

Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2018. Вип. 21, ч. 2. С. 97-100.

Польова Тетяна Володимирівна,
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри маркетингу та торговельного підприємництва;
Харківський національний університет ім. В.Н. Каразіна

АНАЛІЗ ПОРУШЕНЬ СУБ'ЄКТАМИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРОФЕСІЙНИХ ВИМОГ ЩОДО ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Наказом Міністерства фінансів України від 17.05.2023 № 253 встановлено Порядок проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг [1]. На його підставі у 2023 році проводилася відповідна інспекція по суб'єктам аудиторської діяльності. А саме: контроль якості аудиторських послуг щодо дотримання принципів незалежності та об'єктивності, Міжнародних стандартів аудиту та Закону про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність, ефективності системи внутрішнього контролю; перевірка договорів про надання аудиторських послуг, внутрішніх розпорядчих актів, робочих документів, аудиторських звітів; складання звіту з висновками і рекомендаціями за результатами перевірки; внесення обов'язкових до виконання рекомендацій з усунення виявлених недоліків і порушень щодо якості аудиторських послуг.

Комітет з контролю якості аудиторських послуг особливу увагу як і раніше приділяє перевірці відомостей у заявах (скаргах), що надходять до Аудиторської палати України щодо наявності у діях аудиторів ознак професійного проступку.

У 2023 році по плану передбачалось провести перевірку 62 суб'єктів аудиторської діяльності, які проводять аудит фінансової звітності підприємств. Остаточо станом на 29.02.2024 сімнадцять аудиторських фірм та аудиторів визнані такими, що пройшли перевірку з контролю якості послуг з обов'язковими до виконання рекомендаціями, що на 19 % менше ніж у 2022 році. Зазначимо, що на період дії воєнного стану проведення перевірок відбувається за умови надання аудиторськими фірмами згоди на проведення, наявності технічних можливостей, забезпечення безпеки перевіряючим. Згоду на проведення перевірки не надали 34 суб'єкти аудиторської діяльності у 2023 році, що на 7% більше ніж у минулому періоді.

За даними Комітету з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України [2] середня тривалість перевірки за місцезнаходженням аудиторських фірм збільшилася до 10 робочих днів у 2023 році, що на 6 робочих днів більше, ніж у минулому році. Головними причинами цього стали регулярні повітряні тривоги, у період яких перевірка припинялась; поширене використання дистанційної форми проведення перевірки через воєнний стан; обмежений доступ працівників

аудиторських фірм до офісу для надання доступу до документації; відключення електроенергії.

Серед підприємств-замовників аудиторських перевірок у 2023 році найбільше було товариств з обмеженою відповідальністю. Другий шабель належить приватним акціонерним товариствам, яких у звітному році перевіряли більше на 7%. На перевірку недержавних пенсійних фондів, компаній з управління активами, ломбардів, кредитних спілок припало 9% із загальної кількості суб'єктів господарювання у 2023 році.

Під час градації виявлених недоліків щодо виконання вимог Міжнародних стандартів аудиту [3] та Закону про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність [4], аналізують їх значущість, яка визначається суттєвістю та змістом порушення з боку аудиторських фірм. Суттєвим недоліком є факти неотримання достатнього обсягу аудиторських доказів, які дозволяють дійти висновків з досягнення загальних цілей аудитора.

Комітет з контролю якості аудиторських послуг посилену увагу приділяв дотриманню аудиторами вимог МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», МСА 560 «Події після звітного періоду», МСА 570 «Безперервність діяльності», МСА 540 «Аудит облікових оцінок та пов'язані з ними розкриття інформації». На жаль, є прояви того, що з року в рік повторюються недоліки при проведенні аудиту фінансової звітності, що свідчить про випадки відсутності виправлення порушень.

Серед недоліків застосованої методології аудиту фінансової звітності найрозповсюдженішими були ті, що пов'язані з визначенням ризиків суттєвого викривлення інформації у звітності, застосування аудиторської вибірки, тестування системи контролю, аудитом облікових оцінок. У 2023 році спостерігалось також недотримання вимог об'єктивності, компетентності до осіб, відповідальних за перевірку; недостатня ретельність перевірки роботи менш досвідчених членів аудиторської групи; відсутність доказів перегляду політик і процедур через оновлені МСА.

Для усунення недоліків суб'єкти аудиторської діяльності мають дотримуватися ризик-орієнтованого підходу; проводити щорічну оцінку системи управління якістю та надати висновок, чи ця система надає впевненість в тому, що мету досягнуто. Аудиторські фірми повинні підтримувати високий когнітивно-інформаційний рівень своїх працівників шляхом постійного професійного навчання, опанування нових методів та технік. Доцільно переглянути розроблені політики та процедури системи управління якістю щоб вчасно вжити заходи для реагування на ідентифіковані недоліки і їх виправити.

Не останнє місце належить стимулам персоналу для забезпечення якості робіт, зокрема політика оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту повинна передбачати мотивацію до якісного надання аудиторських послуг, а обсяг заробітної плати повинен бути встановлений на рівні вищому ніж мінімальна заробітна плата.

Потрібен контроль за своєчасністю та повнотою сплати внесків на користь Аудиторської палати України або Органу суспільного нагляду за аудиторською

діяльністю (на виконання вимог ст. 15 Закону про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність). Зокрема фіксованого внеску з кожного аудиторського звіту по результатам перевірки звітності замовників; внеску у відсотках суми винагороди за договорами з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту звітності або інших обов'язкових завдань.

Міжнародні стандарти аудиту підкреслюють, що аудитори постійно мають застосовувати професійне судження та дотримуватися професійного скептицизму. Підставою для аудиторської думки є отримання обґрунтованої впевненості, що звітність підприємства-замовника не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилок. Саме звіти незалежного аудитора разом зі звітністю є базою для прийняття рішення користувачами звітності. Обґрунтована впевненість досягається, якщо аудитор одержав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі для зменшення аудиторського ризику до прийнятного рівня.

За результатами перевірок контролю якості аудиторських послуг основні недоліки були пов'язані з процедурами визначення ризиків шахрайства та оцінки ризиків, збором аудиторських доказів, визнанням доходів, аудитом облікових оцінок. Аналіз структури недоліків свідчить, що найбільшу питому вагу в 2023 році мали ті, що пов'язані з оцінкою ризиків суттєвого викривлення (18%); обліковими оцінками, включаючи справедливу вартість (13%); процедурами розгляду ризиків шахрайства (10%); визнанням доходів (7%). Так, у багатьох випадках аудиторські фірми не забезпечували належне документування процедур оцінювання ризиків, що може вплинути на подальші аудиторські дії для отримання достатніх аудиторських доказів з подальшим формулюванням думки про наявність суттєвих викривлень у звітності підприємства-замовника. Документування оцінювання ефективності розробки і реалізації компонентів внутрішнього контролю повинно містити пояснення та посилання на отримані аудиторські докази, а не обмежуватися лише відповідями «так/ні». В якості значного ризику треба відзначити факти нехтування управлінським персоналом суб'єкта господарювання заходами контролю, оскільки з метою вчинення шахрайських дій на підприємстві з'являється можливість маніпулювати бухгалтерськими записами та складати фінансову звітність з викривленими показниками. Щодо значних операцій, які виходять за межі звичайного перебігу бізнесу підприємства, необхідно їх проаналізувати на можливість шахрайства під час фінансового звітування або приховування незаконного привласнення активів.

Для суб'єктів аудиторської діяльності аналітичні процедури, окрім визначення відхилень між даними звіту про фінансовий стан на початок та кінець періоду, обчислення групи фінансових показників та їх динаміки, повинні передбачати розгляд впливу отриманих результатів на ризики суттєвого викривлення фінансової звітності. Під час документування повинно бути визначено які типи комерційних операцій призводять до ризиків шахрайства у визнанні доходів. Суб'єкти аудиторської діяльності мають переглядати шаблони робочих документів на предмет необхідності їх удосконалення.

Аудиторським фірмам необхідно забезпечити виконання процедур оцінки ризиків, які включатимуть наступне: запити керівництву суб'єкта господарювання та відповідальним за фінансову звітність особам, для отримання різних точок зору при ідентифікації та оцінці ризиків суттєвого викривлення; виявлення невідповідностей, тенденцій, операцій і сум, що допоможуть ідентифікувати ризики суттєвого викривлення; спостереження та перевірку для підтвердження/спростування відповідей працівників підприємства-замовника, а також отримання додаткової інформації про підприємство-замовник і його бізнес-середовище.

Питання перевірки облікових оцінок, включаючи справедливу вартість, залишається у 2023 році найбільш гострими в аудиті фінансової звітності. Недоліки цієї групи були пов'язані з недостатнім розглядом ознак упередженості управлінського персоналу, включаючи доречність змін в облікових оцінках або методі їх формування порівняно з попереднім періодом; при тестуванні облікових оцінок не оцінено обґрунтованість припущень, включаючи розгляд суперечливих або непослідовних доказів тощо.

У звітному році виявлені значущі недоліки, зокрема щодо знецінення гудвілу та необоротних активів; встановлення строків корисного використання необоротних активів; формування чистої вартості реалізації запасів та справедливої вартості фінансових інвестицій в інструменти капіталу, інвестиційної нерухомості; розрахунку очікуваних кредитних збитків; нарахування невиплачених відпусток.

Невиконання суб'єктами аудиторської діяльності процедур щодо перевірки повноти і визнання в належному звітному періоді доходів та закупок було пов'язано з неотриманням аудиторських доказів щодо суттєвих статей доходів і витрат, включаючи відшкодування дебіторської заборгованості. Більшість аудиторів у робочих документах зазначили, що облікові записи узгоджуються з фінансовими звітами підприємства-замовника. Проте, підтвердження узгодження того, що інформація у фінансовій звітності відповідає бухгалтерським записам, на підставі яких вона сформована, відсутнє. Наприклад, перевірка повноти обліку доходів від реалізації здійснювалася шляхом порівняння з показниками декларацій з ПДВ, де загальною сумою порівнюються податок та обсяг постачання з бухгалтерським обліком, в окремих випадках порівняння доходів відбувалося з попереднім роком. Поряд з цим, є випадки відсутності документування доказів щодо перевірки відшкодування дебіторської заборгованості після дати балансу; виявлення провідних контрактів з продажів, аналіз їх умов та перевірка відповідності: визнання доходів у належному звітному періоді і в сумі, що відповідає вимогам НП(С)БО 15.

Отже, аудиторські фірми мають забезпечувати тестування точності, повноти та надійності даних, сформованих підприємством-замовником. Якщо клієнт надає розбивку дебіторської заборгованості за строками виникнення чи днів прострочення для розрахунку розміру резерву сумнівної заборгованості або

очікуваних кредитних збитків, то суб'єкту аудиторської діяльності доцільно провести вибіркове спостереження, щоб переконатися в коректності групування.

Вищевикладене підтверджує нагальну важливість уникнення та нівелювання впливу цих значущих недоліків для забезпечення високої якості аудиторських послуг та надійності фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Список використаних джерел

1. Про затвердження Порядку проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та інших перевірок: наказ Міністерства фінансів України від 17.05.2023 р. № 253 // Верховна Рада України. Законодавство України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1127-23#Text>.

2. Положення про комітет з контролю якості аудиторських послуг: рішення з'їзду аудиторів України від 24.06.2023 р. № 3/9 // Сайт Аудиторської палати України. URL: <http://surl.li/njxсгг>.

3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, інших гарантій та супутніх послуг : видання 2020 р. URL: <https://www.iaasb.org/publications/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services-26>.

4. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII // Верховна Рада України. Законодавство України : [база даних]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/2258-19>.

Пугач Валерія Сергіївна,
здобувачка вищої освіти, факультету фінансів та обліку;
науковий керівник:
Овчарик Роман Юрійович,
доцент кафедри фінансового аналізу та аудиту;
Державний торговельно-економічний університет

ПЕРСПЕКТИВИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

У сучасних умовах економіки Україна активно інтегрується в європейський простір, що передбачає приведення національної економіки та законодавчої бази у відповідність до стандартів Європейського Союзу. Зокрема, це стосується законодавства, що регулює організацію і здійснення аудиторської роботи в державі. Аудит, як надійний засіб підтвердження даних фінансової звітності, необхідний підприємствам та їх акціонерам, постачальникам, кредиторам, інвесторам, фінансовому сектору, страховим компаніям і суспільству в цілому. У зв'язку з цим питання щодо перспектив розвитку аудиторських послуг в Україні набуває все більшої актуальності. Для ефективного здійснення аудиторської діяльності в країні необхідно вирішити низку завдань, що стосуються професійної роботи аудиторів і аудиторських компаній.

Для успішного провадження аудиторської діяльності в Україні насамперед необхідно вирішити деякі питання щодо професійної діяльності аудиторів та аудиторських компаній. Економіст Богданова М.В. виділяє такі основні проблемні аспекти надання аудиторських послуг в Україні (рис. 1).

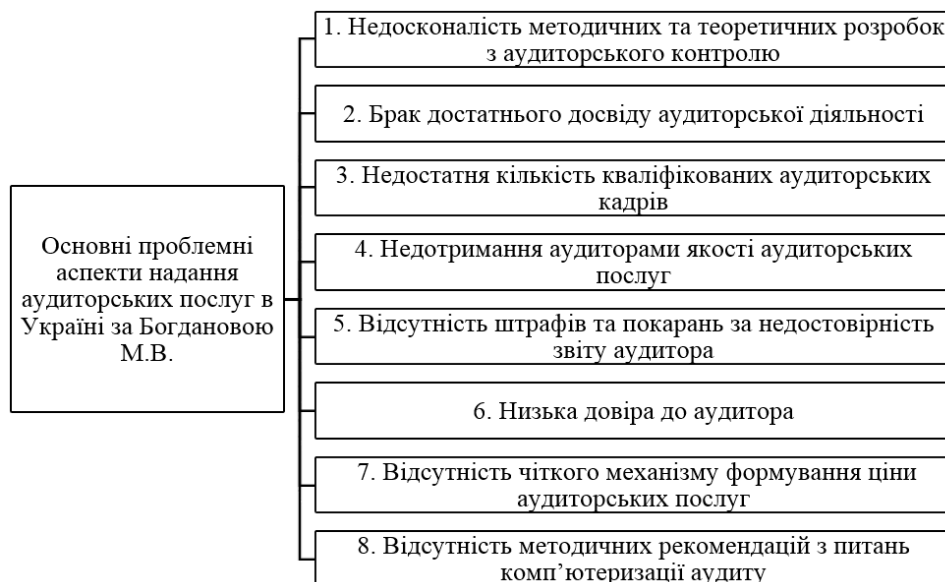


Рис. 1. Основні проблемні аспекти надання аудиторських послуг в Україні

Джерело: [1]