

УДК 657.6

Методика оцінювання ресурсного забезпечення процесів аудиту фінансової інформації

Шерстюк О.Л.

кандидат економічних наук, доцент,
Київський національний торговельно-економічний університет

У статті охарактеризовано підходи до визначення обсягу ресурсів суб'єкта аудиту фінансової інформації, які мають бути використані під час виконання завдань із надання впевненості, зокрема шляхом проведення аудиту. Встановлено, що для виконання процесів аудиту фінансової інформації використовуються ресурси праці (трудові ресурси), часу, матеріальні та фінансові ресурси. Запропоновано рекомендації щодо визначення обсягу зазначених ресурсів, необхідного для виконання завдань аудиту.

Ключові слова: аудит фінансової інформації, процеси аудиту, ресурсне забезпечення, ресурси праці (трудові ресурси), ресурси часу, матеріальні ресурси, фінансові ресурси.

Шерстюк О.Л. МЕТОДИКА ОЦЕНИВАНИЯ РЕСУРСНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРОЦЕССОВ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

В статье охарактеризованы подходы к определению объема ресурсов субъекта аудита финансовой информации, которые должны быть использованы во время выполнения заданий по предоставлению уверенности, в частности путем проведения аудита. Установлено, что для выполнения процессов аудита финансовой информации используются трудовые ресурсы, ресурсы времени, материальные и финансовые ресурсы. Предложены рекомендации относительно определения объема соответствующих ресурсов, необходимого для выполнения заданий аудита.

Ключевые слова: аудит финансовой информации, процессы аудита, ресурсное обеспечение, трудовые ресурсы, ресурсы времени, материальные ресурсы, финансовые ресурсы.

Sherstiuk O.L. THE METHOD FOR EVALUATING OF RESOURCE SUPPORT OF PROCESSES IN AUDIT OF FINANCIAL INFORMATION

The approaches to determining the amount of subject's of the audit of financial information resources that should be used during execution assurance engagements, including through the audit are characterized in the article. We have found that to perform processes of the audit of financial information labor resources (labor), time, material and financial resources could be used. We have offered to recommendation on determining the amount of resources required for auditing tasks.

Keywords: audit of financial information, process of audit, resource support, labor resources (labor), time resources, material resources, financial resources.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Виконання аудитором завдань із надання впевненості користувачам фінансової інформації, одним з яких є аудит, передбачає виконання певного набору заходів. Їх зміст та призначення визначаються, з одного боку, характером завдань, що мають бути виконані аудитором для досягнення мети, а з іншого – судженням самого аудитора щодо доцільності та очікуваної результативності виконання відповідних заходів.

Виконання заходів, спрямованих на досягнення мети аудиту, передбачає понесення аудитором витрат необхідних для цього

ресурсів, серед яких, на наше переконання, можуть бути виділені ресурс часу, трудові (праця), матеріальні та фінансові ресурси. Характер та обсяг використання наведених ресурсів визначаються, серед іншого, змістом процесів, для виконання яких вони є необхідними, а також доступом до відповідних ресурсів із боку аудитора. Іншими словами, наявність певного набору ресурсів, якими володіє аудитор і до яких він має доступ, є одним із чинників реалізації окремих процесів аудиту фінансової інформації, тому безпосередньо впливає на можливість досягнення мети аудиту.

Зважаючи на це, набуває актуальності проблема оцінювання ресурсного забезпечення виконання завдань аудиту. Розробка теоретичних, науково обґрунтованих підходів до її вирішення, на нашу думку, сприятиме не лише оптимізації витрат аудитора, пов'язаних зі здійсненням перевірки та оцінюванням інформації, що позитивно вплине на економічну ефективність його діяльності. Оскільки від ресурсного забезпечення аудитора залежить його можливість досягнення мети аудиту фінансової інформації, вирішення проблеми ресурсного забезпечення матиме безпосередній позитивний вплив на оцінку якості виконаної аудитором роботи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аудит фінансової інформації переважно більшістю дослідників та практикуючих фахівців розглядається як послідовне виконання окремих видів робіт. Зокрема, у роботах Р. Адамса [1], В.Д. Андрєєва [2], Е. Аренса, Дж.К. Лоббека [3], В.П. Бондаря [4], Ф.Ф. Бутинця [5], І.М. Дмитренко [6], А.Г. Загороднього, Л.М. Пилипенка [7], С.В. Івахненко [8], К.О. Назарової [9], К.І. Редченка [10], О.А. Редька [11], Дж.К. Робертсона [12] та інших авторів досліджуються аспекти прийняття рішень щодо співпраці з клієнтом, планування роботи, застосування процедур отримання й оцінювання аудиторських доказів, узагальнення результатів роботи аудитора в робочих документах та аудиторських звітах.

Відповідні роботи конкретизуються за ознакою їх елементів, серед яких у наукових публікаціях відзначаються ознайомлення з бізнесом клієнта, оцінка суттєвості інформації, ідентифікація та оцінювання аудиторських ризиків, оцінювання функціонування системи внутрішнього контролю тощо.

На наше переконання, аудит фінансової інформації, окремі види робіт, що виконує аудитор для досягнення його мети, окремі заходи мають усі ознаки, які дають змогу ідентифікувати їх як процеси аудиту. При цьому зазначені процеси виходячи з їх змісту та призначення потребують використання певного набору ресурсів. Проте, у наведених та інших наукових публікаціях проблема формування та використання ресурсів часу, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів аудитора в процесі виконання завдань, на нашу думку, розкрита недостатньо.

На ролі дослідження використання ресурсів, спрямованих на вирішення завдань аудиту фінансової інформації, наголошується у Концепції системи забезпечення якості аудитор-

ських послуг в Україні, затвердженій Рішенням Аудиторської палати України від 26.09.2013 № 279/7 [13]. Зокрема, зазначається, що «зовнішня перевірка систем контролю якості аудиторських фірм і аудиторів повинна забезпечити адекватну перевірку відібраних аудиторських файлів із метою оцінки дотримання професійних стандартів та вимог щодо незалежності, кількості й якості витрачених ресурсів, розміру винагороди за надання аудиторських послуг і внутрішньої системи контролю якості аудиторської фірми та аудитора» [13]. Водночас, відповідно до чинної редакції Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [14], до елементів системи контролю якості аудиторських послуг із точки зору ресурсного забезпечення розглядаються лише людські ресурси. Натомість проведення аналізу формування та використання ресурсів часу, матеріальних та фінансових ресурсів, необхідних для досягнення мети аудиту, у контексті управління та контролю якості роботи аудиторів не передбачене.

Таким чином, є підстави для констатації недостатнього розкриття аспектів формування і використання ресурсів аудитора як у наукових публікаціях, так і в нормативно-правових документах, що забезпечують регулювання аудиторської діяльності.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Зважаючи на викладене, метою статті визначається обґрунтування підходів до формування ресурсного забезпечення процесів аудиту фінансової інформації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ресурсне забезпечення реалізації процесів аудиту фінансової інформації передбачає визначення обсягу, змісту та послідовності використання ресурсів, необхідних для їх виконання. Оскільки виконання процесів, серед іншого, передбачає застосування певних аудиторських процедур, то можна припустити, що зазначені характеристики використання окремих видів ресурсів формуватимуться на підставі процедурного наповнення відповідних процесів. Таким чином, для оцінки ресурсного забезпечення виконання аудиторських процесів маємо підстави запропонувати оцінювання використання ресурсів праці, матеріальних ресурсів, ресурсів часу та фінансових ресурсів. При цьому, на наше переконання, для оцінювання ресурсного забезпечення процесів аудиту фінансової інформації необхідно враховувати те, що ресурси аудитора мають обмежений характер.

Обмеження ресурсів праці має суб'єктивну природу, оскільки їх обсяг і кваліфікацію визначає аудитор під час прийняття на роботу персоналу. Оцінюючи обмеження ресурсів праці, аудитор має визначити, скільки працівників він може залучити для виконання завдання та якою має бути їхня кваліфікація. Якщо для виконання певних видів процесів працівників необхідної кваліфікації не вистачає, аудитор може прийняти рішення щодо відмови від виконання завдання або залучення до виконання аудиту додаткового персоналу, інших аудиторів, персоналу клієнта, експертів або (на умовах субпідряду) інших суб'єктів аудиторської діяльності. У цьому разі аудитору

необхідно враховувати власні фінансові можливості.

Суб'єктивна природа обмеженості матеріальних ресурсів також пояснюється тим, що їх обсяг і склад формуються виходячи з інтересів аудитора та його фінансових можливостей. Як і у разі з ресурсами праці, аудитору необхідно визначити наявність матеріальних ресурсів, придатних для використання під час виконання завдань аудиту. У разі нестачі цієї категорії ресурсів аудитор може прийняти рішення щодо відмови від виконання завдання, придбання нових ресурсів або оренди в інших суб'єктів фінансово-господарської діяльності.

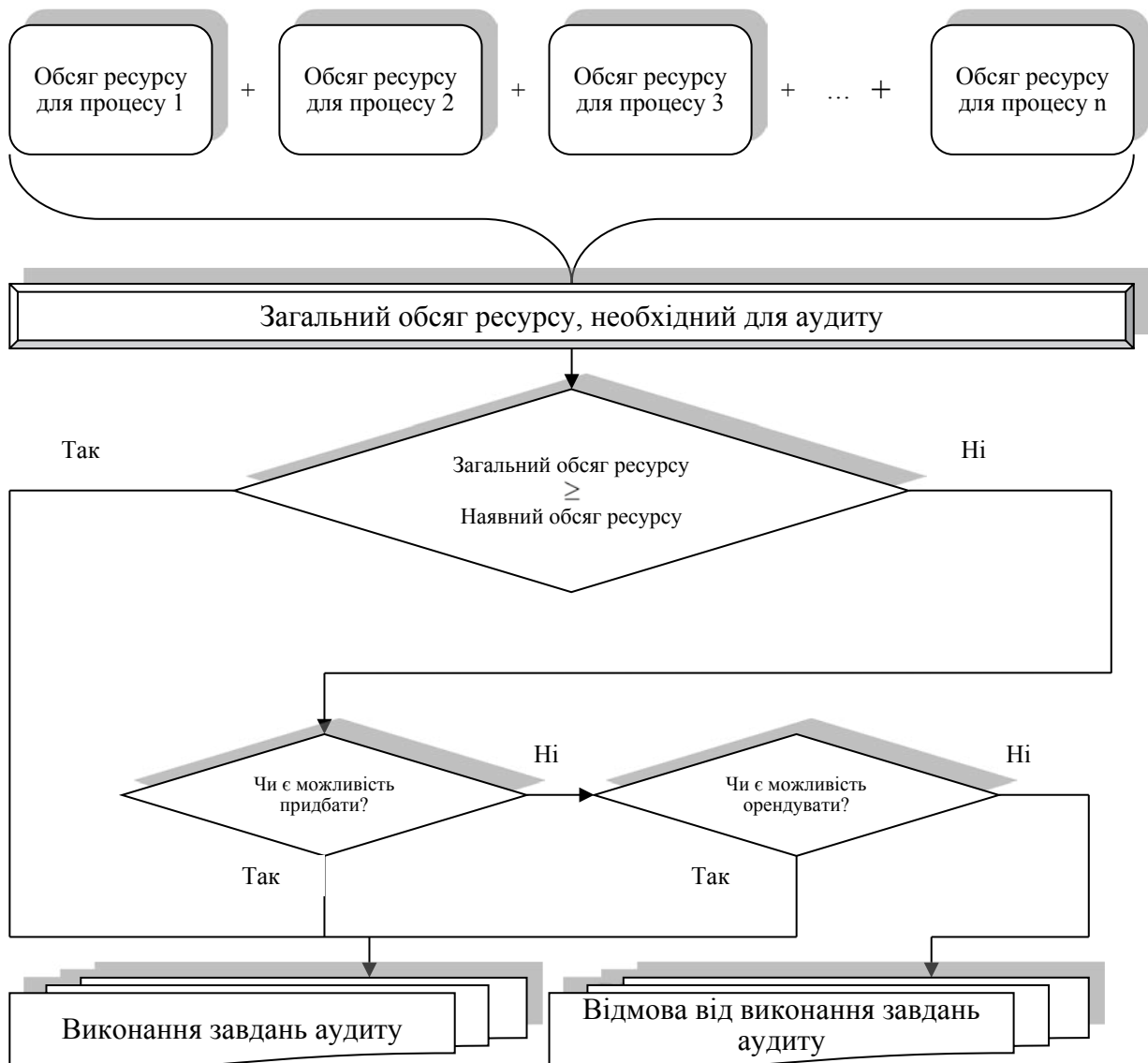


Рис. 1. Алгоритм оцінювання матеріальних ресурсів та ресурсів праці, необхідних для аудиту фінансової інформації

Джерело: розробка автора

Особливістю визначення обсягу матеріальних ресурсів та ресурсів праці, необхідних для виконання завдань аудиту фінансової інформації, є те, що він має визначатися як математична сума можливих витрат (у натуральному вимірнику), пов'язаних із виконанням заходів у межах кожного процесу. При цьому отримане значення загального обсягу ресурсів, що мають бути використані, порівнюється з наявними обсягами відповідних ресурсів аудитора (рис. 1).

Обмеженість ресурсів часу пояснюється наявністю домовленостей про тривалість аудиту між замовником і аудитором. При цьому

така тривалість, як правило, формалізується у відповідних документах і може бути змінена тільки за згодою замовника. Зважаючи на це, можна зробити висновок щодо об'єктивного характеру обмеженості цього ресурсу.

Натомість тривалість виконання аудиту, яка визначається в угоді між аудитором та замовником, як уже зазначалося, має об'єктивну природу. Тому ресурси часу, пов'язані з реалізацією окремих процесів, мають бути визначені виходячи з можливості його розподілу між ними.

Розподілений час порівнюється з нормативом його використання для виконання кожного процесу (рис. 2).

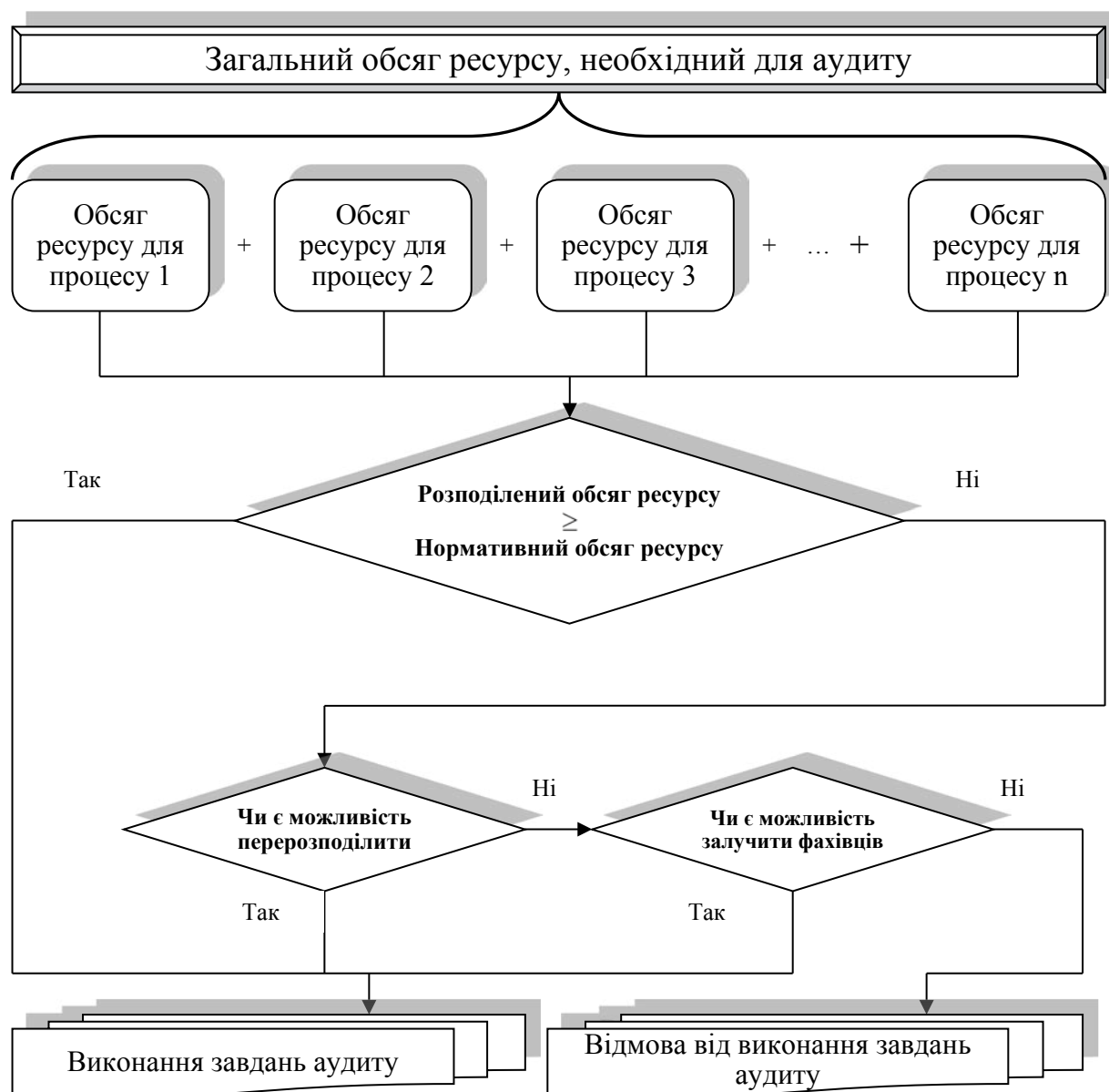


Рис. 2. Алгоритм оцінювання матеріальних ресурсів та ресурсів праці, необхідних для аудиту фінансової інформації

Джерело: розробка автора

У разі, коли запланований обсяг часу є більшим, ніж нормативне значення, аудитор може прийняти рішення щодо використання надлишку для виконання інших процесів. Якщо розподілений обсяг часу є меншим за нормативне значення, аудитор може прийняти рішення щодо відмови від виконання завдання, використання надлишків часу, розподіленого на інші процеси, або залучення додаткових фахівців на платній (інші аудитори, експерти) чи безоплатній (персонал клієнта) основі.

Обсяг фінансових ресурсів, необхідних для забезпечення належного виконання завдань аудиту фінансової інформації, залежить від обсягу матеріальних ресурсів (канцелярські приналежності, комп'ютерна техніка та витратні матеріали, приміщення, що використовуються аудитором тощо).

Варто звернути увагу на те, що використання трудових і матеріальних ресурсів для вирішення завдань аудиту фінансової інформації передбачає також здійснення суб'єктами аудиту додаткових витрат. Зокрема, для підтримання належного рівня кваліфікації персоналу аудитор має, серед іншого, оплачувати послуги щодо їх навчання, підвищення кваліфікації, проходження сертифікації тощо. З іншого боку, аудитор має компенсувати своїм працівникам витрати, пов'язані з відрадженнями під час проведення аудиту.

Експлуатація приміщень, в яких працює аудитор (якщо деякі заходи аудиту здійснюються поза межами об'єкта аудиту), потребує оплати послуг сторонніх організацій (комунальних підприємств, зв'язку, охорони тощо). Використання комп'ютерної техніки для цілей аудиту не є можливим без відповідного програмного забезпечення, яке ідентифікується як нематеріальний ресурс.

Потребують оплати і послуги, які надаються іншими аудиторами та експертами для цілей аудиту фінансової інформації.

Зважаючи на це, аудитору необхідно оцінити загальний обсяг фінансових ресурсів, необхідних для оплати вартості матеріальних та нематеріальних ресурсів, ресурсів праці, а також оплати послуг залучених фахівців та інших суб'єктів фінансово-господарської діяльності. Водночас необхідно визначити джерела надходження фінансових ресурсів, необхідних для цього.

Застосування запропонованого підходу, на нашу думку, дасть змогу, з одного боку, попередньо оцінити величину фінансових ресурсів, які мають бути спрямовані на про-

ведення аудиту, а з іншого – оцінити можливість отримання необхідних ресурсів із різних джерел.

Так, покриття витрат, пов'язаних із проведенням аудиту фінансової інформації, за рахунок коштів замовника передбачає необхідність урахування необхідної суми під час визначення величини гонорару аудитора. Це безпосередньо вплине на вартість аудиторської послуги та можливість її обґрунтування в контексті забезпечення дотримання етичних вимог, що висуваються до учасників ринку аудиту. При цьому у разі потреби сума гонорару може бути переглянута за погодженням аудитора та клієнта.

Водночас фінансові ресурси можуть надійти й у формі компенсації окремих витрат, пов'язаних із проведенням аудиту. При цьому існує потреба оцінки ймовірності дотримання етичних вимог за можливості здійснення таких компенсацій клієнтом. Така ж потреба існує і за наявності інших надходжень від клієнта.

Використання фінансових джерел самого суб'єкта аудиторської діяльності може свідчити про недостатню обґрунтованість (у бік заниження) вартості аудиторської послуги, що може бути негативно оцінене з точки зору етики аудитора. З іншого боку, наявність відповідного джерела може бути наслідком непередбачених під час обговорення з клієнтом обставин, які були виявлені після укладання угоди про проведення аудиту.

Залучення позикових коштів може свідчити про необхідність термінового придбання окремих видів ресурсів аудитором для виконання як конкретного завдання, так і для проведення двох і більше аудитів фінансової інформації.

Висновки з цього дослідження. Таким чином, результати проведеного дослідження свідчать про важливу роль ідентифікації ресурсів, необхідних для виконання аудиторських процесів, визначення підходів до їх формування та оцінювання. Зокрема, за результатами проведеного дослідження встановлено, що для визначення обсягу ресурсів праці та матеріальних ресурсів може бути застосований підхід, що передбачає визначення необхідного обсягу ресурсів, необхідних для виконання завдання виходячи з обсягу відповідного ресурсу, необхідного для виконання окремих процесів.

Ураховуючи особливості ресурсу часу, було визначено, що розрахунок його обсягу передбачає попереднє встановлення його загальної величини з подальшим розподілом між запланованими процесами.

Визначення обсягу фінансових ресурсів, які мають бути використані для виконання завдань аудиту, як свідчать результати дослідження, має враховувати вартість інших ресурсів виходячи з їх необхідного обсягу, а також визначення джерел їх формування.

Використання запропонованого підходу, на наше переконання, дасть змогу оптимізувати витрати ресурсів аудитора, що сприятиме

зростанню ефективності їх використання та покращенню оціночної характеристики якості наданих аудитором послуг. Зважаючи на це, предметом подальших досліджень має стати розробка пропозицій щодо формування та застосування відповідних критеріїв та заходів, виконання яких забезпечить підвищення рівня упевненості користувачів за результатами аудиту фінансової інформації.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс ; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Андреев В.Д. Практический аудит : [справочное пособие] / В.Д. Андреев. – М. : Экономика, 1994. – 366 с.
3. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек ; гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов ; пер с англ.. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
4. Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : [монографія] / В.П. Бондар. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 456 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі : [монографія] / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 564 с.
6. Дмитренко І.М. Концепція розвитку аудиту корпоративних систем : [монографія] / І.М. Дмитренко. – К. : Кондор, 2013. – 364 с.
7. Загородній А.Г. Ризики аудиторської діяльності: методика виявлення й оцінювання : [монографія] / А.Г. Загородній, Л.М. Пилипенко. – Львів : ЗУКЦ, 2010. – 232 с.
8. Івахненков С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції : [монографія] / С.В. Івахненков. – Житомир : Рута, 2010. – 432 с.
9. Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : [монографія] / К.О. Назарова. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 464 с.
10. Редченко К.І. Тестування як інструмент аудиту: стратегічний аспект / К.І. Редченко // Глобальні та національні проблеми економіки ; Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського – 2015. – Вип. 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.global-national.in.ua/archive/4-2015/216.pdf>.
11. Редько А.Ю. Методы и процедуры в аудиторской практике : [практ. пособ.] / А.Ю. Редько, Е.А. Редько ; Науч. шк. аудита Нац. центр учёта и аудита Нац. акад. статистики, учёта и аудита. – К. : [б. и.], 2011. – 32 с.
12. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон ; пер. с англ. – М. : Контакт, 1993. – 456 с.
13. Концепція забезпечення якості аудиторських послуг в Україні : Рішення Аудиторської палати України від 26 вересня 2013 р. № 279/7 : станом на січ. 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703.
14. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/891-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2014-roku>.