

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, СКЛАДЕНОЇ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Хомуляк Т.І., к.е.н, доцент, доцент кафедри облікових технологій та оподаткування, Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів, Україна
e-mail: taras.khomuliak@lnu.edu.ua
ORCID ID:0000-0002-6648-6782

Любенко А.М., д.е.н, професор, професор кафедри облікових технологій та оподаткування, Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів, Україна
e-mail: andriy.lyubenko@lnu.edu.ua
ORCID ID:0000-0001-9064-4253

***Анотація.** Метою статті є визначення особливостей аудиту фінансової звітності, складеної за вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності. В ході дослідження було проаналізовано організаційні вимоги національного законодавства до суб'єкта аудиторської діяльності, який здійснює аудит фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Визначено ризики, які слід врахувати суб'єкту господарювання при аудиті фінансової звітності, складеної за МСФЗ. За результатами дослідження зроблено висновок, що суб'єкти аудиторської діяльності мають забезпечити внутрішню систему контролю якості за виконанням аудиту. Окрім, внутрішнього контролю якості, суб'єкти аудиторської діяльності проходять зовнішній контроль якості - Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. При аудиті фінансової звітності, складеної за МСФЗ суб'єкт аудиторської діяльності ідентифікує потенційні ризики при переході суб'єкта господарювання на міжнародні стандарти та подальший облік. Підтвердження першої фінансової звітності за МСФЗ є важливим. Якщо, при аудиті першої звітності не було ідентифіковано помилки, то в подальшому фінансову звітність буде складено з суттєвими помилками. Питання таксономії теж є важливим при аудиті зазначеної звітності та може мати ризики при представленні фінансової інформації*

***Ключові слова:** аудит, процес аудиту, аудиторська документація, ризики, фінансова звітність МСФЗ, МСА.*

FEATURES OF THE AUDIT OF FINANCIAL REPORTING ACCORDING TO INTERNATIONAL STANDARDS OF FINANCIAL REPORTING

Homulyak T., Ph. D. in Economics, Associate Professor, Department of Accounting Technologies and Taxation, Ivan Franko National University of Lviv, Lviv, Ukraine
e-mail: taras.khomuliak@lnu.edu.ua
ORCID ID:0000-0002-6648-6782

Lyubenko A., Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting Technologies and Taxation, Ivan Franko National University of Lviv, Lviv, Ukraine
e-mail: andriy.lyubenko@lnu.edu.ua
ORCID ID:0000-0001-9064-4253

***Abstract.** The purpose of the article is to determine the specifics of the audit of financial statements prepared according to the requirements of international financial reporting standards. In the course of the study, the organizational requirements of the national legislation for the subject of audit activity, which audits financial statements prepared in accordance to IFRS, were analyzed. Risks that should be taken into account by the economic entity during the audit of financial statements prepared accordance to IFRS are defined. According to the results of the study, it was concluded that the subjects of audit activity should ensure an internal quality control system for the performance of the audit. In addition to internal quality control, the subjects of audit activity undergo external quality control - by the Audit Public Oversight Body of Ukraine. It was concluded that in addition to demanding requirements for the subject of audit activity when auditing financial statements prepared in accordance with IFRS, when planning an audit, auditors should take into account the potential risks of such financial statements: the transition to international standards, the preparation of statements in accordance with the Conceptual Framework of international standards, taxonomy. During the audit of financial statements prepared in accordance to IFRS, the subject of audit activity identifies potential risks during the transition of the business entity to international standards and subsequent accounting. Confirmation of the first IFRS financial statements is important. If no errors were identified during the audit of the first reporting, then the financial reporting will be prepared with significant errors in the future. The question of taxonomy is also important in the audit of the specified reporting and may have risks in the presentation of financial information.*

***Key words:** audit, audit process, audit documentation, risks, financial reporting IFRS, ISA.*

JEL Classification: M410.

Постановка проблеми. Більшість українських суб'єктів господарювання переходить на міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Міжнародні стандарти відрізняються від національних стандартів бухгалтерського обліку, тому суб'єкти аудиторської діяльності не можуть однаково підходити до методики та виконання аудиту. Фінансові звітність за міжнародними стандартами повинна бути прозорою та відображати реальну та справедливую вартість підприємства для її користувачів. Фінансова звітність, складена за МСФЗ підтверджується звітом незалежного аудитора. Тому, суб'єкти аудиторської діяльності, які проводять аудит такої фінансової звітності, також мають вимоги до аудиту від національного законодавства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Особливості аудиту фінансової звітності досліджували різні науковці, серед них вітчизняні - В.С. Рудницький, А. В. Максимова, М. Г. Гнидук, Т. Г. Камінська, С.Я. Зубілевич, О. Є. Лубенченко, М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, В.В. Головач, О.А. Петрик, О.Ю. Редько, В.Я. Савченко, В.В. Сопко, та зарубіжні, зокрема, Р. Адамс, Е.А. Аренс, М. Беніс, М. Готліб, Р. Додж, Д. Карлмайкл, Дж. Л. Лоббек, Р. Монтгомері, Дж.К. Робертсон. та ін.

Відокремлення невирішених раніше частин загальної проблеми. Однак у наукових дослідженнях недостатньо приділено увагу аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Враховуючи, що фінансова звітність за міжнародними стандартами має особливі вимоги до свого складання та оприлюднення, дослідження процесу аудиту фінансової звітності, складеної за вимогами МСФЗ є актуальною темою.

Мета дослідження. Основною метою статі є визначення особливостей аудиту фінансової звітності, складеної за вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності.

Основний матеріал. Проведення аудиту фінансової звітності як за національними стандартами, так і за міжнародними відбувається за наступними процесами: планування, виконання, звітування, моніторинг. Нами було проведено дослідження аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ на всіх чотирьох етапах процесу. На нашу думку, при проведенні аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ окремо можна виділити процес - прийняття клієнта (табл. 1).

Таблиця 1

Процес аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ

Процес аудиту	Характеристика
Прийняття клієнта	Заклучення договору на проведення аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ
Планування	Планування аудиту (вивчення середовища та характер діяльності суб'єкта господарювання, визначення ризиків, аналіз облікової політики на відповідність вимогам МСФЗ). Складання та затвердження Плану аудиту.
Виконання	Здійснення основних процедур (тести контролю, тести деталей, аналітичні процедури - відповідність фінансової звітності Концептуальній основі МСФЗ).
Звітування	Підготовка та надання суб'єкту господарювання аудиторського звіту за результатами проведення аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ.
Моніторинг	Перевірка виконання суб'єктом господарювання наданих рекомендацій.

Джерело: сформовано авторами на основі [1,2].

Здебільшого суб'єкти господарювання, які складають фінансову звітність за вимогами міжнародних стандартів є підприємствами, що становлять суспільний інтерес та мають проходити обов'язковий аудит [3]. До суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес Закон України Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність № 2258-VIII від 21.12.2017 має особливі вимоги. Напри-

клад, суб'єкт аудиторської діяльності для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності має забезпечити:

- незалежність та об'єктивність аудиторів та ключового партнера при наданні аудиторських послуг;
- запровадження системи внутрішнього контролю якості (системи управління якістю), включаючи постійний моніторинг;
- можливість інформування уповноваженої особи суб'єкта аудиторської діяльності про факти порушень вимог національного законодавства його працівниками;
- достатній рівень кваліфікації та досвіду аудиторів і персоналу, який залучається до надання послуг відповідно до міжнародних стандартів аудиту;
- достатній рівень забезпеченості працівниками за основним місцем роботи для виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності;
- запровадження організаційних та адміністративних механізмів для попередження, ідентифікації, усунення або управління і розкриття будь-яких ризиків та загроз своїй незалежності;
- запровадження внутрішньої політики та процедур виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності;
- запровадження механізмів реєстрації та розв'язання нестандартних ситуацій, що мають або можуть мати суттєві наслідки для неупередженості наданням аудиторських послуг;
- застосування політики оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту, що передбачала б стимули для забезпечення якості робіт [4].

При цьому треба врахувати, що вимогою до такого аудиту є взаємодія суб'єкта аудиторської діяльності з аудиторським комітетом суб'єкта господарювання. Суб'єкти аудиторської діяльності подають до аудиторського комітету додатковий звіт не пізніше дати подання аудиторського звіту. У суб'єкта аудиторської діяльності з'являється робочий документ - додатковий звіт. В такому звіті подається наступна інформація: твердження про незалежність; прізвище, ім'я та по батькові ключового партнера та команди з аудиту; розкриття інформації про залучення зовнішніх експертів та підтвердження їх незалежності; дані про співробітництво та обмін інформацією з аудиторським комітетом, з посадовими особами органу управління та наглядового органу юридичної особи; інформацію про обсяг і строки виконання завдання з обов'язкового аудиту, залучені ресурси; розподіл завдань між суб'єктами аудиторської діяльності при призначенні більш ніж одного суб'єкта аудиторської діяльності, якщо обов'язковий аудит проводиться спільно; розкриття інформації про застосовану методику перевірки фінансової звітності, зокрема пояснюються усі суттєві відхилення порівняно з попереднім роком, навіть якщо у попередньому році завдання з обов'язкового аудиту виконувалося іншим суб'єктом аудиторської діяльності; рівень суттєвості, що застосовувався під час виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності в цілому, та у відповідних випадках рівень або рівні суттєвості щодо певних класів операцій, статей фінансової звітності, іншого розкриття інформації, а також повинні наводитися якісні фактори, що враховуються при визначенні рівня суттєвості; судження про виявлені події або обставини, у зв'язку з якими можуть виникнути значні сумніви у здатності юридичної особи продовжувати діяльність на безперервній основі, і те, чи є вони суттєвою невизначеністю, а також коротко викладені вжиті та очікувані заходи підтримки, які враховано при судженні щодо здатності замовника продовжувати діяльність на безперервній основі, і те, чи є вони суттєвою невизначеністю; інформацію про виявлені суттєві недоліки системи внутрішнього контролю та/або системи бухгалтерського обліку, при цьому зазначається усунуто або не усунуто ці недоліки; інформацію про виявлені факти або обґрунтовані підозри порушення законодавства або положень установчих документів; опис застосованих методів оцінки щодо різних груп активів та зобов'язань, у тому числі розкриваються відповідні зміни; пояснення щодо обсягу консолідації та критерії не включення дочірніх підприємств до консолідації; опис роботи, виконаної залученою іноземною аудиторською фірмою, яка не є членом аудиторської мережі; інформацію щодо забезпечення посадовими особами юридичних осіб надання всіх необхідних запитів, пояснень та документів; повідомлення про будь-які значні труднощі, що виникли в ході виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, суттєві питання, що були предметом обговорення з посадовими особами юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, інші питання, що можуть вплинути на якість фінансової звітності [4, 5]. На нашу думку, додатковий звіт до аудиторського комітету відноситься до аудиторської документації та є невід'ємною частиною аудиторського файлу. Отже, при здійсненні обов'язкового аудиту, у суб'єкта аудиторської діяльності збільшується

кількість робочих документів.

Також, суб'єкти аудиторської діяльності щорічно до 30 вересня повинні подавати до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю інформацію про надані послуги протягом періоду, що настає з 1 липня року, що передує звітному та закінчується 30 червня поточного року [4].

Окрім вимог до суб'єкта аудиторської діяльності при аудиті фінансової звітності, складеної за МСФЗ, при плануванні аудиту, аудитори повинні враховувати потенційні ризики такої фінансової звітності: перехід на міжнародні стандарти, складання звітності у відповідності до Концептуальної основи міжнародних стандартів, таксономія.

Перехід суб'єкта господарювання на міжнародні стандарти. В основному суб'єкти господарювання переходять за допомогою трансформаційного файлу у форматі MS Excel. Трансформаційний файл представляє собою електронні таблиці, які містять усі коригування, необхідні для переведення показників фінансової звітності, складеної відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку, у формат міжнародних стандартів, врахування відповідних принципів визнання, оцінок та розкриття всіх елементів фінансової звітності [6]. Ризик для аудитора - не правильний перехід суб'єкта господарювання на МСФЗ. Тому головною задачею суб'єкта аудиторської діяльності є підтвердження відповідності першої фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами вимогам МСФЗ 1 "Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності" [7].

Подальший облік за міжнародними стандартами. Суб'єкти аудиторської діяльності мають два способи введення обліку за міжнародними стандартами: повний перехід на МСФЗ та паралельне ведення обліку. Повний перехід відбувається через трансформаційний файл в якому є коригування переходу на міжнародні стандарти, дані коригування вносяться у відповідну програму бухгалтерського обліку і в подальшому облік ведеться за міжнародними стандарти. Ризики для аудитора - не коректне внесення даних з трансформаційного файлу до системи обліку, бухгалтерська програма не налаштована на принципи обліку за МСФЗ, деякі операції вносяться вручну, тощо. Суб'єкт аудиторської діяльності повинен врахувати такі ризики та при необхідності залучити ІТ- експерта.

Метод паралельного ведення обліку представляє послідовне відображення кожної господарської операції в обліку окремо за національними стандартами бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами фінансової звітності. Тому у суб'єктах господарювання, які застосовують метод паралельного обліку, при проведенні аудиту звітності за МСФЗ уже не потрібна перевірка звітності, сформованої за українськими правилами, оскільки всі господарські операції послідовно відображаються на підставі міжнародних стандартів. Вивчається склад, зміст фінансової звітності за МСФЗ, розглядається відповідність звітності нормативним документам, здійснюється контроль показників, повнота заповнення фінансової звітності [8].

Таксономія. За Законом України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV від 16.07.1999 р. фінансова звітність за міжнародними стандартами складається на основі таксономії в єдиному електронному форматі, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Таксономія фінансової звітності - склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю [3]. Головним ризиком є не відповідність статей фінансової звітності із Таксономією UA iXBRL МСФЗ.

Висновки. В ході дослідження було проаналізовано організаційні вимоги національного законодавства до суб'єкта аудиторської діяльності, який здійснює аудит фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Визначено ризики, які слід врахувати суб'єкту господарювання при аудиті фінансової звітності, складеної за МСФЗ.

Суб'єкти аудиторської діяльності мають забезпечити внутрішню систему контролю якості за виконанням аудиту. Окрім, внутрішнього контролю якості, суб'єкти аудиторської діяльності проходять зовнішній контроль якості - Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. При аудиті фінансової звітності, складеної за МСФЗ суб'єкт аудиторської діяльності ідентифікує потенційні ризики при переході суб'єкта господарювання на міжнародні стандарти та подальший облік. Підтвердження першої фінансової звітності за МСФЗ є важливим. Якщо, при аудиті першої звітності не було ідентифіковано помилки, то в подальшому фінансову звітність буде складено з суттєвими помилками. Питання таксономії теж є важливим при аудиті зазначеної звітності та може мати ризики при представленні фінансової інформації.

Враховуючи, що все більше українських суб'єктів господарювання переходять на міжна-

родні стандарти, питання аудиту фінансової звітності, складної за МСФЗ є актуальним та потребує подальших досліджень.

Список літератури

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 14.06.2023).
2. International standard on auditing 300 «Planning an audit of financial statements». URL: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf> (дата звернення: 14.06.2023).
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 15.06.2023).
4. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 15.06.2023).
5. Карпачова О.В. Особливості формування додаткового звіту до аудиторського комітету. Вісник Університету банківської справи. 2019 № 2–3 (35–36), С. 116-120.
6. Lyubenko A., Znak N., Karpachova O. Audit features of the first ifrs financial statements. Financial and credit activities: problems of theory and practice. 2022. № 1 (42). С. 185-194.
7. МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_004#Text (дата звернення: 16.06.2023).
8. Поліщук О. (2014). Особливості аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Методика та практика аудиту. Аудитор України 2014. № 10 (227). С. 22-27.

References

1. On the audit of financial statements and audit activities: Law of Ukraine dated 12/21/2017 No. 2258. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (date of application: 14.06.2023). [In Ukrainian].
2. International standard on auditing 300 "Planning an audit of financial statements". Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf> (date accessed: 06/14/2023).
3. On accounting and financial reporting in Ukraine: Law of Ukraine dated July 16, 1999 No. 996-XIV. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (date of application: 15.06.2023). [In Ukrainian].
4. On the audit of financial statements and audit activities: Law of Ukraine dated 12.21.2017 No. 2258. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (date of application: 15.06.2023). [In Ukrainian].
5. Karpachova, O.V. (2019) Peculiarities of forming an additional report to the audit committee. Visnyk Universytetu bankivs'koyi spravy, 2–3 (35–36), 116-120. [In Ukrainian].
6. Lyubenko, A., Znak, N., Karpachova, O. (2022). Audit features of the first ifrs financial statements. Financial and credit activities: problems of theory and practice. 1 (42), 185-194.
7. IFRS 1 "First-time application of International Financial Reporting Standards". Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_004#Text (date of application: 16.06.2023). [In Ukrainian].
8. Polishchuk, O. (2014). Peculiarities of the audit of financial statements prepared according to IFRS. Audit methodology and practice. Audytory Ukrainy. 10 (227), 22-27. [In Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 20.07.2023
Прийнята до публікації 24.07.2023