

## КРИТЕРІЇ АУДИТОРСЬКОЇ ОЦІНКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

*Анотація.* У статті систематизовані визначення поняття «критерії», і дане авторське визначення цього поняття. Обґрунтовано необхідність використання критеріїв оцінки під час аудиту фінансової звітності. Визначено концептуальну основу фінансової звітності загального призначення для підприємств, які використовують як національні, так і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для складання фінансової звітності. Досліджено й виділені основні фактори, що впливають на вибір критеріїв аудиторської оцінки фінансової звітності. Проаналізовано існуючі критерії аудиторської оцінки фінансової звітності, і запропоновано базовий перелік на підставі стандартів обліку й аудиту. Обґрунтовано необхідність використання концептуальної основи фінансової звітності загального або спеціального призначення для визначення оптимального набору якісних характеристик фінансової звітності для її оцінки за критеріями. Установлено, що доречність застосування будь-якого критерію або їхньої сукупності залежить від конкретних обставин (виду господарської операції, форми фінансової звітності, статті фінансової звітності) на підприємстві, зокрема ідентифікованих аудитором ризиків, пов'язаних із твердженням, а також ефективності різних критеріїв. Вибір переліку критеріїв оцінки залежить від рівня застосування: на рівні фінансової звітності в цілому, так і на рівні тверджень. Результати досліджень показали необхідність розробки методики, що дозволить визначити ефективні критерії аудиторської оцінки фінансової звітності із всієї сукупності.

*Ключові слова:* аудит, оцінювати, фінансова звітність, критерії, твердження.

**Постановка проблеми.** Інтенсивний розвиток системного підходу до вивчення та розв'язання проблеми аудиторської оцінки фінансової звітності підприємств і широке застосування систем контролю якості аудиту вимагають приділяти більше уваги визначенню критеріїв оцінки фінансової звітності. Чіткий перелік критеріїв оцінки фінансової звітності потрібен для організації аудиту, вибору методів і аудиторських процедур аудиту. У зв'язку з тим, що критерії оцінки фінансової звітності визначаються національними і міжнародними стандартами обліку для складання фінансової звітності та міжнародними стандартами аудиту (МСА) для аудиту фінансової звітності, виникає проблема формування загального переліку критеріїв оцінки фінансової звітності та визначення доречності застосування будь-якого критерію. Відповідно до законодавства України метою аудиту фінансової звітності є визначення достовірності фінансової звітності, відповідності вимогам законодавства або іншим правилам згідно із вимогами користувачів. Виходячи з цього перелік критеріїв повинен забезпечити реалізацію мети аудиту фінансової звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Тему критеріїв аудиторської оцінки фінансової звітності досліджували як вітчизняні науковці, зокрема Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. [10], Петрик О. А. [12], Пшенична А. Ж. [13], Савченко В. Я. [11], так і зарубіжні вчені, серед яких дослідженням критеріїв займалися Арнс А., Лоббек Дж. [14] та інші. Питанням критеріїв оцінки фінансової звітності приділено значну увагу в Міжнародних стандартах фінансової звітності, Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, Концептуальній основі фінансової звітності та Міжнародних стандартах аудиту. У зазначених публікаціях наводяться якісні характеристики фінансової звітності, принципи, за якими вона складається, деякі з них схожі, але в більшості випадках це різні критерії, які потребують систематизації.

**Невирішені частини проблеми.** На сьогодні єдиним способом, що дозволяє оцінити достовірність фінансової звітності, відповідність її вимогам законодавства або іншим правилам згідно із вимогами користувачів є застосування критеріїв аудиторської оцінки. Існує безліч визначень терміну «критерії», однак вони не узгоджені з визначенням наданим МСА. Також різні нормативні акти надають свої переліки критеріїв оцінки фінансової звітності, які потребують їх врахування під час аудиту, але які при цьому не знайшли відображення в МСА. Подібна невизначеність у сфері критеріїв аудиторської оцінки призводить до гальмування розвитку аудиту фінансової звітності в Україні і повинна бути подолана.

**Метою дослідження** є визначення поняття критеріїв аудиторської оцінки фінансової звітності, формування основного переліку критеріїв та чинників, які впливають на їх вибір.

**Основні результати дослідження.** Чітке визначення критеріїв аудиторської оцінки фінансової звітності необхідне для раціональної і правильної організації аудиту, вибору аудиторських процедур та реалізації мети аудиту. Це підтверджують Аренс А. і Лоббек Дж., які зазначають, що «аудит – це процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує і оцінює свідчення про інформацію, яка підлягає кількісній оцінці і належить до специфічної господарської діяльності, щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям» [14]. Саме правильно підібрані критерії оцінки зібраної аудитором інформації дозволяють досягти мети аудиту.

Згідно з МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» мета аудиту полягає в наданні аудитором можливості висловити думку стосовно того, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності [4]. У разі більшості концептуальних основ загального призначення така думка висловлюється стосовно того, чи подана фінансова звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або чи надає вона правдиву та достовірну інформацію відповідно до концептуальної основи. Законом України Про аудиторську діяльність від 22.04.1993 р. – № 3125 передбачено, що мета аудиту фінансової звітності це визначення достовірності фінансової звітності та даних бухгалтерського обліку і відповідності їх вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [1].

Думка аудитора формується на підставі аналізу зібраних у ході здійснення аудиту достатніх і необхідних доказів. Аналіз і збір аудиторських доказів проводиться на систематизованій основі, що обґрунтовує впевненість аудитора в складеному ним висновку про достовірність фінансової звітності. Практика здійснення такого підходу реалізується на підставі застосування критеріїв аудиторської оцінки фінансової звітності, що представляють більш деталізовані й конкретні підцілі аудиту.

За результатами дослідження вітчизняних науковців під керівництвом Петрик О. А. надано таке визначення критеріїв – оцінювання, за допомогою якого можна визначити відповідність звітності попередньо встановленим нормам, правилам та показникам [13].

Савченко В. Я. надає таке визначення критеріїв – оцінка, за допомогою якої можна визначити відповідність звітності попередньо встановленим нормам, правилам та показникам [11].

Згідно з Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг критерії – контрольні показники, які використовують для оцінки або визначення предмета перевірки, включаючи контрольні показники подання та розкриття інформації, якщо це доречно [4].

Як бачимо визначення поняття критеріїв схожі, однак практичне використання має свої особливості. Проаналізувавши наведені вище тлумачення можна сформулювати таке визначення: критерії – мірило оцінки, вимоги за допомогою яких можна визначити відповідність звітності встановленій концептуальній основі.

Розглядаючи перелік критеріїв аудиторської оцінки фінансової звітності можна відмітити відсутність єдиного підходу щодо його визначення.

Савченко В. Я. пропонує застосовувати ознаки та критерії оцінки фінансової звітності (на прикладі оцінки матеріальних запасів): повноти (критерії: «цілком» чи «не цілком» відбиті матеріальні запаси); оцінки (критерії: «оцінена правильно», «оцінка завищена», «оцінка занижена» і т. д.); фактичної наявності (критерії: запаси «фактично є цілком», «фактично є частково», «фактично відсутні», «фактично невраховані запаси»); належності (критерії: «належать», «не належать» підприємству-клієнту); законності (критерії: «законно», «незаконно») [11].

Схожі критерії пропонують використовувати Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. для аудиту дебіторської заборгованості та зобов'язань, а саме: повнота відображення, оцінка, реальність існування, належність відображення, правильність, законність, обережність, постійність, відповідність [10].

Петрик О. А. пропонує віднести до ознак і критеріїв оцінки фінансової звітності повноту, оцінку, фактичну наявність, належність, правильність відображення, законність, обережність, постійність. Такі ознаки і критерії, як точність, об'єктивність, правдивість, достовірність охоплені ознакою і критерієм «правильність відображення», межі облікового періоду – «відповідність», права й обов'язки – «належність», класифікація і пояснення статей звіту охоплюються переліченими вище критеріями [12].

Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості передбачено, що критеріями у складанні фінансової звітності можуть бути МСФЗ та ін., а також належність критеріїв для певного завдання повинна бути оцінена фахівцем-практиком. Оцінка або визначення предмета перевірки на основі власних очікувань, суджень, або досвіду фахівця не вважатимуться належними критеріями. Характеристики належних критеріїв такі: доречність, повнота, достовірність, нейтральність, зрозумілість. Критерії можуть бути встановленими або спеціально розробленими. Встановленими критеріями є критерії, які містяться у законодавчих або нормативних актах або видані вповноваженими чи визнаними організаціями експертів, які дотримуються прозорих належних правових процедур. Зазначені характеристики належних критеріїв застосовуються аудитором для оцінки фінансової звітності. МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» надають такі критерії оцінки фінансової звітності:

– доречність, тобто інформація, наведена в фінансових звітах, є доречною до характеру суб'єкта господарювання та мети фінансових звітів. Наприклад, у випадку суб'єкта господарювання, який готує фінансові звіти загального призначення, доречність оцінюється з точки зору інформації, необхідної для задоволення потреб у загальній фінансовій інформації широкого кола користувачів для прийняття ними економічних рішень. Такі потреби зазвичай задовольняються через подання фінансового стану, фінансових результатів та руху грошових коштів суб'єкта господарювання;

– повнота, тобто в фінансових звітах не пропущено операцій, подій, залишків на рахунках та розкриття, які можуть впливати на рішення, що приймаються на основі цих фінансових звітів;

– достовірність, тобто інформація, наведена у фінансових звітах: відображає, якщо це застосовно, економічну суть подій та операцій, а не лише їх правову форму; та призводить до послідовності оцінювання, вимірювання, подання та розкриття при використанні її за аналогічних обставин;

– нейтральність, тобто інформацію у фінансових звітах викладено без упередження;

– зрозумілість, тобто інформацію у фінансових звітах викладено чітко та зрозуміло, і вона не піддається різним інтерпретаціям [6].

На сьогодні немає чітко визначених вимог щодо визнання прийнятності концептуальних основ загального призначення. Відповідно до вимог МСА концептуальна основа фінансової звітності встановлюється законодавчими або нормативними актами. Для підприємств України такими документами є Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» та інші П(с)БО, а для підприємств, які складають фінансову звітність відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) такими документами є Концептуальні основи фінансової звітності від 01.09.2010 р., МСФЗ, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення, розроблені Комітетом із тлумачень міжнародної фінансової звітності (КТМФЗ), колишнім Постійним комітетом із тлумачень (ПКТ), видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та для всіх підприємств інші нормативно-правові акти України щодо ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та внутрішні положення підприємства.

Відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності від 01.09.2010 р. фінансова звітність, складена за МСФЗ, повинна володіти основоположними і посилювальними якісними характеристиками. До основоположних якісних характеристик відносять: доречність; суттєвість; правдиве подання (повнота, нейтральність, вільність від помилок). Посилювальні якісні характеристики включають: зіставність; можливість перевірки; своєчасність; зрозумілість. Забезпечення якісних характеристик має вартісне обмеження – співвідношення між вигодою і витратами щодо подання інформації у фінансовій звітності [7]. Також в цьому документі наведені основоположні припущення щодо складання фінансової звітності, які нагадують принципи бухгалтерського обліку: безперервність, елементи фінансових звітів, фінансовий стан, активи, зобов'язання, власний капітал, результати діяльності, дохід, витрати, коригування збереження капіталу, визнання елементів фінансових звітів, імовірність майбутньої економічної вигоди, достовірність оцінки, визнання активів, визнання зобов'язань, визнання доходу, визнання витрат, оцінка елементів фінансових звітів.

Згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності» загальні характеристики фінансової звітності включають: достовірне подання та відповідність МСФЗ; безперервність; принцип нарахування в бухгалтерському обліку; суттєвість та об'єднання у групи; згортання; частота звітності; порівняльна інформація; послідовність подання [3].

НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» вказує на такі якісні характеристики фінансової звітності, як дохідливість і зрозумілість, доречність, достовірність, порівнюваність і зіставність, розкриття інформації про облікову політику і її зміни, а також дотримання принципів бухгалтерського обліку (автономність, безперервність діяльності, періодичність, історична (фактична) собівартість, нарахування та відповідність доходів і витрат, повне висвітлення, послідовність, обачність, превалювання сутності над формою, єдиний грошовий вимірник) [2], що деякою мірою повторюють вищезгадані характеристики МСФЗ.

Таким чином основними критеріями аудиторської оцінки фінансової звітності вважаються:

– достовірність – інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності. Інформація, наведена у фінансових звітах: відображає, якщо це застосовно, економічну суть подій та операцій, а не лише їх правову форму; та призводить до послідовності оцінювання, вимірювання, подання та розкриття при використанні її за аналогічних обставин. Фактично за всіх обставин суб'єкт господарювання досягає достовірного подання шляхом відповідності застосовним стандартам обліку. Достовірне подання вимагає також від суб'єкта господарювання обирати та застосовувати облікові політики відповідно до стандартів обліку;

– зрозумілість – інформацію у фінансовій звітності викладено чітко та зрозуміло, і вона не піддається різним інтерпретаціям;

– повнота – в фінансових звітах не пропущено операцій, подій, залишків на рахунках та розкриття, які можуть впливати на рішення, що приймаються на основі цих фінансових звітів;

– доречність – інформація, наведена в фінансовій звітності, є доречною до характеру суб'єкта господарювання та мети фінансових звітів. Наприклад, у випадку суб'єкта господарювання, який готує фінансові звіти загального призначення, доречність оцінюється з точки зору інформації, необхідної для задоволення потреб у загальній фінансовій інформації широкого кола користувачів для прийняття ними економічних рішень. Такі потреби зазвичай задовольняються через подання фінансового стану, фінансових результатів та руху грошових коштів суб'єкта господарювання;

– суттєвість – інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне подання може вплинути на рішення, які приймають користувачі на основі фінансової інформації про конкретний суб'єкт господарювання, що звітує. Фінансова звітність є результатом обробки великої кількості операцій або інших подій, які об'єднують у класи згідно з їх характером чи

функцією. Заключним етапом у процесі об'єднання у групи та класифікації є подання стислих і класифікованих даних, які формують рядки у фінансовій звітності. Якщо окремий рядок не є суттєвим, його об'єднують у групи з іншими статтями безпосередньо у цих звітах або в примітках. Стаття, яка не є достатньо суттєвою, щоб було виправданим окреме її подання у фінансових звітах, може, однак, бути достатньо суттєвою для того, щоб подати її окремо в примітках;

– нейтральність – відсутність упередженості у відборі або поданні фінансової інформації. Нейтральний опис не є одностороннім, таким, у якому різні компоненти мають різну вагу, у якому одні компоненти необґрунтовано наголошуються, а значимість інших необґрунтовано зменшується, або у якому здійснюються інші маніпуляції з метою збільшити імовірність того, що фінансова інформація буде сприйнята схвально або несхвально користувачами;

– безперервність – складаючи фінансову звітність, управлінський персонал повинен оцінювати здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Суб'єкт господарювання складає фінансову звітність на основі безперервності, якщо тільки управлінський персонал не має намірів ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність або не має реальної альтернативи таким заходам. Якщо під час оцінювання управлінський персонал знає про суттєві невизначеності, пов'язані з подіями чи умовами, які можуть спричинити значний сумнів щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати діяльність на безперервній основі, суб'єкт господарювання має розкривати інформацію про такі невизначеності. Якщо суб'єкт господарювання не складає фінансову звітність на основі припущення безперервності, він повинен розкрити інформацію про цей факт разом з основою, на якій він склав фінансову звітність, та з причинами, через які діяльність суб'єкта господарювання не розглядається як безперервна;

– відповідність принципам бухгалтерського обліку (якщо фінансова звітність складена відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку) або відповідність основоположним припущенням щодо складання фінансової звітності (якщо фінансова звітність складена відповідно до МСФЗ).

Запропоновані критерії можуть використовуватися не тільки для аудиторської оцінки фінансової звітності, а також для аудиторської оцінки окремих статей фінансової звітності: поточної кредиторської заборгованості за: товари, роботи, послуги, розрахунками з оплати праці; дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги; дебіторської заборгованості за розрахунками та інших статей. Однак публікації вчених показують, що для аудиту окремих статей фінансової звітності використовують перелік критеріїв, запропонований Савченко В. Я. та Петрик О. А.:

– повнота – перевірка відображення всіх активів і пасивів підприємства в повному обсязі. Аудитор має впевнитись, що в балансі клієнта показані всі активи і зобов'язання;

– оцінка – вивчення оцінки активів і пасивів протягом року згідно з прийнятою обліковою політикою (зокрема за методами оцінки), обраною підприємством на початку звітного періоду;

– фактична наявність – контроль реального існування відображених у балансі активів і пасивів;

– належність – перевірка того, чи всі активи і пасиви, показані в балансі, належать підприємству, яке перевіряється;

– правильність відображення – визначення правдивості, точності, об'єктивності відображення становища підприємства на дату складання фінансової звітності за затвердженими типовими формами звітності;

– законність – контроль дотримання підприємством при веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності норм чинного законодавства і нормативних документів;

– обережність – перевірка обов'язковості обліку дійсних витрат, реальних надходжень і витрат, що передбачаються;

– постійність – перевірка дотримання обраної підприємством облікової політики, а також безперервності функціонування його [12].

Управлінський персонал несе відповідальність за достовірне подання фінансових звітів, які відображають характер та діяльність суб'єкта господарювання. Пояснюючи, що фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, управлінський персонал явно чи неявно робить твердження щодо визнання, оцінки, подання різних елементів фінансових звітів та розкриття пов'язаної з ними інформації.

Всі процедури, що виконує аудитор, мають за мету отримання аудиторських доказів відсутності суттєвих викривлень як на рівні фінансової звітності в цілому, так і на рівні тверджень. Твердження, що використовує аудитор під час розгляду різних типів потенційних викривлень, розділяються на три категорії відповідно до МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»:

1) твердження щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту: настання, повнота, точність, закриття реєстрів, класифікація;

2) твердження щодо залишків на рахунках на кінець періоду: існування, права та обов'язки, повнота, оцінка та розподіл;

3) твердження щодо подання та розкриття: настання та права і обов'язки, повнота, класифікація та зрозумілість, точність та оцінка [5].

Практика діяльності показує, що вибір тверджень в цілому залежить від мети та об'єкту (господарських операцій) аудиту. Наприклад, А. Гасіч зазначає, що виходячи з оцінки ризику суттєвого викривлення дебіторської заборгованості та доходів, кредиторської заборгованості і витрат необхідно визначити, які твердження керівництва (якісні характеристики звітності) є критичними для такої фінансової звітності [9]. І з переліку, який наводиться в МСА № 315 пропонуються твердження окремо для дебіторської та кредиторської заборгованостей. Так, автор зазначає, що зважаючи на мету управлінського персоналу щодо «прикращення» фінансової звітності для дебіторської заборгованості та доходів, зазвичай критичними є такі твердження керівництва: існування; настання; оцінка (валова та чиста); права та обов'язки; своєчасність (відсічення), а для кредиторської заборгованості і витрат – повнота; права та обов'язки; оцінка та розподіл; своєчасність (відсічення) [9]. Отже, під час визначення сукупності тверджень потрібно враховувати вид господарської операції (статтю фінансової звітності), що перевіряється.

Під час вибору певних процедур аудиту слід звертати увагу на те, до якого твердження будуть отримані відповідні аудиторські докази. Наприклад, перевірка матеріальних активів може надати надійні аудиторські докази щодо їх існування, але не обов'язково забезпечить надійними відомостями стосовно прав та зобов'язань чи оцінки майна.

Прикладом використання положень МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» є Методичні рекомендації щодо проведення аудиту фінансової звітності кредитних спілок відповідно до МСА, затверджені рішенням Аудиторської палати України від 01.11.2012 р. – № 260/6, в яких зазначені особливо важливі твердження у фінансовій звітності кредитної спілки: щодо кредитного портфеля (існування, оцінка вартості, права, подання і розкриття інформації); щодо інших фінансових інвестицій (існування, оцінка вартості, подання і розкриття інформації); щодо депозитного портфеля (повнота, подання і розкриття інформації); щодо капіталу та резервів (подання і розкриття інформації); щодо процентного доходу та витрат на проценти (оцінка, настання); щодо операцій з пов'язаними сторонами (подання і розкриття інформації); щодо приміток до фінансової звітності (подання і розкриття інформації) [8]. Таким чином вибір тверджень залежить від обраного об'єкту аудиту.

Виходячи з оцінки ризику суттєвого викривлення статей фінансової звітності необхідно визначити, які твердження керівництва (якісні характеристики звітності) є критичними для такої фінансової звітності.

Чинники, що є доречними для визначення аудитором прийнятності концептуальної основи фінансової звітності, яку слід застосовувати під час складання фінансової звітності, охоплюють:

- характер суб'єкта господарювання (наприклад, чи є це комерційне підприємство, суб'єкт господарювання у державному секторі або неприбуткова організація);
- мету фінансової звітності (наприклад, чи складена вона для задоволення загальних потреб у фінансовій інформації широкого кола користувачів або потреб у фінансовій інформації конкретних користувачів);
- характер фінансової звітності (наприклад, чи є фінансова звітність повним комплексом фінансової звітності або окремим фінансовим звітом);
- чи встановлює законодавчий або нормативний акт застосовну концептуальну основу фінансової звітності [5].

Критерії аудиторської оцінки фінансової звітності є основою для визначення: методів і прийомів аудиту в цілому; методів та прийомів, які найбільше підходять для перевірки за певним критерієм або для перевірки відповідних об'єктів аудиту.

**Висновки.** Під час визначення критеріїв аудиторської оцінки фінансової звітності слід забезпечити оптимальність набору її якісних характеристик, які будуть визначатися концептуальними основами фінансової звітності загального або спеціального призначення. Доречність застосування будь-якого критерію або їх сукупності залежить від конкретних обставин (виду господарської операції, форми фінансової звітності, статті фінансової звітності) на підприємстві, зокрема ідентифікованих аудитором ризиків, пов'язаних із твердженням, а також ефективності різних критеріїв. Вибір переліку критеріїв оцінки залежить від рівня застосування: на рівні фінансової звітності в цілому, так і на рівні тверджень.

З представлених результатів та висновків об'єктивно витікають перспективи подальших досліджень проблеми формування сукупності критеріїв оцінки фінансової звітності, які повинні йти в напрямку визначення їх ефективності в конкретному випадку.

## Література

1. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. – № 3125-ХІІ [Електронний ресурс]. – 03.03.2015. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
2. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73 [Електронний ресурс]. – 03.03.2015. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Подання фінансової звітності : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 [Електронний ресурс]. – 03.03.2015. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013).
4. Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту : Міжнародний стандарт аудиту 200. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2013 року, частина 1 [Електронний ресурс]. – 03.03.2015. – Режим доступу: [http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit\\_2013\\_1.pdf](http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf).
5. Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища : Міжнародний стандарт аудиту 315. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2013 року, частина 1 [Електронний ресурс]. – 03.03.2015. – Режим доступу: [http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit\\_2013\\_1.pdf](http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf).
6. Узгодження умов завдань з аудиту : Міжнародний стандарт аудиту 210. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2013 року, частина 1 [Електронний ресурс]. – 03.03.2015. – Режим доступу: [http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit\\_2013\\_1.pdf](http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf).
7. Концептуальна основа фінансової звітності : Концепція, видана РМСБО від 01.09.2010 р. [Електронний ресурс]. – 03.03.2015. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009).
8. Методичні рекомендації щодо проведення аудиту фінансової звітності кредитних спілок відповідно до МСА : Рішення Аудиторської палати України від 01.11.2012 р. – № 260/6 [Електронний ресурс]. – 03.03.2015. – Режим доступу: [http://www.apu.com.ua/files2/metod\\_rekomendation.doc](http://www.apu.com.ua/files2/metod_rekomendation.doc).
9. Гасіч А. Аудит розрахунків з постачальниками та покупцями підприємствах / А. Гасіч // Аудитор України. – 2014. – №10. – С. 12-23.
10. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2009. – 544 с.
11. Савченко В. Я. Аудит : навч. посіб. / В. Я. Савченко. – К. : КНЕУ, 2006. – 328 с.

12. Петрик О. А. Аудит у зарубіжних країнах : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / О. А. Петрик, М. Т. Фенченко, за заг. ред. О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2002. – 168 с.
13. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. / А. Ж. Пшенична. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
14. Аренс А. Аудит. / А. Аренс, Дж. Лоббек; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 560 с.

## References

1. Pro audytorsku diyalnist : Zakon Ukrayiny vid 22.04.1993 r. – № 3125- XII [Elektronnyy resurs]. – 03.03.2015. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
2. Zahalni vymohy do finansovoyi zvitnosti : Natsionalne polozhennya (standart) bukhhalterskoho obliku 1 : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 07.02.2013 r. №73 [Elektronnyy resurs]. – 03.03.2015. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Podannya finansovoyi zvitnosti : Mizhnarodnyy standart bukhhalterskoho obliku 1 [Elektronnyy resurs]. – 03.03.2015. – Rezhym dostupu: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013).
4. Zahalni tsili nezalezhnogo audytora ta provedennya audytu vidpovidno do Mizhnarodnykh standartiv audytu : Mizhnarodnyy standart audytu 200. Mizhnarodni standarty kontrolyu yakosti, audytu, ohlyadu, inshoho nadannya vpevnosti ta suputnikh posluh. Vydannya 2013 roku, chastyna 1 [Elektronnyy resurs]. – 03.03.2015. – Rezhym dostupu: [http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit\\_2013\\_1.pdf](http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf).
5. Identyfikatsiya ta otsinka ryzykiv suttyevykh vykryvlen cherez rozuminnya subyekta hospodaryuvannya i yoho seredovyscha : Mizhnarodnyy standart audytu 315. Mizhnarodni standarty kontrolyu yakosti, audytu, ohlyadu, inshoho nadannya vpevnosti ta suputnikh posluh. Vydannya 2013 roku, chastyna 1 [Elektronnyy resurs]. – 03.03.2015. – Rezhym dostupu: [http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit\\_2013\\_1.pdf](http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf).
6. Uzhodzhennya umov zavdan z audytu : Mizhnarodnyy standart audytu 210. Mizhnarodni standarty kontrolyu yakosti, audytu, ohlyadu, inshoho nadannya vpevnosti ta suputnikh posluh. Vydannya 2013 roku, chastyna 1 [Elektronnyy resurs]. – 03.03.2015. – Rezhym dostupu: [http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit\\_2013\\_1.pdf](http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf).
7. Kontseptualna osnova finansovoyi zvitnosti : Kontseptsiya, vydana RMSBO vid 01.09.2010 r. [Elektronnyy resurs]. – 03.03.2015. – Rezhym dostupu: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009)
8. Metodichni rekomendatsiyi shchodo provedennya audytu finansovoyi zvitnosti kredytnykh spilok vidpovidno do MSA : Rishennya Audytors'koyi palaty Ukrayiny vid 01.11.2012 r. – № 260/6 [Elektronnyy resurs]. – 03.03.2015. – Rezhym dostupu: [http://www.apu.com.ua/files2/metod\\_rekomendation.doc](http://www.apu.com.ua/files2/metod_rekomendation.doc).
9. Hasich A. Audyt rozrakhunkiv z postachalnykamy ta pokuptsyamy pidpriumstvakh / A. Hasich // Audytory Ukrayiny. – 2014. – №10. – S. 12-23.
10. Kulakovska L. P. Orhanizatsiya i metodyka audytu / L. P. Kulakovska, Yu. V. Picha. – K. : Karavela, 2009. – 544 s.
11. Savchenko V. Ya. Audyt : navch. posib. / V. Ya. Savchenko. – K. : KNEU, 2006. – 328 s.
12. Petryk O. A. Audyt u zarubizhnykh krayinakh : navch.-metod. posibnyk dlya samost. vuvch. dysts. / O. A. Petryk, M. T. Fenchenko, za zah. red. O. A. Petryk. – K. : KNEU, 2002. – 168 s.
13. Pshenychna A. Zh. Audyt : navch. posib. / A. Zh. Pshenychna. – K. : Tsentr uchbovoyi literatury, 2008. – 320 s.
14. Arens A. Audit. / A. Arens, Dzh. Lobbek; per. s angl. – M. : Finansyi i statistika, 2003. – 560 s.

Семенец А. А.

## КРИТЕРИИ АУДИТОРСКОЙ ОЦЕНКИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

*Аннотация. В статье систематизированы определения понятия «критерии», и дано авторское определение этого понятия. Обоснована необходимость использования критериев оценки при аудите финансовой отчетности. Определена концептуальная основа финансовой отчетности общего назначения для предприятий, которые используют как национальные, так и международные стандарты бухгалтерского учета для составления финансовой отчетности. Исследованы и выделены основные факторы, влияющие на выбор критериев аудиторской оценки финансовой отчетности. Проанализированы существующие критерии аудиторской оценки финансовой отчетности, и предложен базовый перечень на основании стандартов учета и аудита. Обоснована необходимость использования концептуальной основы финансовой отчетности общего или специального назначения для определения оптимального набора качественных характеристик финансовой отчетности для ее оценки по критериям. Установлено, что уместность применения любого критерия или их совокупности зависит от конкретных обстоятельств (вида хозяйственной операции, формы финансовой отчетности, статьи финансовой отчетности) на предприятии, в частности идентифицированных аудитором рисков, связанных с утверждением, а также эффективности различных критериев. Выбор перечня критериев оценки зависит от уровня применения: на уровне финансовой отчетности в целом, так и на уровне утвержде-*



ний. Результаты исследований показали необходимость разработки методик, которая позволит определить эффективные критерии аудиторской оценки финансовой отчетности из всей совокупности.

**Ключевые слова:** аудит, оценивать, финансовая отчетность, критерии, утверждения.

Semenets A.

## CRITERIA OF AUDIT EVALUATION IN FINANCIAL REPORTING

*The article gives the definition of «criteria», and gives to the author's definition of this concept. It is given the necessity of using the evaluation criteria in an audit of financial statements. It is defined the applicable financial reporting framework for companies that use both national and international accounting standards for financial reporting. It is researched and identified the main factors influencing on the choice of criteria evaluation audit of financial statements. It is analyzed the existing criteria for evaluation of the audit of financial statements and it is proposed a basic list on the basis of accounting and auditing standards. It is given the necessity of using a conceptual framework of the financial statements of a general or special purpose to determine the optimal set of qualitative characteristics of financial reporting framework according to criteria. It is found that the relevance of any criteria or a combination depends on the circumstances (type of business operations, financial reporting forms, the financial statements) in the enterprise, in particular the risks identified by the auditor associated with the adoption and effectiveness of different criteria. Selecting a list of evaluation criteria depends on the level of application: at the level of the financial statements as a whole and also at the assertion level. The results of researches showed the need to develop a methodology that will identify effective criteria for evaluation of the audit of financial statements of the whole population.*

**Key words:** audit, evaluate, financial reporting, criteria, assertions.

**Стаття надійшла до редакції 04.03.2015 р.**