

ГОЛОВНІ ВІДМІННОСТІ У ПІДГОТОВЦІ АУДИТОРСЬКОГО ЗВІТУ ТА ВИСНОВКУ ПРИ ПРОВЕДЕННІ ОБОВ'ЯЗКОВОГО АУДИТУ ПУБЛІЧНИХ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ

У статті розглядаються головні відмінності та проблеми, пов'язані зі структурою та змістом аудиторського звіту та висновку, що видається при проведенні обов'язкової аудиторської перевірки публічних акціонерних товариств

Актуальність теми. Незалежний аудиторський контроль було виокремлено як новий напрямок розвитку економічного контролю у зв'язку із переходом економіки на якісно новий рівень відносин, пов'язаних із розширенням прав суб'єктів господарської діяльності та прагненням підвищити ефективність виробництва шляхом аналізу та оцінки досягнутих економічних результатів. В Україні запровадження аудиторського контролю було обумовлене проведенням процесу приватизації державного майна та виходом українських підприємств з іноземними інвестиціями на світові ринки збуту. Зміни у національному законодавстві дали змогу власникам підприємств здійснювати незалежний контроль своєї фінансово-господарської діяльності шляхом замовлення регулярних незалежних аудиторських перевірок фінансової звітності у відповідних сертифікованих аудиторів.

Як зазначав В Болгов, взаємна зацікавленість підприємства (фірми) в особі його власників (акціонерів), держави, в особі податкової адміністрації і самого аудитора в забезпеченні реальності та достовірності обліку і звітності надали аудиту функцію вивчення продуктивних сил і виробничих відносин на всіх стадіях розширеного відтворення (виробництво, розподіл, обмін і споживання) суспільно необхідного продукту з метою виявлення суперечностей та їх своєчасного регулювання з боку суспільства [5].

Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 № 3125-XII зі змінами та доповненнями визначає аудит як перевірку даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [2]. Вищеназаний нормативний акт встановлює необхідність надання підсумкової аудиторської документації як гарантії впевненості для користувачів фінансової інформації щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації чинному нормативному полю, що було використане при її складанні.

Отже, за результатами здійсненої перевірки аудитор повинен підбити підсумки виконаних аудиторських процедур та узагальнити виявлені помилки, а також оцінити їх сукупний вплив на фінансову звітність та висловити свою думку щодо її достовірності, повноти відповідності чинному законодавству. Це в свою чергу вимагає визначення загальної структури та змісту підсумкової аудиторської документації, оскільки за своїм правовим статусом висновок аудитора прирівнюється до висновку експертизи, що призначається у відповідності з процесуальним законодавством України.

Застосування міжнародної практики та досвіду проведення аудиторських перевірок, а також запровадження Міжнародних стандартів аудиту сприяли процесу адаптації підсумкової аудиторської документації у відповідність з особливостями національного законодавства та з урахуванням специфіки ведення підприємницької діяльності у нашій державі.

На сьогодні збільшення переліку послуг, що надаються аудиторськими фірмами, недосконалість законодавчої бази та порядку сертифікації аудиторів, повільний перехід суб'єктів підприємництва на міжнародні стандарти фінансової звітності зумовили потребу в удосконаленні структури та змісту аудиторського звіту та висновку. За підсумками аудиторської перевірки виникає необхідність у чіткому розмежуванні понять "аудиторський звіт" та "аудиторський висновок", а також визначенні головних аспектів, що розкриваються у даних документах.

У зв'язку з цим має місце деталізація суттєвих елементів підсумкової аудиторської документації із урахуванням останніх змін в українському законодавстві та виходячи із світового досвіду з метою вирішення існуючих проблем, що виникають при написанні аудиторського висновку в залежності від особливостей діяльності підприємства при здійсненні ними щорічної обов'язкової перевірки.

Аудиторські висновки та їх види, враховуючи їх важливість, стали предметом дослідження багатьох зарубіжних науковців і практиків, таких як: Р.Адамс, Е. Аренс, Дж. Лобек, Ф. Дефліз, Г. Дженік, В. О'Рейлі, М. Хірш, Д. Кармайкл, М. Беніс, Дж. Робертсон та ін. Вивченню теоретико-методологічних засад складання аудиторських висновків присвятили свої праці українські вчені, зокрема О. Петрик, Л. Кулаковська, Ю. Піча, Т. Серікова, Б. Усач, Г. Давидов та ін. [9]. Проте залишається багато невирішених і науково не досліджених проблем щодо складання аудиторських висновків в Україні.

Постановка проблеми. Аудиторський звіт і висновок суб'єктів господарювання є не лише контрольною звітністю для користувачів внутрішньої економічної інформації, але, у деяких випадках, аудиторський висновок є обов'язковою формою звітності до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку. У зв'язку з цим виникають питання як теоретичного, так і практичного характеру, які стосуються структури та змісту інформації, що розкривається у підсумковій аудиторській документації.

Як показали дослідження, навколо цих форм аудиторської звітності виникає досить багато питань, що потребують роз'яснення та визначення окремої ролі кожного у процесі контрольної перевірки фінансової звітності суб'єктів господарської діяльності.

Метою статті є дослідження комплексу питань, пов'язаних із визначенням структури та змісту аудиторського звіту та висновку, що є підсумковою документацією у процесі незалежної аудиторської перевірки підприємств, а також аналіз останніх змін у законодавстві, що стосуються даних форм звітності.

Виклад основного матеріалу. Аудиторська перевірка може носити обов'язковий характер, або ж здійснюватись за бажанням клієнта. Перша проводиться у випадках, які встановлені українським законодавством, інша – за рішенням економічного суб'єкта. У будь-якому випадку, по закінченню проведення обов'язкової аудиторської перевірки, керівництву економічного суб'єкта повинна бути підготовлена та надана у письмовому вигляді звітна інформація, документальне підтвердження якої має юридичне значення для всіх юридичних та фізичних осіб, органів державної влади та судових органів.

У відповідності до МСА 230¹ документальне оформлення аудиторської перевірки складається з двох видів документації — робочої та підсумкової [3]. Зібрані на всіх стадіях і етапах аудиторської перевірки докази оформлюються в робочій документації, що в подальшому дає змогу підготувати аудиторський висновок та отримати надійний інструментарій для аргументації на випадок розбіжностей із суб'єктом аудиторської перевірки. Під час планування та проведення аудиту робоча документація допомагає краще здійснювати аудиторську перевірку та контроль над процесом її проведення. Підсумкова документація складається з аудиторського висновку та документації, що передається замовникові перевірки. Аудиторський висновок є обов'язковим компонентом підсумкової документації. Додаткова підсумкова документація не є обов'язковою і видається замовникові тільки в тому випадку, коли аудитор вважає це необхідним, або у випадку, коли це обумовлено в договорі чи додатковій угоді між аудитором та клієнтом. Додаткова документація оформлюється як додаток до аудиторського висновку або як самостійний документ. Як додаток до аудиторського висновку вона оформлюється, якщо аудитор у висновку посилається на неї. В іншому випадку, додаткова підсумкова документація є самостійним документом. Аудитор може не посилатися у висновку на додаткову документацію в тому разі, якщо викладене в ній не є настільки істотним, щоб вплинути на зміст аудиторського висновку. Зміст та форми додаткової підсумкової документації аудиту визначає сам аудитор [10].

Додаткова підсумкова документація аудиту оформлюється під одною з таких назв: “Аудиторський звіт”, “Звіт про проведення аудиту”, “Звіт про результати проведення аудиту”, “Звіт про експрес-огляд”, “Експертний огляд”, “Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки”, “Лист-інформування клієнта” тощо.

Після завершення аудиту один примірник підсумкової документації (аудиторського висновку та додаткової документації) залишається в аудитора (аудиторської фірми). З урахуванням забезпечення зберігання та конфіденційності, аудиторська фірма (аудитор) встановлює порядок зберігання підсумкової документації. У відповідності до чинного нормативного поля, підсумкова документація носить конфіденційний характер та стосується лише суб'єктів аудиторської перевірки. Будь-які спроби щодо її вилучення або оприлюднення заборонені, окрім випадків, передбачених законодавством.

У відповідності до статті 7 Закону України “Про аудиторську діяльність” аудитор оформлює результати своєї перевірки аудиторським звітом і аудиторським висновком [2]. Для початку необхідно відокремити два поняття: “звіт” та “висновок”. Вони є досить загальноживаними у системі органів державної влади. Поняття “звіт” використовується при наданні висновків за результатами проведеної перевірки згідно з виконаною роботою. У аудиторській практиці під аудиторським звітом розуміють звіт, який готується аудитором за результатом перевірки фінансової звітності клієнта. Аудиторський звіт носить більше інформативне навантаження ніж аудиторський висновок, його основні положення обумовлюються угодою між аудитором і підприємством – замовником аудиту. Цей документ складається тільки для замовника, тоді як аудиторський висновок, про який детальніше піде мова далі, надається широкому колу користувачів.

Зміст аудиторського звіту залежить від конкретних обставин, результатів перевірки. В зв'язку з цим форма аудиторського звіту може бути вільною, тобто не за певним правилом, він призначений виключно для замовника і може бути

¹ Міжнародний стандарт аудиту 230 “Документація” містить інформацію про суть робочих документів, їх зміст, форму, володіння та порядок зберігання.

опублікований лише за його згодою. Натомість аудиторський висновок розрахований на широке коло користувачів. Його публікація є свідченням того, що річний бухгалтерський звіт підприємства як в цілому, так і в деталях, відповідає діючому законодавству, методології ведення бухгалтерського звіту і є достовірним. Саме тому звіт – це об'ємний по змісту документ, а висновок – короткий, стислий.

Форма та зміст аудиторського звіту не регламентується ні законами, ні міжнародними стандартами аудиту. У міжнародних стандартах аудиту лише у статті “Інші обов'язки стосовно надання висновку” вказується, що якщо аудитор описує такі додаткові обов'язки в аудиторському висновку щодо фінансових звітів, це слід робити в окремому розділі висновку відразу за параграфом про аудиторську думку. Аудитор описує такі додаткові обов'язки в окремому розділі висновку для того, щоб чітко відокремити їх від обов'язків щодо перевірки фінансових звітів та висловлення аудиторської думки [2]. Форма аудиторського звіту розробляється самостійно аудиторською фірмою, згідно з власними потребами. У своїй сукупності, загальний аудиторський звіт складається з окремих звітів по кожній ділянці роботи аудиторської групи.

Аудиторський звіт повинен мати такі обов'язкові дані [7]:

I. Загальна частина (вступ):

– Назва документа і назва клієнта.

– Місце і дата складання.

– Назва аудиторської фірми, її адреса, номер дозволу (ліцензії), коли і на який період видано ліцензію, реєстраційний номер фірми, її банківські реквізити, прізвище, ім'я та по батькові аудиторів, які звітуються (якщо звітує самостійно працюючий аудитор, то в цій частині звіту він вказує також номер і термін дії сертифіката, стаж).

– Період, за який проводилася перевірка звітності.

– Склад, перелік фінансових звітів та інших документів, які перевірялися.

– Посилання на існуючі стандарти, нормативні та інші документи, якими керувався аудитор під час аудиту.

II. Аналітична частина, в якій дається чіткий перелік ділянок діяльності клієнта, перевірених суцільним і вибіркоким методом, описуються результати перевірки стану обліку, внутрішнього контролю на підприємстві, вказуються факти недоліків і порушень в організаціях, які завдали або можуть завдати шкоди інтересам власників, державі або третім особам. Окремо вказуються ті недоліки та порушення, які не були виправлені за час аудиторської перевірки, а також рекомендації аудитора та аналітичний огляд діяльності підприємств.

III. Підсумкова частина, яка, по суті, містить думку аудитора про перевірену фінансову звітність (Audit opinion) і яку зазвичай називають аудиторським висновком, якщо вона оформлена окремим офіційним документом, тобто засвідченим підписом і печаткою аудитора (аудиторської фірми).

Складання аудиторського звіту – процес доволі складний. Зміст цього документа залежить від конкретних обставин і результатів дослідження господарських операцій, його форма у зв'язку з цим може бути довільною, він не є офіційним аудиторським документом, а призначений виключно для клієнта і може бути оприлюднений тільки з його дозволу [6].

Кожна аудиторська організація повинна розробляти, з урахуванням вимог законодавства, вимоги до форми підготовки письмової інформації аудитора. Такі внутрішні вимоги повинні забезпечувати акуратне й однакове оформлення даного документа для різних економічних суб'єктів і повинні бути затверджені

керівником аудиторської організації, а також в обов'язковому порядку дотримуватися працівниками при підготовці цього документа. Аудитори, які провадять свою діяльність самостійно, зобов'язані розробляти (або прийняти з урахуванням кваліфікаційних рекомендацій) акуратну й однакову форму надання письмової інформації, а в подальшому застосовувати її на постійній основі.

Статтею 7 Закону України "Про аудиторську діяльність" визначається, що основним офіційним документом, який складається в результаті аудиторської перевірки є аудиторський висновок. Згідно з вищезазначеною статтею: "Аудиторський висновок – документ, що складений відповідно до стандартів аудиту, та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела. Аудиторський висновок аудитора іноземної держави при офіційному його поданні установі, організації або суб'єкту господарювання України підлягає підтвердженню аудитором України, якщо інше не встановлено міжнародним договором України" [2].

При формуванні аудиторського висновку слід враховувати дію таких основних законодавчих і нормативних актів: Закону України "Про аудиторську діяльність"; Міжнародного стандарту аудиту 700 "Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення"; МСА 701 "Модифікація висновку незалежного аудитора"; МСА 800 "Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення" [3]; Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку "Про затвердження Положення щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку" від 19.12.2006 №1528 [4].

Основні елементи аудиторського висновку визначено пунктами 5 – 26 МСА 700 [3]. Вважають, що аудиторський висновок може бути складений у вільній формі, але обов'язково повинен містити такі елементи:

- 1) заголовок;
- 2) адресат;
- 3) вступний або початковий параграф:
 - 3.1) перелік перевірених фінансових звітів;
 - 3.2) відомості про відповідальність управлінського персоналу суб'єкта господарювання та про відповідальність аудитора;
- 4) параграф, що описує обсяг (опис характеру аудиторської перевірки);
 - 4.1) посилання на МСА або відповідні національні стандарти і практику;
 - 4.2) опис роботи, виконаної аудитором;
- 5) параграф, у якому висловлено думку аудитора щодо, фінансових звітів:
 - 5.1) посилання на концептуальну основу фінансової звітності, використану при складанні фінансових звітів (із зазначенням країни походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо концептуальна основа не є МСБО);
 - 5.2) висловлення думки щодо фінансових звітів;
- 6) дата аудиторського висновку;
- 7) адреса аудитора;
- 8) підпис аудитора.

У відповідності з метою складання аудиторський висновок може мати декілька призначень:

а) короткий змістовний цілеспрямований висновок незалежного спеціаліста про звіт підприємства;

б) разом з тим правовий акт, оскільки в певних випадках, які визначені законом, тільки перевірений аудитором звіт є доказом про результати роботи підприємства, який може розглядатися загальними зборами акціонерів, засновників, податковими інспекторами та ін.;

в) імплікована заява аудитора про те, що він професійно, належним чином виконав свої обов'язки як незалежний аудитор, склав об'єктивний висновок про стан і результати діяльності підприємства-клієнта [8].

В аудиторському висновку слід вказувати, що відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансових звітів на основі результатів аудиторської перевірки, для протиставлення її відповідальності управлінського персоналу за підготовку та достовірне відображення інформації в фінансових звітах.

На державному рівні останні зміни щодо законодавчого регулювання аудиторського висновку стосуються схвалення Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку нової редакції Рекомендацій щодо обрання акціонерним товариством аудиторів фінансової звітності [4]. Такі зміни були здійснені у відповідності до Закону України "Про акціонерні товариства" від 17.09.2008 № 514-VI [1], Закону України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 № 3125-XII [2] та з метою покращання якості аудиту, забезпечення достовірності фінансової звітності акціонерних товариств, підвищення рівня прозорості та відкритості ринку цінних паперів.

Пунктом 4 статті 75 Закону України "Про акціонерні товариства" визначено, що висновок аудитора крім даних, передбачених законодавством про аудиторську діяльність, повинен містити факти порушення законодавства під час провадження фінансово-господарської діяльності, а також встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та подання звітності, а також оцінку повноти та достовірності відображення фінансово-господарського стану товариства у його бухгалтерській звітності [1].

Аудиторський висновок має містити підтвердження записів за статтями бухгалтерського балансу на певну дату з посиланням на нормативні документи; відповідати вимогам чинного законодавства; показники аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства можуть і не зазначатися у висновку, а бути надані як практичні рекомендації господарюючому суб'єкту та ін.. Слід зазначити, що в Україні аудиторський висновок підписує керівник аудиторської фірми й аудитор, який проводив аудит, із зазначенням номерів їх аудиторських сертифікатів, а в зарубіжній практиці – лише назва аудиторської фірми. В українській практиці аудиту висновок закріплюється печаткою аудиторської фірми або особистою печаткою аудитора.

На відміну від аудиторського висновку, аудиторський звіт не регламентується жодним нормативно-правовим актом, а отже немає чітко прописаних складових елементів даного звіту. Відсутність чіткої форми аудиторського звіту вимагає від аудиторської фірми в ході своєї діяльності самостійно створити форму аудиторського звіту, якою вона буде користуватися під час проведення перевірки підприємств. Обов'язковим при складанні такої форми є використання професійних суджень та принципів відповідно до міжнародних стандартів аудиту. Внаслідок цього структура аудиторського звіту суттєво різниться між аудиторськими фірмами.

Висновки. Дослідження показали, що документальне оформлення аудиту вважається однією із найважливіших умов його кваліфікованого проведення. Кінцевим результатом проведеної аудиторської перевірки є думка аудитора, що висловлюється на основі отриманих аудиторських доказів в вигляді аудиторського висновку. Слід зазначити, що в аудиторському висновку висловлюється думка лише стосовно фінансових звітів або їх компонентів. До аудиторського висновку за бажанням замовника може додаватись аудиторський звіт, в якому аудитор описує всі проведені процедури відповідно до плану аудиторських послуг, вказує помилки та надає рекомендації щодо їх усунення. На законодавчому рівні лише аудиторський висновок має чітко окреслену структуру та зміст, натомість аудиторський звіт складається аудиторами у довільній формі, що може викликати певні незручності у внутрішніх користувачів економічної інформації.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон України "Про акціонерні товариства" від 17.09.2008 № 514-VI (зі змінами).
2. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.93 р. № 3125-XI/ВР, 1993, № 23, ст. 243 (із змінами і доповненнями).
3. МСА 230 "Документація", МСА 700 "Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення", МСА 701 "Модифікація висновку незалежного аудитора", МСА 800 "Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення".
4. Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку "Про затвердження Положення щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку" від 19.12.2006 № 1528.
5. Аудит України: Становлення. Розвиток. Звершення / Болгов В.В. – К.: ТОВ "Болгов медіа центр", 2008. – 160 с.
6. Белуха Н.Т. Аудит: Учебник для студ. экон. спец. вузов. – К.: Знання, 2006. – 770с.
7. Дерев'янка С.І. Основи аудиту. Навчальний посібник рекомендований МОН України. – ЦУЛ, 2008. – 328 с.
8. Лень В.С. Облік та аудит. Вступ до фаху. Навчальний посібник рекомендований МОН України. – ЦУЛ, 2009. – 258 с.
9. Петрик О.А., Фенченко М.Т. Аудит у зарубіжних країнах: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / За заг. ред. О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2002. – 168 с.
10. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. – 4 вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2007. – 232 с.