

ПРОБЛЕМИ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

*Досліджено проблеми нормативного регулювання
організації аудиторської діяльності*

Постановка проблеми. Система нормативного регулювання займає ключове місце в організації будь-якого виду діяльності. Проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг опосередковуються активною роботою з нормативними документами, які створюють передумови для проведення аудиту, визначають критерії перевірки фінансової звітності суб'єктів господарювання, розкривають вимоги до оформлення його результатів.

Розвиток нормативної бази в сфері аудиту є запорукою якісного та успішного здійснення аудиторських перевірок та надання інших послуг. Ключове місце в системі нормативного регулювання аудиторської діяльності займають міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики (далі – МСА). Разом з тим, МСА не адаптовані до вітчизняних особливостей аудиторського середовища і потребують розробки відповідних коментарів щодо їх використання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, пов'язані з нормативним регулюванням організації аудиту, розглядаються в працях Р.А. Алборова, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Е.М. Гутцайта, Ю.А. Данилевського, Л.П. Кулаковської, Ю.В. Пічи, Б.Ф. Усача, Л.І. Хоружого та ін. Проте ґрунтовних рекомендацій щодо розвитку нормативного регулювання аудиторської діяльності та її організації автори не надають.

Мета дослідження. Дослідити проблеми нормативного регулювання організації аудиторської діяльності.

Виклад основного матеріалу. Згідно з рішенням АПУ від 30.11.2006 р. № 168.7 Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики є обов'язковими для застосування як Національні стандарти аудиту, починаючи з 01.01.2007 р. [5].

Під правилами (стандартами) аудиту розуміють загальні регулюючі норми та правила, що регламентують основні принципи та особливості аудиторської діяльності і призначені для допомоги аудиторам у виконанні їх обов'язків зі здійснення перевірок. Зокрема, аудиторські правила (стандарти) формують єдині основоположні вимоги, які визначають норми та правила по відношенню до якості та надійності аудиту і забезпечують певний рівень гарантії результатів аудиторської перевірки при їх дотриманні.

На основі аудиторських правил (стандартів) регулюється якість професійної діяльності аудиторів. Стандарти визначають єдиний підхід до здійснення аудиту, масштаб перевірки, види звітів аудиторів, питання методології, а також основні принципи, якими повинні керуватися всі представники цієї професії.

Значення правил (стандартів) полягає в тому, що вони [1, с. 48]:

- забезпечують високу якість аудиторської перевірки;
- сприяють запровадженню в аудиторську практику наукових досягнень;
- допомагають користувачам зрозуміти процес аудиторської перевірки;
- допомагають аудиторам вести переговори з клієнтами;
- забезпечують зв'язок між окремими елементами аудиторського процесу;
- раціоналізують та полегшують працю аудиторів тощо .

Міжнародні стандарти аудиторської діяльності складаються з чотирьох взаємопов'язаних послідовних частин [5]:

1) основні постулати – це закономірності, логічні принципи та необхідні умови, які являють собою загальну основу стандартів аудиторської діяльності. Вони слугують аудиторам в якості схеми формування думки та складання звітів;

2) загальні стандарти – це визначені якості та ступінь кваліфікації, якими повинен володіти аудитор, щоб ефективно та професійно виконати задачу, поставлені перед ним;

3) робочі стандарти – правила, якими керуються аудитори при вирішенні задач аудиту (планування, нагляд та контроль, збір достовірних даних і відповідне вивчення та оцінка системи внутрішнього контролю);

4) стандарти звітності – правила, що стосуються форми, змісту, розміщення та передачі матеріалів за результатами аудиторської перевірки. У висновку повинно бути вказано, чи відповідає фінансова звітність відповідним вимогам.

В таблиці 1 наведено перелік та зміст міжнародних стандартів, які розкривають питання організації аудиту.

Таблиця 1. Міжнародні стандарти аудиту, що стосуються питань організації аудиторської перевірки

№ МСА	Назва	Основний зміст стандарту
1	2	3
200	Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів	Визначає загальну мету та обсяг перевірки, а також відповідальність керівництва за фінансові звіти
210	Умови домовленості про аудит	Розкриває зміст листа-зобов'язання про згоду аудитора, встановлює обсяг аудиторської роботи, ступінь відповідальності аудитора і форму звітності
230	Документація з аудиту	Висвітлює типові форми та зміст робочих документів, які складаються (отримуються) аудитором, питання зберігання робочих документів
300	Планування аудиту фінансових звітів	Розкриває процес планування аудиту, визначає основні елементи цього процесу та практичні питання запланованих робіт
700	Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення	Надає рекомендації щодо форми та змісту аудиторського звіту, наводяться приклади позитивно, умовно-позитивного та негативного висновку аудитора, а також приклад відмови від надання висновку
800	Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення	Даються рекомендації щодо складання аудиторських звітів зі спеціальних питань (спеціальні умови контракту, конкретні статті фінансової звітності), наводяться приклади складання таких звітів

Окрім наведених міжнародних стандартів, що стосуються організації аудиту та розкривають мету та обсяги перевірки, порядок підготовки листа-зобов'язання про згоду на проведення аудиту, робочої та підсумкової документації аудиторів, слід окремо виділяти групу нормативних актів, якими регулюється складання аудиторського висновку (табл. 2).

Таблиця 2. Нормативні акти, що визначають вимоги до аудиторських висновків та звітів

№ з/п	Нормативний документ	Зміст
1	2	3
1	Закон України “Про аудиторську діяльність”	Аудиторський висновок – це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить в собі висновки стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності
2	МСА 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність”	Основні елементи аудиторського висновку, види висновків та їх форма

Продовження табл. 2

1	2	3
3	МСА 720 “Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти”	Доступ до іншої інформації, вивчення іншої інформації, суттєві невідповідності, суттєві перекручення подій, доступність іншої інформації після дати складання аудиторського висновку
4	МСА 800 “Аудиторський висновок при виконанні завдань аудиту спеціального призначення”	Аудиторські висновки за результатами тематичного аудиту; аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства, підготовлену у відповідності з іншими принципами обліку; висновок про окремі частини фінансової звітності підприємства; аудиторська перевірка дотримання договірних відносин; висновок про узагальнену звітність підприємства
5	МСА 810 “Перевірка прогнозової фінансової інформації”	Ступінь упевненості аудитора стосовно перспективної фінансової інформації; прийняття пропозиції; необхідний обсяг знань про бізнес клієнта; період, на який розповсюджується фінансова інформація; процедури аудиторської перевірки; представлення і розкриття; висновок за результатами перевірки перспективної фінансової інформації
6	Положення щодо підготовки аудиторського висновку, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку	Подається до Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку при реєстрації інформації та випуску цінних паперів, а також при поданні регулярної інформації відкритими акціонерними товариствами та підприємствами – емітентами облігацій (крім комерційних банків)

Робота аудитора здійснюється відповідно до документів, об'єднаних у дві групи: державні законодавчі акти та аудиторські стандарти та інші регулятиви.

За дорученням ради Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) Комітет міжнародної аудиторської практики (КМАП) займається випуском міжнародних нормативів аудиту і супутніх робіт. У кожній країні має здійснюватися локальне регулювання міжнародних нормативів відповідно до практики, що склалася під час аудиту фінансової інформації. Таке регулювання може відобразитися у національних нормативах. Аудиторські стандарти потрібні тому, що вони дають змогу підтримувати аудиторську діяльність на відповідному рівні, змушують аудитора постійно підвищувати свій науковий і професійний рівень.

В різних країнах по-різному застосовують міжнародні стандарти. Це пов'язано з тим, що стандарти по можливості їх практичного використання поділяються на декілька груп: перша група стандартів – це такі, які в тій чи іншій країні можуть бути прийняті одразу без змін; друга група – це стандарти, які можуть бути прийняті з незначними змінами; до третьої групи належать стандарти, які потребують не лише уточнення, але й створення певних економічних, політичних та інших умов для їх запровадження; четверта група стандартів, використання яких в даній країні залежить від історичних тенденцій розвитку та національної психології.

Розкриваючи проблеми нормативного регулювання організації аудиторської діяльності, автори основну увагу в своїх працях приділяють загальним положенням нормативної регламентації, констатують зміст і призначення стандартів (табл. 3).

Таблиця 3. Питання нормативного регулювання аудиторської діяльності в наукових та навчально-методичних працях

Автори	Питання, що розглядаються
1	2
Алборов Р.А., Хоружий Л.І.	– поняття правил (стандартів) аудиту; – міжнародні стандарти аудиту
Білуха М.Т.	– поняття стандартів аудиту; – перелік, зміст та використання національних нормативів аудиту при проведенні перевірки
Гутцайт Е.М.	– проблема удосконалення аудиторського законодавства; – нормативне регулювання аудиту та його стандарти
Давидов Г.М.	– не розглядається

1	2
Данилевський Ю.А., Шапігузов С.М., Ремізов Н.А.	– не розглядається
Дорош Н.І.	– стандарти як інструмент регулювання аудиту; – міжнародні стандарти аудиту та аналіз національних нормативів
Кулаковська Л.П., Піча Ю.В.	– правове забезпечення аудиторської діяльності; – акти, якими встановлені вимоги до аудиторських висновків та звітів
Подольський В.І., Савін А.А., Сотнікова Л.В.	– не розглядається
Пупко Г.М.	– стандарти аудиту
Редько К.О.	– оцінка ризику аудиту з використанням міжнародних стандартів
Ремізов Н.А.	– не розглядається
Усач Б.Ф.	– міжнародні стандарти та національні нормативи аудиту
Христаускас Ч.С., Сталюнене Й-Д.	– МСА і проблеми проведення аудиту

Піднімаючи питання нормативного регулювання організації аудиту Л. Довгоруку зосереджує увагу на обов'язковості використання міжнародних стандартів при проведенні аудиту, наводить перспективні напрями удосконалення міжнародних стандартів [2, с. 24-25]. О.А. Кузуб надає положення та рекомендації, яких слід дотримуватися при проведенні аудиторських перевірок в комп'ютерному середовищі [4, с. 12-14]. О. Петрик та В. Зотов розкривають сучасний стан законодавчо-нормативного регулювання організації аудиту в Україні [3, с. 60-64]. К.Й. Черньова досліджує проблеми оцінки ризиків в аудиторській діяльності та їх регулювання [6, с. 26-29].

Оцінюючи ступінь розкриття проблем нормативного регулювання організації аудиторської діяльності можна сказати, що це питання залишається недостатньо дослідженим. Авторами наводиться переважно перелік нормативних документів, які регулюють аудиторську діяльність в цілому, вказується значення та перелік міжнародних стандартів аудиту, здійснюється їх порівняння з діючими у попередні роки нормативами.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Недостатній рівень розкриття проблем нормативного регулювання питань організації аудиторської діяльності вимагає посилення наукових досліджень за цим напрямом. Стандарти аудиту розкривають основні принципи, яких слід дотримуватися під час аудиторських перевірок і допомагають аудиторам у виконанні їх професійних обов'язків. Дотримання вимог аудиторських стандартів забезпечує виконання таких професійних якостей як незалежність та компетентність. Відсутність наукових праць, в яких розкривається характер застосування МСА у вітчизняній практиці аудиту, потребує розробки відповідного коментаря.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Алборов Р.А. Основы аудита: [учебное пособие] / Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М. – М.: Издательство "Дело и Сервис", 2001. – 224 с.
2. Довгоруку П. Якість аудиту та Міжнародні стандарти аудиту (МФБ) / П. Довгоруку // Аудитор України. – 2006. – № 08 (92). – С. 24-26.
3. Зотов В. Аудиторська діяльність в Україні: законодавчо-нормативне регулювання, сучасний стан / В. Зотов, О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 59-65.
4. Кузуб О.А. Комп'ютеризація аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики / О.А. Кузуб // Аудитор України. – 2006. – № 22 (106). – С. 12-15.
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / [пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гук, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков]. – К.: ТОВ "ІАМЦАУ"Статус", 2007. – 1172 с.
6. Черньова К.Й. Оцінка ризиків в аудиторській діяльності / К.Й. Черньова // Аудитор України. – 2006. – № 01 (85). – С. 26-30.