

УДК 657.6

Долбнєва Д. В.

к.е.н., старший викладач кафедри обліку і аудиту

Львівська державна фінансова академія

КЛЮЧОВІ ПИТАННЯ ФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ: НАЦІОНАЛЬНИЙ ТА МІЖНАРОДНИЙ АСПЕКТ

Заключним етапом проведення аудиту є складання аудиторського висновку. Не зважаючи на те, що цей етап є достатньо стандартизований та чітко визначений, виникає багато запитань до оформлення аудиторського висновку серед молодих аудиторів початківців, та тих, що працюють у невеликих аудиторських фірмах. Така ситуація зумовлена тим, що існує певне нерозуміння окремими аудиторами ключових вимог Міжнародних стандартів аудиту щодо аудиторського висновку та відмінності у трактуванні його сутності, які подані у вітчизняному законодавстві та МСА. Саме тому, виникає необхідність розгляду ключових питань формування аудиторського висновку крізь призму вивчення та узагальнення трансформацій, які відбулися протягом останніх років у процесі приведення Національних нормативів аудиту до вимог МСА, що спрямоване на чітке та однозначне розуміння аудиторами сутності, складу елементів та типів аудиторського висновку, вимог до його оформлення. Дана стаття спрямована на дослідження і всебічне розкриття обраної теми, що набирає особливої актуальності з огляду приведення у відповідність до МСФЗ національної системи обліку та звітності.

Ключові слова: аудиторська думка, аудиторський висновок, аудиторський звіт, Міжнародні стандарти аудиту, Національні нормативи аудиту, модифікований аудиторський висновок.

Постановка проблеми. Основним результатом роботи аудитора та одним із найвідповідальніших етапів аудиту (виконання аудиторських процедур) є аудиторський висновок, який складається на завершальній стадії аудиту і

повинен містити у собі виявлені помилки, визначення та узагальнення їх сукупного впливу на фінансову звітність клієнта (замовника). В аудиторському висновку висловлюється незалежна думка аудитора щодо достовірності фінансової звітності, її повноти та відповідності чинному законодавству. Саме тому, від розуміння аудитором сутності та вимог до складання аудиторського висновку залежить його якість та об'єктивність, а також здатність задовольнити інформаційні потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів. Протиріччя, які були притаманні національній системі регулювання та регламентування аудиту і перешкождали чіткому розумінню аудиторською спільнотою теоретичних, методологічних, організаційних і практичних питань формування аудиторського висновку були певним чином вирішені з прийняттям Рішення АПУ від 31.03.2011 р. 229/7 щодо застосування Міжнародних стандартів аудиту (МСА) в редакції 2010 р. в якості національних.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сучасний стан розвитку аудиту як виду підприємницької діяльності породжує значний інтерес до нього серед вчених та практиків, дослідження та наукові праці яких спрямовані на підвищення якості аудиту, удосконалення аудиторських процедур, визначення недоліків та слабких сторін організації та здійснення аудиту, а також перспектив його розвитку. Вагомий вклад у дослідження методологічних та організаційних проблем здійснення аудиту, розкриття теоретичних питань складання підсумкової документації аудитора зробили такі видатні вітчизняні та закордонні вчені як: М. Азарская, А. Герасимович, Н. Дорош, О. Жогова, О. Миронова, О. Петрик, І. Пилипенко, Н. Проскуріна, В. Савченко, А. Суглобов, Б. Усач, А. Фалаєєв, О. Харламова та ін.

Однак ними не здійснено розгляду змін національних нормативів аудиту відповідно до міжнародних вимог щодо визначення сутності та оформлення аудиторських висновків. Окремі дослідження є застарілі і не враховують останніх змін, внесених до МСА, врахування чого є особливо важливим для практикуючих аудиторів та науковців. Це і зумовило вибір теми нашого дослідження.

Формулювання цілей статті. Метою написання статті є дослідження і всебічне розкриття ключових питань формування аудиторського висновку з врахуванням вітчизняного законодавства, що регулює порядок здійснення аудиту та МСА, а також визначення основних змін, які відбулися у вітчизняній практиці здійснення аудиту з набуттям чинності Рішення АПУ від 31.03.2011 р. 229/7.

Виклад основного матеріалу. Згідно з чинним законодавством за результатами проведеного аудиту аудитор повинен надавати своєму клієнтові (замовнику аудиту) підсумковий документ – аудиторський висновок (звіт). Він складається з дотриманням встановлених норм та стандартів і має містити підтвердження або аргументовану відмову від підтвердження достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству фінансової звітності підприємства-клієнта [8, с. 57]. Перед складанням аудиторського висновку (звіту) аудитор остаточно оцінює аргументованість своїх тверджень і доказів.

Відповідно до МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» передбачено, що за результатом аудиту фінансової звітності складається аудитором та надається замовнику аудиту аудиторський звіт, а згідно статті 7 Закону України «Про аудиторську діяльність»[7] результат проведеного аудиту оформлюється аудиторським висновком. Відповідно до цієї статті аудиторський висновок – це документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої загалом, інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні [1]. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела. Основною вимогою, яка ставиться до аудиторського висновку, це його зрозумілість і доступність користувачам інформації.

Рішенням Аудиторської палати України від 26.01.2012 р. №245/13 затверджено роз'яснення щодо оформлення офіційного документа, складеного

за результатами аудиту фінансової звітності, та рекомендовано оформлювати документ під назвою «аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора)» [4, с. 31, 32].

Приведення вітчизняних нормативних актів з питань регулювання порядку проведення аудиту, у т.ч. і складання аудиторського висновку (звіту) до МСА відбувалося у чотири етапи:

I етап: прийняття Національних нормативів аудиту, затверджених Рішенням АПУ № 73 від 18.12.1998 р.

II етап: прийняття Рішення АПУ від 18 квітня 2003 р. № 122 «Про порядок застосування в Україні Міжнародних стандартів аудиту» Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів прийняті в якості Національних стандартів аудиту та введені в дію з 01 січня 2004 р. Згодом було прийнято Рішення АПУ від 30.10.2003 р. «Про затвердження Національних нормативів аудиту України та Кодексу професійної етики аудиторів України від 18 грудня 1998 року №73 вважати таким, що втратило чинність з 1 січня 2004 року».

III етап: прийняття Рішення АПУ від 30.11.2006 р. «Про застосування Міжнародних стандартів аудиту видання 2006 року» в якості Національних стандартів аудиту та введені в дію з 01 січня 2007 р.

IV етап: прийняття Рішення АПУ від 31.03.2011 р. 229/7 «Про застосування Міжнародних стандартів аудиту видання 2010 р.» в якості Національних стандартів аудиту та введені в дію з 01 квітня 2011 р.

Для досягнення поставленої мети нами було проведено дослідження трансформацій, які відбулися з моменту прийняття 18.12.1998 року Національних нормативів аудиту до сьогодні. Це дало змогу визначити та узагальнити інформацію щодо основних змін за цей період і побудувати порівняльну таблицю стану регулювання та вимог до формування аудиторського висновку (звіту) на першому та четвертому етапі трансформацій (Табл. 1).

Зміни у МСА тривають і надалі, зокрема вони стосуються і МСА 700 «Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення» та МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність».

Проаналізувавши дані відмінності, варто зазначити те, що на сьогодні у назві МСА 700 не визначено, що саме формулювання думки та надання звіту здійснюється аудитором через те, що тут відсутнє слово «аудитор», натомість в Національних нормативах аудиту (від 18.12.1998 р.) ця вказівка була присутня і таким чином виключала будь-яке помилкове розуміння можливості складання даного висновку (звіту) іншими особами, окрім аудитора. Однак, це не є принциповим, і може бути уточненим в умовах подальших реформ та удосконалень МСА.

Таблиця 1

Основні трансформації стандартів, які присвячені аудиторському висновку, який складається вітчизняними аудиторами

Невідповідності	Національні нормативи аудиту, затвержені Рішенням АПУ № 73 від 18.12.1998 р. [2]	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (у редакції 2010 року) [3]
1. Стандарти, присвячені аудиторському висновку	ННА 26-27 Аудиторські висновки та звіти 26. «Аудиторський висновок»; 27 «Інша інформація в документах, що стосується перевіреної аудитором фінансової звітності підприємства».	700-799 Аудиторські висновки та звітність МСА 700 «Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення»; МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора»; МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»; МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»; МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність».
2. Назва підсумкового документа про аудит фінансової звітності	Аудиторський висновок	Звіт незалежного аудитора
3. Елементи аудиторського звіту (висновку)	Заголовок. Вступ. Масштаб перевірки. Висновок аудитора про фінансову звітність. Дата аудиторського висновку. Адреса аудиторської фірми. Підпис аудиторського	Заголовок. Адресат. Вступний параграф. Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність. Відповідальність аудитора. Аудиторська думка. Інші обов'язки аудитора щодо звітності. Підпис аудитора. Дата аудиторського звіту. Адреса аудитора.

<p>4. Типи (форми) аудиторської думки</p>	<p>висновку.</p> <p>Висновок може бути:</p> <ul style="list-style-type: none"> - позитивним; - умовно-позитивним; - негативним; - відмова від надання висновку. 	<p>Немодифікована думка.</p> <p>Модифіковані думки:</p> <ul style="list-style-type: none"> - умовно-позитивна думка; - негативна думка; - відмова від висловлення думки.
<p>5. Обставини надання модифікованої думки аудитора</p>	<p>Фундаментальна або не фундаментальна непевність або незгода.</p>	<p>1. Характер питання, чи містить фінансова звітність суттєві викривлення або в разі неможливості отримання достатніх і належних аудиторських доказів.</p> <p>2. Судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу питання на фінансову звітність.</p>
<p>6. Вимоги висловлення щодо</p> <ul style="list-style-type: none"> - умовно-позитивної думки; - негативної думки; - відмові від висловлення думки. 	<p>Нефундаментальна непевність або незгода.</p> <p>Наявність фундаментальної незгоди.</p> <p>Наявність фундаментальної непевності.</p>	<p>а) викривлення є суттєвим, проте не всеохоплюючим;</p> <p>б) немає можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим.</p> <p>Викривлення взяті окремо або в сукупності є одночасно і суттєвими, і всеохоплюючими.</p> <p>Аудитор не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим.</p>
<p>7. Приклади висновків (звітів)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Позитивний висновок (існує безумовна позитивна згода). 2. Позитивний висновок (існує нефундаментальна непевність). 3. Умовно-позитивний висновок (існує фундаментальна незгода). 4. Негативний висновок. 5. Відмова від надання висновку аудитора. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Немодифікований аудиторський звіт щодо фінансової звітності, складений відповідно до концептуальної основи достовірного подання. 2. Немодифікований аудиторський звіт щодо фінансової звітності, складений відповідно до концептуальної основи достовірного подання. 3. Немодифікований аудиторський звіт щодо консолідованої фінансової звітності, складений відповідно до концептуальної основи достовірного подання. 4. Умовно-позитивна думка у зв'язку з суттєвим викривленням фінансової звітності. 5. Негативна думка у зв'язку з суттєвим викривленням фінансової звітності. 6. Умовно-позитивна думка через неможливість отримання аудитором достатніх і належних аудиторських доказів. 7. Відмова від висловлення думки через неможливість отримання аудитором достатніх і належних аудиторських доказів щодо одного елемента фінансової звітності. 8. Відмова від висловлення думки через неможливість отримання аудитором достатніх і належних аудиторських доказів щодо кількох елемента фінансової звітності.

Важливими і, на нашу думку, ключовими змінами (трансформаціями), які відбулися протягом останніх десятиліть у напрямі гармонізації концептуальних

основ національної практики ведення аудиту до Міжнародних вимог (МСА), стали:

1) зміна кількості стандартів, присвячених аудиторському висновку: від двох у 1998 р. до п'яти, починаючи з 2010 р.;

2) зміна назви підсумкового документа про аудит – «Звіт незалежного аудитора» («audit report»), що пояснюється прогалинами перекладу з англійської на українську мову: в англійській мові словосполучення «висновок аудитора» та «думка аудитора» є тотожними – «audit opinion» [3, с. 21, 22].

Проте, у вітчизняній практиці здійснення аудиту історично сформувалася думка про те, що аудиторський звіт – це більш ширший за змістом та призначення підсумковий документ аудитора, в той час як аудиторський висновок має короткий (узагальнюючий) характер і надається широкому колу користувачів;

3) необхідність врахування поряд з вимогами МСА 700 і вимог МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та приведення аудиту до МСА» у розрізі професійного скептицизму та професійного судження;

4) чітке визначення у МСА 700 основних вимог до формулювання думки аудитора щодо достовірності та відповідності фінансової звітності: відповідність, суттєвість, достатність, незалежність, нейтральність, належність, обґрунтованість, доречність, достовірність, порівнюваність, зрозумілість, адекватність.

Ці вимоги МСА 700 вимагають від аудитора однозначного їх розуміння та використання професійного судження під час застосування стандартів аудиту на практиці;

5) зміни обставин щодо умов надання модифікованих аудиторських висновків (звітів): суттєвість викривлення та достатність і належність аудиторських доказів; всеохоплюючий характер впливу на фінансову звітність.

Ступінь впливу на окремі елементи, рахунки бухгалтерського обліку та статті фінансової звітності, а також оцінку рівня принциповості для розуміння

розкриття інформації фінансової звітності користувачами має визначити і підтвердити аудитор у власному судженні;

б) збільшення кількості прикладів модифікації аудиторської думки: від п'яти до восьми (додано три приклади немодифікованого аудиторського звіту), завдяки чому аудитори отримали додаткові орієнтири при висловленні ними немодифікованої думки.

Однак, окремі аудитори і надалі ігнорують необхідність дотримання вимог МСА щодо формування аудиторського звіту, що в першу чергу пов'язано із недостатньою якістю аудиторських послуг, які надаються вітчизняними аудиторами клієнтам.

Висновки. Важливість аудиторського звіту (висновку) як одного з основних підсумкових документів роботи аудитора є безумовною. Від якості його складання залежить рівень достовірності, об'єктивності і повноти інформації про перевіряюче підприємство, яка подається зовнішнім і внутрішнім користувачам.

З метою забезпечення якісного складання аудиторського висновку вітчизняними аудиторами протягом тривалого часу відбуваються зміни та удосконалення національних нормативів аудиту – їх приведення у відповідність до міжнародних вимог (МСА). На сьогодні порядок формування аудиторського звіту (висновку) в Україні визначений Законом України «Про аудиторську діяльність» та МСА 700, 705, 706, 710, 720, дотримання яких є обов'язковим усіма аудиторами. Проте, складається ситуація, що окремі аудитори через непрофесійність та небажання вникати у сутність останніх змін, не дотримуються вимог МСА. Саме тому, гостро стоїть проблема удосконалення діючої системи контролю аудиторської діяльності та визначення нормативними документами завдань щодо дослідження аудиторських звітів (висновків), зокрема у частині: розробки концепції формування аудиторської думки різного типу; уточнення вимог до формулювання аудиторської думки та визначення алгоритму її висловлення; удосконалення структури аудиторського звіту на основі використання комп'ютерної техніки та спеціальних програм тощо.

Потребують подальшого дослідження і питання удосконалення професійних знань аудиторів у контексті тих трансформацій, які відбулися протягом останніх років, а також визначення напрямків автоматизації документування аудиту з метою підвищення якості аудиторської діяльності на кожному етапі її здійснення.

Список використаної літератури

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125-ХІІ (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
2. Національні нормативи аудиту і Кодекс професійної етики аудиторів України, затверджені рішенням Аудиторської палати України (АПУ) від 18.12.1998 р. № 73. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.uazakon.com/big/text259/pg1.htm>.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Ч. 1 / Переклад з англ. О. Л. Ольховікова [та ін.]. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2010. – 846 с.
4. Жогова О. Аудиторський висновок: від простого до ускладненого / О. Жогова // Незалежний аудитор. – 2012. – № 8. – С. 31-34.
5. Петрик О. Аналітична оцінка розвитку нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні/ О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 47-52.
6. Пожарицька І. Проблемні аспекти формування аудиторського висновку / І. Пожарицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 3. – С. 49-56.
7. Редько О. МСА у питаннях без відповідей, або складності перекладу / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 12. – С. 44-49.
8. Усач Б. Ф. Аудит: [Навч. посіб.] / Б. Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2002. – 133 с.

ДОЛБНЕВА Д. В. КЛЮЧЕВЫЕ ВОПРОСЫ ФОРМИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ: НАЦИОНАЛЬНЫЙ И МЕЖДУНАРОДНЫЙ АСПЕКТ

Заключительным этапом проведения аудита является составление аудиторского заключения. Несмотря на то, что этот этап является достаточно стандартизированным и четко определен, возникает много вопросов к оформлению аудиторского заключения среди молодых (начинающих) аудиторов, и работающих в небольших аудиторских фирмах. Такая ситуация обусловлена тем, что есть определенные непонимание отдельными аудиторами ключевых требований Международных стандартов аудита к аудиторскому заключению и различия в трактовке его сущности, которые представлены в отечественном законодательстве и МСА. Именно поэтому, возникает необходимость рассмотрения ключевых вопросов формирования аудиторского заключения сквозь призму изучения и обобщения трансформаций, которые произошли в последние годы в процессе приведения Национальных нормативов аудита требованиям МСА, направленное на четкое и однозначное понимание аудиторами сущности, состава элементов и типов аудиторского заключения, требований к его оформлению. Данная статья направлена на исследования и всестороннее раскрытие выбранной темы, и приобретает особую актуальность в условиях приведения в соответствие с МСФО национальной системы учета и отчетности.

Ключевые слова: аудиторское мнение, аудиторское заключение, аудиторский отчет, Международные стандарты аудита, Национальные нормативы аудита, модифицированный аудиторский вывод.

DOLBNEVA D. V. KEY ISSUES FOR AUDITOR'S REPORT: NATIONAL AND INTERNATIONAL PERSPECTIVES

The final stage of the audit is the auditor's report. Despite the fact that this stage is sufficiently standardized and clearly defined, raises many questions to design auditor's report among the young (starting) auditors, and those working in small

audit firms. This situation is due to the fact that there is some misunderstanding of some key requirements of auditors of international auditing standards on audit report and differences in the interpretation of its nature, presented in the national legislatures and ISA. Therefore, there is a need to address key issues forming the auditor's report in the light of the study and synthesis transformations that have occurred in recent years in bringing national standards audit in line with ISA, which is aimed at a clear and unambiguous understanding of the nature of the auditors, the composition of elements and types of audit assurance requirements for its execution. This paper aims to study and full disclosure of the chosen topic that is gaining special importance in view comply with IFRS national system of accounting and reporting.

Keywords: audito opinion, the auditor's report, international auditing standards, national standards of audit, a modified audit opinion.