ідентифікації на рівні конкретного завдання.

МЕТА РОБОТИ полягає у дослідженні регулювання питання критеріїв які використовуються для оцінки або визначення основного предмета перевірки в контексті надання аудиторських послуг, а саме виконання завдань з надання впевненості.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Інформаційною основою роботи є наукові праці, вітчизняна та закордонна законодавча база з питань регулювання аудиторської діяльності, офіційні статистичні матеріали Аудиторської палати України. При проведенні дослідження використано загальнонаукові методи дослідження, а саме: аналіз і синтез, абстрагування та узагальнення – для аналізу категоріально-понятійного апарату. При проведенні дослідження використано порівняння та узагальнення норм чинного законодавства.

РЕЗУЛЬТАТИ

Різномплановість завдань з надання впевненості, які не є аудитом потребує визначення вхідних факторів, тобто факторів процесу виконання конкретного завдання для оцінки конкретного замовлення. Це є наслідком того, що характер, час та обсяг аудиторських доказів та дій в процесі реалізації конкретної послуги будуть відрізнятися. На вхідні фактори якості виконання конкретного завдання впливає контекст, в якому виконується конкретне замовлення та взаємодія ключових зацікавлених сторін. Проблема, на відміну від аудиту, полягає у тому, що законодавчими та регуляторними актами (контекст) не визначено певні звіти (вихідні дані), які впливають на застосовані навики. Для аудиторської перевірки, огляду, супутніх послуг чітко визначено (у Міжнародних стандартах аудиту - МСА) склад та зміст підсумкової документації та вимоги до їх підготовки, тобто вихідні фактори. У випадку із завданнями з надання впевненості, які не є аудитом та іншими послугами характер вихідних даних формується під впливом зацікавлених сторін (клієнтів).

В аудиторській практиці вживається поняття «критерії» і воно найбільш повно відповідає внутрішньому змісту питання, яке розглядається. Однак це поняття більшою мірою стосується оцінки звітності під час перевірки, особливо на кінцевому її етапі – коли формується думка про неї. На погляд І.М. Дмитренко якісною стороною аудиторських доказів є відповідний характер, тобто якісна характеристика надійності отриманих доказів за їх джерелом, а також можливість цих доказів оцінити достовірність передумов підготовки фінансової звітності як обставин виконання завдання з аудиту [3, с. 79]. Твердження, які аудитор використовує при розгляді різних типів потенційних викривлень, що можуть мати місце за підсумком виконання аудиту фінансової звітності, чітко визначені та належать до категорій за ознаками класів операцій та подій, а також періодом або станом на певну дату складання фінансової звітності (табл. 1).

Таблиця 1

Твердження, які аудитор використовує при розгляді різних типів потенційних викривлень під час аудиту фінансової звітності [складено з використанням МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» [4]]

Твердження щодо класів операцій та подій, а також пов'язаних розкриттів протягом періоду аудиту		Твердження щодо залишків рахунків та відповідних розкриттів на кінець періоду	
1	2	3	4
Настання	операції та події, які були зареєстровані або розкриті, дійсно мали місце і стосуються суб'єкта господарювання	Існування	активи, зобов'язання та власний капітал наявні
Повнота	всі операції та події, які повинні реєструватися, були зареєстровані, а всі пов'язані розкриття, які необхідно було включити у фінансову звітність, було включено	Права та зобов'язання	суб'єкт господарювання має або контролює права на активи, а зобов'язання є зобов'язаннями суб'єкта господарювання
Точність	суми та інші дані, пов'язані із зареєстрованими операціями і подіями, були записані правильно, а пов'язані розкриття були відповідно виміряні й викладені	Точність, оцінка та розподіл	активи, зобов'язання та власний капітал включені до фінансової звітності у відповідних сумах, усі пов'язані з цим коригування щодо оцінки або розподілу належно зареєстровані, а пов'язані розкриття було відповідно виміряні та викладені;
Закриття періоду	операції та події були зареєстровані у правильному обліковому періоді	<i>не застосовується</i>	<i>не застосовується</i>

Продовження табл. 1

1	2	3	4
Класифікація	операції та події були зареєстровані на належних рахунках	Класифікація	активи, зобов'язання та участь у капіталі було відображено на відповідних рахунках
Подання	операції та події відповідно узагальнені або деталізовані й чітко викладені, а пов'язані розкриття є релевантними та зрозумілими в контексті вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування	Подання	активи, зобов'язання та участь у капіталі відповідно узагальнені або деталізовані та чітко викладені, а пов'язані розкриття є релевантними і зрозумілими в контексті вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування

Наразі ідентифікація критеріїв виконання завдань з надання впевненості набуває різних ознак залежно від мети цих критеріїв, що і становить предмет наукового вивчення.

В першу чергу, слід звернутись до термінологічного апарату МСА, відповідно до яких критерії – контрольні показники, які використовуються для оцінки або визначення предмета перевірки, включаючи контрольні показники подання та розкриття інформації, якщо це доречно. Критерії можуть бути формальними або менш формальними, можуть існувати різні критерії для одного й того ж самого предмета перевірки. Завдання з надання впевненості включають як завдання з підтвердження, в яких інша сторона, відмінна від практикуючого фахівця, вимірює або оцінює предмет завдання на відповідність критеріям, так і завдання з безпосереднього вивчення, в яких практикуючий фахі-

вець вимірює або оцінює предмет завдання на відповідність критеріям [6, с. 159]. Критерії – це контрольні показники, які використовуються для оцінки або визначення основного предмета перевірки. «Застосовні критерії» – критерії, які використовуються для конкретного завдання [6, с. 159].

Прийнятний предмет завдання можна ідентифікувати та виміряти чи оцінити відносно застосовних критеріїв, у ідентифікації яких слід звертатись до базового регламентуючого документа – Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації». Слід зазначити, що практика діяльності суб'єктів аудиторської діяльності вимагає уточнень змістового наповнення окремих критеріїв, що прослідковується під час аналізу МСА різних видань, як подано у табл. 2.

Таблиця 2

Коригування змістового наповнення критеріїв оцінювання предмету перевірки завдань з надання впевненості

Критерій	МСЗНВ 3000 (редакція МСА 2013 р.) [5]	МСЗНВ 3000 (переглянутий) (редакція МСА 2016-2017 р.) [6]
Доречність	Критерій сприяє висновкам, що допомагають визначитись користувачам у процесі прийняття рішень.	Доречність критеріїв призводить до отримання такої інформації про предмет завдання, яка допомагає визначенням користувачам у прийнятті рішень.
Повнота	Критерії є достатньо повними, якщо не пропущені важливі чинники, які можуть впливати на висновки в контексті обставин завдання. Повні критерії містять за потреби, контрольні показники для подання й розкриття інформації.	Критерії вважаються повними, якщо інформація про об'єкт, підготовлена відповідно до них, не містить упущень, які, як можна очікувати, вплинуть на рішення визначених користувачів, зроблених на основі цієї інформації про предмет. Повні критерії включають, де це доречно, контрольні показники для подання та розкриття.
Достовірність	Достовірні критерії уможливають обґрунтовану послідовну оцінку чи визначення предмета перевірки, включаючи, якщо це доречно, подання та розкриття інформації, якщо вони застосовуються за подібних обставин однаково кваліфікованими фахівцями-практиками	<i>не застосовується</i>
Нейтральність	Нейтральні критерії сприяють неупередженим висновкам	Нейтральні критерії приводять до того, що інформація про предмет завдання не містить упередженого ставлення, як це необхідно за обставин завдання.
Зрозумілість	Зрозумілі критерії сприяють висновкам, що є чіткими, вичерпними та тлумачення яких не може значно відрізнятись	Зрозумілі критерії приводять до розуміння інформації про предмет завдання визначеними користувачами.
Надійність	<i>не застосовується</i>	Надійні критерії дають змогу виконувати достатньо послідовні вимірювання чи оцінювання предмета завдання, включаючи, де це доречно, подання й розкриття, при застосуванні їх іншими практикуючими фахівцями за подібних обставин.

Слід зазначити, що МСЗНВ 3000 вказує на те, що розпливчасті описи очікувань або суджень на основі власного досвіду аудитора не являють собою прийнятні критерії. Прийнятність критеріїв для конкретного завдання залежить від того, чи мають вони наведені вище характеристики. Відносна важливість кожної характеристики для конкретного завдання є предметом професійного судження аудитора. Крім того, критерії можуть бути прийнятними за конкретних обставин завдання, але можуть виявитись неприйнятними за інших обставин. Наприклад, для звітування перед державними чи регуляторними органами може виявитись необхідним використання конкретного набору критеріїв, але ці критерії можуть виявитись неприйнятними для більш широкої групи користувачів [6, С. 230].

Підставою для формування певних критеріїв, які матимуть конкретні якісні та кількісні вимірники у взаємозв'язку з предметом певних завдань з надання впевненості можуть бути критерії: наведені в законодавчих чи нормативних актах, створеними уповноваженими чи визнаними організаціями експертів, створені професійною групою, опубліковані в наукових виданнях чи професійних виданнях; розроблені окремими фахівцями на комерційній основі; спеціально створеними для підготовки інформації про предмет завдання для конкретних обставин завдання. Спосіб розробки критеріїв може впливати на роботу, яку виконує практикуючий фахівець для оцінки їх прийнятності. Навіть у разі існування встановлених критеріїв для предмета завдання деякі користувачі можуть погодитись на використання інших критеріїв для своїх конкретних цілей [6, с. 230]. Аудит охоплює різні види оцінки інформації про економічні факти та бізнес-процеси з боку фахівців, які не пов'язані безпосереднім процесом господарювання. Метод дослідження діяльності підприємства залежить не лише від специфіки діяльності конкретного підприємства та його елементів, а й від характеристик поведінки (просторові, часові, кількісні, якісні, структурні, функціональні, тощо) [7, С. 31].

ВИСНОВКИ

Вважаємо, що визначальним в умовах певної багатоваріантності критеріїв та професійного судження стосовно них, є сутність аудиторської послуги, яка, у свою чергу, тісно пов'язана із її метою, предметом та об'єктом. На нашу думку, для сучасної науки є характерним перехід від предметної орієнтації до проблемної, коли наука постає у зв'язку з висуненням певної значної теоретичної проблеми та практики її застосування. Тому, переконані, що чітке визначення критеріїв оцінювання підсумкових даних з предмету аудиторської

послуги, є визначальним для подальшого визначення складу аудиторських процедур та обсягу їх виконання, подальшим удосконаленням стандартизації таких аудиторських послуг за досвідом інших країн. Практичною допомогою аудиторам у цьому питанні можуть бути рекомендації з боку професійних організацій аудиторів.

Список використаних джерел

1. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) / затв. рішенням АПУ від 22.1.2.2011 р. URL: <http://www.apu.com.ua>.
2. Петрик О.А., Зотов В.О., Кудрицький Б.В. Аудит / заг. ред. проф. О.А. Петрик. К.: КНЕУ, 2015. 498 с.
3. Дмитренко І.М. Аудит (за міжнародними стандартами). К.: Кондор-видавництво, 2013. 398 с.
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина 1. Київ: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2017. URL: <http://www.apu.com.ua>.
5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Київ: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2013. URL: <http://www.apu.com.ua>.
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина 2. Київ: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2017. URL: <http://www.apu.com.ua>.
7. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні / за заг. ред М.С. Пушкаря. Тернопіль: Карт-бланш, 2012. 220 с.

References

1. List of services that can be provided by auditors (audit firms) / approved by the Audit Chamber of Ukraine decision of 22.12.2011. URL: <http://www.apu.com.ua>. (in Ukrainian).
2. Petryk O.A., Zotov V.O., Kudrytskyi B.V. Audit / general edition by prof. Petryk O.A. Kyiv: KNEU, 2015. 498 p. (in Ukrainian).
3. Dmytrenko I.M. Audit (according to International standards for audit). Kyiv: Kondor-vydavnytstvo, 2013. 398 p. (in Ukrainian).
4. International standards for quality control, audit, review, other assurance and related services Part 1. 2016-2017. Kyiv: Audit Chamber of Ukraine, 2017. URL: <http://www.apu.com.ua>. (in Ukrainian).
5. International standards for quality control, audit, review, other assurance and related services" Part 1. Edition 2013. Kyiv: Audit Chamber of Ukraine, 2013. URL: <http://www.apu.com.ua>. (in Ukrainian).
6. International standards for quality control, audit, review, other assurance and related services Part 2. Kyiv: Audit Chamber of Ukraine, 2017. URL: <http://www.apu.com.ua>. (in Ukrainian).
7. Problems and prospects of audit development in Ukraine / general edition, prof. M.S. Pushkar. Ternopil: Kart-Blansh, 2012. 220 p. (in Ukrainian).