

Сіра Х.В.,
студ. гр. ЕОАм –11,
Національний університет «Львівська політехніка».
Науковий керівник – Чубай В.М.,
к.е.н., доцент кафедри обліку та аналізу

МЕХАНІЗМ ФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ

Аудиторські фірми та аудитори у процесі своєї діяльності виконують аудит (перевірку і підтвердження фінансової звітності) та надають аудиторські послуги (консультації, підготовку звітів та іншої інформації для керівництва, аналітичні огляди тощо). Завершальним етапом при здійсненні перевірки фінансової звітності в процесі аудиту є формування висновку, а в інших випадках надається аудиторський звіт про виконану роботу. Відповідно до статті 7 Закону України «Про аудиторську діяльність», аудиторський висновок – це 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]. Але згідно МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» аудитори мають надавати аудиторські звіти [2]. Оскільки згідно з рішенням АПУ від 31.03.2011 р. №224/9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг є обов'язковими для застосування як Національні стандарти аудиту, починаючи з 01.05.2011 р., то АПУ надала роз'яснення в яких рекомендувала називати цей документ «аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора)». Структура аудиторського звіту залишилась аналогічною до структури аудиторського висновку. Аудиторський висновок складається з таких елементів як: заголовок, адресат, вступний параграф, відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність, відповідальність аудитора, висловлення думки, підпис аудитора, адреса аудитора.

Аудитор модифікує думку в аудиторському звіті, коли він на основі аудиторських доказів доходить висновку, що фінансова звітність містить суттєві викривлення та коли аудитор не має можливості отримати достатні аудиторські докази, щоб зробити висновок, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень. В такому разі аудитор може висловлювати умовно-позитивну, негативну думку чи надавати відмову від висловлення думки.

Аудитор висловлює умовно-позитивну думку, в разі якщо він:

а) отримавши достатні аудиторські докази, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, але не всеохоплюючими для фінансової звітності;

б) не має змоги отримати достатні аудиторські докази, проте доходить висновку, що є можливий вплив на фінансову звітність через суттєві викривлення, але не всеохоплюючі.

Негативну думку аудитор висловлює в разі, якщо він, отримавши достатні аудиторські докази, доходить висновку, що викривлення у фінансовій звітності є і суттєвими і всеохоплюючими.

Аудитор відмовляється від висловлення думки, якщо він немає можливості отримати достатні аудиторські докази для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність викривлень є суттєвим і всеохоплюючим. Також він відмовляється від висловлення думки, якщо він зустрічається під час проведення аудиту із численними невизначеностями [3].

Невизначеності можуть бути спричинені обмеженнями, які встановлені

управлінським персоналом після прийняття аудитором завдання до виконання.

Якщо аудитор не має можливості отримати достатні аудиторські докази, він повинен

- висловити умовно-позитивну думку, якщо невиявленні викривлення на думку аудитора є суттєвими, але не всеохоплюючими;

- відмовитись від аудиту, якщо невиявленні викривлення на думку аудитора є суттєвими і всеохоплюючими. (Аудитор не може відмовитись від проведення аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору; коли аудитор призначений на певний визначений період і йому заборонено відмовлятися від завдання);

- відмовитись від висловлювання аудиторської думки щодо фінансової звітності, якщо відмова від проведення аудиту буде неможливою.

Відповідне суттєве викривлення фінансової звітності може бути пов'язане з:

- неприйнятністю обраної облікової політики – обрана облікова політика може не узгоджуватись із застосуванням концептуальною основою фінансової звітності;

- незастосуванням обраної облікової політики – невідповідність методів і прийомів відображених в обраній обліковій політиці тим, які фактично використовуються;

- неприйнятністю чи неадекватністю розкриття статей фінансової звітності – фінансова звітність не включає всі розкриття або є відсутні ці розкриття, необхідні для забезпечення достовірного подання.

Неможливість отримання аудитором достатніх аудиторських доказів може бути спричинена в результаті наявності: обставин поза контролем суб'єкта господарювання (наприклад, до цих обставин належать вилучені чи знищені облікові записи); обставин, що стосуються характеру чи графіка роботи аудитора; обмежень встановлених управлінським персоналом.

Якщо аудитор модифікує думку щодо фінансової звітності, він повинен додатково включити до аудиторського звіту параграф із поясненням питання, що призвело до модифікації. У разі суттєвих викривлень у фінансовій звітності, які стосуються сум фінансової звітності, аудитор включає до цього параграфу опис та кількісне визначення фінансового впливу.

Також аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про свої наміри надання модифікованої думки та про обставини, які призвели до очікуваної модифікації, та текст модифікації.

Аудитор включає до аудиторського звіту (висновку) пояснювальний параграф, якщо він вважає за потрібне повідомити про питання, яке не було розкрито в аудиторському висновку, але має суттєвий вплив на фінансову звітність та є важливим для користувачів у розумінні проведеного аудиту, відповідальності аудитора та аудиторського звіту (висновку) [4].

Отже, механізм складання аудиторського висновку (звіту) залежить як і від компетентності аудитора, так і від наданої фінансової звітності.

Література:

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22. 04 1993 № 3125-ХІІ.
2. МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»/[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=page.php&id=74>.
3. МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»/[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=page.php&id=74>.
4. МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті

незалежного аудитора»/[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=page.php&id=74>.

Смілка О.В.,
студ. гр. ЕОАм – 11,
Національний університет «Львівська політехніка».
Науковий керівник – Чубай В.М.,
к.е.н., доцент кафедри обліку та аналізу

АУДИТОРСЬКИЙ ПРОЦЕС: ЕТАПИ, НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ІСНУЮЧІ НЕДОЛІКИ

На сучасному етапі розвитку України існує низка проблем щодо забезпечення ефективного механізму здійснення аудиторської перевірки, що в свою чергу, не дозволяє повною мірою здійснювати гармонізацію аудиторських процедур. Актуальність проблем пов'язаних з аудиторським процесом, зростає в умовах європейської інтеграції, яка передбачає підвищення рівня якості аудиторських перевірок.

Вагомий внесок у дослідженні аудиторського процесу зробили такі відомі вчені як: Р. Адамс, Е. Аренс, Ф. Дефліз, Р. Додж, Д. Кармайкл, Дж. Лоббек, Р. Монтомері, Ж. Рішар, Дж. Робертсон та інші. Проблеми формування етапів процесу аудиту та їх сутність досліджувались у численних наукових працях зарубіжних (Ю. Данилевського, В. Подольського, Дж. Бедді, В. Суйца, Г. Дженік А. Терехова, А. Шеремета та ін.) та вітчизняних авторів (М. Білухи, Ф. Бутинця, Н. Дорош, В. Пантелєєва, О. Петрик, В. Рудницького, Л. Сухаревої та інші).

Аудиторський процес – це сукупність організаційних, методичних і технічних прийомів, що здійснюється за допомогою певних аудиторських процедур [3]. Варто зазначити, що не існує єдності поглядів щодо кількості і назв етапів аудиту як у європейських, так і в українських науковців. У відомій роботі в галузі теорії та практики аудиту «Аудит Монтомері» [2], її автори визначають такі основні етапи будь-якої аудиторської перевірки як:

1. Ознайомлення з персоналом і планом.
2. Отримання (або поповнення) і документальне оформлення інформації про клієнта, структуру контролю, включаючи в окремих випадках засоби контролю для оцінки внутрішнього ризику і ризику в процесі контролю.
3. Розроблення плану проведення перевірок аудиту.
4. Здійснення додаткових перевірок засобів контролю (після проведення перевірок на суттєвість), які дають змогу підвищити рівень впевненості стосовно окремих цілей аудиторської перевірки і бухгалтерських рахунків.
5. Проведення перевірок на суттєвість, оцінка і реєстрація достатньо вагомих доказів того, що інформація, відображена в звітності та інших фінансових документах, є обґрунтованою і дає змогу досягти відповідних цілей, які стоять перед аудиторською перевіркою.
6. Виконання кінцевих аналітичних та інших процедур, а також аналіз і оцінка результатів аудиту.
7. Складання аудитором звіту і надання інформації про недоліки в структурі контролю (класичний підхід).

Український вчений М. Білуха виокремлює такі етапи аудиторського процесу: організаційний; дослідний; узагальнення та реалізація результатів контролю [3]. Відомі