

УДК 311

Кудирко О. М.

**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК: ОСНОВНІ СКЛАДОВІ ЧАСТИНИ
ТА ВИМОГИ ЩОДО ЇХ ФОРМУВАННЯ**

Оскільки кінцевим продуктом аудиторської перевірки, зазвичай, є аудиторський висновок, так як чинне законодавство вимагає формування аудиторського висновку при здійсненні аудиту фінансової звітності, то його вибору і складанню потрібно приділяти особливу увагу. Вірно підібраний вид, а також ретельно складений аудиторський висновок є одним із найвідповідальніших моментів аудиту, тому що основне призначення цього документа – це узагальнити виявлені помилки, визначити їх сукупний вплив на фінансову звітність, підбити підсумки виконаних аудиторських процедур. Аудиторський висновок – це кінцевий продукт праці аудитора, висловлення його думки про достовірність, повноту і відповідність фінансової звітності чинному законодавству, а саме Закону України «Про аудиторську діяльність», Міжнародним стандартам аудиту та національним нормативам. З огляду на все вище сказане, видно, що дана тема є актуальною і надзвичайно важливою для застосування її постулат в практичній діяльності [1–3].

Метою статті є висвітлення структурної та змістовної частини аудиторського висновку, його регламентація національними нормативними документами, міжнародними стандартами. Викладені певні недоліки семантичного наповнення висновку, неточності нормативних документів, які регулюють формування аудиторського висновку та наведені пропозиції щодо їх усунення.

Значний внесок у розвиток дослідження структурної та семантичної частин аудиторського висновку належить вченим: Б. Усач, А. Богомолів, М. Білуха, Ю. Воропаєв, Є. Калюга, В. Сопко, І. Дмитренко, оскільки ці науковці розкрили основи формування та вибору виду аудиторського висновку. У дослідження питань основних складових аудиторського висновку, їх послідовності та змісту, а також регулювання їх МСА внесли такі відомі зарубіжні вчені як Е. Аренс, Р. Адамс, Р. Додж, Дж. Лоббек, Дж. Робертсон, А. Роджер.

Згідно ст. 7 Закону України «Про аудиторську діяльність» зазначено: 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 [1, 3].

Висновок аудитора може бути позитивним, умовно-позитивним, негативним. Аудитор може також відмовитися від надання висновку. При цьому він викладає свою думку у звіті іншої форми. У трьох останніх випадках висновок має містити короткий виклад аргументів, що обґрунтовують думку аудитора. У разі необхідності уточнення цих аргументів можливі посилання на інші документи, надані аудитором клієнту, які містять докладнішу інформацію.

Безумовно позитивний висновок складають у разі, коли, на думку аудитора, дотримані такі умови:

- аудитор отримав вичерпну інформацію і пояснення, необхідні для проведення аудиту;
- надана інформація є достатньою для відображення реального стану суб'єкта перевірки;
- є адекватні дані з усіх питань, суттєвих з погляду достовірності та повноти змісту інформації;
- фінансову документацію складено згідно з прийнятою суб'єктом перевірки системою бухгалтерського обліку, яка відповідає існуючим законодавчим і нормативним вимогам;

- звітність ґрунтується на достовірних облікових даних, які не містять суперечностей;
- форма звітності відповідає затвердженій у встановленому порядку.

Безумовно позитивний висновок беззаперечно і чітко виявляє задоволення аудитора станом обліку та звітності у суб'єкта перевірки. Безумовно позитивний висновок складається з використанням формулювань «задовольняє вимогам», «належним чином становить», «дає достовірне й дійсне уявлення», «достовірно відображає», «перебуває у відповідності з», «відповідає» [2].

Якщо під час перевірки в аудитора виникли заперечення або сумніви щодо правильності тих чи інших використаних суб'єктами перевірки рішень, але аудитору було подано аргументоване й переконливе обґрунтування цих рішень, то у своєму висновку аудитор не зобов'язаний згадувати ці рішення й така ситуація не змінює безумовності позитивного висновку. Аудитор не може видати безумовно позитивний висновок у випадку виникнення будь-яких з наведених нижче обставин:

- невпевненість (аудитор не може сформулювати думку);
- незгода (аудитор може сформулювати думку, але вона суперечить даним перевіреної фінансової інформації).

Причини невпевненості:

- обмеження в обсязі аудиторської роботи у зв'язку з тим, що аудитор не може одержати всю необхідну інформацію й пояснення (наприклад, через незадовільний стан обліку), не має можливості виконати всі необхідні аудиторські процедури (наприклад, через обмеження у часі);

- ситуаційні обставини, невпевненість у правильності висновку щодо даної ситуації (наприклад: спірна ситуація; довгостроковий контракт, довгострокова програма; багато варіантність управлінського або технологічного рішення).

Причини незгоди:

- неприйнятність систем або методів обліку;
- розходження у судженнях стосовно відповідності фактів або сум у фінансовій звітності даного обліку;
- незгода зі ступенем та способом відображення фактів в обліку та звітності;
- невідповідність проведення або оформлення операцій законодавству й іншим вимогам.

Наявність будь-якого ступеня невпевненості або незгоди є і підставою для відмови від безумовно позитивного висновку. Подальший вибір виду висновку залежить від ступеня невпевненості або незгоди: не фундаментальний або фундаментальний.

Невпевненість або незгода стають фундаментальними у тому разі, якщо вплив факторів, які викликали невпевненість чи незгоду, на фінансову інформацію такий великий, що може суттєво перекоксувати справжній стан справ у цілому або в основному. Слід також враховувати сукупний ефект усіх невпевненостей та незгод.

Наявність не фундаментальних невпевненостей та незгод дає аудитору підстави сформулювати умовно позитивний висновок із зауваженнями. Наявність фундаментальної незгоди є підставою для виконання негативного висновку, а при наявності фундаментальної невпевненості аудитор має підстави відмовитися від надання будь-якого із вище перелічених висновків.

У всіх випадках, коли аудитор формулює висновок, який відрізняється від безумовно позитивного, він має дати опис усіх суттєвих причин свого судження (невпевненості та незгоди). Ця інформація повинна бути коротко викладена в окремому розділі висновку, який передує формулюванню висновку, або відмові від висновку [3].

Аудиторський висновок складається з метою донесення думки аудитора про перевірену ним звітність до зовнішніх користувачів, власників, адміністрації підприємства.

Основною вимогою до аудиторського висновку є його зрозумілість і доступність сприйняття. Тому структура аудиторського висновку і формулювання, які використовуються в ньому (залежно від його виду), повинні бути одноманітними, типовими. Висновок складається у вільній формі, але обов'язково має містити наступні елементи:

– Назва (заголовок) – запис про те, що аудиторську перевірку проведено незалежним аудитором, де вказується прізвище аудитора, який здійснив аудит чи назва фірми, номер і дата видачі реєстраційного свідоцтва.

– Адресат (замовник) – кому адресовано аудиторський висновок: дається повна назва підприємства, яке перевіряється і час перевірки. У більшості випадків аудиторський висновок адресується акціонерам, власникам або раді директорів. Якщо ж аудит провадиться за вимогою органів чи установ (банку, суду, Державної податкової адміністрації), то у висновку можуть бути зазначені інші адресати відповідно.

– Вступ – параграф аудиторського висновку, що містить інформацію про склад перевіреної звітності, звітний період та дату, на яку вони складені. Крім того, у вступній частині слід вказати відповідальність керівництва за підготовку та достовірність звітності, а аудитора – за обґрунтованість аудиторського висновку.

– Масштаб перевірки – параграф, який описує обсяг (характер) аудиторської перевірки: представляє перелік питань, які мають розглядатися, масштаб аудиту і зміст проведених робіт. Аудиторський висновок повинен містити думку аудитора по таких питаннях:

– чи є отримана інформація достатньою для висвітлення реального стану активів і пасивів перевіряючого суб'єкту;

– чи відповідає фінансовий звіт прийнятій клієнтом системі бухгалтерського звіту, а система бухгалтерського звіту – діючим нормативам і законодавчим актам;

– чи адекватний опис всіх питань, суттєвих для прийняття аудитором рішення про правильність, достовірність і повноту інформації;

– чи відповідає документація, яка відображає фінансовий стан перевіряючого підприємства, по формі і змісту діючому законодавству і нормативним актам.

Важливим аспектом змісту аудиторського висновку є наявність таких заяв:

1) про те, що аудитор використав певні тести при перевірці інформації, яка підтверджує цифровий матеріал, на основі якого складена звітність;

2) про дотримання методології звіту, використаної керівництвом перевіряючого підприємства при підготовці звітності і пред'явленні фінансових звітів.

Під час аудиту аудитор має здійснити оцінку помилок в системі внутрішнього контролю підприємства на предмет їх суттєвого впливу на фінансову звітність. Потрібно зазначити, що під час перевірки аудитор брав до уваги лише суттєві помилки. Обов'язково у висновку слід зазначити основні види робіт, які були виконані аудитором:

– визначення того, чи відповідає фінансова звітність основним принципам обліку;

– аналіз аудиторських доказів шляхом тестування, які дають змогу підтвердити зазначені у звітності суми;

– оцінка надійності системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства, можливості виникнення помилок та їх суттєвого впливу на звітність;

– здійснення вибіркового контролю та оцінка загального подання фінансової звітності.

У кінці цієї частини аудиторського висновку аудитор повинен підтвердити достатність зібраної ним інформації для висловлення ним об'єктивної думки про фінансову звітність. І загалом думка аудитора у висновку повинна бути викладена чітко і однозначно.

Висновок аудитора про перевірену фінансову звітність – параграф, у якому аудитор чітко формулює свою думку щодо того, чи є фінансова звітність достовірною, повною, об'єктивною, складеною відповідно до МСФЗ, П(С)БО, відповідність звітності в усіх суттєвих аспектах законодавству України про бухгалтерський облік і фінансову звітність.

Дата видачі аудиторського висновку – дата підписання, після якої у нього не можна вносити будь-яких змін, необумовлених із підприємством (крім виняткових випадків). Проставляється в день завершення аудиторської перевірки, передачі висновку замовнику, в той самий день, коли керівництво підприємства підписує акт прийому-передачі аудиторського висновку. Підписується від імені аудиторської фірми директором або аудитором, який має сертифікат аудитора України відповідної серії.

Адреса аудитора – вказується юридична адреса місцезнаходження аудитора (аудиторської фірми) та код реєстрації суб'єктів аудиторської діяльності. Ця інформація може міститися в кінці аудиторського висновку після підпису аудитора або в матриці бланку аудиторської фірми.

Підпис аудитора (керівника аудиторської фірми): висновок має бути підписаний від імені аудиторської фірми, особисто від імені аудитора або у разі необхідності завіреним обома підписами. В Україні, як правило, аудиторський висновок підписує керівник аудиторської фірми і аудитор, який проводив аудит, із зазначенням номерів їх сертифікатів, також він може закріплюватися печаткою фірми або особистою печаткою аудитора.

Всі ці основні елементи визначені пунктами 5–26 МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність». Також формування аудиторського висновку регламентується і регулюється крім МСА, національним нормативом № 26 «Аудиторський висновок», який розроблений на основі Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року, самим законом та Вимогою до аудиторського висновку [4].

Щодо специфічної інформації, яка повинна бути зазначена у висновку згідно з Вимогами до аудиторського висновку, слід звернути увагу, що відповідно до цього документа в складі відомостей про замовника аудиту, крім повної назви емітента зазначається його код за ЄДРПОУ, місцезнаходження, дата реєстрації, дата внесення змін до його установчих документів, основні види діяльності, кількість замовників із зазначенням конкретних прізвищ фізичних осіб, назв юридичних осіб, їх адреси, телефони, частки у статутному капіталі. На нашу думку, така інформація в аудиторському висновку є недоречною, оскільки вона не має прямого відношення до перевіреної аудитором фінансової звітності, не впливає на обрання виду аудиторського висновку, вираження думки про фінансовий стан підприємства та загальну картину його функціонування, а лише перевантажує висновок надлишковою інформацією, що суперечить основним вимогам до нього, а саме таким як зрозумілість, доступність та простота сприйняття. Також вважаємо, що такого роду інформація ніяким чином не підтверджує повноту та відповідність інформації у фінансовій звітності П(С)БО. Інформацію такого роду краще відображати у окремій формі річного звіту підприємства без необхідності окремого її виділення в аудиторському висновку.

Крім вище викладеного, у Вимозі до аудиторського висновку викладено вимоги до його змістовної частини на кшталт підтвердження аудитором:

- 1) правильності класифікації та оцінки активів;
- 2) реальності розміру зобов'язань;
- 3) правильності та адекватності визначення власного капіталу, його структури;
- 4) реальності й точності фінансових результатів діяльності підприємства.

Вважаємо недоречним зазначати всі ці аспекти окремо в аудиторському висновку, так як перелічені питання відносяться до підтвердження показників балансу і звіту про фінансові результати, які аудитор і так перевіряє, оскільки вони є невід'ємною складовою фінансової звітності підприємства, яка досліджується аудитором.

Також відповідно до Вимоги аудитор повинен зробити аналіз показників фінансового стану (підприємства – емітента облігацій) таких як коефіцієнт автономії, ліквідності, коефіцієнт покриття зобов'язань власним капіталом. Але така інформація може зазначатися у рекомендаціях клієнту, або ж взагалі становити собою окрему аудиторську послугу не

пов'язану з аудитом фінансової звітності, так як аналіз основних економічних показників надає картину тенденцій розвитку підприємства і аудитор має можливість оцінити подальшу долю підприємства, може проконсультувати і надати певні поради для обрання оптимального шляху для кращої діяльності у майбутньому.

Таким чином, усі ці спірні питання, на нашу думку, більше повинні стосуватися аудиторського звіту і доречнішим було б їхнє викладення саме у ньому. Тому, вважаємо доцільним внесення невеликих поправок у Вимоги до аудиторського висновку і приведення їх у відповідність до МСА, а саме:

1) У параграфі аудиторського висновку «Замовник» зазначити лише повну назву підприємства без зазначення його коду за ЄДРПОУ, місця знаходження, дати реєстрації, дати внесення змін до його установчих документів, основні види діяльності, кількість замовників із зазначенням конкретних прізвищ фізичних осіб, назв юридичних осіб, їх адреси, телефони, частки у статутному капіталі.

2) Розробити точні межі змістовної частини інформації, яка має бути підтверджена аудитором (наприклад, перелік питань, які мають в обов'язковому порядку розглядатися аудитором при кожній перевірці для запобігання непорозумінь як з боку аудитора так і з боку замовника).

3) Визначити призначення та належність розрахунку коефіцієнтів фінансового стану таких як коефіцієнт автономії, коефіцієнт ліквідності та інших, а саме їхнє місце у аудиторському висновку.

4) Розмежувати поняття аудит фінансової звітності та аудиторської консультації: які питання відносяться до сфери аудиту фінансової звітності, а які до аудиторських послуг.

5) Також, на нашу думку, потрібну ввести межі вартості аудиторських послуг на державному рівні.

ВИСНОВКИ

У статті викладено поняття аудиторського висновку, обґрунтовано його взаємозв'язок з міжнародними стандартами та національними нормативами. Розкриті основні структурні елементи та деякі змістовні особливості формування аудиторського висновку як основного документа узагальнення результатів перевірки. Висвітлено певні недоліки семантичної частини аудиторського висновку та висунуті конкретні пропозиції по їх усуненню, а саме:

- у частині аудиторського висновку «Замовник» варто зазначити лише повну назву підприємства;
- розробити перелік питань, які мають в обов'язковому порядку розглядатися аудитором при кожній перевірці;
- віднести розрахунок коефіцієнтів фінансового стану до складової частини аудиту фінансової звітності, виділивши їх у додаток до висновку аудитора;
- чітко розмежувати поняття аудит фінансової звітності та аудиторської консультації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Про аудиторську діяльність: Закон України, затв. Постановою Верховної Ради України від 22.04.1993 р. // Відом Верховної Ради України. – 1993. – № 23. – С. 2–11.
2. Петрик О. Аудиторський висновок і його види / О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 2. – С. 56–62.
3. Піскова Ж. Аудиторський висновок: методика вибору в світлі змін міжнародних стандартів аудиту / Ж. Піскова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 2. – С. 32–39.
4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2007 року / Пер. з англ. О. В. Селєзньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гук та ін. – К., 2007. – 1172 с.

Стаття надійшла до редакції 06.05.2011 р.