

М.В. Кужельний, проф., д-р. екон. наук

Київський національний економічний університету імені Вадима Гетьмана

Г. М. Давидов, проф., д-р екон. наук, Ю. Г. Давидов, доц., канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

Методичні засади формування аудитором завдань з надання впевненості

Мета аудиту - надати аудитору можливість сформулювати і висловити думку в аудиторському висновку як впевненість того чи іншого рівня. Аудит як процес виконання завдань з надання впевненості складається з трьох основних етапів: попереднього вивчення умов і обставин виконання завдання, формування складу і структури завдання, виконання завдання з надання впевненості.

Метою дослідження є розробка методичного забезпечення для формування складу і структури завдань з надання впевненості: визначення елементів завдання з надання впевненості, їх взаємозв'язку, бази (умов) завдання з надання впевненості, обставини, в силу яких аудитор не може зробити безумовний висновок.

аудит, висновок, завдання з надання впевненості, етапи, тристоронні відносини, предмет, критерії, докази, умови, обставини

Аудит – процес перевірки фінансової звітності, який має на меті надання можливості аудитору висловити думку, що передає отриману ним позитивну впевненість, яка висловлюється в аудиторському висновку як обґрунтована впевненість. Аудит як процес виконання завдань з надання впевненості складається з трьох основних етапів:

- попереднього вивчення обставин завдання;
- формування складу і структури завдання;
- виконання завдання.

Наведені етапи повністю відповідають Міжнародним стандартам аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року, метою якого є розкриття основних шляхів, принципів, критеріїв виконання завдань з надання впевненості [1]. Проте цей документ не є ні процедурами, ні вимогами до процедур, ні тим більше, конкретними методиками. Він є не більше ніж порадою для аудиторів під час виконання завдань з надання впевненості. Потреба аудиторської практики в методичному забезпеченню виконання аудитором завдань з надання впевненості, а саме в методиках: попереднього вивчення обставин завдання, формування складу і структури завдання, виконання завдання є нагальною і не викликає сумнівів. В економічній літературі проблемі формування методичних засад виконання завдань з надання впевненості приділяється певна увага. У навчальному посібнику за загальною редакцією І.І.Пилипенко „Аудит: Застосування міжнародних стандартів в аудиторській практиці України” розкриваються найважливіші організаційно-методичні особливості здійснення аудиторських перевірок та надання супутніх послуг відповідно до світових вимог [2]. Проте питання методичного супроводу окремих етапів аудиту розроблені недостатньо. Нами розроблені теоретичні підходи [3, с. 375–384], [4, с. 233–267] для формування позитивної і негативної форми висловлювання думки аудитора при виконанні завдань з надання впевненості, методичні засади попереднього вивчення аудитором обставин завдання надання впевненості [5, с. 233–267]. На часі розробка методичних засад формування аудитором складу і структури завдань з надання впевненості.

Завдання з надання впевненості складається з наступних елементів (рис. 1).



Рисунок 1 - Елементи завдання з надання впевненості.

1. Тристоронні відносини. Природа тристоронніх відносин впливає на дотримання етичних вимог і характеристик завдання з надання впевненості.

Вирішення завдань з надання впевненості передбачає участь у цьому процесі трьох окремих сторін:

- аудитора;
- відповідальної сторони;
- користувача.

Аудитор, відповідно до статті 4 Закону України «Про аудиторську діяльність», це особа яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України.

Відповідальна сторона – це особа (особи), яка надає аудитору письмове твердження з оцінкою або вимірюванням (стосовно відповідних критеріїв) предмету, який можна (чи не можна) подати користувачам як твердження і:

- при завданні з надання безпосереднього висновку є відповідальною за предмет завдання;
- або при завданні з підтвердження є відповідальною за інформацію з предмета (підтвердження) та може бути відповідальною за предмет, та може бути стороною, що наймає аудитора;
- або при виконанні завдання з надання обґрунтованої впевненості формує інформаційні масиви про предмет в межах визначеної облікової політики.

Відповідальна сторона може бути одним з користувачів.

Користувачами є особа, особи або клас осіб, для яких аудитор (практик) готує висновок із завдання з надання впевненості. В випадках визначених чинним законодавством користувачі визначають вимоги до завдання з надання впевненості. Логіку тристоронніх відносин можна подати так (рис. 2).

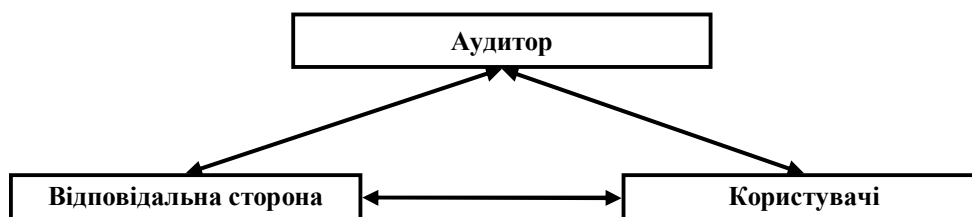


Рисунок 2 - Логіка тристоронніх відносин

Відповідальна сторона та користувач можуть належати до різних або до однієї організації. Відносини між відповідальною стороною та користувачем слід розглядати в контексті конкретного завдання.

Тристоронні відносини це відносинами між суб'єктом (аудитором) і об'єктами (відповідальною стороною та користувачами) аудиторської діяльності з приводу її результатів.

Функції окремих сторін «тристоронніх відносин» залежать від типу завдань з

надання впевненості (таблиця 1).

Таблиця 1 - Функції окремих сторін «тресторонніх відносин» в залежності від типу завдань з надання впевненості

Сторони тресторонніх відносин	Типи завдань			
	Завдання з надання обгрунтованої впевненості	Завдання з надання обмеженої впевненості	Завдання зі складання безпосереднього висновку	Завдання з підтвердження
1	2	3	4	5
Аудитор	Зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня в обставинах завдання, як основи для висловлювання позитивної форми думки аудитора, як основи для позитивної форми висловлювання висновку аудитора	Зменшення ризику завдання з надання впевненості до рівня, що є прийнятним в обставинах завдання, але більшого, ніж при завданні з надання обгрунтованої впевненості, як основи для висловлювання негативної форми думки аудитора, як основи для негативної форми висловлювання висновку аудитора		Здійснення завдання з підтвердження у випадках коли відповідальна сторона наймає аудитора
Відповідальна сторона	Формує інформаційні масиви про предмет в межах визначеної облікової політики	Формує інформаційні масиви про предмет в межах визначеної облікової політики	Є відповідальною за предмет завдання	У випадку коли відповідальна сторона наймає аудитора вона є відповідальною за інформацію з предмета та отримує виконане аудитором завдання з підтвердження. Може бути відповідальною за предмет
Користувачі	Отримують висновок з надання обгрунтованої впевненості	Отримують висновок з надання обмеженої впевненості	Можуть отримати звіти по завданню зі складання безпосереднього висновку	Можуть отримати звіти по завданню з підтвердження.

Предмет.

В Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 [1], не наведено визначення категорії “предмет”, проте аналізується її зміст [1, с. 164–166]. Однак властивості, форми та характеристики цієї категорії, умови її визначення й послідовної оцінки, можливості бути дослідженою, дають нам підстави класифікувати цю категорію як об’єкти аудиту.

Предмет та інформація з предмета завдання з надання впевненості можуть мати різну форму: фінансові показники або умови; не фінансові показники або умови; фізичні характеристики; системи та процеси; поведінка.

Предмет та інформація з предмета завдання з надання впевненості повинні мати відповідні властивості та бути такими, що:

- піддаються визначенню та послідовній оцінці або вимірюванню за відповідними критеріями;

- інформацію з предмету можна дослідити певними процедурами для отримання достатніх відповідних доказів на підтримку висновку про обґрунтовану впевненість або обмежену впевненість залежно від завдання.

- Предмети мають різні характеристики, які впливають на:
- точність оцінки або вимірювання предмета щодо критеріїв;
- переконливість наявних доказів.

Структуру предмета й інформації з предмета завдання з надання впевненості наведено на рис. 3.

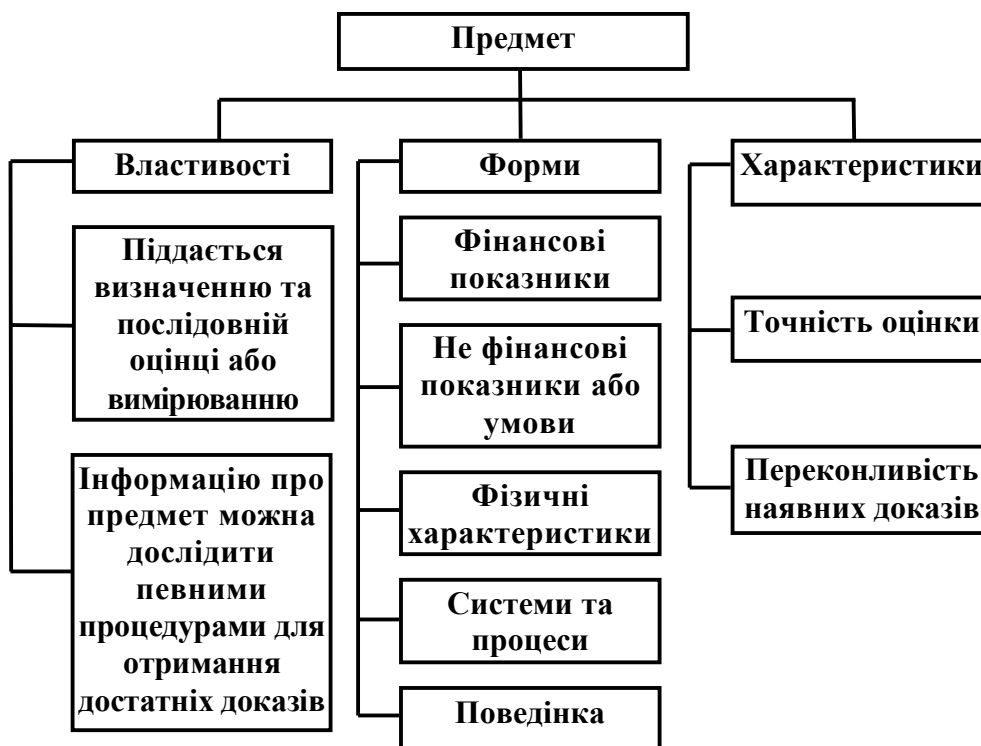


Рисунок 3 - Структура предмета та інформація з предмета завдання з надання впевненості.

Різні характеристики предмету включають ступінь, до якого інформація з предмету може бути якісною у порівнянні з кількісною, об'єктивною у порівнянні з суб'єктивною, історичною у порівнянні з прогнозованою та належати до певного моменту часу або покривати визначений період часу.

Характеристики предмету та інформації з предмету наведено в таблиці 2.

Таблиця 2 - Характеристики предмету та інформації з предмету

№ з/п	Форма предмету та інформації з предмету	Характеристики предмету та інформації з предмету	Критерії відповідно до яких здійснюється визначення та послідовна оцінка або вимірювання предмету	Процедури за допомогою яких, можна дослідити інформацію про предмет для отримання достатніх доказів
1	Фінансові показники або умови (фінансовий стан, фінансові показники, ліквідність)	Визнання, оцінка, подання та розкриття, представлені у фінансовій звітності, тощо		

2	Не фінансові показники або умови (показники підприємства)	Показники з продуктивності, ефективності, податкоємності, тощо		
3	Фізичні характеристики (потужність обладнання, тощо)	Специфікація обладнання, тощо		
4	Системи та процеси (система контролю, технологічні процеси)	Твердження з ефективності, тощо		
5	Поведінка (відповідність законодавчим і нормативним актам)	Звіти про: - відповідність; - ефективність; - тощо		

Для оцінки або вимірювання предмета використовуються контрольні показники, які мають назву “критерії”. Критерії – це контрольні показники, функцією яких є оцінка або вимірювання предмета включно з показниками, там де це прийнятно, подання й розкриття. Критерії потрібні для прийняття несуперечливої оцінки або вимірювання предмета в контексті професійного судження. У разі відсутності системи, яку задають відповідні критерії, будь-який висновок може піддаватися різним тлумаченням і неправильному розумінню. Відповідні критерії залежать від контексту, тобто від обставин завдання. Навіть для одного й того самого предмета можуть існувати різні критерії.

Критерії класифіковані Міжнародними концептуальними основами завдань з надання впевненості за такими ознаками [279, с. 295–296]: рівнем формалізації; характеристиками прийнятності; рівнем обґрунтування критеріїв; рівнем доступності.

Класифікація критеріїв Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості наведена на рис. 4.

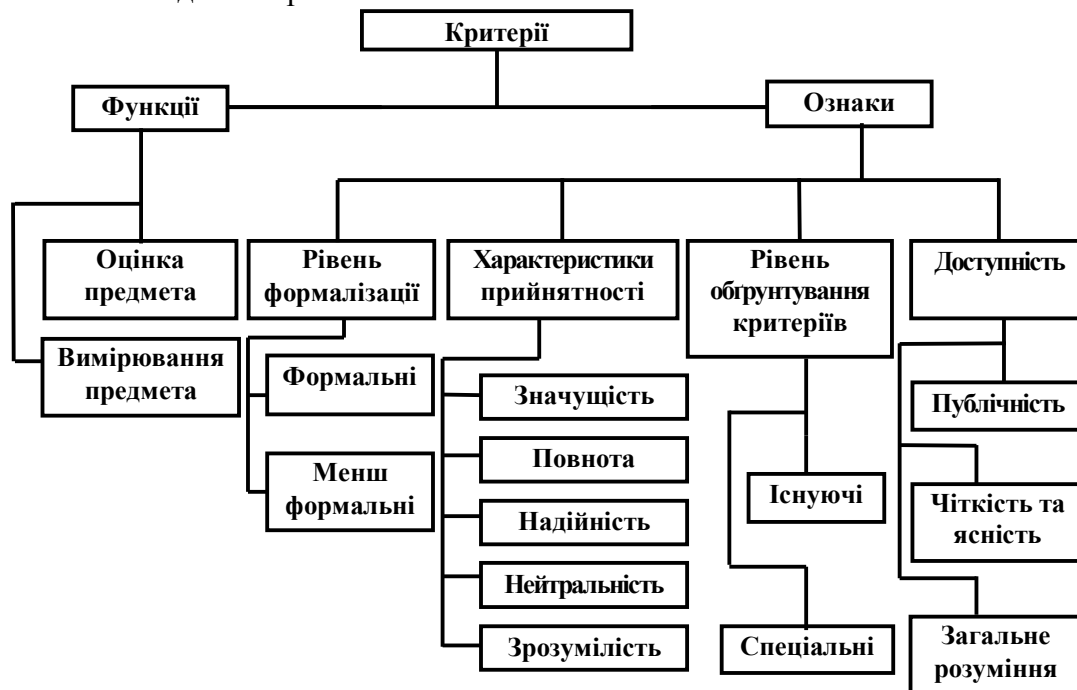


Рисунок 4 - Класифікація критеріїв Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості.

Рівень формалізації критеріїв. Критерії можуть бути:

- формальними: Міжнародні стандарти фінансової звітності; Міжнародні стандарти обліку в державному секторі; встановлені концептуальні основи внутрішнього контролю для звіту про внутрішній контроль; для висновку з відповідності критеріями можуть виступати чинні закони, нормативні акти або контракти;

- менш формальними: внутрішній кодекс поведінки, узгоджений рівень роботи.

Прийнятність критеріїв це ознака яка забезпечує отримання прийнятно несуперечливої оцінки або вимірювання предмета в контексті професійного судження. Характеристики прийнятності критеріїв наведені у табл. 3.

Таблиця 3 - Характеристики прийнятності критеріїв

№ з/п	Характеристики прийнятності	Пояснення характеристики прийнятності
1	Значимість	Значимі критерії дають змогу зробити висновки, що допоможуть користувачам прийняти рішення
2	Повнота	Критерії будуть достатньо повними, якщо не пропущені відповідні фактори, які можуть вплинути на висновки в контексті обставин завдання. Повні критерії включають там, де це потрібно, показники подання та розкриття
3	Надійність	Надійні критерії дають змогу давати прийнятно несуперечливу оцінку або вимірювання предмета включно з (якщо це потрібно) поданням і розкриттям, якщо вони використовуються в подібних обставинах аудитором з подібною кваліфікацією
4	Нейтральність	Нейтральні критерії дають змогу дійти до неупереджених висновків
5	Зрозумілість	Зрозумілі критерії дають можливість дійти висновків, які будуть чіткими та повними, не будуть піддаватися різним тлумаченням. Оцінка або вимірювання предмета на основі очікувань, суджень або власного досвіду практика, не є прийнятними критеріями
6	Застереження	Прийнятні критерії не можуть базуватися на основі очікувань, суджень, або власного досвіду аудитора

Аудитор оцінює прийнятність критеріїв для окремого завдання на основі того, як вони відображають ці характеристики.

Рівень обґрунтованості критеріїв. Критерії можуть бути або вже існуючими, або спеціально розробленими. Існуючі – це критерії, що втілені в закони та нормативні документи. Вони забезпечуються на нормативному і законодавчому рівні, сприяють прозорим та належним правовим процедурам. Спеціально розроблені – це критерії, розроблені для цілей завдання. Те, якими є критерії (існуючими чи спеціально розробленими), впливає на оцінку аудитором їх прийнятності для окремого завдання. Проте більш обґрунтованими (прийнятними) є існуючі критерії.

Доступність критеріїв. Критерії мають бути доступними для користувачів, що допоможе їм зрозуміти, як було оцінено предмет. Доступність критеріїв для користувачів забезпечується їх:

- публічністю;
- чітким та ясним включенням в подання інформації про предмет;
- чітким і ясним включенням у висновок із завдання з надання впевненості;
- загальним розумінням.

Отже, можна зробити такі висновки.

Як було встановлено, аудитор (практик) планує та виконує завдання з надання впевненості з метою отримання достатньої кількості відповідних доказів про те, що інформація про предмет не має суттєвих перекозень [1, с. 166–172]. При плануванні та виконанні завдання аудитор (практик) із здоровим професійним скептицизмом

визначає:

- достатність і відповідність доказів;
- суттєвість;
- ризик завдання з надання впевненості;
- природу, час та обсяг процедур збирання доказів;
- кількість та якість наявних доказів.

2. Елемент “Докази” Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості подано на рис. 5.

Аудитор (практик) планує та виконує завдання з надання впевненості з професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати обставини, які призведуть до суттєвих перекохань інформації про предмет. Професійний скептицизм означає, що аудитор (практик) критично оцінює, ставлячи під сумнів обґрунтованість отриманих доказів та завжди очікує на виявлення інформації, яка суперечить або ставить під сумнів достовірність документів чи тверджень відповідальної сторони.



Рисунок 5 - Елемент “Докази”

Ризик завдання з надання впевненості – це ризик того, що аудитор (практик) висловить невідповідний висновок за умови, що інформація з предмета завдання

суттєво перекручена. Під час виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості, аудитор (практик) зменшує ризик завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня в умовах завдання для отримання достатньо обґрунтованої впевненості, як основи позитивної форми висловлення висновку практика.

Рівень ризику завдання із надання впевненості вищий для завдання з надання обмеженої впевненості, ніж для завдання з надання обґрунтованої впевненості, що пояснюється відмінністю в природі та обсязі процедур збирання доказів. І все-таки, при виконанні завдання з надання обмеженої впевненості природа, час та обсяг процедур збирання інформації мають бути достатніми для отримання аудитором (практиком) обґрунтованого рівня впевненості як основи для негативної форми висловлення. Для того, щоб бути обґрунтованим, рівень впевненості, отриманий аудитором (практиком), має підсилити довіру користувачів до інформації з предмета завдання до більшого ступеня, ніж несуттєвий.

Природа, час та обсяг процедур збирання доказів залежать від самого завдання. Теоретично можливі необмежені варіанти процедур збирання доказів, які дуже важко визначити чітко та однозначно. Однак перед аудитором (практиком) стоїть завдання вказати їх чітко та однозначно, використовуючи при цьому форму, прийнятну для завдання з надання обґрунтованої чи обмеженої впевненості.

Обґрунтований рівень – це ідея отримання доказів, які є необхідними для того, щоб аудитор (практик) міг зробити висновок щодо інформації з предмета завдання, взятої в цілому. Щоб бути спроможним зробити висновок в позитивній формі, яка необхідна для завдання з надання обґрунтованої впевненості, він (практик) повинен зібрати достатні та відповідні докази, що буде частиною ітеративного систематичного процесу виконання завдання, схема якого наведена на рис. 6.



Рисунок 6 - Процес отримання доказів, які забезпечують формування обґрунтованого рівня

Обґрунтована впевненість є меншою за абсолютну впевненість. Зменшення ризику завдання з надання впевненості до нуля майже неможливе або дуже витратне внаслідок дії таких чинників:

- використання вибіркового тестування;
- обмежень, властивих внутрішньому контролю;

- факту, що більшість доказів, які є доступними для практика, швидше переконливі, ніж остаточні;
- використання судження під час збору та оцінки доказів та формулювання висновків на основі цих доказів;
- в деяких випадках характеристики предмета завдання при їх оцінці чи вимірюванні за відповідними критеріями.

Обмежена впевненість – це впевненість, яка пропорційна до рівня процедур збору, оцінки достатності та відповідності доказів.

Для виконання завдань з надання обґрунтованої і обмеженої впевненості потрібні певні навички. Природа, час та обсяг процедур збору достатніх та відповідних доказів під час виконання завдання з надання обмеженої впевненості навмисно обмежені порівняно із завданням з надання обґрунтованої впевненості. При виконанні завдань з надання обґрунтованої і обмеженої впевненості, якщо аудитор (практику) стає відомо про те, що може призвести до можливого внесення суттєвих змін в інформацію з предмета завдання, він перевіряє цю інформацію шляхом виконання інших процедур, достатніх для отримання можливості висловити висновок.

3. Після виконання завдання з надання впевненості відповідного рівня, аудитор надає письмовий висновок, який містить думку, що передає отриману впевненість щодо інформації з предмета завдання. Залежно від бази (умов) завдання з надання впевненості форма судження і висновок аудитора можуть бути різним (табл. 4).

Таблиця 4 - Форма судження і висновок аудитора (практика) залежно від бази (умов) завдання з надання впевненості

База (умови) завдання з надання впевненості	Форма судження
1. У завданнях, що ґрунтуються на твердженнях із складання безпосереднього висновку	1. На основі тверджень відповідальної сторони, та критеріїв, наприклад: «На нашу думку твердження відповідальної сторони, що внутрішній контроль є ефективним, є справедливим в усіх суттєвих аспектах, виходячи з критеріїв XYZ» [1, с. 302] 2. Безпосередньо на основі предмета завдання та критеріїв, наприклад: «На нашу думку внутрішній контроль є ефективним в усіх суттєвих аспектах, виходячи з критеріїв XYZ» [1, с. 302]
2. У завданнях з надання обґрунтованої впевненості	Висновок позитивної форми, наприклад: «На нашу думку, внутрішній контроль є ефективним в усіх суттєвих аспектах, виходячи з критеріїв XYZ» [1, с. 303]». Така форма вираження висновку передає високий рівень впевненості
3. У завданнях з надання обмеженої впевненості	Висновок негативної форми, наприклад: «Під час нашої роботи, яку описано в цьому висновку, ми не виявили нічого, що змусило б нас вважати, що внутрішній контроль не є ефективним в усіх суттєвих аспектах, виходячи з критеріїв XYZ» [1, с. 303]». Така форма вираження висновку передає помірний рівень впевненості

Аудитор повинен чітко уявляти, що процесі виконання завдань з надання обґрунтованої і обмеженої впевненості можуть виникнути обставини, в силу яких аудитор не може зробити безумовний висновок (табл. 5).

Таблиця 5 - Обставини завдань з надання обґрунтованої і обмеженої впевненості, в силу яких аудитор не може зробити безумовний висновок

Обставини завдань з надання обґрунтованої і обмеженої впевненості	Висновок аудитора
Обмеження обсягу роботи аудитора	Умовний висновок або відмова від висловлювання висновку, або в деяких випадках відмова від виконання завдання.
Твердження відповідальної сторони не є справедливими в усіх суттєвих аспектах	Умовний або негативний висновок в залежності від того, наскільки суттєвими або глибокими є такі обставини.

Інформація з предмету завдання є суттєво перекрученою.	
Після прийняття завдання з'ясовується, що критерії є неприйнятними, або предмет завдання не стосується завдання з надання впевненості	Умовний або негативний висновок в залежності від того, наскільки суттєвими або глибокими є обставини, коли неприйнятні критерії або невідповідний предмет завдання можуть вводити користувача в оману.
	Умовний висновок або відмова від висловлювання висновку або в деяких випадках відмова від виконання завдання, в залежності від того, наскільки суттєвими або глибокими є обставини

Поставлена в дослідженні мета виконана. Розроблено методичне забезпечення формування складу і структури завдань з надання впевненості, зокрема визначено:

- структуру і склад завдання з надання впевненості;
- сутність, характеристики, склад, класифікації і функції окремих елементів завдання з надання впевненості;
- умови і обставини завдання з надання впевненості і їх вплив на форму судження і висновок аудитора.

Список літератури

- 1 Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики : Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховнікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2006. -1152 с.
- 2 Аудит: Застосування міжнародних стандартів в аудиторській практиці України: Навчальний посібник. – ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС" – 2005. – 172 с.
- 3 Давидов Г. М. Формування предмета і метода економічних наук // Наук. праці Кіровоградського національного технічного ун-ту. – Серія: Економічні науки. – Вип. 6. – Кіровоград: КНТУ, 2004. – С. 375 – 387.
- 4 Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика: Монографія. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.
- 5 Кужельний М.В., Давидов Г.М. Методичні засади прийняття і виконання аудитором завдань з надання впевненості Науковий вісник Ужгородського національного університету (серія «Економіка»)

Цель аудита - предоставить аудитору возможность сформулировать и выразить мнение в аудиторском выводе как уверенность того или другого уровня. Аудит как процесс выполнения заданий предоставления уверенности состоит из трех основных этапов: предварительное изучение условий и обстоятельств выполнения задания, формирования состава и структуры задания, выполнения задания по предоставлению уверенности.

Целью исследования является разработка методического обеспечения для формирования состава и структуры заданий по предоставлению уверенности: определение элементов задания по предоставлению уверенности их взаимосвязи, базы (условий) задания по предоставлению уверенности, обстоятельств, в силу которых аудитор не может сделать безусловный вывод.

Purpose of audit - to give a public accountant possibility to formulate and express opinion in a public accountant conclusion as a confidence of that or other level. Audit as a process of implementation of tasks from a grant a confidence consists of three basic stages: previous study of terms and circumstances of the job, forming of composition and structure of task, job processing processing from a grant a confidence.

A research purpose is development of the methodical providing for forming of composition and structure of tasks from a grant a confidence: determination of elements of task is from a grant a confidence, their intercommunication, base (terms) of task from a grant a confidence, circumstances by virtue of which a public accountant can not do an absolute conclusion.