

## ВИСНОВОК УКРАЇНСЬКОГО АУДИТОРА: ВИМОГИ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ ТА ЇХ ДОТРИМАННЯ

*Досліджено розвиток вітчизняного законодавства в частині зміни нормативних вимог щодо підготовки аудиторських висновків за результатами обов'язкового аудиту. Показано положення міжнародних стандартів аудиту, які повинні враховуватись українськими аудиторами при проведенні аудиту та формуванні професійної думки аудитора*

**Постановка проблеми, аналіз останніх досліджень та публікацій.** Основним документом, який готує аудитор за результатами перевірки і в якому відображаються результати проведення аудиту, є аудиторський висновок. Законодавством України передбачено, що аудиторський висновок складається відповідно до стандартів аудиту і передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовуються при її складанні [3, ст. 7, с. 3].

Вивчення змісту і форми аудиторських висновків, які готують вітчизняні аудитори показує, що основним питанням, на яке аудитори відповідають – це, чи є достовірною перевірена фінансова звітність господарюючого суб'єкта.

Якщо врахувати положення вітчизняних нормативних документів, що регламентують питання підготовки аудиторських висновків, можна побачити, що від аудитора дійсно вимагають дослідження саме достовірності фінансової звітності. Про це йдеться у Законі України “Про аудиторську діяльність” та у Вимогах щодо підготовки аудиторського висновку, затверджених Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку (далі – ДКЦПФР) [1-3].

Якщо підійти до висновку аудитора не з боку його законодавчого регулювання, а з боку його основних користувачів –

акціонерів, інвесторів, кредиторів, контролюючих органів, держави, населення, – слід уточнити, що дає користувачам фінансової звітності підтвердження тільки її достовірності без додаткового аналізу фінансового стану господарюючого суб'єкта та оцінки перспектив його діяльності?

Потенційного акціонера чи інвестора цікавить, насамперед, чи забезпечить йому вкладення коштів у конкретне підприємство отримання бажаних прибутків. Відповідь на це питання може дати лише проведення економічного аналізу за показниками інвестиційної привабливості (фінансової стійкості, прибутковості, майнового потенціалу) та фінансово-майнового стану господарюючого суб'єкта. Стабільність отримання бажаних прибутків буде гарантована дотриманням підприємством принципу безперервності діяльності та підтриманням стійкого фінансового положення у майбутньому. Крім цього важливою є оцінка ефективності управління підприємством та впливу подій, що можуть виражатись у змінах фінансово-майнового стану вже після дати складання фінансової звітності.

Саме зазначені вище питання насамперед цікавлять користувачів фінансової звітності, але правильність такої оцінки залежить від того, чи є достовірними показники звітності, на основі яких такий аналіз проводиться.

Аналізуючи зміст аудиторських висновків, які подаються вітчизняними аудиторами, можна спостерігати тенденцію використання рекомендацій щодо їх підготовки, які надавались ще Національними нормативами аудиту (далі – ННА) [6], що діяли з 1994 по 2001 роки. У цих рекомендаціях були відсутні посилання на необхідність оцінки фінансового стану, дотримання принципу безперервності діяльності та впливу подій після дати балансу.

У чинному сьогодні Положенні щодо підготовки аудиторських висновків [7] відсутнє посилання на будь-які правила вибору виду аудиторського висновку в залежності від впливу порушень принципу безперервності або подій після дати балансу, лише зазначається, що аудитор складає аудиторський висновок відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА).

Чи знають українські аудитори вимоги МСА, сказати складно, але знати вони їх повинні (при складанні іспитів на отримання сертифікату аудитора України положення МСА включаються до програм з сертифікації). Разом з тим, у вітчизняних нормативних документах не згадуються наведені вище фактори впливу на фінансову звітність, які цікавлять зовнішніх користувачів інформації, та у висновках практикуючих аудиторів не наводиться оцінка цих факторів. Це певним чином виправдовує українських аудиторів, які не приділяють достатньої уваги аналізу фінансового стану, принципу безперервності та подіям після дати балансу.

Основними нормативними документами, якими сьогодні користуються українські аудитори при складанні аудиторських висновків є: 1) 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, затверджено рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 19.12.2006 р. № 1528 [7]; 2) Міжнародний

стандарт аудиту 700 “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення” [5]; 3) Міжнародний стандарт аудиту 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора” [5]; 4) Міжнародний стандарт аудиту 720 “Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти” [5].

Проте, за останні роки вітчизняне законодавство мало значні зміни в частині нормативних вимог щодо підготовки аудиторських висновків за результатами обов’язкового аудиту – змінювався ступінь обов’язковості проведення аналізу фінансового стану, можливості оцінки безперервності діяльності підприємств.

**Мета дослідження.** Дослідити розвиток вітчизняного законодавства в частині зміни нормативних вимог щодо підготовки аудиторських висновків за результатами обов’язкового аудиту. Показати положення МСА, які повинні враховуватись українськими аудиторами при проведенні аудиту та формуванні професійної думки аудитора.

**Виклад основного матеріалу.** Аналіз розвитку законодавчої бази з питань оформлення аудиторських висновків дозволяє підтвердити висновок про поступове зниження ступеня вимог по відношенню до змісту і структури аудиторського висновку.

Проведене дослідження базувалося на вивченні складових думки аудитора, які визначаються нормативними документами в галузі аудиту як обов’язкові або рекомендовані для відображення у висновку аудитора – достовірність фінансової звітності, фінансовий стан господарюючого суб’єкта, дотримання принципу безперервності діяльності та вплив подій після дати балансу на показники фінансової звітності (табл. 1).

Таблиця 1. Зміна вимог до змісту і структури аудиторських висновків (з 1994 по 2007 р.)

Період дії	Нормативний акт	Складові думки аудитора			
		достовірність фінансової звітності	фінансовий стан	безперервність діяльності	вплив подій після дати балансу
1	2	3	4	5	6
1994-1998	ННА № 13 “Аудиторський висновок” (тимчасові національні нормативи, затв. рішенням АПУ у 1994 р.)	+	–	–	–
		Формування висновків про реальний фінансовий стан господарюючого суб'єкта			
1998-2001	ННА № 26 “Аудиторський висновок” (затв. рішенням АПУ від 18.12.1998 р. № 73)	+	–	–	–
		Дається висновок про фінансову звітність, її правильність в усіх суттєвих аспектах [6, п. 3, с. 183]			
2001-2004	Вимоги до аудиторського висновку (затв. рішенням ДКЦПФР від 25.01.2001 р. № 5)	+	+	–	–
		Повнота та відповідність фінансової звітності встановленим нормативам бухгалтерського обліку, Підтвердження відповідності даних фінансової звітності даним обліку та відповідності даних окремих форм звітності один одному [2, п. 1.4.1; 1.4.7]	Аудитор <b>повинен здійснити</b> аналіз показників фінансового стану [2, п. 1.5]		
2001-2004	Методичні рекомендації щодо підготовки аудиторського висновку (схвалено ріш. ДКЦПФР від 11.03.2001 р. № 56, схвалено ріш. АПУ від 23.02.2001 р. № 99)	+	+	+	–
		Стан бухгалтерського обліку, відповідність бухгалтерського обліку вимогам законодавства, правильність ведення обліку [4, п. 4]	<b>Обов'язково</b> розраховують ся та наводяться показники аналізу фінансового стану [4, п. 4]	Аудитор <b>може</b> зробити висновок про реальність та перспективи фінансового стану, безперервне функціонування суб'єкта [4, п. 4]	
2004-2006	Вимоги до аудиторського висновку та довідки про фінансовий стан (затв. ріш. ДКЦПФР від 25.01.2001 р. № 5, у редакції від 17.11.2004 р. № 484)	+	+	–	–
		Фінансові звіти справедливо та достовірно відображають інформацію згідно з визначеною концептуальною основою та відповідають вимогам законодавства [1, п. 2]	Аудитор <b>може</b> здійснити аналіз показників фінансового стану [1, п. 5.2]		

1	2	3	4	5	6
2007	Положення щодо підготовки аудиторських висновків (затв. ріш. ДКЦПФР від 19.12.2006 р. № 1528)	+	-	-	-
		Аудитор складає аудиторський висновок відповідно до вимог МСА 700, 701 та 720 [7, р. 2, п. 1]			
2004-2007	МСА 700 “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення” (чинний для аудиторських висновків з грудня 2006 р.)	+	+	-	-
		Аудитор оцінює... чи є достатня впевненість, що фінансові звіти, взяті в цілому, не містять суттєвих викривлень [5, МСА 700, п. 12, с. 710]	Чи дають фінансові звіти розкриття, що дозволить користувачам зрозуміти... фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки [5, МСА 700, п. 13, с. 711]		
2004-2007	МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора” (чинний для аудиторських висновків з грудня 2006 р.)	-	-	+	+
				[5, МСА 701, п. 6, с. 729]	[5, МСА 701, п. 7, с. 729]
2004-2007	МСА 560 “Подальші події” (чинний для аудиторських висновків з грудня 2006 р.)	-	-	-	+
					[5, МСА 560, п. 2, 15, с. 651, 655]
2004-2007	МСА 570 “Безперервність” (чинний для аудиторських висновків з грудня 2004 р.)	-	-	+	-
				[5, МСА 570, п. 2, с. 658]	

Як показують дані табл. 1, у нормативних документах, що регламентують порядок висловлення аудитором думки, немає логіки послідовності розвитку вимог. У кожному наступному документі спостерігається зовсім інший підхід до формування думки аудитора.

Так, перші постійно діючі офіційні Національні нормативи аудиту, затверджені АПУ у 1998 р., наводять вимогу надання висновку аудитора про фінансову звітність, про її правильність в усіх суттєвих аспектах [6, п. 3, с. 183]. Жодних згадувань про необхідність оцінки аудитором реального фінансового стану господарюючого суб'єкта,

дотримання принципу безперервності його діяльності, можливого впливу подій після дати балансу у нормативах немає.

Національні нормативи діяли не довго. Проведена у 1999 р. реформа системи бухгалтерського обліку і переведення порядку складання фінансової звітності на міжнародні стандарти викликало потребу у переорієнтації на міжнародні стандарти й вітчизняного аудиту.

У зв'язку з цим у 2003 р. АПУ в якості національних затверджує Міжнародні стандарти аудиту (рішення АПУ “Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів” від

18.04.2003 р. № 122/2), на основі яких починає підтверджуватись фінансова звітність з 01.01.2004 р. і до цього часу.

Для уточнення порядку складання аудиторського висновку про фінансову звітність господарюючих суб'єктів, що підлягають обов'язковому аудиту, ДКЦПФР за погодженням з АПУ у 2001 р. затверджено Вимоги до аудиторського висновку, який подається до Державної комісії із цінних паперів та фондового ринку при реєстрації інформації та випуску цінних паперів, а також при поданні регулярної інформації відкритими акціонерними товариствами та підприємствами емітентами облігацій (крім комерційних банків) [2].

У вказаних Вимогах зазначається, що в аудиторському висновку розкривається думка аудитора про повноту та відповідність фінансової звітності встановленим нормативам бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО в Україні, а також акцентується увага, що аудитор здійснює підтвердження відповідності даних фінансової звітності даним обліку та відповідності даних окремих форм звітності один одному [2, п. 1.4.1; 1.4.7]. Крім цього зазначено, що аудитор робить висновок про те, що фінансова звітність... відповідає встановленим вимогам чинного законодавства України та прийнятої облікової політики та реально і точно відображає його фінансовий стан на дату складання звітності [2, п. 1.6].

Окремо виділяється необхідність проведення аналізу показників фінансового стану. Так, вказується що на підставі отриманих облікових даних **аудитор повинен здійснити аналіз** показників фінансового стану., а саме: коефіцієнта абсолютної ліквідності, коефіцієнта загальної ліквідності, коефіцієнта фінансової стійкості (чи незалежності або автономії), коефіцієнта покриття зобов'язань власним капіталом. Аудитор, у разі потреби, може розрахувати інші показники [2, п. 1.5].

Майже одночасно з Вимогами до аудиторського висновку у 2001 р. затверджуються схвалені ДКЦПФР та АПУ Методичні рекомендації щодо підготовки аудиторського висновку при перевірці

відкритих акціонерних товариств та підприємств – емітентів облігацій (крім комерційних банків) [4].

У вказаних Методичних рекомендаціях щодо підготовки аудиторського висновку наводяться вимоги щодо структури аудиторського висновку. Зокрема вказується, що змістовна частина аудиторського висновку характеризує стан бухгалтерського обліку на підприємстві. В цьому розділі аудитору рекомендується розглянути... відповідність бухгалтерського обліку вимогам законодавства., підтвердити правильність ведення бухгалтерського обліку, класифікації та оцінки всіх видів активів [4, п. 4].

Методичні рекомендації щодо підготовки аудиторського висновку також містять обов'язкову вимогу розрахунку показників фінансового стану та оцінки реальності і перспектив фінансового стану господарюючого суб'єкта, його безперервного функціонування.

Так, щодо аналізу показників фінансового стану вказано, що **обов'язково в аудиторському висновку розраховуються та наводяться** показники абсолютної ліквідності, загальної ліквідності, фінансової стійкості, структури капіталу [4, п. 4]. На підставі аналізу показників фінансового стану **аудитор може зробити висновок про** реальність та перспективи фінансового стану акціонерного товариства., **вірогідність його безперервного функціонування** (у тому числі вірогідність можливого банкрутства) як суб'єкта господарювання.

Крім цього у Методичних рекомендаціях щодо підготовки аудиторського висновку наведено алгоритм розрахунку фінансових показників (коефіцієнтів), зокрема за розрізами аналізу майнового стану, аналізу ліквідності, аналізу платоспроможності (фінансової стійкості), аналізу ділової активності, аналізу рентабельності, аналізу прибутковості.

Розглянуті Методичні рекомендації щодо підготовки аудиторського висновку є найбільш деталізованим документом, який описує вимоги до аудиторського висновку. Вимоги та рекомендації, які приймалися пізніше, містять все менше уточнень та пояснень щодо структури висновку аудитора та оцінки діяльності господарюючого суб'єкта.

У 2004 р. у новій редакції затверджуються Вимоги до аудиторського висновку та довідки про фінансовий стан, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при реєстрації випуску цінних паперів та інформації про випуск цінних паперів, а також аудиторського висновку при поданні регулярної інформації акціонерними товариствами та підприємствами – емітентами облігацій (крім банків) [1].

У вказаних вимогах зазначалось, що відповідно до Міжнародного стандарту аудиту № 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність”, аудитор подає висновок щодо фінансових звітів у цілому. Для висловлення думки аудитора слід описати, яку концептуальну основу фінансової звітності використано для підготовки фінансових звітів, і викласти думку аудитора з приводу того, що фінансові звіти справедливо та достовірно відображають інформацію згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності та відповідають вимогам законодавства [1, п. 2].

Таким чином, відбувся перехід на рекомендації МСА без надання будь-яких коментарів щодо їх застосування у вітчизняній практиці аудиту.

Відносно проведення аналізу показників фінансового стану формулювання змінилось з “аудитор повинен” у 2001 р. на “аудитор може” у 2004 р.: на підставі отриманих облікових даних аудитор **може** здійснити аналіз показників фінансового стану, а саме: коефіцієнта абсолютної ліквідності, коефіцієнта загальної ліквідності, коефіцієнта фінансової стійкості (чи незалежності або автономії), коефіцієнта покриття зобов'язань власним капіталом. Аудитор, у разі потреби, може розрахувати інші показники [1, п. 5.2]. З Вимог 2004 р. зникли рекомендації щодо розрахунку інших показників фінансового та майнового стану підприємства. Відсутні також вимоги щодо оцінки безперервності діяльності підприємства та впливу подальших подій на його фінансовий стан.

2007 р. охарактеризувався затвердженням ДКЦПФР нового 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 [7].

У чинному і до сьогодні Положенні щодо підготовки аудиторських висновків відсутнє посилання на будь-які вимоги з формування думки аудитора та види аудиторських висновків, у яких може бути представлена ця думка. Натомість зазначається, що аудитор складає аудиторський висновок відповідно до вимог МСА 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність”, 701 та 720 [7, р. 2, п. 1].

В останньому Положенні відсутні вимоги щодо проведення аналізу фінансового стану підприємства, оцінки безперервності його діяльності, впливу подій після дати балансу. Складається враження, що у вітчизняному законодавстві відбулось поступове спрощення вимог щодо підготовки аудиторських висновків.

Проте, це не зовсім так. Посилання на міжнародні стандарти свідчить про необхідність обов'язкового розуміння вітчизняними аудиторами положень цих документів. А чи знають українські аудитори зміст і вимоги МСА настільки досконало, щоб дотримуватись цих вимог у своїй діяльності? На жаль, ні.

Діяти МСА в Україні почали ще з 2004 р., проте пряме посилання на їх застосування при підготовці аудиторських висновків відбулось лише у 2007 р.

МСА 700 “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення” (чинний для аудиторських висновків з грудня 2006 р.) вказує, що формуючи думку щодо фінансових звітів аудитор оцінює... чи є достатня впевненість, що фінансові звіти, взяті в цілому, не містять суттєвих викривлень [5, МСА 700, п. 12, с. 710].

У цьому ж стандарті зазначається, що формування думки аудитора включає оцінку, чи дають фінансові звіти розкриття, що дозволить користувачам зрозуміти вплив суттєвих операцій та подій... на фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки [5, МСА 700, п. 13, с. 711].

Детальне вивчення змісту МСА 700 показує, що аудитор використовує його положення у випадках, коли фінансова звітність достовірно в усіх суттєвих аспектах представляє фінансовий стан і результати діяльності підприємства.

Якщо звітність є недостовірною, фінансовий стан є нестабільним, можуть виникати загрози щодо безперервності діяльності, або впливу подій після дати балансу (або подальших подій), аудитор готує модифікований аудиторський висновок, складання якого регламентується МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора” (чинний для аудиторських висновків з грудня 2006 р.). Саме у цьому стандарті розкривається порядок врахування впливу порушення принципу безперервності діяльності та подальших подій на думку аудитора.

Про види аудиторських висновків та порядок їх вибору вітчизняні аудитори вперше дізнались з національних нормативів аудиту. Зокрема ННА № 26 “Аудиторський висновок” передбачав чотири види аудиторських висновків, якими аудитор міг виразити свою думку відносно достовірності бухгалтерської звітності: позитивний (безумовно позитивний), умовно-позитивний, негативний та відмова від надання висновку [6, п. 4, с. 184].

Саме такі види аудиторських висновків і звикли готувати вітчизняні аудитори. При затвердженні МСА в якості національних врахування їх рекомендацій не спостерігалось в українській аудиторській практиці. Не дивлячись на те, що національні нормативи аудиту розроблялись на основі МСА, важливі положення стандартів вітчизняною професійною організацією враховані не були.

Згідно МСА 701 аудитор повинен модифікувати аудиторський висновок, додаючи параграф, що висвітлює суттєве питання, яке стосується проблем безперервності [5, МСА 701, п. 6, с. 729]. Також аудитор повинен розглянути необхідність модифікування аудиторського висновку додаванням параграфу, якщо існує значна невизначеність (окрім проблеми

безперервності), вирішення якої залежить від майбутніх подій та може вплинути на фінансові звіти [5, МСА 701, п. 7, с. 729].

Врахування рекомендацій МСА 700 та 701 дозволяє побудувати схему вибору аудитором виду висновку на основі оцінки впливу на фінансову звітність таких факторів як достовірність звітів, фінансовий стан господарюючого суб'єкта, дотримання принципу безперервності діяльності та вплив подальших подій (див. рис. 1).

Важливість для формування думки аудитора оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності та впливу подій після дати балансу (або подальших подій) підтверджує наявність двох окремих міжнародних стандартів, які регламентують саме ці питання.

У МСА 701 дається посилання на МСА 560 “Подальші події”, чинний для аудиторських висновків з грудня 2004 р., та МСА 570 “Безперервність”, чинний для аудиторських висновків з грудня 2006 р.

В МСА 570 “Безперервність” вказується, що плануючи та виконуючи аудиторські процедури й оцінюючи їх результати, аудитор повинен розглянути відповідність використання управлінським персоналом при підготовці фінансових звітів припущення про безперервність діяльності підприємства [5, МСА 570, п. 2, с. 658]. В залежності від того, наскільки суттєвим є порушення принципу безперервності діяльності, аудитор може надавати безумовно-позитивний висновок з пояснюючим параграфом (при несуттєвому порушенні) та умовно-позитивний чи негативний при суттєвому порушенні цього принципу.

Порушення принципу безперервності діяльності може залежати як від ефективності управління, фінансових результатів діяльності та фінансового стану господарюючого суб'єкта, так і від рішення власника (власників) про реорганізацію діяльності або її припинення.

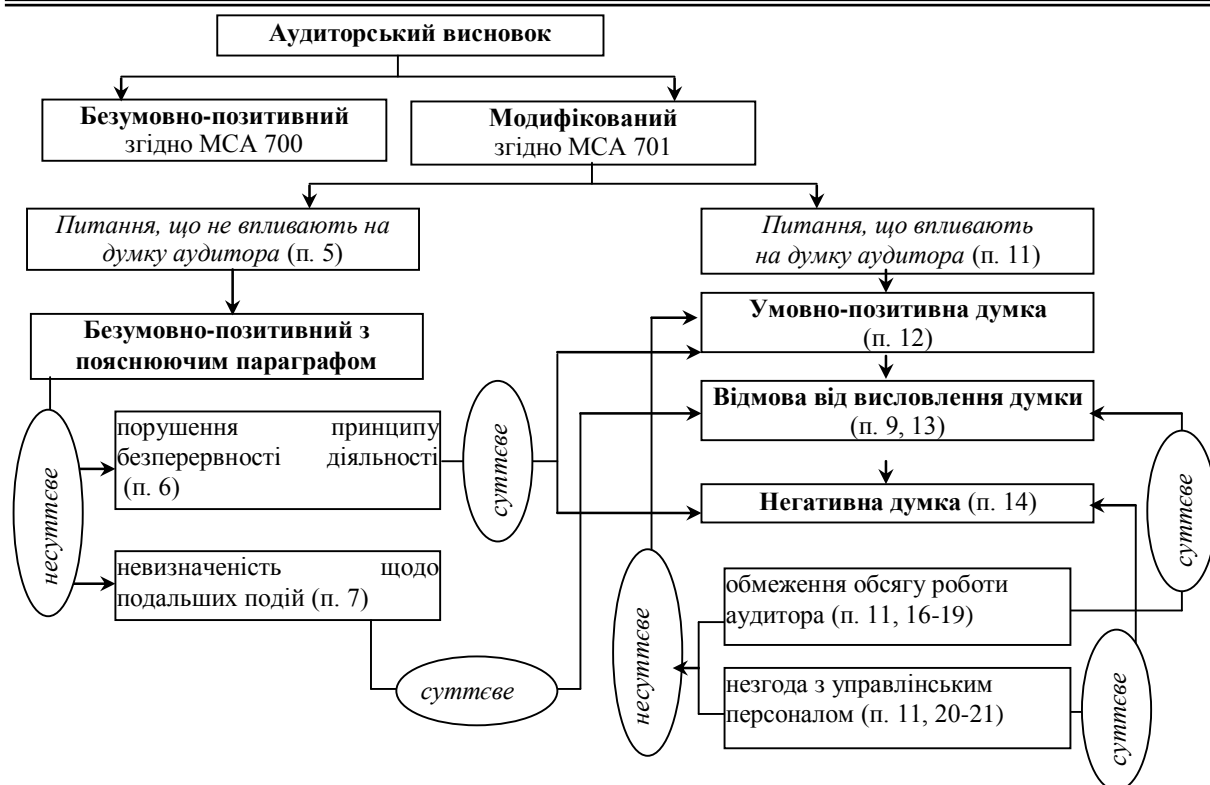


Рис. 1. Схема вибору аудиторського висновку за МСА 700 та 701

МСА 560 “Подальші події” визначає необхідність вивчення аудитором впливу подальших подій на фінансові звіти та аудиторський висновок [5, МСА 560, п. 2, с. 651]. Якщо цей вплив є значним, аудитор повинен модифікувати свій висновок [5, МСА 560, п. 5, с. 655]. Причому, якщо невизначеність щодо подальших подій є дуже суттєвою, аудитор може відмовитись від висловлення думки.

Види подальших подій, існування яких було відоме або не відоме на дату балансу, порядок їх врахування при підготовці фінансової звітності розкривається в Міжнародному стандарті фінансової звітності № 10 “Події після дати балансу”. Врахування подальших подій – це завдання господарюючого суб’єкта при підготовці фінансової звітності, аудитор повинен лише перевірити, чи враховано підприємством у звітах ці події і чи правильно це зроблено.

МСА 720 “Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти” вимагає від аудитора ознайомлюватись з іншою інформацією підприємства, наприклад, звітами керівництва підприємства про його діяльність, фінансові результати, дані про

зайнятість, заплановані капітальні витрати, фінансові коефіцієнти, імена посадових осіб, директорів тощо [5, МСА 720, п. 2, 5, с. 751].

Вивчення іншої інформації аудитором дозволяє виявити протиріччя між нею та фінансовими звітами, що може ставити під сумнів достовірність фінансової звітності. Якщо аудитором виявляються суттєві протиріччя, слід визначити, чи потрібно вносити поправки до перевірених фінансових звітів або іншої інформації. У випадку відмови суб’єкта господарювання вносити рекомендовані поправки, аудитор повинен висловити умовно-позитивну або негативну думку [5, МСА 720, п. 11, 12, с. 752].

Крім розглянутих міжнародних стандартів вітчизняним аудиторам слід враховувати, що МСА регламентують випадки підготовки аудиторських висновків спеціального призначення, які включають надання думки стосовно спеціальних завдань, таких як підтвердження [5, МСА 800 п. 1, с. 756]:

– фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку;



– конкретних рахунків, елементів рахунків або статей у фінансових звітах (компонентів фінансових звітів);

- виконання контрактних угод;
- узагальнених фінансових звітів.

Аудитор також може виконувати завдання з надання впевненості і відповідно готувати аудиторські висновки за такими завданнями [5, МСА 3000 45-53, с. 1105-1111], наприклад, щодо такої інформації на певний момент або період часу: дані (історична або прогнозна фінансова інформація, статистична інформація, показники результатів діяльності); системи та процеси (система внутрішнього контролю); поведінка (корпоративне управління, відповідність законодавству, управління людськими ресурсами) тощо.

Виконання наведених видів спеціальних завдань з підтвердження або надання впевненості українськими аудиторомі поки що не здійснюється, проте може стати актуальним у найближчий час.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Проведений аналіз положень вітчизняних нормативних документів, що регламентують питання підготовки аудиторських висновків, а також вивчення змісту і форми аудиторських висновків, які готують вітчизняні аудиторомі, показав, що основним завданням, яке виконують аудиторомі, є підтвердження достовірності фінансової звітності господарюючого суб'єкта.

Оцінка потреб зовнішніх користувачів фінансової звітності та аудиторських висновків показала, що до кола їх інтересів входить гарантія отримання бажаних прибутків, висока інвестиційна привабливість та стійкий фінансово-майновий стан господарюючого суб'єкта.

Забезпечити інтереси зовнішніх користувачів інформації аудиторомі може лише при проведенні економічного аналізу діяльності підприємства з оцінкою дотримання принципу безперервності діяльності, можливостей підтримання стійкого

фінансового положення у майбутньому, впливу на фінансову звітність подій, що відбуваються після дати її складання.

Аналіз розвитку законодавчої бази з питань оформлення аудиторських висновків з 1994 по 2007 р. виявив поступове зниження ступеня нормативних вимог по відношенню до змісту і структури аудиторського висновку. Зокрема, дослідження показало, що серед складових думки аудитора, які визначались нормативними документами в галузі аудиту як обов'язкові або рекомендовані для відображення у висновку аудитора, є достовірність фінансової звітності, рідше рекомендувалась оцінка фінансового стану господарюючого суб'єкта, з 2001 по 2004 рік вказувалось про можливість оцінки дотримання принципу безперервності діяльності. В жодному вітчизняному нормативному документі не згадувалось про необхідність оцінки впливу подій після дати балансу на показники фінансової звітності.

З урахуванням рекомендацій МСА 700 та 701 побудовано схему вибору аудиторомі виду висновку на основі оцінки впливу на фінансову звітність таких факторів як достовірність звітів, фінансовий стан господарюючого суб'єкта, дотримання принципу безперервності діяльності та події після дати балансу (або подальші події). Зазначені фактори повинні обов'язково враховуватись вітчизняними аудиторомі при проведенні аудиторських перевірок та формуванні професійної думки за їх результатами.

#### **Список використаної літератури:**

1. Вимоги до аудиторського висновку та довідки про фінансовий стан, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при реєстрації випуску цінних паперів та інформації про випуск цінних паперів, а також аудиторського висновку при поданні регулярної інформації акціонерними товариствами та

підприємствами – емітентами облігацій (крім банків), затв. Рішенням Державної комісії із цінних паперів та фондового ринку від 25.01.2001 р. № 5, у редакції від 17.11.2004 р. № 484.

2. Вимоги до аудиторського висновку, який подається до Державної комісії із цінних паперів та фондового ринку при реєстрації інформації та випуску цінних паперів, а також при поданні регулярної інформації відкритими акціонерними товариствами та підприємствами емітентами облігацій (крім комерційних банків), затверджено рішенням Державної комісії із цінних паперів та фондового ринку від 25.01.2001 р. № 5 // Баланс. – 17.04.2001 р. – № 16 (349). – С. 32-33.

3. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 14.09.2006 р. № 140-V // Голос України. – 18.10.2006 р. – № 194 (3944) – С. 3.

4. Методичні рекомендації щодо підготовки аудиторського висновку при перевірці відкритих акціонерних товариств та підприємств – емітентів облігацій (крім комерційних банків), схвалено рішенням Державної комісії із цінних паперів та фондового ринку від 11.03.2001 р. № 56, схвалено аудиторською палатою України, протокол від 23.02.2001 р. № 99 // Баланс. – 17.04.2001 р. – № 16 (349). – С. 34-39.

5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ “ІАМЦ АУ “СТАТУС”, 2004. – 1028 с.

6. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. – К.: Видавництво “Основа”, 1999. – 275 с.

7. 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, затверджено рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 19.12.2006 р. № 1528.

ГАРГОЛА Юрій Георгійович – старший викладач Кременчуцького університету економіки інформаційних технологій і управління

Наукові інтереси:

- проблеми організації і методики аудиту та аудиторських послуг;
- правові аспекти аудиторської діяльності;
- практика бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах