

УДК 657:657.6:006.032

№ державної реєстрації 0113U004895

Інв.№ \_\_\_\_\_

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
40021, м. Суми, вул. Г.Кондратьєва, 160; тел. (0542)22-24-48, www.sau.sumy.ua

ЗАТВЕРДЖУЮ:  
Ректор Сумського НАУ

д-р с.-г.наук, проф., академік НААНУ



\_\_\_\_\_ В.І.Ладика

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 201\_\_ р.

## ЗВІТ ПРО НАУКОВО-ДОСЛІДНУ РОБОТУ

### НАУКОВО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ РОЗВИТКУ ТА ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ СВІТОВОЇ ЕКОНОМІКИ

(заключний)

Проректор з наукової роботи  
канд. екон. наук, доц.

О.М.Маслак

Завідувач НДЧ  
д-р екон. наук, доц.

Ю.І.Данько

Керівник теми:  
доцент кафедри економічного  
контролю та аудиту,  
канд. екон. наук, доц.

О.В. Пасько

Рукопис закінчено 15.12.2017 р.

Результати роботи розглянуто науково - координаційною радою СНАУ  
(протокол № 6 від «18» грудня 2017 р.)

2017

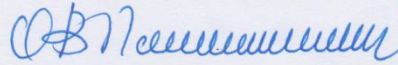
## СПИСОК ВИКОНАВЦІВ

Керівник теми,  
доцент кафедри економічного  
контролю та аудиту, канд. екон.  
наук, доцент

Пасько О.В.

(вступ, розділи 1-

6, висновки)



15.12.2017 р.

## РЕФЕРАТ

Звіт: 102 стор., 13 рис., 18 табл., 82 посилань.

Мета дослідження: за допомогою аналізу документів для обговорення та проектів стандартів Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (видає МСФЗ) та Ради з міжнародних стандартів аудиту та дання впевненості Міжнародної федерації бухгалтерів (видає МСА) спрогнозувати майбутній стан та напрями розвитку МСФЗ та МСФ у часовому горизонті 5-15 років, виявити основні перешкоди для застосування МСФЗ та МСА на національних рівнях та окреслити напрями удосконалення зазначених стандартів. Предметом дослідження є сукупність теоретико-методологічних та практичних засад якості МСФЗ та МСА та способи їх інкорпорації в національне регуляторне середовище країн. Об'єктом дослідження є сукупність політико-правових відносин у сфері регулювання обліку та аудиту. Результатом дослідження має бути повний аналіз сучасного стану МСФЗ та МСА та їх поширення у світі і концепція їх інкорпорування до національних регуляторних середовищ.

Результатами даної науково – дослідної роботи є розробка науково-методичних рекомендацій щодо удосконалення МСА та МСФЗ з точки зору методичної, так і з точки зору більш ефективного адаптування МСА та МСФЗ у український контекст на рівні інституційного забезпечення.

Ключові слова: Міжнародні стандарти аудиту, Міжнародні стандарти фінансової звітності, РМСАНВ, РМСБО, аудиторський звіт.

Умови отримання звіту: за договором. 40021, м. Суми, вул. Г. Кондратьєва, 160, Сумський національний аграрний університет.

## **ЗМІСТ**

<b>ВСТУП</b> .....	<b>5</b>
<b>РОЗДІЛ 1. СПРИЙНЯТТЯ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ І АУДИТУ КОРИСТУВАЧАМИ В КОНТЕКСТІ ФОРМУВАННЯ ІНСТИТУЦІЙНОЇ ВІДКРИТОСТІ В РЕГУЛЮВАННІ</b> .....	<b>7</b>
<b>РОЗДІЛ 2. ТЕРМІНОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ В УКРАЇНІ У КОНТЕКСТІ ПЕРЕКЛАДУ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ</b> .....	<b>18</b>
<b>РОЗДІЛ 3. ТРАНСФОРМАЦІЯ СТРУКТУРИ, ЗМІСТУ ТА ОБСЯГУ АУДИТОРСЬКОГО ЗВІТУ У МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТАХ АУДИТУ</b> .....	<b>32</b>
<b>РОЗДІЛ 4. МОДИФІКАЦІЇ ДУМКИ ТА ПОЯСНЮВАЛЬНІ ПАРАГРАФИ В АУДИТОРСЬКИХ ЗВІТАХ ПУБЛІЧНИХ КОМПАНІЙ УКРАЇНИ, АКЦІЇ ЯКИХ КОТУЮТЬСЯ НА ВАРШАВСЬКІЙ ФОНДОВІЙ БІРЖІ</b> .....	<b>56</b>
<b>РОЗДІЛ 5. ВПЛИВ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ ПІСЛЯ ЗАВЕРШЕННЯ ПРОЕКТУ 3 ПОЛІПШЕННЯ ЗРОЗУМІЛОСТІ НА ПРОЦЕС АУДИТУ: ГЛОБАЛЬНИЙ ТА НАЦІОНАЛЬНИЙ ВИМІРИ</b> .....	<b>75</b>
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	<b>87</b>
<b>ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ</b> .....	<b>91</b>

## ВСТУП

Україна однією із перших на пострадянському просторі прийнята Міжнародні стандарти аудиту як національні, була в лідерах щодо впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності. На сьогодні, як вважається, стандарти обліку і аудиту в Україні в цілому відповідають світовим стандартам, оскільки в їх основі лежать загальноприйняті глобально МСА та МСФЗ, два із дванадцяти стандартів здорової фінансової системи. Втім, важливим є не тільки технічна надійність стандартів, але й сприйняття користувачів стандартів щодо їх технічної надійності й корисності.

Мета дослідження: за допомогою аналізу документів для обговорення та проектів стандартів Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (видає МСФЗ) та Ради з міжнародних стандартів аудиту та дання впевненості Міжнародної федерації бухгалтерів (видає МСА) спрогнозувати майбутній стан та напрями розвитку МСФЗ та МСФ у часовому горизонті 5-15 років, виявити основні перешкоди для застосування МСФЗ та МСА на національних рівнях та окреслити напрями удосконалення зазначених стандартів. Предметом дослідження є сукупність теоретико-методологічних та практичних засад якості МСФЗ та МСА та способи їх інкорпорації в національне регуляторне середовище країн. Об'єктом дослідження є сукупність політико-правових відносин у сфері регулювання обліку та аудиту. Результатом дослідження має бути повний аналіз сучасного стану МСФЗ та МСА та їх поширення у світі і концепція їх інкорпорування до національних регуляторних середовищ.

Важливість дослідження розвитку МСА та МСФЗ полягає не тільки на національному рівні, але і на рівні, як ми як держава можемо впливати на встановлення стандартів на глобальному рівні. У цьому контексті у темі піднімаються деякі важливі питання, пов'язані із цим. По-перше, термінологічні аспекти. Мову люди вживають для спілкування та збереження й передавання знань. Термінологія займає особливе місце в

збереженні та передаванні знань, оскільки саме на неї припадає основне інформаційне навантаження. Дослідження термінологічних аспектів МСА в контексті їх перекладу довело, що при незмінній термінології у англійській версії, відбулися зміни в українському їх перекладі. По-друге, хоча МСА та МСФЗ досить давно застосовуються, однак сприйняття користувачами цих стандартів низьке, що говорить, на наш погляд, про слабку інституційну складові регулювання їх видання. По-третє, ми детально досліджуємо трансформацію Міжнародних стандартів аудиту впродовж останніх десятиріч і аналізуємо детально деякі проблемні і важливі питання впровадження оновлених МСА, в тому числі і з точки зору використання їх на рівні публічних компаній.

## РОЗДІЛ 1. СПРИЙНЯТТЯ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ І АУДИТУ КОРИСТУВАЧАМИ В КОНТЕКСТІ ФОРМУВАННЯ ІНСТИТУЦІЙНОЇ ВІДКРИТОСТІ В РЕГУЛЮВАННІ

Україна однією із перших на пострадянському просторі прийнята Міжнародні стандарти аудиту як національні, була в лідерах щодо впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності. На сьогодні, як вважається, стандарти обліку і аудиту в Україні в цілому відповідають світовим стандартам, оскільки в їх основі лежать загальноприйняті глобально МСА та МСФЗ, два із дванадцяти стандартів здорової фінансової системи [9]. Втім, важливим є не тільки технічна надійність стандартів, але й сприйняття користувачів стандартів щодо їх технічної надійності й корисності. Складність полягає в тому, що індивідуальним дослідникам складно здійснити дослідження такого обсягу у репрезентативний спосіб, отже, слід покладатися на дослідження глобальних організацій. Однією із таких організацій є Світовий банк, який щороку, починаючи із середини 2000-х років публікує Звіт про глобальну конкурентоспроможність [13-21]. Одним із показників цього звіту є «надійність стандартів аудиту і звітності» (*Strength of auditing and reporting standards – далі SARS*). Оскільки цей показник входить до підгрупи «Приватні інститути», а остання входить до групи показників «Інститути» (серед 12 груп показників), то часто він губиться серед загальної кількості 114 показників звіту, втім, його аналіз є важливим оскільки проливає світло на настрої у середовищі користувачів стандартів.

Серед сукупності питань, з якими переплітається наше дослідження найбільше було досліджено питання: «Що впливає на якість стандартів обліку і аудиту?» та, пов'язане із цим питання «що впливає на інституційну транспарентність?» [4-7,10,12]. Відповідь на це питання в літературі наступна: «дослідження в галузі міжнародного обліку підтверджують, що якість обліку залежить, головним чином, від критичних чинників зовнішнього середовища, таких як економічні і соціальні сили, правова

система, культура і політична система» [5,с.18,4,7,12]. Френсіс Дж., Курана І. і Перейра Р. використовуючи дані із 31 країни, дійшли висновку, що більш якісні стандарти обліку і аудиту існують в країнах з більш сильним захистом інвесторів [6,с.3].

Булак К. та Купер В. [4] проаналізували показники SARS у взаємозв'язку із даними щодо прийняття МСА та МСФЗ країнами і дійшли висновку про те, що SARS, як правило, вище в тих країнах, де МСА прийняті як національні стандарти, але не в тих країнах, де МСА є обов'язковими за законом» [4,с.304]. Одним із побажань авторів регуляторам було не просто переконатися, що чарівні букви МСА та МСФЗ згадуються у законодавстві країни, але «щоб був механізм контролю дотримання стандартів» [4,с.304].

Крім того, Булак К. та Купер В. виявили кілька прогностичних показників, які допомагають передбачати рівень SARS, зокрема, в Європі такими показниками є «незалежність судової системи, рівень освіти і регулювання фондового ринку», а також «поширеність іноземних власників» [4,с.304].

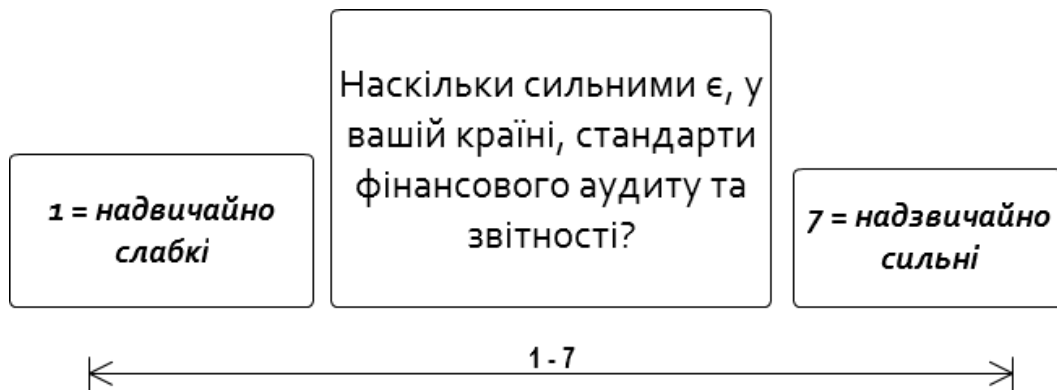
Незважаючи на те, що це питання згадується в науковій літературі воно іще тільки починає набирати обриси справжнього дискурсу стосовно того, чому при наявності одного інструменту (МСА та МСФЗ), що застосовуються, користувачі стандартів у різних країнах оцінюють їх по-різному. Більше того, нами не знайдено жодної публікації, щоб була б присвяченна питанням сприйняття стандартів аудиту і фінансової звітності в Україні.

Для належного спрямування фокусу нашого дослідження доцільно буде почати із методології проведення Звіту про глобальну конкурентоспроможність. Звіт формується, переважно, на основі опитування експертів, тобто інформація збирається у вигляді опитування, інтерв'ю із практиками, які є керівниками провідних бізнес структур у країнах. Таким чином, Звіт про глобальну конкурентоспроможність дає платформу бізнес спільноті висловити свою думку про ситуацію у країні, в якій вони займаються бізнесом.



У більшості питань респондентів просять оцінити середовище в якому вони працюють за шкалою від 1 до 7, де 1 являє собою найгіршу можливі ситуацію, а 7 – найкращий приклад. Огляд адмініструє Всесвітній економічний форум, сам огляд здійснюється на національних рівнях мережею партнерських інститутів. В Україні партнером Всесвітнього економічного форуму є CASE Україна – Центр соціально-економічних досліджень [21,с.х].

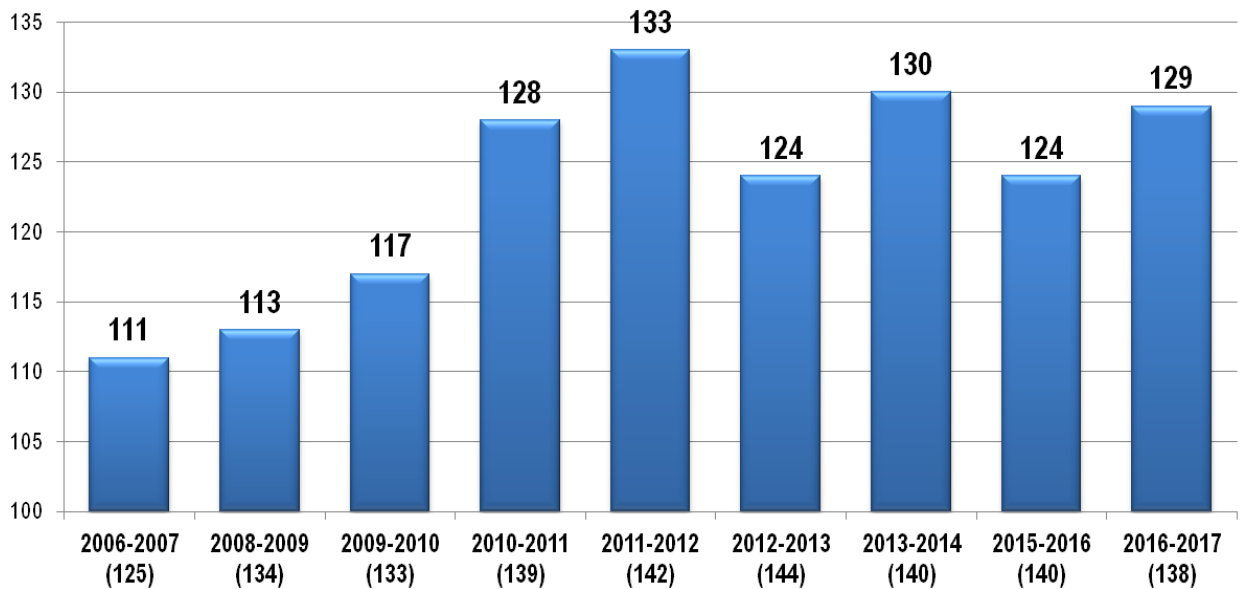
Питання, що стане головним аспектом нашого дослідження формулюється так: наскільки сильними є, у вашій країні, стандарти фінансового аудиту та звітності? [1= надзвичайно слабкі; 7 = надзвичайно сильні] (рис. 1.1).



**Рис. 1.1. Формулювання питання для респондентів та ранжування відповідей [21,с.372]**

Результати України, яка була включена в усі дослідження Індексу Глобальної конкурентоспроможності за останні десять років виглядають так (рис. 1.2).

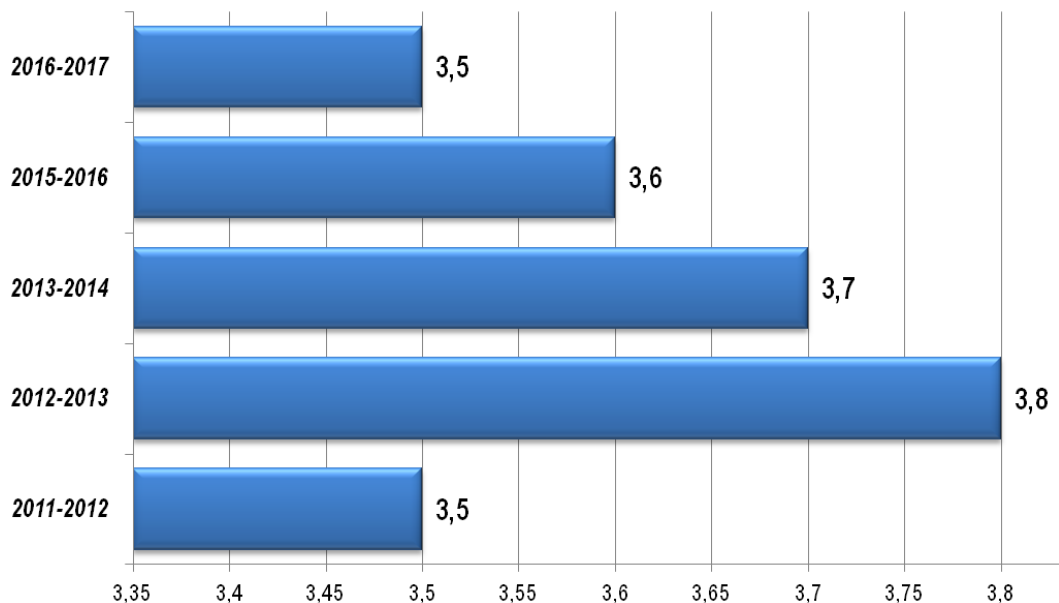
Користувачі стандартів аудиту і обліку в Україні, оцінюють їх не дуже високо. Так, значення України не було кращим, ніж 111 місце, однак і це покращення можна пояснити тим, що у цей період у опитуванні брали участь тільки 125 країн. В останні 5 років, коли кількість юрисдикцій, що беруть участь дещо стабілізувалася, найвище місце України – 124 із 140 країн.



**Рис. 1.2.** Динаміка місця України у глобальному рейтингу за показником «надійність стандартів аудиту і звітності» \*

\* - джерело: *The Global Competitiveness Report* [13-21]

Оскільки місце є показником відносним від результатів інших країн і не дає нам сконцентрувати увагу на, власне, результатах України, слід розглянути динаміку зміни значення показника, а не місця. Значення показника «Надійність стандартів аудиту і звітності» стали подавати у Звіті глобальної конкурентоспроможності тільки із видання 2011-2012 років (рис. 1.3).



**Рис. 1.3.** Динаміка значення України у глобальному рейтингу за показником «надійність стандартів аудиту і звітності» \*

\* - джерело: *The Global Competitiveness Report* [17-21]

Значення показника «Надійність стандартів аудиту і звітності» за період, коли значення є доступними у звіті, для України коливалося у діапазоні 3,5-3,8. У Звіті з глобальної конкурентоспроможності не вказуються проміжні значення, тому як нам видається вони можуть бути, якщо слідувати за шкалою Лайкарта, такими: 1) надзвичайно слабкі; 2) дуже слабкі; 3) слабкі; 4) важко сказати; 5) сильні; 6) дуже сильні; 7) надзвичайно сильні.

Якщо дотримуватися запропонованої нами шкали для тлумачення значення показника, то в Україні 105 опитаних керівників бізнесу вважають, що стандарти аудиту і фінансової звітності в Україні або слабкими (3) або їм важко сказати (4).

Важливо також підкреслити, що якщо уважно проаналізувати дані рис. 1, можна помітити, що експерти відреагували на введення МСФЗ в Україні як обов'язкових для публічних компаній. Збільшення показника у 2013 році можна, напевно, пояснити реакцією на включення до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ст. 12.1. Однак, надалі значення повернулося до того рівня, що був на початку у 2011 році. Підкреслимо, що якщо звіт за 2016-2017 р., то це означає, що саме опитування було здійснено десь у середині 2016 року, а опубліковано на початку 2017 року.

Цікаво відзначити, що попереду за показником SARS є країна, яку, напевне, мало хто очікував бачити на цьому місці, і щодо обліку і аудиту якої існує небагато осіб, щоб стверджували, що він найкращий у світі – Південна Африка (табл. 1.1).

Провідна країна світу і, зокрема, законодавці моди в обліку США перебували протягом останніх кількох років від другого до четвертого десятку. Стабільно оцінюють силу своїх стандартів обліку і аудиту у Великобританії – на рівні близькому до 6,0.

**Країни-лідери за показником «Надійність стандартів аудиту і звітності» [18-21]**

	2012-2013		2013-2014		2015-2016		2016-2017	
	країна	зн.	країна	зн.	країна	зн.	країна	зн.
1	Південна Африка	6,6	Південна Африка	6,7	Південна Африка	6,6	Південна Африка	6,7
2	Фінляндія	6,3	Фінляндія	6,4	Фінляндія	6,5	Фінляндія	6,6
3	Нова Зеландія	6,2	Нова Зеландія	6,2	Нова Зеландія	6,4	Норвегія	6,4
4	Катар	6,1	Сінгапур	6,2	Канада	6,3	Нова Зеландія	6,4
5	Сінгапур	6,1	Норвегія	6,1	Норвегія	6,3	Сінгапур	6,3
6	Канада	6,1	Гонконг	6,1	Гонконг	6,2	Швейцарія	6,2
7	Нідерланди	6,0	Люксембург	6,1	Сінгапур	6,2	Гонконг	6,2
8	Австралія	6,0	Катар	6,1	Люксембург	6,1	Канада	6,2
9	Бахрейн	6,0	Канада	6,0	Австралія	6,1	Швеція	6,2
10	Гонконг	6,0	Пуерто-Ріко	6,0	Катар	6,0	Нідерланди	6,1
...	Великобританія (13)	5,9	Великобританія (16)	5,8	Японія (14)	6,0	Великобританія (14)	6,0
	Німеччина (26)	5,5	Німеччина (23)	5,5	Великобританія (15)	5,9	Японія (17)	5,8
	Франція (34)	5,3	Японія (25)	5,5	Німеччина (17)	5,8	Німеччина (18)	5,8
	США (37)	5,2	Франція (33)	5,3	США (23)	5,7	США (19)	5,8
	Японія (39)	5,1	США (36)	5,3	Франція (28)	5,5	Франція (25)	5,6

Якщо порівняти значення України із країнами колишнього СРСР у 2016 році, то зацікавлені сторони в Україні, поряд із Молдовою, найгірше оцінюють силу стандартів обліку і аудиту у своїх юрисдикціях (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Значення та місце у Звіт глобальної конкурентоспроможності країн колишнього союзу за показником «Надійність стандартів аудиту і фінансової звітності» [21]**

Країна	місце із 138	значення
Вірменія	66	4,6
Азербайджан	91	4,2
Казахстан	88	4,3
Молдова	128	3,5
Росія	103	4,0
Таджикистан	96	4,1
Грузія	61	4,7
Україна	129	3,5

Тільки вісім країни колишнього СРСР включено до Звіту глобальної

конкурентоспроможності і найкраще, на території колишнього СРСР, оцінюють стандарти у своїй юрисдикції бізнес кола у Грузії і Вірменії відповідно із 4,7 і 4,6 балами.

Важливо також відзначити, що юрисдикції, які передують у рейтингу так само, як і Україна використовуються МСФЗ для публічних компаній. Так, Південна Африка із 2012 р. вимагає від компаній використовувати або МСФЗ або МСФЗ для малих та середніх підприємств [8]. Фінляндія як член ЄС вимагає МСФЗ для публічних компаній з 2005 року [8]. У Новій Зеландії стандарти бухгалтерського обліку для комерційних організацій засновані на МСФЗ і називаються «Еквівалент МСФЗ Нової Зеландії» («*New Zealand equivalents to International Financial Reporting Standards' (NZ-IFRSs)*») [8]. Вірменія із 2003 року вимагає використання МСФЗ для усіх компаній за винятком мікрокомпаній [8].

Україна також із 2012 року вимагає застосування МСФЗ для публічних компаній, однак сприйняття сили її стандартів набагато нижче, ніж у інших країн, що застосовують такий самий інструмент – МСФЗ та МСА. Чому в Україні сприйняття сили стандартів обліку і аудиту нижче, ніж у інших країнах, що використовують ідентичний комплект стандартів?

Ми можемо тільки гадати щодо того, чому так відбувається і що вплинуло на думку бізнес спільноти, яка так оцінила стандарти аудиту і обліку, однак можемо запропонувати кілька пояснень.

Грунтуючись на положеннях теорії нового інституційного обліку на якість стандартів окрім власне них впливають ще інші фактори, а саме, стимули застосування МСФЗ та рівень контролю їх дотримання.

Чи хочуть більшість компаній використовувати МСФЗ в Україні чи вони вдаються до цього тільки з примусу? Невелика кількість компаній хочуть цього, бо це виливається у результати, які є бажаними для них, як наприклад, залучення капіталу, підвищення рейтингу і т.д. Решта компаній не відчувають тиску іншого, ніж тиск з боку держави, не має ринку капіталу, немає стимулів для застосування МСФЗ. Сама ж держава вдалася до

застосування МСФЗ, як видається, не прорахувавши переваги і недоліки, а під тиском глобальних гравців і інституційного ізоморфізму.

Як популярно пояснюють адепти нового інституційного обліку, адаптація МСФЗ (як це має місце в Україні) сама по собі не приносить зниження витрат на капітал, оскільки «стандарти обліку є лише однією із інституційних особливостей в країні, що впливає на стимули щодо звітності фірм і менеджерів, а, отже, на фактичну звітність та розкриття результатів діяльності» [22,с.322]. Регуляторне середовище в країні повинно бути на належному рівні і відповідати системі заснованій на МСФЗ, адже «справжня конвергенція в практиці звітності як видається іще є далекою перспективою і вимагатиме набагато більшої конвергенції інституційного середовища країн» [10,с.250].

Щодо інституційного середовища, то хотілося б звернути увагу на кілька аспектів, таких як інституційна транспарентність і контроль дотримання стандартів.

Інституційна відкритість укладачів стандартів та регуляторів також впливає на сприйняття стандартів аудиту і фінансової звітності [5]. В Україні іще наявні проблеми із інституційною відкритістю укладачів стандартів. Весь регуляторний процес, здебільшого, залишається прихованим від усіх зацікавлених сторін, яким доводиться тільки кінцевий результат, з яким їх слід змиритися і прийняти. Підвищення відкритості і транспарентності регуляторного процесу у створенні стандартів обліку і аудиту вплине і на сприйняття користувачів стандартів, оскільки вони зможуть мати змогу брати в ньому участь.

На сьогодні, Україна одна із небагатьох країн, в якій облік регулюється на основі консенсусу (всі зацікавлені сторони повинні пристати на думку Міністерства фінансів України – регулятора обліку), а не на основі компромісу. Так, за даними Національної ради зі стандартів фінансової звітності Російської федерації сьогодні із 133 країн лише у 18 стандарти фінансової звітності розробляються державними структурами, а в 115 –

громадськими організаціями. Із цих 18 країн: 6 – колишні республіки СРСР; 6 – країни колишнього соцтабору і тільки 3 – члени Організації економічного співробітництва та розвитку (при цьому фактично, в цих трьох країнах роботу з формування стандартів звітності ведуть громадські організації в співробітництві з Урядом) [2]. В інших країнах застосовуються різні системи регулювання, з сильним впливом на цей процес усіх зацікавлених осіб, а не тільки уряду. У цих системах регулювання акцент робиться на партнерстві між урядовими, напівурядовими та громадськими організаціями, в якому «державний апарат часто є лише першим серед рівних» [11,с.65]. Саме відчуття «відходу політики з-під контролю національних держав та перебування її в руках інших агенцій і організацій» [11,с.vi] характеризує поняття багаторівневого врядування. Багаторівневе врядування є важливим, оскільки воно піднімає важливі питання про «шляхи, в які управлінські функції можуть здійснюватися організаціями іншими, ніж центральний уряд» [11,с.v]. Залучення та участь в процесі регулювання різних груп зацікавлених сторін зумовлює перехід від управління (*government*) до врядування (*governance*).

Створення Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, хоча і є кроком у правильному напрямку, однак це не здійснило революції у регулюванні обліку. Єдине, що змінилося – це чорний ящик, у якому ухвалюються рішення. Де участь усіх зацікавлених користувачів, де відкритість регулятора, де консультації, де публікація проектів до набуття ними сили, де, нарешті, сайт методологічної ради? Це все іще більше нагадує управління, а не врядування. Навіть, якщо розглядати Методологічну раду при Міністерстві фінансів як регулятора другого рівня (перший – Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку), спосіб її діяльності має дуже мало спільного із інституційною відкритістю регулятора з обліку. Користувачі стандартів фінансової звітності часто дізнаються про появу нового регулювання після введення його в силу, не маючи змоги вплинути на його положення при утворенні і в екстремому

порядку змушені пристосовуватися до нього.

ОЕСР описує прозоре бізнес середовище як таке, в якому економічні агенти володіють необхідною інформацією про середовище в якому вони працюють та витрати на пошук інформації разом із асиметричністю інформації не є для них тягарем [3,с.4]. З точки зору, регулювання обліку, таке середовище іще не створене в Україні, адже існує значна асиметричність інформація, а витрати на пошук інформації є високими. Що, до речі, значною мірою збільшує трансакційні витрати компаній.

Таким чином, ми вважаємо, що при аналізі застосування МСФЗ, так само, як і МСА, слід враховувати 1) самі стандарти; 2) стимули їх застосування; та 3) рівень контролю дотримання. Автоматичне перенесення стандартів на не підготовлене інституційне середовище може викликати зворотній ефект. При цьому ми не закликаємо до відкочування назад, ми закликаємо до формування належного інституційного середовища, що відповідало б вимогам сьогодення.

Безперечно, що є багато факторів, що впливають на облік і аудит в конкретній країні, такими факторами є інституційна інфраструктура країни, розвиток фондового ринку та інші. Це глобальні речі, які важко різко змінити, однак є більш приземлені речі, як, наприклад, інституційна відкритість регуляторів. Дорогу осилить той, хто йде. Слід починати із малих речей, сукупність яких здатна сформувати перетворення на макрорівні. Одним із таких кроків може стати формування незалежного регулятора обліку, який регулюватиме на основі компромісу, а не консенсусу. Є багато прикладів, як країни із подібною до України правовою системою (системою кодифікованого права, що вважається не дуже гарним середовищем для МСФЗ) переходили до інституційної відкритості в обліку і формували органи відповідні викликам часу. Наприклад, Німеччина, яка створила платформу для регулювання обліку у вигляді Комітету зі стандартів бухгалтерського обліку Німеччини [1]. Створення цього комітету забезпечило залучення приватної експертизи в регулюванні обліку шляхом передавання



повноважень з регулювання приватним агентам, під наглядом держави, що забезпечило інклюзивність, залучення широкого кола зацікавлених сторін у регулювання [1].

**Висновки до розділу 1.** Сприйняття рівня стандартів обліку та аудиту в Україні є, на нашу думку, нижче його реального стану. Україна посідає місце близько 130 в глобальному рейтингу за показником сили стандартів фінансового аудиту і обліку із значенням близькому 3,5 (максимум 7). Незважаючи на те, що Україна була одним із ранніх наслідувачів використання МСФЗ та МСА на пострадянському просторі, бізнес середовище, в Україні оцінює силу стандартів обліку і аудиту в ній нижче, ніж у інших пострадянських країнах.

Хоча самі стандарти аудиту і фінансової звітності також придалися до такої їх оцінки, однак, як нам видається, за цим також слід бачити більшу картину, інші фактори, що перешкоджають стандартам аудиту і фінансової звітності виконувати свою функцію, якої б якості вони не були.

Той факт, що у більшості країн із Звіту про глобальну конкурентоспроможність застосовуються ті самі комплекти стандартів: МСФЗ та МСА, так само, як і в Україні, однак користувачі в останній оцінюють силу цих стандартів набагато нижче, ніж в інших юрисдикціях ми пояснюємо різницею у інституційному середовищі застосування стандартів. Пропозиція автора цього дослідження полягає у збільшенні інституційної відкритості регулятора обліку шляхом створення незалежного регулятора обліку, який буде регулювати на основі компромісу, а не на основі консенсусу, що забезпечить належний рівень залученості користувачів у створення регулювання. Вони не будуть відчувати, що ці стандарти створені кимось для них, а самі зможуть брати участь у їх формування, це будуть, певним чином, і їхні стандарти.

Підвищення інституційної відкритості регуляторів обліку і аудиту в Україні сприятиме підвищенню сприйняття користувачів щодо надійності стандартів аудиту та фінансової звітності.

## **2. ТЕРМІНОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ В УКРАЇНІ У КОНТЕКСТІ ПЕРЕКЛАДУ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ**

Міжнародні стандарти аудиту (далі – МСА) визнані у багатьох країнах світу. На сьогодні вони застосовують як національні, або є базою для розробки національних стандартів у більше, ніж 120 юрисдикціях по всьому світові. Офіційною мовою МСА є англійська (стандарти підготовлені англійською мовою з використанням орфографії, граматики і стилістики американської англійської). Переважна більшість країн, в яких англійська не є офіційною або сильно розвиненою, використовують національний переклад МСА. Україну можна вважати одним із лідерів на пострадянському просторі з точки зору перекладу МСА національною мовою. На сьогодні існує уже кілька редакцій перекладів МСА [2-4]. Викладаючи дисципліну «Міжнародні стандарти аудиту» один із авторів цих рядків використовував МСА 2007 року видання українською мовою. Після видання на початку 2009 року оновлених в результаті програми підвищення зрозумілості МСА, він став (за відсутності офіційного українського перекладу) послуговуватися у навчальному процесі власним перекладом цих стандартів. При цьому здавалося, що деякі категорії були перекладені правильно, оскільки англійський варіант МСА не змінювався. Однак як виявилось після того, як побачив світ український переклад [2], при незмінній англійській версії – україномовна змінювалася. Деякі із таких змін незначні, а деякі (наприклад назва офіційного документа аудитора за наслідками аудиту) стали предметом уваги Аудиторської палати України, якій довелося врегульовувати це питання. З огляду на це вважаємо, що потребує детального дослідження питання застосування україномовної термінології у Міжнародних стандартах аудиту та причин внесення суттєвих змін до термінології при незмінності англійських термінів, а також дотичне до цього загальне питання сталості україномовної термінології з аудиту.

Необхідно відзначити, що проблема перекладу більш детально розглядається щодо стандартів обліку [8,10,12,13]. Заперечується навіть

ефективність та необхідність перекладу на національні мови: «якщо Ви хочете застосовувати міжнародні облікові стандарти правильно, то це можна зробити тільки на основі англomовного оригіналу» [10,с.3]. Що стосується перекладу та термінологічних аспектів аудиторських стандартів, то ця проблема висвітлюється лише побіжно [5,9,10]. Однак вже із самого початку існували і існують до нині проблеми використання стандартів в українській аудиторській практиці. По-перше, це семантична проблема неадекватного реаліям вітчизняної практики перекладу основних термінів стандартів. Так, наприклад, терміни «бухгалтер-практик», «професійний бухгалтер» або «бухгалтер громадської практики», що зрозумілі професійній спільноті Заходу, абсолютно не мають аналогів в українській обліковій практиці та правовому полі [7,с.2]. По-друге, часта зміна варіантів перекладу одного і того ж терміну на сприяє усталеності термінології аудиту в Україні [5].

Історія Міжнародних стандартів аудиту бере свій початок наприкінці 1970-х років, коли у структурі Міжнародної федерації бухгалтерів було створено Комітет з міжнародної практики аудиту (КМПА), який спочатку займався проблемами міжнародної практики аудиту. Уже у 1980 році побачили світ перші Міжнародні вказівки з аудиту. У період 1980-1991 рр. КМПА видано близько 33 Міжнародних вказівок з аудиту та доповнень до них. Перший Міжнародний стандарт аудиту з'явився у 1991 році і під такою назвою стандарти видаються і по сьогодні. У 2002 році КМПА було перетворено на Раду з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (*The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* – далі РМСАНВ).

Україномовних переклад міжнародних аудиторських стандартів побачив світ у 2001 року, коли Аудиторська палата України отримала дозвіл від МФБ на їхній переклад під назвою «Стандарти аудиту та етики. Видання МФБ 2001 року». З 2001р. по 2003 р. ННА та МСА співіснували. З 1 січня 2004 року МСА визнані в Україні національними і вимагається їх

застосування на практиці. Надалі було кілька наступних кроків щодо визнання оновлених МСА для використання в Україні (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Ретроспектива нормативних вимог щодо використання МСА в Україні**

№ п/п	Рішення Аудиторської палати України	Сутність рішення
1	Рішення аудиторської палати №122/2 від 18.04.2003р.	Прийняти Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів <b>2003 року</b> в якості Національних стандартів аудиту з 1 січня 2004 року
2	Рішення Аудиторської палати України № 168/7 від 30.11.2006 року	Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики <b>видання 2006 року</b> є обов'язковими для застосування суб'єктами аудиторської діяльності в якості Національних стандартів аудиту, починаючи з 01 січня 2007 року.
3	Рішення Аудиторської палати України № 229/7 від 31.03.2011 року	Затвердити для обов'язкового застосування при виконанні завдань з 1 травня 2011 року в якості національних стандартів аудиту Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг <b>видання 2010 року</b> .

Таким чином, на сьогодні існує три основних редакції Міжнародних стандартів аудиту: 1) видання 2003 року, видання 2006 року [3] та видання 2010 року [2]. Крім того, було ще видання МСА 2007 року видання [4].

Підкреслимо, що особливо багато змін з точки зору термінології було введено у виданні 2010 року порівняно з попередніми виданнями. Видання 2010 року являє собою те, що англійською мовою звучить як *Clarified ISAs* або МСА після завершення програми підвищення зрозумілості. Програма підвищення зрозумілості це всеохопна програма, яка була покликана зробити стандарти зрозумілими та зручними для застосування. У березні 2009 р. Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (далі – РМСАНВ) оголосила про завершення своєї 18-місячної програми з повного перегляду

всіх Міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА) та Міжнародних стандартів контролю якості (далі – МСКЯ) для поліпшення їх зрозумілості. В результаті завершення цієї роботи, яка стала поворотним пунктом, аудитори всього світу отримали доступ до 36 щойно оновлених та вдосконалених МСА, а також МСКЯ відповідно до сучасних вимог. Ці стандарти розроблено з метою поліпшення їх розуміння та полегшення процесу впровадження й перекладу. Оновлені стандарти, стали чинними на глобальному рівні для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше. У зв'язку з тим, що в Україні процес перекладу МСА та застосування у національній практиці не є дискретним, виникла ситуація, коли вплив змін до процесу аудиту в результаті застосування МСА після завершення проекту поліпшення зрозумілості в Україні був більшим, аніж подібний вплив на глобальному рівні. Останнє означає, що радикальність змін в Україні була вищою, порівняно з ступенем змін на глобальному рівні в цілому [5].

Звернемося до деяких лінгвістично-термінологічних аспектів, пов'язаних із виданням та перекладом оновлених МСА українською мовою, при цьому ми беремо до уваги відмінності між МСА до програми підвищення зрозумілості, та після неї (табл. 2.2).

Нами обрано п'ять основних, на наш погляд, змін, що стосуються термінології аудиту у МСА. Розглянемо їх по чергово.

**Щодо тих, кого наділено найвищими повноваженнями** (далі - ТКННП). Вважаємо, що у цьому випадку серйозною різницею між термінами не має. Ми може це підтвердити такими доказами. По-перше, ті, кого наділено найвищими повноваженнями більш точний, майже дослівний переклад англomовного терміну.

**Відмінності у вживанні термінів у МСА до завершення та після завершення програми підвищення зрозумілості**

<i>n/n</i>	<i>Термін мовою оригіналу (англійська)</i>	<i>Терміни в українському перекладі</i>		
	<i>Термін у англомовному виданні</i>	<i>Термін у виданні МСА 2006 року</i>	<i>Термін у виданні МСА 2007 року</i>	<i>Термін у виданні МСА 2010 року</i>
1	Those charged with governance	Найвищий управлінський персонал	Найвищий управлінський персонал	Ті, кого наділено найвищими повноваженнями
2	Reasonable assurance	Обґрунтована впевненість	Обґрунтована впевненість	Достатня впевненість
3	The auditor's report	Аудиторський висновок	Аудиторський висновок	Аудиторський звіт
4	Appropriateness / Appropriate	Відповідність (аудиторських доказів)	Відповідність (аудиторських доказів)	Прийнятність (аудиторських доказів)
5	management representation – written representations	Пояснення управлінського персоналу	Пояснення управлінського персоналу	Письмові запевнення

Найвищий управлінський персонал, також досить точно, хоча і не дослівно передавав сутність. Чому ж відбулися зміни? Можливо змінилися визначення? Як доводять наведені нами нижче цитати (табл. 2.3), визначення по суті майже не змінилися, хоча деякі косметичні зміни і було внесено у процесі добору слів для опису функцій ТКННП.

По-друге, єдиним недоліком терміну найвищий управлінський персонал було те, що його легко можна сплутати з терміном управлінський персонал. Управлінський персонал в МСА пов'язаний із здійсненням адміністративними функцій, повсякденної діяльності підприємства. Ті, кого наділено найвищими повноваженнями більше сфокусовані на нагляді за діяльністю підприємства, тому вживання терміну управлінський персонал із прикметником найвищий, могло вводити в оману непідготовлених користувачів стандартів.

По-третє, вважаємо, що термін *governance* взагалі неправильно перекладається українською. Часто його перекладають як управління, але, на наш погляд, *governance* означає наступну стадію еволюції управління, а тому більше підходить такий варіант перекладу: врядування.

Таблиця 2.3

**Визначення найвищого управлінського персоналу (термін видання 2007 року) та тих, кого наділено найвищими повноваженнями (термін видання 2010 року)**

<b>Видання 2007 [4,с.161]</b>	<b>Видання 2010 [2,с.36]</b>
описує роль осіб, яким довірено нагляд, контроль і управління суб'єктом господарювання. Найвищий управлінський персонал, як правило, відповідає за забезпечення досягнення суб'єктом господарювання його цілей, складання фінансової звітності, та звітності для зацікавлених сторін.	особа (особи) чи організація (організації) (наприклад, установа, що виконує функції довіреної особи), які відповідають за нагляд за стратегією суб'єкта господарювання і зобов'язаннями, пов'язаними із підзвітністю суб'єкта господарювання. Така відповідальність охоплює також нагляд за процесом складання фінансової звітності. Для деяких суб'єктів господарювання в деяких юрисдикціях до складу тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть входити члени ради керуючих суб'єкта господарювання в приватному чи державному секторі або власник-менеджер

**Обґрунтована / достатня впевненість.** Концепція достатньої (обґрунтованої) впевненості заснована на ризикоорієнтованому аудиті. МСА вимагають як основу для аудиторської думки, щоб аудитор отримав достатню впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Достатня впевненість — це високий рівень впевненості. Її отримують, якщо аудитор одержав достатні та прийнятні аудиторські докази для зменшення аудиторського ризику (тобто ризику того, що аудитор висловить невідповідну думку, якщо фінансова звітність суттєво викривлена) до прийнятно низького рівня. У МСА достатня впевненість використовується у дихотомії із абсолютною впевненістю. Оскільки в процесі аудиту не можливо

здобути абсолютну впевненість, то аудитор висловлює думку із меншим рівнем впевненості. У виданні 2007 року цей термін було перекладено українською як обґрунтована впевненість, у виданні 2010 року – достатня.

Якщо в ранніх варіантах МСА аудитор надавав «аудиторську гарантію» [1,с.51], то тепер, щоб здійснити аудит відповідно до МСА аудитор повинен отримати достатню впевненість.

Як нам видається, ця остання зміна (обґрунтована – достатня) у термінології не пішла на користь, оскільки дуже гарний термін обґрунтована впевненість, змінили на не достатньо виражений – достатня. Обґрунтована впевненість означає, що аудитор отримав достатні та відповідні (по-новому прийнятні) аудиторські докази, що створює ґрунт (основу) для його впевненості. І далі, на основі цієї впевненості аудитор уже може висловлювати свою думку. Достатня впевненість уже не містить цього семантичного змісту, до того, ж *reasonable* більше тяжіє до обґрунтованої, ніж до достатньої. До того, ж у цьому випадку, так само ми не бачимо причини, для чого було змінювати термін. Крім того, одно корінний термін у оновлених МСА «достатні аудиторські докази» в оригіналі передається як *sufficient*, а не *reasonable*. Тим більше, що по тексту видання 2010 року, невідомо в результаті редакторських недоліків або навмисно вживаних, іще часто можна зустріти термін обґрунтована впевненість (зокрема на [2,с. 333, с.687]), що ще більше спантеличує.

**Аудиторський висновок / звіт.** Міжнародним стандартом аудиту 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» передбачено, що за результатом аудиту фінансової звітності надається аудиторський звіт, а також визначені вимоги до форми аудиторського звіту.

Проте, відповідно до статті 7 Закону «Про аудиторську діяльність», результат проведеного аудиту оформлюється аудиторським висновком. Зокрема, частиною 1 статті 7 Закону «Про аудиторську діяльність» визначено, що 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.

Зважаючи на колізію норм Міжнародних стандартів аудиту та Закону «Про аудиторську діяльність», а також на те, що відповідно до статті 6 Закону «Про аудиторську діяльність» стандарти аудиту є обов'язковими для дотримання аудиторами, аудиторськими фірмами та суб'єктами господарювання, з метою однакового застосування окремих положень Закону «Про аудиторську діяльність» та Міжнародних стандартів видання 2010 року, Аудиторська палата України рекомендувала аудиторським фірмам та аудиторам за результатами аудиту фінансової звітності оформляти документ під назвою «аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора)». Такий собі дипломатичний підхід без гострих кутів.

Тут знову ми повертаємося до питання чому? Чому до 2010 року англomовний термін *report* перекладали як висновок, а з 2010 року – як звіт? Що змінилося? Наче кардинальних змін до аудиторського звіту не було, то чому сталися такі зміни і чим їх можна обґрунтувати?

Ми зі свого боку можемо знайти логічні обґрунтування на користь такої зміни, адже аудитор виступає як агент другого порядку, який повинен звітувати перед інвестором, принципалом, про дії агента першого порядку – управлінський персонал суб'єкта господарювання. Тому звіт семантично вказує на те, що між аудитором та власниками підприємства існують зв'язки типу агент-принципал, і перший надає останньому свій звіт.

З іншого боку може бути логічне пояснення і для вживання терміну аудиторський висновок. Аудитор виступає як незалежний професіонал, який надає свій висновок, базуючись на фінансовій звітності (предмет) за допомогою знання концептуальної основи фінансової звітності (відповідні критерії). Порівнюючи предмет та відповідні критерії аудитор надає свою думку у вигляді висновку.

Ми вважаємо, що для внесення таких змін, тим більше, що вони суперечать положенням Закону України «Про аудиторську діяльність»,

повинні бути бути серйозні підстави, однак не можемо їх вибудувати з точки зору перекладачів. На наш погляд, будь-який із цих термінів може бути використано, однак ми не підтримуємо дуалізм у назві підсумкового документа за результатами аудиторської перевірки, тобто ми підтримуємо вживання або терміну звіт, або терміну висновок. Тим більше, що РМСАНВ – видавник МСА - не проти пристосування іншої назви в національних юрисдикціях, якщо законодавчі або нормативні акти вимагають цього [10,с.39].

**Відповідність / прийнятність аудиторських доказів.** У виданні 2010 року міра якості аудиторських доказів стала називатися прийнятність, а не відповідність. Подібна зміна, на наш погляд, не суттєва, однак, знову таки, внесена без обґрунтованих причин. Якщо розглянути цю зміну з точки зору семантичного наповнення, як це відповідає нашому сприйняттю, то ми вважаємо, що відповідність більш придатний термін до використання. Відповідність означає, що аудиторські докази відповідні для отримання обґрунтованої впевненості та рівня суттєвості. Прийнятність більше сприймається як порогове значення щодо прийняття або відкидання аудиторських доказів. Аудиторський доказ може бути або прийнятим або відхилений, як такий, що не прийнятний. Однак всі аудиторські докази є прийнятними, тільки вони мають різну якість, які відповідає або ні, рівню суттєвості та сприяє або ні отриманню аудитором достатньої впевненості.

**Пояснення управлінського персоналу / письмові запевнення.** У цьому взаємозв'язку як вдале застосування термінів у контексті перекладу МСА є щодо стандарту 580. Англomовну пару *management representation – written representations*, українською перекладено відповідно як пояснення управлінського персоналу – письмові запевнення. Один базовий термін – *representation*, перекладено як пояснення та запевнення відповідно. Однак, разючою відмінністю цієї термінологічної зміни від попередніх є те, що вона обґрунтована змінами у методології аудиторських процедур. Справа в тому, що письмові запевнення відрізняються від пояснень управлінського

персоналу. Останні були додатковим аудиторським доказом, який супроводжував основні аудиторські докази. Письмові запевнення ж стали само по собі незалежним аудиторським доказом. Неотримання письмових запевнень автоматично згідно з МСА 580.19 та 580.20 повинна потягнути за собою модифікацію аудиторської думки, аж до відмови від висловлення думки. Таким чином, у цьому випадку оскільки значення цих запевнень значно зросло – з додаткового доказу, віднині вони стали окремим доказом, зміна слововживання цілком виправдана.

Крім зазначених п'яти випадків змін у термінах можна виокремити ще один мовно-лінгвістичний суттєвий момент, який з'явився у МСА після завершення програми підвищення зрозумілості: заміна в контексті аудиторських процедур слова «*should*» на «*shall*» [9,с.13]. Ця зміна чітко вкладається у загальну філософію програми підвищення зрозумілості – зробити стандарти більш чіткими та такими, що чітко б вказували аудиторів на його обов'язки. З точки зору україномовної редакції МСА це змінило вимоги до аудитора, які відтепер викладено у більш наказовому тоні (табл. 2.4).

При цьому, як бачимо із вищенаведеної таблиці деякі зміни у англomовній версії не призвели до зміни україномовної редакції МСА.

Таким чином, загальними ознаками усіх (за винятком останньої) проаналізованих термінологічних змін такі: 1) причини таких термінологічних змін не обґрунтовані; 2) відсутні значні зміни у визначеннях, при зміні термінів; 3) англomовних термін залишається незмінним.

**Приклади зміни смислового навантаження у вимогах МСА в  
результаті зміни «*should*» на «*shall*»**

	<i>Should</i>	<i>Shall</i>
Англомовна редакція	When information produced by the entity is used by the auditor to perform audit procedures, the auditor <b>should</b> obtain audit evidence about the accuracy and completeness of the information. ISA 500.11	When using information produced by the entity, the auditor <b>shall</b> evaluate whether The information is sufficiently reliable for the auditor's purposes, including, as necessary in the circumstances. ISA 500.9
Україномовна редакція	Якщо аудитор використовує інформацію, створену суб'єктом господарювання, для виконання аудиторських процедур, <b>йому слід</b> отримати докази щодо точності і повноти інформації. МСА 500.11	У разі використання інформації, наданої суб'єктом господарювання, аудитор <b>повинен</b> оцінити, чи ця інформація достатньо достовірна для досягнення мети аудиту, включаючи залежно від обставин. МСА 500.9
Англомовна редакція	The auditor's report <b>should</b> be in writing. ISA 700.58	The auditor's report <b>shall</b> be in writing. ISA 700.20
Україномовна редакція	Аудиторський висновок <b>надається</b> в письмовому вигляді. МСА 700.58	Аудиторський звіт <b>надається</b> у письмовому вигляді. МСА 700.20

Такі зміни у перекладі при відсутності значних змін у сутності можуть наштовхнути на думку про те, що змінилися якісь зовнішні обставини, однієї із яких може бути склад перекладачів та редакційної колегії (табл. 2.5).

Дані таблиці 2.5 дають підставу стверджувати, що більшість перекладачів залишилися ті самі: так із п'яти перекладачів видання 2010 року троє уже виконували аналогічну роботу у виданнях 2006 та 2007 року. Значно більші зміни сталися у складі редакційної колекції, якщо рахувати разом із координатором, то при перекладі МСА 2010 року склад редакційної колегії змінився на 80%. Можливо термінологічні зміни пов'язані саме із цим.

**Особовий склад редакційної колегії та команди перекладачів МСА  
українською**

	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2010</b>
Координатор	Столярова С.О.	Столярова С.О.	Нестеренко І.І.
Редакційна колегія	<b>Гаєвська Н.І.,</b> <b>Пилипенко І.І.,</b> Редько О.Ю., Величко О.Г., Лукасевич Б.В., Бутинець Ф.Ф., Петрик С.А., Ольховікова О.Л., Ружковська Н.Є., Довгоруку Л.Я.	<b>Гаєвська Н.І.,</b> <b>Пилипенко І.І.,</b> Редько О.Ю., Величко О.Г., Лукасевич В.Г., Бутинець Ф.Ф., Петрик С.А., Кузуб О.А., Ольховікова О.Л., Ружковська Н.Є., Довгоруку Л.Я.	<b>Пилипенко І.І.,</b> Сопко В.В., <b>Гаєвська Н.І.,</b> Павлова І.М., Таран І.В., Легка В.Г., Зубілевич С.Я., Балченко С.А., Гаврилюк О.О.
Перекладачі	<b>Селезньов О.В.,</b> <b>Ольховікова О.Л.,</b> <b>Гик О.В.,</b> Шарашидзе Т.Ц., Юрківська Л.Й.	<b>Селезньов О.В.,</b> <b>Ольховікова О.Л.,</b> <b>Гик О.В.,</b> Шарашидзе Т.Ц., Юрківська Л.Й., Куліков С.О.	<b>Ольховікова</b> <b>О.Л.,</b> <b>Селезньов О.В.,</b> Зеніна О.О., <b>Гик О.В.,</b> Биндер С.Г.

Проаналізувавши зміни у термінології МСА у зв'язку з їх перекладом, зараз ми хочемо приділити місце для викладу своїх думок щодо цих процесів. Ми вважаємо, що повинна бути якась усталена національна термінологія. Не можна здійснювати зміни без серйозних на те причин. Якщо таке обґрунтування для змін є його слід оприлюднити для широкого кола зацікавлених сторін. Якщо через кожні 2-3 роки будемо змінювати термінологію, то не буде ніякої термінології.

Було б непогано, якби поряд із перекладом редакційна колекція та команда перекладачів публікували основу для висновку з того чи того питання, що є практикою для кожного МСА, де обговорюються і аргументується ставлення видавників до усіх важливих зауважень та думок зацікавлених сторін.

Далі, хотілося б звернутися до вимог, пов'язаних із перекладом МСА та їх дотриманням. Йдеться про Політику щодо перекладу та відтворення

стандартів опублікованих Міжнародною федерацією бухгалтерів [11]. В цьому документі містить низка вимог, посилене виконання яких, на наш погляд, сприятиме відкритості, передбачуваності, а отже, підвищенню якості перекладу. У згаданому документі містить вимога щодо консультування перекладацького комітету із широким колом зацікавлених осіб – п. 10 (f) [11,с.5]. Ми як представники однієї із груп зацікавлених сторін – бухгалтерської професії, не поінформовані щодо жодних аспектів такого консультування, якщо воно мало місце. Звісно, з огляду на невелику суспільну вагу кількох доцентів із провінціального міста, сказати, що консультування не було не можна. Однак, ми підтримуємо думку про те, що публічне консультування є найкращим методом врахування думок громадськості, тим більше у час сучасних технологій, які досягли нечуваного розмаху.

До речі згаданий документ містить і пункт щодо розв'язування суперечностей, у разі виникнення суперечки щодо значення перекладеного слова чи фрази у перекладених стандартах: оригінальний англomовний текст завжди переважає [11,с.9]. Однак з огляду на те, що невелика кількість бухгалтерів та аудиторів в Україні іще володіє англійською мовою, та у зв'язку з необхідністю формувати національну термінологічну базу аудиту необхідно удосконалити процес перекладу з урахуванням пропозицій наведених нами вище.

**Висновки до розділу 2.** Мову люди вживають для спілкування та збереження й передавання знань. Термінологія займає особливе місце в збереженні та передаванні знань, оскільки саме на неї припадає основне інформаційне навантаження. Дослідження термінологічних аспектів МСА в контексті їх перекладу довело, що при незмінній термінології у англomовній версії, відбулися зміни в українському їх перекладі. Детальний аналіз зазначених змін довів, що тільки у одному випадку зміна пов'язана зі зміною методологічних підходів у проведенні аудиту. Все вищеперераховане не сприяє усталеності термінології аудиту на національному рівні, у зв'язку з

чим пропонуються кілька шляхів поліпшення цих процесів, які повністю відповідають політиці перекладу та відтворення стандартів, опублікованих МФБ. Вноситься пропозиція щодо широкого обговорення та підвищення рівня участі усіх зацікавлених сторін у цьому процесі. Збільшення рівня охоплення зацікавлених сторін при сталих витратах, значно збільшить ефективність цього процесу, оскільки дозволить врахувати думки осіб, які часто є не менш освіченими та поінформованими, від того кола, осіб, що здійснюють цей процес на сьогодні.

Попередня пропозиція може бути підкріплена шляхом введення чогось на кшталт належної правової процедури перекладу МСА. Така процедура на сьогодні уже існує і викладена у згаданій Політиці щодо перекладу та відтворення стандартів, опублікованих МФБ. Однак здебільшого ці вимоги стосуються взаємодії МФБ і органу, що перекладає МСА національною мовою, що не дозволяє в повній мірі налагодити процес перекладу МСА на національному рівні. Ідея полягає у здійсненні процесу перекладу за етапами, схожими із процесом видання МСА: дослідницька стадія, проект стандарту, обговорення, стандарт. Закріплення такого процесу здійснення перекладу МСА може зробити практику частотої зміни термінології важчою до впровадження та сприятиме, на наш погляд, консолідації та усталеності термінологічних аспектів МСА.

### РОЗДІЛ 3. ТРАНСФОРМАЦІЯ СТРУКТУРИ, ЗМІСТУ ТА ОБСЯГУ АУДИТОРСЬКОГО ЗВІТУ У МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТАХ АУДИТУ

Міжнародні стандарти аудиту (МСА), які під такою назвою з'явилися у 1991 році зазнали чимало редакцій. Останнє найбільш масштабне коригування МСА відоме під назвою «Програма підвищення зрозумілості» (*The Clarity Project*) закінчилося на початку 2009 року. Результатом стали оновлені МСА, які в українському перекладі з'явилися як видання МСА 2010 року і на сьогодні є обов'язковими для застосування в Україні [2]. Після завершення програми зрозумілості (2009 р.) Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) пообіцяла з метою забезпечення певного періоду стабільності два роки не вносити жодних змін до стандартів. На сьогодні маємо початок 2013 року і в активних проектах РМСАНВ з'явилося кілька проектів змін до стандартів. У підручнику МСА за 2012 рік [14] уже з'явилися два оновлених стандарти – 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища» та 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», чинні для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2013 р. або пізніше. В активній розробці наразі знаходяться зміни до МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» та 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність». Якщо до МСА 315 та 610 внесено незначні зміни, то, судячи з документу для обговорення, на МСА 700 (удосконалений стандарт у робочих документах РМСАНВ отримав попередню назву – МСА 701) очікують кардинальні зміни. Аудиторський звіт планують перетворити із стандартизованого звіту типу пройшов/не пройшов обсягом в одну сторінку до змістовної доповіді на приблизно чотири сторінки. РМСАНВ планує видати оновлений стандарт у 2014 року, тому, виходячи з попереднього досвіду (зокрема, змін до



стандартів МСА 315 та 610), можна очікувати, що оновлений стандарт буде чинним для звітних періодів, що починаються з або пізніше 15 грудня 2017 року, а в Україні – залежно від реакції АПУ на ці події.

Необхідно відзначити, що перелік літературних джерел стосовно аудиторського звіту не є широким. Більше уваги приділяється програмі підвищення зрозумілості РМСАНВ, частиною якої і були оновлені МСА 700, 705 та 706. Моріс Я. та Томас В. наводять спільну думку з цього питання багатьох авторів: «Програма підвищення зрозумілості є більше, ніж переглядом стандартів та викладенням їх в новій редакції; це важливий рух у напрямку глобалізації стандартів аудиту» [23,с.26].

Деякі автори вказують на необхідність врахування культурних відмінностей, в тому числі у аудиторському звіті: «МСА ґрунтуються на припущенні, що вони можуть і будуть використовуватися в глобальному масштабі без істотних змін... Іншими словами «правила є правила». Тим не менше, відомо, на скільки різною є культура аудиторів, управлінського персоналу підприємств, на яких здійснюється аудит, регуляторів аудиту та на стільки на них справляють вплив інші фактори, що має вплив на спроможність аудиторів застосовувати стандарти у однаковий спосіб по всьому світові» [12,с.177].

Цікаве дослідження пов'язане з впливом на лаг аудиторського звіту (тобто час між закінчення звітнього року і датою подання аудиторського звіту) обов'язкових та добровільних змін аудитора здійснили Таній П., Рагунандан К. та Баруа А. [25]. Монг С. та Робак П. дослідили як пояснювальний параграф вплинув на зменшення рівня позовів до аудиторів, бо «модифікований (але не негативний) аудиторський звіт діє як «червоний прапор» і знижує схильність потенційних позивачів ініціювати судові позови» [22,с.145].

Крішнан Я. та Янг Дж. дослідили вплив так званого Закону Сарбейнса-Окслі на лаг аудиторського звіту та лаг оголошення доходів (кількість днів між закінчення фінансового року і датою оголошення доходів) і виявили, що

обидва лаги значно збільшилися після ухвалення закону Сарбейнса-Окслі [21]. Це пов'язано, як із новизною вимог, так і з їх збільшенням. Подібне можна спостерігати і після введення МСА після завершення програми підвищення зрозумілості, адже, за деякими розрахунками вартість аудиту виконаного згідно з оновленими МСА збільшиться для малих та середніх підприємств на 13,9%, при цьому повторювані витрати становлять 9,6% [11,с.9]. Хусейн М., Бавіші В. та Ганголі Я. дослідили ранні роки використання іще міжнародних вказівок з аудиту 13, що стосувалися аудиторського звіту [17].

Слід також згадати академічні дослідження, підготовлені на замовлення РМСАНВ [8,9,24,27] і, звісно, документи для обговорення РМСАНВ, що стосується аудиторського звіту [13,20]. У працях [8,9,24,27] досить детально розкрито розрив очікувань (в деяких з працях цей розрив класифіковано на три типи [24]) та описано використання аудиторського звіту та його сприйняття у деяких країнах. У першому документі для обговорення РМСАНВ узагальнено доробки цих досліджень [13], другий же документ для обговорення уже містить проект аудиторського звіту за новою формою та із новим змістом [20].

Що стосується українського поля наукової дискусії з цього питання, то слід згадати роботи Піскової Ж. [3] та Андрейцевої І.А. [1], які розглядають МСА 2006 року видання. Ці праці з усіма їх перевагами та недоліками є прикладними, пояснюють, що вимагають стандарти, при чому стандарти 2006 року видання.

Таким чином, дослідження або стосуються прикладних, а не проблемних аспектів структури та суті аудиторського звіту або спрямовані на прикладне вивчення аудиторських стандартів попередніх років видання. Наше дослідження носить прикладний характер зі спрямуванням у майбутнє.

Перш ніж переходити до суті питання звернемося до маленького термінологічного його аспекту. Справа в тому, що у зв'язку з появою українського перекладу МСА 2010 року [2] виникла проблема із назвою

підсумкового документа аудитора за результатами аудиторської перевірки. Видання МСА 2006 року перекладало англomовний термін «*Independent Auditor's Report*» як «Висновок незалежного аудитора». У виданні 2010 року, дещо змінена у порівняно із раннім виданням, група перекладачів цей же англomовний термін уже переклала як «Звіт незалежного аудитора», як результат виникла плутанина із вживанням терміну. До того ж, у такому перекладі назва підсумкового документу аудитора не збігається із його назвою у Законі України «Про аудиторську діяльність». Як результат Аудиторська палата у своєму листі рекомендувала аудиторським фірмам та аудиторам за результатами аудиту фінансової звітності оформляти документ під назвою «аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора)» [5]. Виходячи з того, що термінологічні аспекти МСА та їх перекладу можуть бути об'єктом окремого дослідження, нами у цій статті без висловлення власного ставлення до цих питань для концентрації уваги на досягненні мети дослідження – розкриття структури підсумкового документу аудитора - буде вживатися термін аудиторський звіт. Саме цей термін вживається в останній україномовній редакції Міжнародних стандартів аудиту, методичні питання яких, пов'язані з підсумковим документом аудитора, є предметом дослідження.

Міжнародні вказівки (стандарти) з аудиту мають більше ніж 30 річну історію. В кінці 1970-х років Правлінням Міжнародної федерації бухгалтерів створений Міжнародний комітет з аудиторської практики (*International Auditing Practices Committee (IAPC)* – далі МКАП). Впродовж 1980-1991 рр. МКАП видав 33 Міжнародних вказівок з аудиту (*International Auditing Guidelines (IAG)* – далі МВА) та доповнень до них. З 1991 року МКАП, а далі (з 2002 року) і його наступниця Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) видають Міжнародні стандарти аудиту. На сьогодні еволюція основних міжнародних вказівок та стандартів, що стосуються аудиторського звіту має такий вигляд (табл. 3.1).

**Історичний розвиток міжнародних стандартів (вказівок) щодо аудиторського звіту<sup>1</sup>**

<b>Рік</b>	<b>Видавець</b>	<b>Назва комплекту стандартів (вказівок)</b>	<b>Документи, які регулювали аудиторський висновок</b>
1983	МКАП	Міжнародні вказівки з аудиту	МВА 13 «Аудиторський звіт з фінансової звітності»
2004	PMСАНВ	Міжнародні стандарти аудиту	МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність»
2007	PMСАНВ	Міжнародні стандарти аудиту	МСА 700 «Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення» МСА 701 «Модифікація висновку незалежного аудитора»
2010	PMСАНВ	Міжнародні стандарти аудиту	МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»
2014 (прогноз)	PMСАНВ	Міжнародні стандарти аудиту	Пропозиції в стадії формування концепції (документ для обговорення). Проект стандарту очікується у червні 2013 року. В робочих зустрічах цей стандарт попередньо називають МСА 701.

З наведеного переліку неозброєним оком, виходячи із кількості стандартів, що регулюють, можна виявити ускладнення вимог до аудиторського звіту. До того ж змінювалася і вага вказівних документів: із рекомендаційних і описових МВА до МСА, що вживають уже

<sup>1</sup> Взяті тільки основні роки з точки зору ступеня радикальності змін стандартів та застосування цих стандартів в Україні. Перераховані стандарти, які регулюють підсумковий документ аудитора при аудиті фінансової звітності загального призначення.

слововживання «аудитор повинен». Найрадикальніші зміни до аудиторського звіту відбулися в МСА, які стали результатом «Програми підвищення зрозумілості». Зокрема, вводилася концепція пояснювальних параграфів, покликана зробити аудиторський звіт таким, що більше відповідав би конкретним умовам завдання з аудиту.

Однак, чисельна група інвесторів і користувачів були незадоволені структурою та змістом аудиторського звіту і після завершення програми підвищення зрозумілості. РМСАНВ шляхом академічних досліджень і шляхом безпосереднього спілкування дійшла висновку про те, що існують переконливі докази високого попиту з боку інвесторів і користувачів щодо змін у аудиторській звітності. Академічні дослідження щодо якості аудиторського звіту ініційовані РМСАНВ датуються іще 2006 роком. Рада обговорювала питання аудиторського звіту регулярно, зокрема, на своїх засіданнях у грудні 2010 року, березні та травні 2011 року. Однак для публічного широкого обговорення РМСАНВ презентувала два документи. Перший, виданий у травні 2011 року, консультативний документи від назвою «Підвищення цінності аудиторської звітності: досліджуючи варіанти змін» (*Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change*) [13], містить заклик до змін. В березні 2012 року РМСАНВ визнала питання аудиторської звітності своїм пріоритетом на 2012-2014 рр. [19]. А вже у червні 2012 року РМСАНВ одностайно схвалила консультативний документ під назвою «Запрошення до обговорення: удосконалення аудиторського звіту» (*Invitation to Comment: Improving the Auditor's Report - далі - ITC*) [20]. Після ознайомлення з думками всіх зацікавлених сторін після першого консультативного документа РМСАНВ дійшла висновку, що «збереження статусу-кво не є варіантом» [20,с.3]. Існує значний попит на забезпечення більшої інформації щодо історичних питань у фінансовій звітності з боку аудитора. Крім того, вважається, що «значні зміни зараз, а не поступові зміни з часом» вирішать проблеми у цій сфері [20,с.3]. Значні зміни до аудиторського звіту, анонсовані РМСАНВ, означають, що замість оновлення

МСА 700, планується поява нового стандарту, який ми, наслідуючи РМСАНВ будемо надалі називати МСА 701.

Необхідно зазначити, що при розробці пропозицій щодо вдосконалення звіту аудитора, РМСАНВ визначає загальні елементи, які будуть необхідні у висновках для всіх аудиторів, при цьому забезпечуючи гнучкість, якщо це необхідно (наприклад, коментарі аудитора для публічних компаній). Цей підхід РМСАНВ називає «блоковий підхід» (*“building blocks” approach*) і такий підхід дозволяє мати певну стабільну глобальну структуру аудиторського звіту, при цьому уможливорює внесення доповнень до нього національними регуляторами, щоб пристосувати МСА до вимог місцевого законодавства. Тобто в цілому блок дорівнює параграфу в аудиторському звіті. В своїх пропозиціях РМСАНВ діяла двома способами: 1) запропонувала нові параграфи в аудиторському звіті і 2) змінила розташування та зміст деяких параграфів, які уже були в ньому.

Основні відмінні риси пропонованого аудиторського звіту, згідно з МСА 701, такі: 1) введення концепції коментарів аудитора, які покликані звернути увагу користувачів на ті розкриття інформації у фінансовій звітності, які, на думку аудитора, можуть бути важливими для розуміння користувачами фінансової звітності, а також на важливі питання, пов'язані із проведенням аудиту; 2) виокремлення окремого параграфу з розкриття думки аудитора щодо використання управлінським персоналом клієнта допущення про безперервність діяльності; 3) зміна структури аудиторського звіту, зокрема, зміна позиціонування аудиторської думки у аудиторському звіті і переміщення її на самий його початок; 4) включення параграфу з думкою аудитора щодо виявлених суттєвих невідповідностей у іншій інформації, включеної до річного звіту разом із перевіреною фінансовою звітністю; 5) обов'язкове зазначення імені партнера із завдання в аудиторському звіті; 6) збільшення обсягу опису відповідальності як аудитора, так і управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями (далі ТННП).

Згідно із ілюстративним аудиторським звітом, що відповідає вимогам пропонованого майбутнього МСА 701, такі параграфи повинні бути включені до аудиторського звіту (за порядком їх наведення): 1) Висловлення думки (*Opinion*); 2) Основа для висловлення думки (*Basis for Opinion*); 3) Дотримання принципу безперервності діяльності (*Going Concern*); 4) Коментарі аудитора (*Auditor Commentary*); 5) Інша інформація (*Other Information*); 6) Відповідальність управлінського персоналу, [відповідна назва тих, кого наділено найвищими повноваженнями] та аудитора (*Respective Responsibilities of Management, [Appropriate Title for Those Charged with Governance], and the Auditor*); 7) Звіт щодо інших законодавчих та нормативних вимог (*Report on Other Legal and Regulatory Requirements*).

Щоб зрозуміти радикальність пропонованих змін, слід обрати базу для порівняння. Такою базою слугуватиме для нас аудиторський звіт підготовлений згідно з вимогами МСА видання 2010 року, а якщо точніше, то згідно з МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» та МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» [2, с. 684-754]. Порівняння вимог до структури аудиторського звіту бази порівняння (МСА 2010 року видання) та вимог щодо структури прогнозованого МСА 701, затвердження якого планується на 2014 рік, має такий вигляд (рис. 3.1).

Таким чином, загальна кількість параграфів (структурних елементів) аудиторського звіту залишається незмінною, однак за рахунок внесення нових і розширення змісту уже чинних параграфів, аудиторський звіт значно зростає за обсягом.

Розглянемо зміст параграфів аудиторського звіту згідно з положеннями пропонованого МСА 701. Перше, чим пропонована у МСА 701 структура аудиторського висновку відрізняється від сучасної, викладеної у МСА 2010 року видання, так це місцем розташування параграфу із висловленням думки аудитора. Параграф із аудиторською думкою переміщено на самий початок,

щоб від початку було зрозуміло пройшло підприємство аудит чи ні. Формулювання немодифікованої аудиторської думки повністю відповідає попереднім вимогам, наведеним у МСА 700.35.

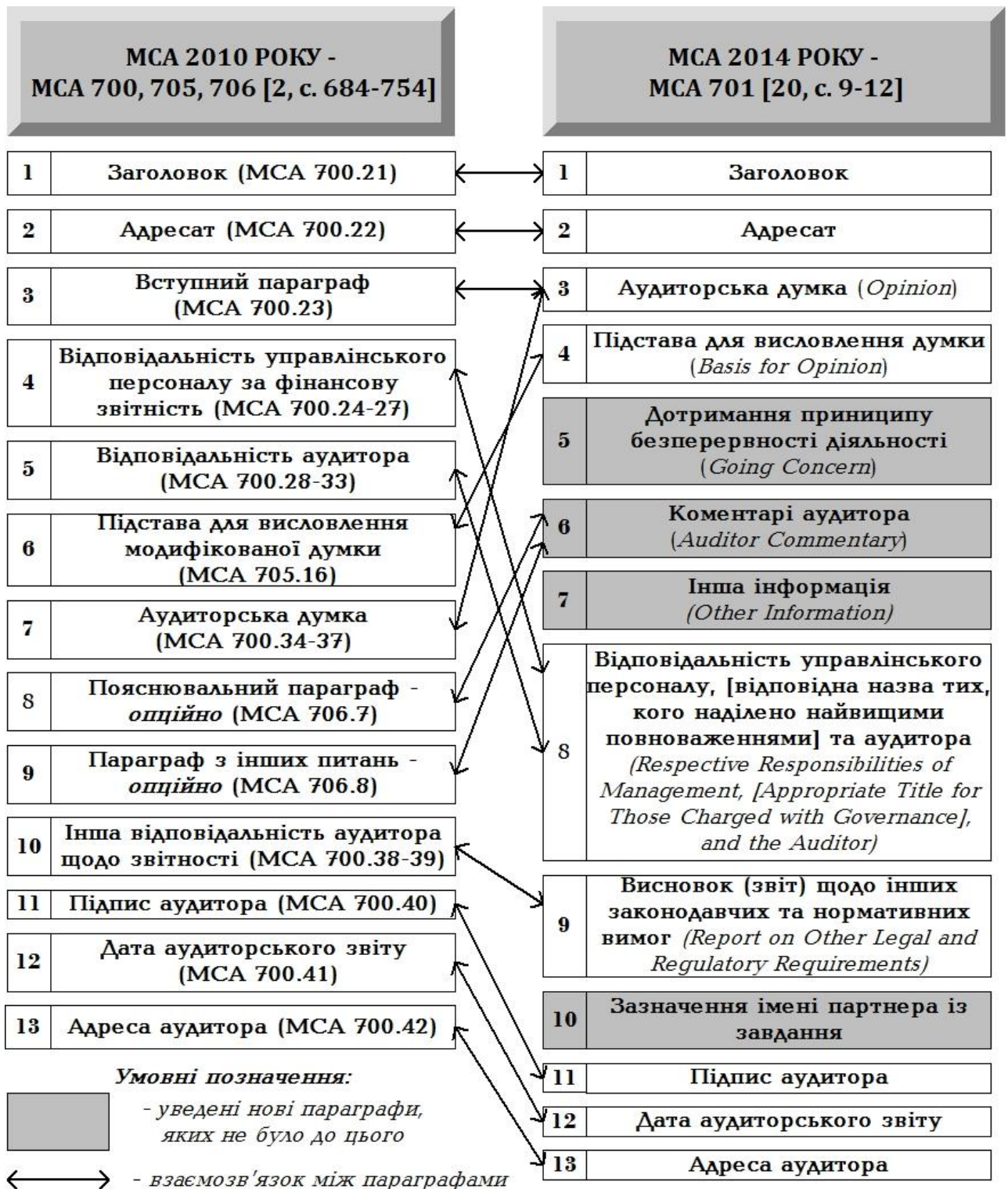


Рис. 3.1. Взаємозв'язок структури аудиторського звіту згідно з МСА 2010 року і прогнозованим МСА 701.



Висловлення думки супроводжується описанням фінансової звітності, що пройшла аудит – ця інформація раніше була представлена у Вступному параграфі. Плюс змінився спосіб згадування приміток: раніше вказувалося «інші пояснювальні примітки», у ІТС пропонують зазначати «примітки до річної фінансової звітності» [20,с.17]

Підстава для висловлення думки раніше була тільки у модифікованих аудиторських висновках, зараз пропонується включити її як стабільний елемент аудиторського звіту. У цьому параграфі, згідно з пропозиціями до МСА 701, висловлюється частина інформації, яка раніше наводилася у параграфі щодо відповідальності аудитора.

Багато інвесторів і інших користувачів аудиторських висновків у ході попередніх консультацій висловилися за включення більшого обсягу інформації, що стосується конкретного підприємства та особливостей проведення аудиту на ньому. Основний намір РМСАНВ полягає в тому, щоб «оживити» аудиторський звіт і зробити його таким, що відповідав би кожному конкретному завданню з аудиту, а не був шаблонним. Тому РМСАНВ вважає за доцільне позиціонувати нові параграфи, зокрема, параграфи з коментарями аудитора перед параграфами, що містять більш стандартизовану мову (параграф з висловленням відповідальності управлінського персоналу, тих, хто наділений найвищими повноваженнями і аудитора). Вказується також партнер з завдання конкретного аудиту, а не аудитор, що підписує аудиторський висновок.

Безперервність. У зв'язку з глобальною фінансовою кризою багато зацікавлених сторін висловлювали свої думки щодо посилення викладу інформації щодо дотримання принципу безперервності. Цей параграф складається із двох складових – власне безперервності та суттєвої невизначеності щодо подій та обставин, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати свою діяльність. ІТС постулює, що оскільки це «різні концепції» [20,с.19] вони і наводяться двома абзацами у параграфі про безперервність. Окрім того в

розділі щодо відповідальності обов'язково вказується відповідальність управлінського персоналу за дотримання цього принципу.

Коментарі аудиторів. Згідно із структурою МСА 701 передбачається додати найбільший параграф із назвою «Коментарі аудиторів», в якому, передбачається зобов'язати аудиторів, для забезпечення кращого розуміння користувачами фінансової звітності, надавати додаткові дані з урахуванням фактів та обставин, виявлених під час аудиту. Головна мета такого нового параграфу у аудиторському висновку є забезпечення прозорості з питань, які, на думку аудиторів, є найбільш важливими для розуміння користувачами фінансової звітності, що пройшла аудит. Подібна інформація на сьогодні розкривається у пояснювальному параграфі та параграфі з інших питань згідно з МСА 706. Однак, як зазначає РМСАНВ, - якщо від аудиторів не вимагається включати ці параграфи законодавчо, використання таких параграфів рідко зустрічається на практиці [20,с.22].

Концепція коментарів аудиторів узгоджується із чинними пояснювальним параграфом і параграфом з інших питань. Тим не менше, для більш повного задоволення інформаційних потреб користувачів, аудиторські коментарі: 1) знижують поріг уваги аудиторів і привертають його увагу до деяких питань, які є «фундаментальними для користувачів» у розумінні фінансової звітності, що пройшла аудит; 2) фокусують увагу аудиторів на наданні інформації з ключових питань аудиту, які не пов'язані з конкретними елементами фінансової звітності; 3) забезпечують гнучкість для аудиторів стосовно включення у судження аудиторів інформації, яка вважається найбільш актуальною для розуміння користувачів [20,с.23].

Як зазначає РМСАНВ «можливо більше і немає необхідності зберігати окремі концепції пояснювального параграфу та параграфу з інших питань. РМСАНВ розгляне це питання у своєму процесі стандартоутворення, однак, попередня думка РМСАНВ полягає в тому, що ці концепції повинні бути замінені більш цілісною концепцією коментарів аудиторів» [20,с.23].

Таким чином, коментарі аудитора з точки зору РМСАНВ будуть не чим іншим, як Пояснювальним параграфом і параграфом з інших питань, наведеними разом і підкріпленими зобов'язанням обов'язково включати його до аудиторського висновку, на відміну, від пояснювального параграфу, включення якого до аудиторського висновку раніше було опційним.

РМСАНВ планує вказати кілька напрямків або сфер, на яких слід аудиторів зосередитися у своїх коментарях. Серед них називає: 1) суттєві судження управлінського персоналу (облікова політика, облікові оцінки, представлення інформації у фінансовій звітності); 2) значні або незвичні операції (значні операції з пов'язаними сторонами); 3) значні питання аудиту, включаючи значні судження аудитора під час здійснення аудиту: 3.1) важкі або спірні питання, виявлені під час проведення аудиту, або інші питання, які обговорюються з ТННП; 3.2) інші питання, що стосуються обсягу аудиту або його стратегії [20,с.23-24]. Такий підхід дозволить мати певний ступінь спільності, підкреслюючи при цьому застосування професійного судження аудитора при визначенні питань, які слід повідомити користувачам.

Головна мета коментарів аудитора – «забезпечення потреб користувачів в контексті окремого завдання з аудиту» [20,с.24], виходячи з цього очікується, що коментарі аудитора будуть менш стандартизовані, а більше сфокусовані на користувачах, на їх потребах. Більше того, бажання РМСАНВ полягає в тому, щоб коментарі аудитора склалися з урахуванням фактів та обставин конкретного підприємства і не були «шаблонними» [20,с.24]. Вибір питань, що будуть включені до параграфу з коментарями аудитора повністю буде залежати від професійного судження аудитора.

Однак, на сьогодні іще не ухвалене остаточне рішення щодо того, повинен параграф з коментарями аудитора застосовуватися при аудиті всіх підприємств, чи тільки окремих. Мається на увазі публічні підприємства, або в термінології ЄС - *public-interest entities* (далі - *PIE*). На сьогодні РМСАНВ дотримується думки, що слід надати можливість включати параграф з

коментарем аудитора при аудиті всіх підприємств, або принаймні підприємств, акції яких котуються на біржі [20,с.25].

При цьому, визначаючи PІE, PМСАНВ планує використати визначення, зазначене в Кодексі Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (*The International Ethics Standards Board For Accountants, далі -IESBA*). Згідно з цим кодексом до визначення PІE слід включати підприємства, 1) акції яких котуються на біржі; та 2) будь-які інші підприємства, які 2.1) визнані законом або нормативним актом публічними або 2.2) щодо яких законодавством вимагається проведення аудиту з дотримання такого самого рівня незалежності, як і для публічних компаній [15,с.50].

Одним із проблемних питань є порядок дій у випадку, коли немає питань, які, згідно з професійним судженням аудитора, слід розкривати у параграфі «Коментарі аудитора». На сьогодні PМСАНВ іще думає над тим, що робити у випадку, коли аудитор не має питань, які привернули його увагу і які слід включити до аудиторських коментарів. Проте, насправді опції у PМСАНВ тільки дві: 1) новий стандарт буде вимагати обов'язкову наявність параграфу «Коментарі аудитора»; 2) новий стандарт буде вимагати наявність параграфу «Коментарі аудитора» тільки у разі, коли аудитора має питання, на які слід звернути увагу користувачів аудиторського звіту.

Однак із ІТС, за непрямыми ознаками, можна, на наш погляд, визначити, що PМСАНВ більше схиляється до першого варіанту. Так, зокрема, в ІТС PМСАНВ зазначає, що «згідно з порогом забезпечення прозорості щодо «найбільш важливих» питань фінансової звітності, що пройшла аудит... діапазон від двох до десяти питань, в залежності від характеру, розмірів та складності діяльності підприємства, в коментарях аудитора повинен вважатися прийнятним» [20,с.27].

Хоча PМСАНВ і заявляє, що перелік питань, які слід розкривати аудиторіві в цьому параграфі і знижує його ефективність, втім, наводить цей перелік. У ілюстрованому прикладі [20,с.9-12] у розділі коментарів аудитора наведено п'ять питань: 1) невирішені судові спори; 2) гудвіл; 3) оцінка

фінансових інструментів; 4) стратегія аудиту, стосовно перевірки визнання доходів, дебіторської заборгованості та грошових надходжень; 5) залучення інших аудиторів. Однак, іще раз підкреслимо, перелік питань, що їх слід розкривати у параграфі «Коментарі аудитора» повинен визначатися із застосуванням професійного судження аудитора в конкретних умовах завдання. При цьому ці питання мають стосуватися або фінансової звітності, що пройшла аудит або процесу аудиту цієї фінансової звітності.

Інша інформація. «Інша інформація» визначається як фінансова та не фінансова інформація (інша, ніж фінансова звітність), яка включена відповідно до вимог законодавства або традиції в документ, який містить перевірену аудитором фінансову звітність та аудиторський звіт щодо неї [20,с.28]. На сьогодні у цьому питанні пропозиції РМСАНВ не виходять далі вимог сучасного МСА 720. Це зроблено з метою недопущення збільшення обсягу аудиту. Аудитор здійснює ті самі аудиторські процедури, як і раніше, однак від нього вимагається висловити своє судження щодо іншої інформації у аудиторському звіті. У ілюстрованому прикладі у цьому абзаці висловлюється обмежена впевненість, якщо виходити із термінології Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості [20,с.11]. Аудитор зазначає, що він переглянув іншу інформацію у документі, що містить перевірену фінансову звітність і базуючись на цьому перегляді не знайшов жодних невідповідностей. У разі виявлення істотних невідповідностей іншої інформації та перевіреної фінансової звітності, та відмови управлінського персоналу підприємства вносити зміни, то твердження про не виявлення суттєвих невідповідностей слід, згідно з концепцією МСА 701, замінити детальним поясненням невідповідностей.

У зв'язку з тим, що згідно з МСА 720 відповідальність аудитора звужено до перегляду іншої інформації, викладення чіткого твердження про те, що жодних суттєвих невідповідностей не виявлено, може призвести до хибної інтерпретації інформації користувачами, які вважатимуть, що ця інформація також входила в обсяг аудиту. Тому, щоб звести до мінімуму

можливість непорозуміння, ілюстративний аудиторський звіт, згідно з МСА 701, включає також застереження, що інша інформація не підлягала аудиту в рамках аудиту фінансової звітності. Слід також зазначити, що у зв'язку із виходом проекту стандарту МСА 720 розробка пропозицій щодо цього питання іще відкладається до затвердження МСА 720 як стандарту [18]. Оновлений МСА 720 може призвести до посилення відповідальності аудитора щодо іншої інформації та збільшення обсягу аудиту, відповідно це може змінити формулювання аудитора у аудиторському звіті.

Відповідальність аудитора. В ході обговорення попередніх пропозицій багато дописувачів висловлювалися на користь наведення у аудиторському звіті додаткової інформації, що стосується відповідальності аудитора, а також уточнення деяких технічних термінів. РМСАНВ погодилися із цими пропозиціями і вважає, що розширення опису відповідальності аудитора, а також більш ширше розкриття сучасної концепції аудиту сприятиме підвищенню прозорості процесу аудиту і більш глибокого розуміння ролі аудитора і характеру аудиторської роботи [20,с.32].

Збільшення обсягу опису відповідальності аудитора в пропонованому, згідно з МСА 701, аудиторському звіті відбувається за рахунок більш повного розкриття концепції ризико-орієнтованого аудиту та деяких технічних термінів МСА. Такий підхід, на думку РМСАНВ, полегшить опис відповідальності аудитора, зокрема, що стосується таких питань як шахрайство, внутрішній контроль, облікова політика та оцінки, аудиторська група і її комунікації із тими кого наділено, найвищими повноваженнями (далі – ТННП). За рахунок такого розширення опису відповідальності аудитора, цей параграф аудиторського звіту виходить дещо довшим, ніж той, що маємо зараз згідно з МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями (ТННП). РМСАНВ вважає, що розуміння користувачами відповідальності аудитора, пов'язане із розумінням ними

відповідальності управлінського персоналу та ТННП. Збільшення обсягу та уточнення опису відповідальності аудитора змушує також вийти за нинішні межі і опис відповідальності управлінського персоналу та ТННП. Однак, те, що відповідальність управлінського персоналу та ТННП може істотно різнитися в різних юрисдикціях, ускладнює детальний опис їх відповідальності у аудиторському звіті на глобальному рівні. Тому в ілюстративному аудиторському звіті [20] наведено відповідальність управлінському персоналу та ТННП з точки зору МСА, яка потім, як очікується, буде пристосована до нормативних вимог юрисдикцій. Таким чином, у аудиторському звіті згідно з МСА 701 згадується не тільки відповідальність управлінського персоналу (як це є зараз згідно з МСА 700), а і ТННП. Розширення опису відповідальності цих сторін відбулося за рахунок додавання інформації щодо їх відповідальності за дотримання принципу безперервності діяльності при складанні фінансової звітності.

Зазначення імені партнера із завдання. З метою досягнення більшого рівні відкритості процесу аудиту РМСАНВ вважає, що зазначення імені партнера з завдання в аудиторському висновку є обов'язковим [20]. При чому для всіх підприємств, а не тільки для РІЕ. Така пропозиція, на переконання РМСАНВ, підвищить у партнера з завдання почуття власної відповідальності за проведення аудиту. Подібна практика існує у багатьох юрисдикціях (зокрема в Австралії). При цьому у деяких юрисдикціях вимагається не тільки зазначення прізвища партнера із завдання, але і його підпис. Пропозиція РМСАНВ на сьогодні обмежується тільки зазначенням прізвища партнера із завдання (без обов'язковості його підпису).

Етика. Крім того, РМСАНВ також розглядала можливість введення параграфу про дотримання аудитором етичних вимог. Відомо, що МСА 700 вимагає від аудитора при описі своєї відповідальності вказувати, що він дотримується вимог кодексу етики. Однак, часто національне регулювання вимагає від аудитора використовувати конкретне формулювання відповідальності аудитора і, як результат, у цьому випадку у аудиторському

звіті інформація про дотримання етичних вимог не згадується. У зв'язку з цим, на думку РМСАНВ, окреме твердження про дотримання аудитором етичних вимог повинно бути обов'язковим у аудиторському звіті. Однак, на сьогодні РМСАНВ відклала це питання доти, поки IESBA, яка наразі працює над проектом щодо порушень Кодексу РМСБЕ, не закінчить його.

Інші аудитори. Ще одним питанням, яке розглядалося РМСАНВ, але так і не вилилось у окремий параграф у аудиторському звіті – це опис обсягу роботи інших аудиторів. Згадане питання особливо важливе при аудиті груп, коли аудит охоплює більше, ніж одне підприємство або бізнес-діяльностей. У цьому випадку аудитор фінансової звітності групи (аудитор групи) може вимагати, щоб один або кілька видів аудиторських процедур виконав аудитор компонента. МСА чітко визначає, що повну відповідальність за аудиторський звіт щодо аудиту фінансової звітності групи несе аудитор групи. Крім того, МСА 600 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)» забороняє посилатися на іншого аудитора в аудиторському звіті, якщо цього не вимагає закон або нормативні акти. Такий самий принцип діє і щодо випадку аудиту, що здійснюється на окрему підприємстві, коли інші аудитори використовуються для виконання конкретних аудиторських процедур.

Для прикладу в США, як для публічних, так і для не публічних компаній аудитор має можливість розділити відповідальність з аудитором компонента (або іншим аудитором), зробивши відповідне згадування в аудиторському звіті. Наразі в США Наглядова рада за звітністю публічних компаній (*Public Company Accounting Oversight Board*) – далі PCAOB)) опублікувала для обговорення пропозицію про обов'язкове розкриття інформації щодо роботи інших аудиторів, які беруть участь в аудиторській перевірці. Стверджується, що таке додаткове розкриття інформації про роботу інших аудиторів поліпшить прозорість аудиту, надаючи користувачам інформацію, яка дозволяє їм оцінити інших аудиторів, так само як вони це роблять щодо аудитора групи.



Що стосується МСА, то положення про обов'язкове розкриття у аудиторському звіті інформації про роль інших аудиторів буде йти в розріз з принципом одноосібної відповідальності, закладеному у МСА. Однак, на теперішньому етапі РМСАНВ визнає, що питання про висвітлення роботи інших аудиторів може бути включено до аудиторського звіту тільки у параграф «Коментарі аудитора». В ілюстрованому прикладі аудиторського звіту відповідно до можливого МСА 701 [20] одним із питань у параграфі з коментарями аудитора є пункт про роботу інших аудиторів. Однак на майбутнє РМСАНВ залишає за собою можливість включити вимогу про обов'язкове розкриття інформації про інших аудиторів у аудиторський звіт окремим параграфом. До того ж на сьогодні РМСАНВ також здійснює аналіз вигід/витрат пропозиції щодо включення до аудиторського звіту також імен та місця перебування інших аудиторів [20,с.31].

Таким чином, аудиторський висновок планують перетворити із стандартизованого типу пройшов/не пройшов звіту на одну сторінку до змістовної доповіді на приблизно чотири сторінки. Аудиторський звіт згідно з пропонованим МСА 701 містить більшу кількість інформації, при чому у кілька разів. Порівняння обсягу аудиторських звітів за кілька видань МСА починаючи з 2004 року (табл. 3.2) показало, що обсяг аудиторського звіту порівняно з МСА 2010 року видання зростає десь у 5 разів. Якщо ж за базу порівняння брати аудиторський звіт згідно з МСА 2004 року видання, то обсяг підсумкового документа за результатами проведення аудиту збільшується у приблизно 9 разів.

Відмітною ознакою аудиторського звіту відповідно до МСА 701 є параграф «Коментарі аудитора», який покликаний «оживити» мову аудиторського звіту і зробити його таким, що підходить під конкретне завдання з аудиту. Незважаючи на всі плюси такого параграфу слід висловити і кілька зауважень проти нього.

Таблиця 3.2

**Розміри аудиторських висновків згідно з МСА (2004-2014 рр.)\***

Рік видання	слів	знаків	%, 2004 р. = 100
2004	230	1277	100
2007	427	2553	200
2008	416	2494	195
2010	415	2444	191
2012	415	2444	191
2014 (2017)**	2121	11966	937

\* - за основу для розрахунку брався англomовний варіант стандартів.

\*\* - прогноз базується на пропозиціях для обговорення РМСАНВ [20].

По-перше, вважаємо, що аудитор не повинен бути єдиним провайдером інформації про підприємство, оскільки це більше прерогатива управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями. По-друге, на наш погляд, слід відмовитися від висловлювання в коментарях аудитора суб'єктивних думок. Так, деякі користувачі аудиторських звітів на стадії консультацій висловлювали думку, щоб відображати у коментарях аудитора навіть суб'єктивні оцінки (наприклад, оцінка аудитором якості бухгалтерської практики та облікової політики). Вважаємо, що у цьому випадку розрив очікувань не тільки не зменшиться, але і збільшиться, оскільки користувачі сприйматимуть конкретні пункти аудиторських коментарів як висловлювання аудитором впевненості щодо конкретних елементів фінансової звітності.

До того ж існують, і, вважаємо небезпідставно, побоювання щодо того, що деякі користувачі можуть прийняти коментарі аудитора за «м'яку модифікацію» думки. Крім того, викликає стурбованість те, що довжина звіту аудитора та зниження рівня узгодженості між аудиторськими звітами зробить порівняння аудиторських звітів різних компаній складнішим, до того ж, буде відволікати від чіткого повідомлення про проходження/не проходження аудиту [26]. Висловлюються також побоювання, що з часом

«жива» мова аудитора у коментарях аудитора може перетворитися на черговий шаблон. «Моє занепокоєння, - цитуємо Е. Трейсі - полягає в тому, що ми просто змінюємо один набір шаблонних слів на інший, і що новий набір є набагато довшим» [7].

Щодо параграфу про дотримання принципу безперервності діяльності, то до нього також можна висловити кілька зауважень. Зрозуміло, що у період фінансової кризи дотримання принципу безперервності діяльності при складанні фінансової звітності є важливим, і правильно, що РМСАНВ звертає на це увагу. Однак, якщо підприємство не дотримується принципу безперервності діяльності, то згідно з МСА 570 «Безперервність» аудитор повинен висловити негативну думку (МСА 570.21), а в параграфі із підставою для висловлення модифікованої думки вказати, що причиною було недотримання принципу безперервності діяльності. Таким чином, згідно з пропозиціями до майбутнього МСА 701, у разі негативної думки аудитора у зв'язку з недотриманням підприємством принципу безперервності діяльності, інформація про це буде повторюватися у двох параграфах підряд – параграфі «Підстава для висловлення думки» та параграфі «Дотримання принципу безперервності діяльності».

Щодо розширення обсягу опису відповідальності аудитора у аудиторському звіті, то таке розширення опису відповідальності аудитора може бути іще одним «шаблоном», а, отже, не матиме цінності. Як видається, можуть бути інші способи навчання користувачів основам аудиту, ніж опис цих основ в параграфі із відповідальністю аудитора. З іншого боку, викладений у такий спосіб параграф із відповідальністю аудитора матиме важливе значення для користувачів, особливо в країнах, що розвиваються, де аудит тільки нещодавно став звичним явищем.

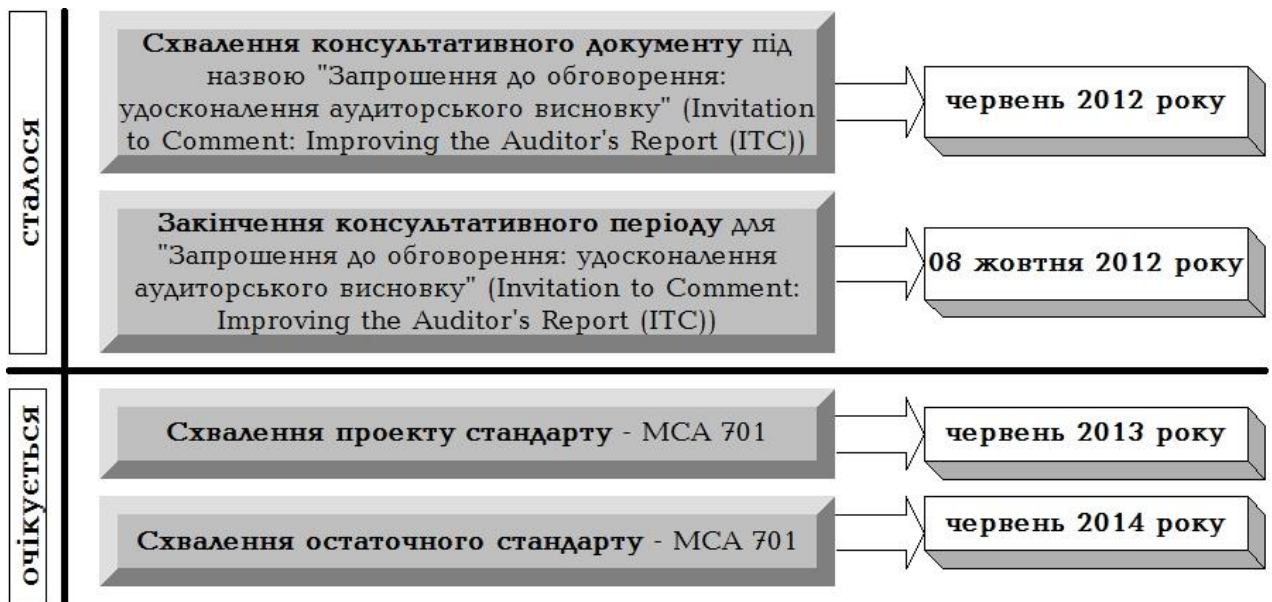
Зазначення імені партнера із завдання також може мати і зворотні наслідки. Вимога про зазначення імені партнера із завдання у аудиторському звіті з одного боку якоюсь мірою знімає частину відповідальності із фірми в

цілому, з іншого боку – значно підвищує рівень цивільно-правової відповідальності партнера із завдання.

Щодо іншої інформації, то в деяких юрисдикціях, зокрема в Італії, є вимоги до аудитора включати до аудиторського звіту положення про те, що інша інформація, що входить до документа, який містить перевірену фінансову звітність та аудиторський звіт, не містить значних невідповідностей з фінансовою звітністю. Однак у випадку Італії Цивільний кодекс вимагає «Звіту управлінського персоналу» і тому висловлення аудитором твердження щодо іншої інформації має чітку підставу [16]. У тих же юрисдикціях, де таких вимог не має подібне твердження аудитора буде мати меншу цінність.

Підкреслимо, що на сьогодні всі ці положення є пропозиціями, однак частково ці пропозиції уже переносяться у проект стандарту. Очікується, що проект стандарту побачить світ у червні 2013 року, а остаточний стандарт, після проходження належної правової процедури, у червні 2014 року (рис. 3.2).

Зараз проект, що стосується аудиторського звіту є пріоритетом РМСАНВ. Так, на своїй лютневій зустрічі у м. Брюссель (Бельгія) (12-14 лютого 2013 р.) РМСАНВ детально обговорювала питання аудиторського звіту. Зокрема, уже точно відомо про мету аудитора, яка буде викладена у проекті нового МСА, який попередньо дістав назву МСА 701. РМСАНВ дійшла згоди, що це питання слід викласти так: «Метою аудитора, сформувавши свою думку щодо фінансової звітності, є повідомлення у аудиторському звіті інформації з тих питань, які, відповідно до професійного судження аудитора, були найбільш значущими при аудиті фінансової звітності» [18,с.1].



**Рис. 3.2. Часові межі, визначені РМСАНВ для ухвалення остаточного стандарту щодо аудиторського звіту [20,с.2].**

Також, РМСАНВ дійшла висновку, що викладення цієї інформації у аудиторському звіті, слід здійснювати у окремому параграфі під заголовком «Основні питання аудиту» (*Key Audit Matters*). Наскільки ми зрозуміли назву параграфу «Коментарі аудитора» пропонується змінити на «Основні питання аудиту» і у такій редакції назва цього параграфу з'явиться у проекті стандарту.

Також на своїй лютневій зустрічі РМСАНВ погодилася із тим, що питання про думку аудитора щодо іншої інформації у аудиторському звіті слід відкласти до остаточного завершення проекту внесення змін до відповідного стандарту 720. Що стосується опису додаткової відповідальності аудитора у аудиторському звіті, то РМСАНВ дійшла згоди про те, що «у зв'язку із занепокоєнням щодо довжини аудиторського звіту, дозволити аудиторам включати цей матеріал у додаток до аудиторського звіту» [18,с.2]. Стосовно зазначення імені партнера із завдання, то РМСАНВ вважає за доцільне здійснити подальші дослідження з цього питання. Наступна зустріч РМСАНВ відбудеться 15-19 квітня у м. Нью-Йорк (США), де три дні будуть повністю присвячені обговоренню структури та змісту аудиторського звіту [6].

**Висновки до розділу 3.** Таким чином, здійснений аналіз структури, змісту та обсягу аудиторського звіту в Міжнародних стандартах аудиту доводить, що очікуються не косметичні, а глибокі зміни. Аудиторський звіт може перетворитися із стандартизованого звіту типу пройшов/не пройшов обсягом в одну сторінку до змістовної доповіді на приблизно чотири сторінки. Вперше розмір аудиторського звіту збільшується у кілька разів, значно збільшуються вимоги до аудитора щодо розкриття інформації у аудиторському звіті. Нещодавно введена концепція пояснювального параграфу та параграфів з інших питань може бути замінена концепцією коментарів аудитора. Концепція аудиторських коментарів покликана забезпечити унікальність кожного окремого аудиторського звіту, адже слід чесно визнати, що на сьогодні часто аудиторські звіти часто відрізняються лише назвою підприємства, що пройшло аудит.

За п'ять років аудиторі уже будуть складати аудиторський звіт, який значно відрізнятиметься від того, що ми маємо на сьогодні. Однак розвиток структури та змісту аудиторського звіту йде по спіралі, адже, збільшення обсягу аудиторського звіту та підвищення його унікальності це повернення до витоків – практики приблизно сторічної давнини у англосаксонських країнах [7]. Реформування аудиторського звіту, яке в даний час здійснює РМСАНВ можна розглядати як повернення до індивідуального підходу, який існував, коли іще професія аудитора тільки зароджувалася. «Більше ста років тому, - цитуємо Дж. Карчелло, одного із радників РСАОВ, - коли аудиторські звіти тільки зароджувалися як клас, вони, без сумніву, були більш пристосовані до специфіки клієнта і конкретного завдання з аудиту. Вони були довші і повідомляли більше інформації» [7]. Пропозиції, викладені РМСАНВ у ІТС, які планується ухвалити як МСА 710, намагаються вирішити суперечність у розвитку підсумкового документа аудитора. Зміст цієї суперечності полягає в тому, що сучасні аудиторські звіти повідомляють трошки більше інформації за те, що фінансова звітність відображає інформацію достовірно, в усіх суттєвих аспектах. Натомість підприємства

стали набагато більш складнішими, втім зацікавленим сторонам повідомляється набагато менше інформації, ніж сторіччя тому [7].

Наостанок зазначимо, що на сьогодні, окрім РМСАНВ, питаннями поліпшення підсумкового документа аудитора займаються також американська РСАОВ, британська FRC, Європейський Союз. У зв'язку з цим вважаємо, що РМСАНВ досягне більше, якщо координуватиме свої зусилля із цих питань із вказаними організаціями.

## **РОЗДІЛ 4. МОДИФІКАЦІЇ ДУМКИ ТА ПОЯСНЮВАЛЬНІ ПАРАГРАФИ В АУДИТОРСЬКИХ ЗВІТАХ ПУБЛІЧНИХ КОМПАНІЙ УКРАЇНИ, АКЦІЇ ЯКИХ КОТУЮТЬСЯ НА ВАРШАВСЬКІЙ ФОНДОВІЙ БІРЖІ**

Якщо перефразувати вислів Девіда Твіді, першого голови Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, то аудиторів призначені робити капіталізм чесним. Д. Твіді говорив про стандарти обліку, однак і аудиторів займають важливе місце у ланцюгу фінансової звітності – їм належить зробити так, щоб ці стандарти діяли і застосовувалися правильно, щоб до користувачів доходила тільки точна та релевантна інформація. Аудитор на прохання власників компанії, які як правило не здійснюють безпосереднього управління нею, перевіряє її фінансову звітність, підготовлену менеджментом компанії.

Мета аудитора – отримати достатню впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилок. Це надасть аудитору можливість висловити думку, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності [1, с. 79]. Однак, як правило, за часоколом аудиторських звітів ми не встигаємо проаналізувати широкую картину того, а в яких власне питаннях аудиторів змусили компанії бути чесними. Нами з метою заповнення цієї прогалини взято річні звіти усіх (дванадцяти) українських публічних компаній<sup>2</sup>, акції яких котуються на Варшавській фондовій біржі та проаналізовано із цієї точки зору.

Крім цього, нами досліджується ще два аспекти, а саме: 1) взаємозв'язок між модифікованою аудиторською думкою та зміною аудитора, тобто як часто після модифікованої думки за один звітний період у наступному звітному періоді змінювали аудитора; 2) порівняння

---

<sup>2</sup> 09.12.2013 р. після IPO Cereal Planet таких компаній стало тринадцять, однак, ця компанія не включена у наше дослідження.



прискіпливості (за ознакою надання умовно-позитивних звітів та наявністю у аудиторських звітах пояснювальних параграфів) великої четвірки і решти аудиторських фірм. Два останніх аспекти пов'язані із питанням незалежності аудитора та прозорості ринку аудиторських послуг.

Необхідно підкреслити, що питання щодо яких аудитори змусили компанії бути чесними, досліджувалися нами через аналіз інформації наведеної у параграфі «Підстава для висловлення модифікованої думки», а також у параграфі з назвою «Пояснювальний параграф». Введена концепція пояснювальних параграфів дозволяє по-новому подивитися на аудиторський звіт.

В публікаціях на Заході наявність пояснювального параграфу часто прирівнюється до модифікації думки [3], хоча згідно з Міжнародними стандартами аудиту пояснювальний параграф не є модифікацією. В нашому дослідженні ми не прирівнює наявність пояснювального параграфу до модифікації думки, а радше вважаємо, що аудиторський звіт із пояснювальним параграфом є «нечистим».

Досліджень, повністю присвячених практичному аналізу вмісту аудиторського звіту нами не знайдено. Можемо лише навести окремі теоретичні праці, в яких досліджуються форма та зміст аудиторського звіту у майбутньому [2]. Так, деякі автори на основі пропозицій для обговорення (наразі це оновлений стандарт 700 та новий МСА 701) довели, що невдовзі аудиторський звіт може перетворитися із стандартизованого звіту типу пройшов / не пройшов обсягом в одну сторінку до змістовної доповіді на приблизно чотири сторінки [2].

Серед зорієнтованих на емпіричні дослідження слід виокремити роботи Гербон К. і Рагунатхан В. та Венкатарамана М., Вебера Й.П. і Вілленборга М. [3, 5]. Колектив американських авторів на емпіричному матеріалі довели, що аудитори отримують більшу винагороду після IPO (Initial Public Offering – *первинне розміщення акцій на біржі*), що пов'язано з тим, що у цій винагороді уже закладається ризик судових позовів до аудитора [5].

Як вважають К. Хербон та В. Рагуназан, існує дві основні причини модифікації аудиторської думки. Перша найпоширеніша причина пов'язана із нездатністю компаній здійснювати свою діяльність на безперервній основі (*going concern (GC) opinion*). Друга причина пов'язана із невизначеністю (*inherent uncertainty (IU) opinions*). Модифікована думка, пов'язана із невизначеністю «підкреслює невизначеність щодо отримання вигід від активів чи відсутність достатніх забезпечень для покриття зобов'язань» [3, с. 576]. При чому щодо модифікації думки, пов'язаної із невизначеністю «існують можливості для менеджерів компанії в межах процесу аудиту залагодити ці питання із аудитором до публікації аудиторського звіту» [3, с. 576].

Таким чином, недослідженість обраної теми, відсутність емпіричних досліджень у цьому напрямку, особливо, що стосується аудиторських звітів українських публічних компаній, визначає актуальність теми дослідження та його цільову спрямованість.

Згідно з МСА 200.3 метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Її досягають через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. МСА 700 розглядає відповідальність аудитора з формування думки щодо фінансових звітів, а також розглядає форму та зміст аудиторського висновку, який надається в результаті проведення аудиту фінансових звітів. МСА 705 та МСА 706 розглядають питання про те, як зміниться форма та зміст аудиторського висновку у разі висловлення аудитором модифікованої аудиторської думки, з включенням пояснювального параграфу та інших пояснювальних параграфів.

Згідно з МСА 700.16 аудитор повинен висловити безумовно-позитивну думку, якщо він дійшов висновку, що фінансові звіти підготовлені в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності. МСА 705.2 встановлює три типи модифікації думки, а

саме, умовно-позитивна думка, негативна думка та відмова від висловлення думки (рис. 4.1).



**Рис. 4.1. Типи аудиторської думки та її модифікації згідно з МСА**

МСА 705.A1 містить загальну таблицю підстав для вибору типів модифікації (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

**Вибір типу модифікації аудиторської думки**

Характер питань, що спричинили до модифікації	Аудиторське судження щодо поширеності ефекту або можливого ефекту на фінансові звіти	
	Суттєвий, але не поширений	Суттєвий та поширений
1) <i>Фінансові звіти суттєво викривлені</i>	Умовно-позитивна думка	Негативна думка
2) <i>Неможливість здобути достатні відповідні аудиторські докази</i>	Умовно-позитивна думка	Відмова від висловлення думки

В МСА 706.6 зазначено, що якщо аудитор вважає за потрібне звернути увагу користувачів на питання представлені або розкриті у фінансовій

звітності, які, згідно з судженням аудитора, є настільки важливі, що є фундаментальними для розуміння користувачами фінансової звітності, аудитор повинен включити «Основний пояснювальний параграф» до аудиторського висновку, який містив би здобуті аудитором достатні відповідні аудиторські докази, що питання не є суттєво викривленими у фінансовій звітності. Такий параграф повинен містити посилатися тільки на інформацію, що представлена або розкрита у фінансовій звітності [1, с. 745].

Інші пояснювальні параграфи ми не беремо до уваги у нашому дослідженні, бо такі параграфи в аудиторському звіті призначені для повідомлення інформації щодо питань інших, ніж ті, що представлені або розкриті у фінансовій звітності. Як правило більшість міжнародних аудиторських фірм з метою свого захисту від подальших можливих судових переслідувань вказують в ньому те, що аудиторський звіт призначений тільки акціонерів підприємства, що пройшло аудит.

Варшавська фондова біржа, яка розпочала свою діяльність 16 квітня 1991 р., в період активного розвитку економічних трансформацій Польщі, сьогодні є одним з найбільш динамічно зростаючих біржових майданчиків та найбільшою національною біржею в регіоні Центрально-Східної Європи. На двох ринках акцій Варшавської біржі у лістингу знаходяться 54 іноземні компанії (46 на Головному ринку і 8 на ринку *NewConnect*) з декількох десятків країн. Серед них найбільша кількість компаній походить з таких країн, як Україна, Чехія, Литва і Ізраїль. На кінець 2013 року перелік українських емітентів на Варшавській фондовій біржі нараховував 13 компаній (нами для дослідження було обрано 12). Саме річні звіти цих компаній (загальна кількість 32 (табл. 4.2), які містять у собі аудиторський звіт стали об'єктом нашого дослідження.

Таблиця 4. 2

**Дата IPO, обсяг розміщення та загальна кількість річних звітів  
компаній, що аналізувалися**

№ п/п	Компанія / скорочене позначення	Дата IPO	Об'єм розміщення	Наявність річних звітів за роками			Загальна кількість річних звітів
				2010	2011	2012	
1	Agroliga Group PLC / AGL	11.02.2011	1 млн. євро за 16,67 % акцій	+	+	+	3
2	Agroton Public Limited / AGT	08.11.2010	38,25 млн. євро за 26,2 % акцій	+	+	+	3
3	Astarta Holding N.V. / AST	17.08.2006	23,7 млн. євро за 20 % акцій	+	+	+	3
4	Coal Energy S.A. / CLE	04.08.2011	56,2 млн. євро за 25% акцій	н/д	+	+	2
5	Industrial Milk Company S.A. / IMC	04.05.2011	20,7 млн. євро за 23,9 % акцій	+ (2008,09,10)	+	+	3
6	KDM Shipping Public Limited / KDM	09.08.2012	6,3 млн. євро за 10,9 % акцій	н/д	+ (2009,10,11)	+	2
7	Kernel Holding S.A. / KER	23.11.2007	136,5 млн. Євро за 37,98 % акцій	+	+	+	3
8	KSG Agro S.A. / KSG	05.05.2011	27 млн. євро за 33 % акцій	н/д	+	+	2
9	Milkiland N.V. / MLK	06.12.2010	60 млн. євро за 22,4 % акцій	+	+	+	3
10	Ovostar Union N.V. / OVO	29.06.2011	22,2 млн. євро за 25 % акцій	+ (2008,09,10)	+	+	3
11	Sadovaya Group S.A. / SGR	30.12.2010	23,15 млн. євро за 25 % акцій	+	+	+	3
12	Westa ISIC S.A. / WES	15.06.2011	32 млн. євро за 25 % акцій	н/д	+	+	2
<b>Разом</b>							32

Одинадцять аудиторських фірм надали свої аудиторські звіти (табл. 4.3).

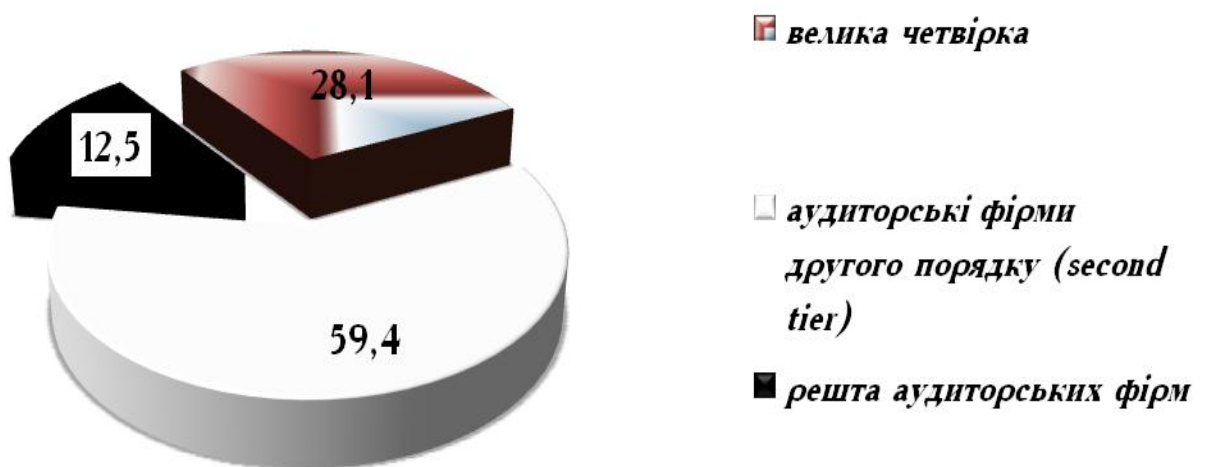
Таблиця 4.3

**Аудиторські фірми, що надавали аудиторські звіти**

№ п/п	Назва аудиторської фірми	Кількість наданих аудиторських звітів			Шифр фірми
		всього	в т.ч.		
			умовно-позитивних	з пояснювальним параграфом	
1	Baker Tilly Berk N.V.	2	1	0	BTV
2	Baker Tilly International	8	4	6	BTI
3	Baker Tilly Klitou	2	1	0	BTK
4	Baker Tilly Ukraine	3	2	1	BTU
5	BDO	4	0	0	BDO
6	Deloitte	2	0	0	DEL
7	Ernst & Young	3	0	0	E&Y

8	KPMG	3	0	0	KPM
9	Markos Drakos & Co Ltd	3	3	0	MDC
10	PwC	1	0	0	PwC
11	Teamaudit S.A.	1	0	0	TAU
-	Разом	32	11	7	-

На ринку надання аудиторських послуг публічним компаніям України, акції яких котуються на Варшавській фондовій біржі, переважають аудиторські фірми другого порядку (*Baker Tilly, BDO*), надані звіти яких у сукупності досліджених нами звітів становлять майже 60 %. На велику четвірку припадає 28,1 % звітів, решту надали малі аудиторські фірми.



**Рис. 4.2. Частка аудиторських фірм згідно з їх класифікацією за обсягами діяльності у досліджених аудиторських звітах**

При чому лєвова частина аудиторських звітів надана аудиторськими фірмами, що входять до мережі *Baker Tilly International*. Із 32 звітів 15 надали саме афілійовані із *Baker Tilly International* аудиторські компанії, або власне вона. Згідно з даними *International Accounting Bulletin* за 2012 рік ця фірма за розмірами доходів посідає 8 місце у світі. Інша міжнародна аудиторська фірма другого порядку - BDO розташувалася відразу за великою четвіркою на п'ятій сходинці [4, с. 10].

Із проаналізованих 32 аудиторських звітів, що були надані 11 аудиторами, 11 були умовно-позитивними, решта безумовно-позитивними (табл. 4.4).

**Загальна характеристика аудиторських звітів та їх типів виданих  
аудиторами публічним компаніям України, акції яких котуються на  
Варшавській фондовій біржі**

Роки	Тип аудиторського звіту та наявність пояснювальних параграфів в ньому. Шифр аудитора	Agroliga Group	Agroton	Astarta	Coal Energy	Industrial Milk Company S.A	KDM Shipping Public Limited	Kernel Holding S.A.	KSG Agro	Milkiland N.V.	Ovostar Union N.V.	Sadovaya Group S.A.	WESTA ISIC S.A.
2012	Звіт / ПП	УП/-	БП/-	БП/-	БП/ ■	БП/-	БП/-	БП/-	БП/-	БП/-	БП/-	УП/ ■	БП/ ■
	аудитор	MD С	КР М	Е& У	ВТІ	ВТІ	КР М	DEL	PW С	BD О	ВТВ	ВТІ	ВТІ
2011	звіт	УП/-	УП/-	БП/-	УП/ ■	БП/-	БП/-	БП/-	БП/-	БП/-	УП/-	УП/ ■	БП/-
	аудитор	MD С	ВТК	Е& У	ВТІ	ВТІ	КР М	ТА У	BD О	BD О	ВТВ	ВТІ	DEL
2010	звіт	УП/-	БП/-	БП/-	-	УП/-	-	БП/-	-	БП/-	УП/ ■	УП/ ■	-
	аудитор	MD С	ВТК	Е& У		ВТУ		ВТУ		BD О	ВТУ	ВТІ	

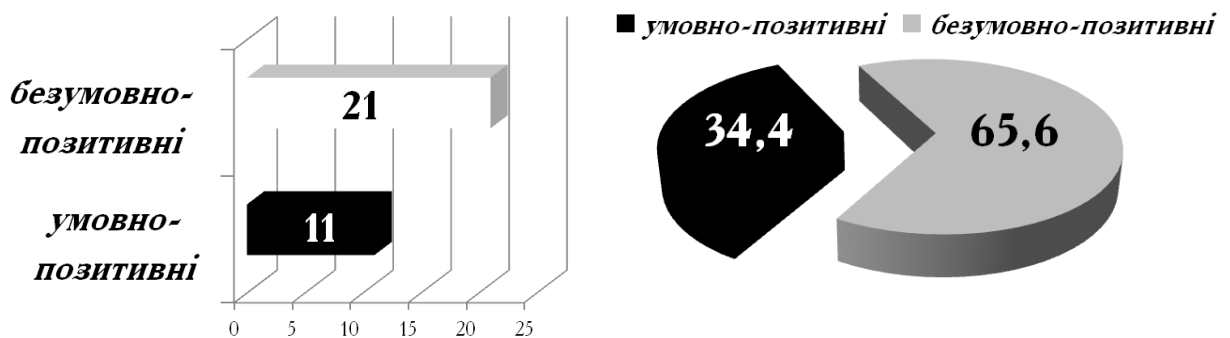
Умовні позначення:

- УП - умовно-позитивна думка
- БП - безумовно-позитивна думка
- - наявність пояснювального параграфу
- - умовно-позитивний звіт аудитора
- - зміна аудитора після умовно-позитивної думки

Розглянемо, представлені у таблиці 4 дані, з точки зору мети статті, яка є триединою. Проаналізуємо взаємозв'язок між модифікованим аудиторським звітом і зміною аудитора. Серед проаналізованих 32 аудиторських звітів 11 були модифікованими, в яких висловлювалася умовно-позитивна думка (рис. 3). Після висловлення умовно-позитивної думки на наступний звітний період аудитор змінився тільки у трьох випадках: 1) *Agroton Public Limited* 2011 та 2012 рр.; 2) *IMC* 2010 та 2011 рр. та 3) *Ovostar Union N.V.* 2010 та 2011 рр. При цьому справжня зміна аудитора відбулася тільки у першому випадку, де *KPMG* змінило румунську *Baker Tilly*

*Klitou*, у другому та третьому випадку одна фірма, що входить до *Baker Tilly International* змінила іншу.

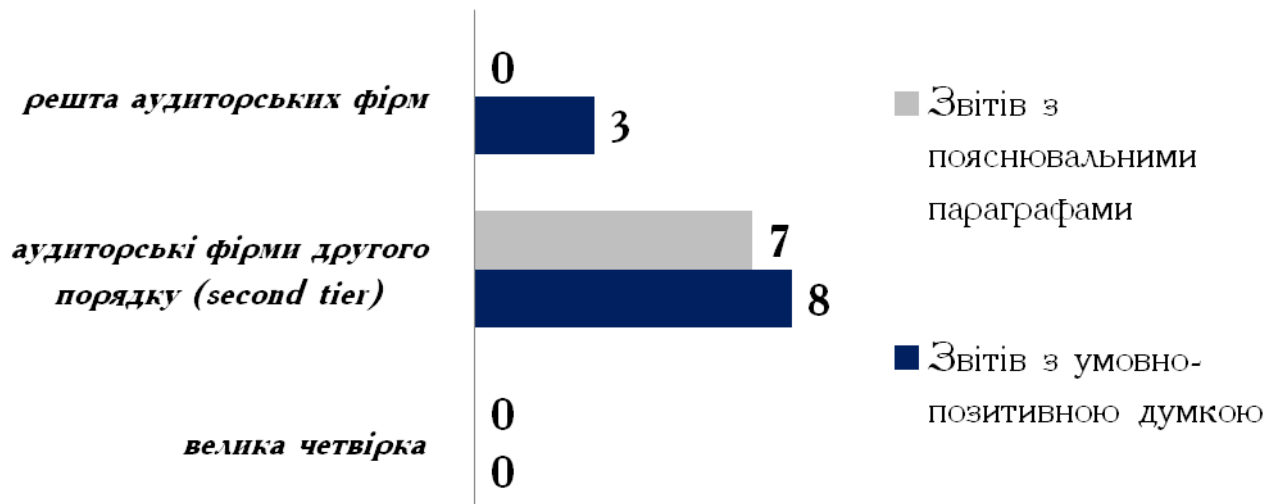
На наш погляд, взаємозв'язку між висловленням умовно-позитивної думки та зміною аудитора не простежується. Адже, у восьми випадках висловлення модифікованої думки зміни аудитора не було. Пояснити це можна тим, що умовно-позитивна думка все таки є більш позитивною, ніж умовною. Умовно-позитивна думка висловлюється у випадку або коли аудитор помітив суттєві викривлення у фінансовій звітності, або коли не зміг здобути достатні та відповідні докази. Однак, усе це не впливає на його думку про те, що фінансова звітність в цілому вільна від суттєвих помилок.



*Рис. 4.3.* Співвідношення безумовно-позитивних та умовно-позитивних аудиторських звітів, одиниць, %.

Порівняємо кількість умовно-позитивних звітів та наявність у них пояснювальних параграфів у розрізі груп аудиторських фірм (рис. 4.4). Фірми великої четвірки у жодному із дев'яти аудиторських звітів наданих публічним українським компаніям, акції яких котуються на Варшавській фондовій біржі, не висловили модифікованої думки і не додавали пояснювального параграфу до звіту.





**Рис. 4.4. Розподіл умовно-позитивних звітів та звітів з пояснювальними параграфами за групами фірм, одиниць.**

Великі міжнародні аудиторські фірми другого порядку були більш активнішими у цьому співвідношенні: ними надано вісім умовно-позитивних звітів і сім звітів із пояснювальними параграфами. При цьому якщо врахувати, що до цієї категорії фірм у нашій вибірці належать тільки *BDO* та *Baker Tilly*, а *BDO* у чотирьох своїх аудиторських звітах жодного разу не висловила умовно-позитивної думки і не включила до них пояснювальних параграфів, то можна зробити висновок, що особливо активною була лише *Baker Tilly International*.

*Baker Tilly International* взагалі можна назвати грозою публічних компаній: із п'ятнадцяти наданих нею аудиторських звітів вісім були умовно-позитивними і сім містили пояснювальний параграф. Серед решти аудиторських фірм особливо прискіпливою була *Markos Drakos & Co Ltd*, всі три аудиторські звіти якої були умовно-позитивні, щоправда без пояснювальних параграфів.

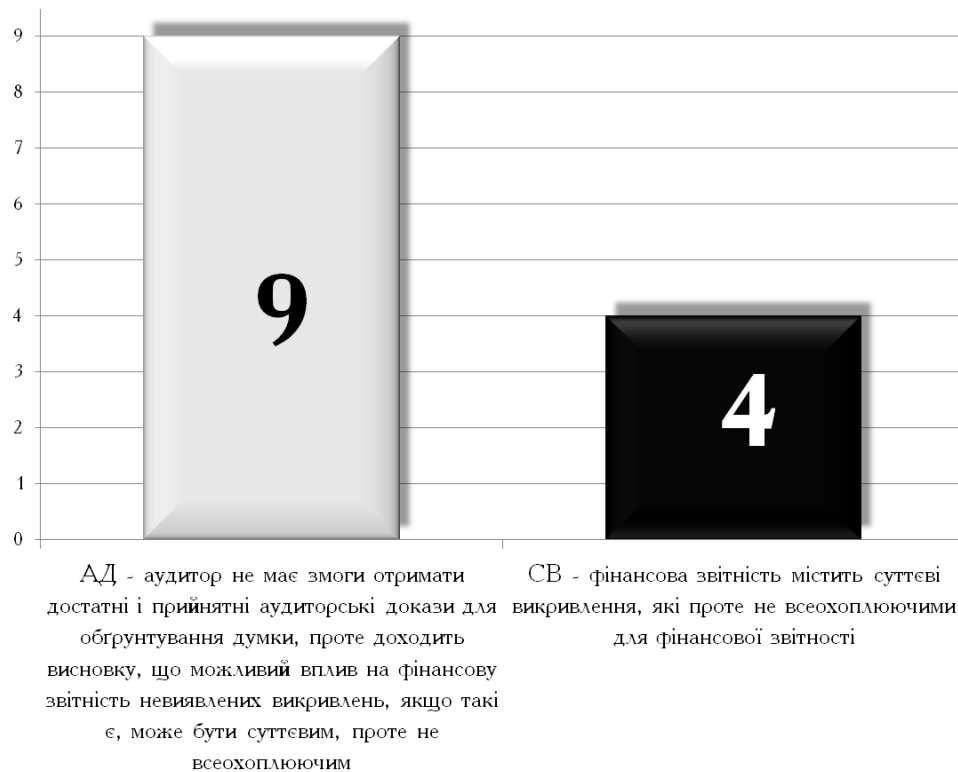
Таким чином, як видно із наведеного аналізу, велика четвірка, так само як і *BDO*, «працює під нуль», як щодо умовно-позитивних звітів, так і стосовно пояснювальних параграфів. Чисто гіпотетично можна віднайти аргументи як «за», так і «проти» такого підходу. Серед аргументів «проти» може бути менша прискіпливість великої четвірки. Серед аргументів «за» може бути краща робота з клієнтом впродовж аудиту і знаходження аргументів, щоб

переконати його у необхідності виправлення помилок, якщо такі були, або недопустимості обмеження обсягу аудиту. На цих сторінках ми не можемо стверджувати точно, чим це викликано, оскільки не знаємо, що відбувалося у чорному ящику (в процесі аудиту), а бачимо лише результати. Однак факт залишається фактом, жодна з фірм великої четвірки не надала жодного умовно-позитивного звіту і, навіть, не навела жодного пояснювального параграфу.

Що стало підставою для висловлення умовно-позитивної думки аудитора? Згідно з МСА 705.6 аудитор модифікує думку в аудиторському звіті в разі, якщо він: а) на основі отриманих аудиторських доказів доходить висновку, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення, або б) не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень [1, с. 717]. Як ми вже визначили, в досліджуваних нами аудиторських звітах було тільки два типи аудиторської думки: безумовно-позитивна і умовно-позитивна. Згідно з МСА 705.7 аудитор висловлює умовно-позитивну думку у випадку, якщо він: а) отримавши достатні і прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими для фінансової звітності; або б) не має змоги отримати достатні і прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим [1, с. 717]. Тобто існує два типи підстав для висловлення умовно-позитивної думки. Розглянемо причини та тип підстави для модифікації думки аудитора у досліджуваних аудиторських звітах.

Із одинадцяти аудиторських висновків, в яких аудитори висловили умовно-позитивну думку, у двох використані дві підстави для висловлення умовно-позитивної думки, у дев'яти – одна підстава. Таким чином, маємо загальних тринадцять підстав (рис. 4.5).

Найчастіше аудитори використовують як підставу для висловлення негативної думки неможливість здобути аудиторські докази. При цьому, часто аудитори використовують положення МСА 501 «Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів» як основу для висловлення умовно-позитивної думки. Згідно з МСА 501.4 якщо запаси є суттєвими для фінансової звітності, то аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо їх наявності і стану шляхом присутності під час проведення інвентаризації (крім випадків, якщо це не практично) та здійснення аудиторських процедур щодо остаточних даних про запаси суб'єкта господарювання, щоб визначити, чи точно вони відображають фактичні результати інвентаризації [1, с. 419].



**Рис. 4.5. Частота використання підстав для висловлення умовно-позитивної думки**

Згідно з МСА 501.7 якщо присутність під час інвентаризації не є можливою, аудитор повинен виконати альтернативні аудиторські процедури для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо наявності та стану запасів. Якщо це не можливо виконати, то він повинен модифікувати думку в аудиторському звіті відповідно до МСА 705 [1, с. 420].

У першому, другому, третьому та шостому випадках модифікації аудиторської думки, саме положення МСА 501 про неприсутність при інвентаризації стали підставою для висловлення аудитором умовно-позитивної думки. Так, у *Agroliga Group PLC* запаси та незавершене виробництво справді становили значну суму, зокрема у 2010 році 2069 тис. євро із 5559 тис. євро підсумку балансу, у 2011 році – 3477 тис. євро із 8418 тис. євро підсумку балансу і у 2012 році: 4677 тис. євро із 11274 тис. євро активів у 2012 році. Єдине питання полягає в тому, чому аудитор здійснюючи аудиторську перевірку однієї компанії впродовж трьох років, знаючи, що запаси є суттєвими для фінансової звітності, не міг бути присутнім при інвентаризації запасів принаймні при аудиті фінансової звітності за 2011 та 2012 роки? Щодо шостого випадку модифікації думки, то в цьому випадку аудитор здійснював аудиторську перевірку фінансової звітності вперше складеної за МСФЗ, точніше звітність за 2007 році трансформувалася із П(С)БО у МСФЗ і запаси становили 5734 тис. із 26503 тис. доларів США активів.

Аудиторами також застосовувалася така підстава як суттєве викривлення (СВ) для висловлення умовно-позитивної думки у 2, 3, 7 та 8 випадках модифікації думки аудитора, тобто на думку аудитора фінансова звітність містила суттєві викривлення, які проте були не всеохоплюючими для фінансової звітності. Так, у 2 та 3 випадках *Agroliga Group PLC* на думку аудитора *Markos Drakos & Co Ltd* не дотрималася вимог МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу». У 7 та 8 випадках *Ovostar Union N.V.* та думку аудиторів зі мережі *Baker Tilly International* не дотрималася вимог МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». Випадки 7 і 8 пов'язані із першим застосування МСФЗ, а у цьому випадку, як правило, аудитор завжди знайде недоречності й висловлює модифіковану думку.

Однак усі вищеперераховані модифікації думки були м'якими, здійсненими радше для проформи, чого не скажеш про четвертий випадок

модифікації думки аудитора. У цьому випадку *Baker Tilly Klitou* надав *Agroton Public Limited* аудиторський звіт із дуже жорстким, як на наш погляд, формулюванням. Аудитор вказав, що не знайшов документального підтвердження продажам на суму 66197 тис. доларів США. Із цієї суми також залишалася дебіторська заборгованість на дату аудиторського звіту у сумі 41056 тис. доларів США. *Baker Tilly Klitou* не були вдоволені повнотою та достовірністю угод купівлі-продажу, а також можливістю відшкодування дебіторської заборгованості, що підвищувало, на їх думку, рівень невизначеності щодо здатності групи продовжувати діяльність на безперервній основі. На нашу думку, у цьому випадку *Baker Tilly Klitou* ще пожалів компанію. Проаналізуємо цифри: 1) не знайдено документального підтвердження продажам на суму 66197 тис. доларів США; 2) валюта балансу 179897 тис. доларів США; 3) виручка від реалізації 99738 тис. доларів США. Тобто 66,3 % обсягів продажу здійснено без достатнього документального підтвердження. Як цей факт можна визнати таким, що не є всеохоплюючим? У цьому випадку аудитору вже напевно слід було б звернутися до положень МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» та 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» щодо професійного скептицизму та ознак шахрайства. Втім, аудитор мабуть використав інше положення МСА 200 про застосування професійного судження аудитора. Адже, аудит - це завжди професійне судження аудитора.

Однак користувачі інформації зрозуміли повідомлення, що його хотів зробити аудитор, акції *Agroton Public Limited* різко впали в ціні (рис. 4.6)



**Рис. 4.6. Динаміка вартості акцій *Agroton Public Limited* після оприлюднення річного звіту за 2011 р. із модифікованим аудиторським звітом.**

Джерело:

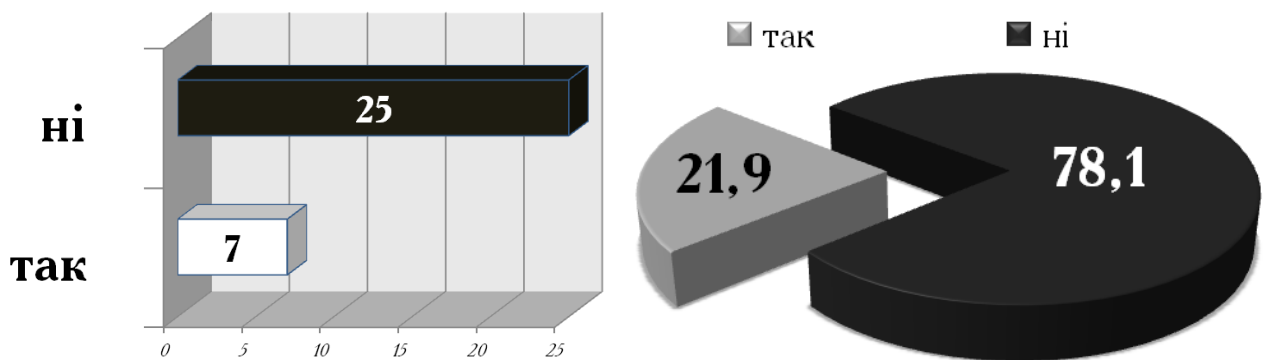
[http://www.polstock.pl/quotions/wse\\_stocks/agroton/en/3y/Close/current/0,0,0,1/10,10,10,10/0/0,10,0,25,1i](http://www.polstock.pl/quotions/wse_stocks/agroton/en/3y/Close/current/0,0,0,1/10,10,10,10/0/0,10,0,25,1i)

Однак зазначимо, що до реакції ринку на річний звіт слід підходити зважено. Так, в аналізованому нами випадку є складова як умовно-позитивної думки, так і складова фінансових результатів діяльності підприємства. Зокрема, за 2011 рік *Agroton Public Limited* показав 2297 тис. доларів США сукупного збитку, в той час, як за попередній період був сукупний прибуток у розмірі 15495 тис. доларі США. Вважаємо, що майже 60 % падіння акцій не можна пояснити тільки незадовільними фінансовими результатами, частина цього падіння пов'язана із модифікованою думкою аудитора. Не дивно, що на наступний рік аудитор у *Agroton Public Limited* уже був інший - із групи Великої четвірки.

Подібні до розглянутого аудиторського звіту виданого акціонерам *Agroton Public Limited*, мали і акціонери *Sadovaya Group S.A.* Аудитори із *Baker Tilly International* три роки підряд видавали подібні, майже ідентичні, модифіковані аудиторські звіти, де змінювалися тільки суми відхилень. Причина полягала в тому, що підтверджуючі документи та інші докази, отримані від компанії не збігалися із документами третіх осіб.

Так, у Sadovaya Group S.A. при 102,5 млн. доларів США активів на 31 грудня 2011 року непідтвердженими були операції на 9 млн. доларів США, що хоча і не є значним, проте, напевно, за думкою аудитора є вище визначеного ним показника суттєвості. Отже, аудитори переважно модифікують аудиторську думку через те, що не можуть здобути достатні та відповідні докази.

Далі розглянемо пояснювальні параграфи в аудиторських звітах. Із аналізованої сукупності тільки у 7 аудиторських звітах містився пояснювальний параграф, або у близько 22 % (рис. 4.7).



**Рис. 4.7. Співвідношення аудиторських звітів за наявністю в них пояснювальних параграфів, одиниць, %**

Розглянемо причини, чому аудитори наводили у своєму висновку пояснювальний параграф.

У своїх пояснювальних параграфах аудитори привертають увагу користувачів до питання чи питань, поданих або розкритих у фінансовій звітності, які, за судженням аудитора, настільки важливі, що є фундаментальними для розуміння фінансової звітності користувачами. Що це за питання? Аудиторами у їхніх звітах наводяться сім питань (рис. 4.8).



Рис. 4.8. Питання, що піднімаються у пояснювальних параграфах

В першому випадку це придбання дочірніх підприємств, розподіл власного капіталу, операції із пов'язаними сторонами. У третьому випадку наявність пояснювального параграфу пов'язана із особливостями відображення у фінансовій звітності реструктуризації компанії.

Проте, найпоширенішим питанням, що згадується у пояснювальному параграфі є різниця в інтерпретації операцій Групою та податковими органами, яка може мати наслідком донарахування податку на прибуток та податку на додану вартість. Про це йдеться в чотирьох аудиторських висновках, що мають пояснювальний параграф, тобто у більш ніж половині випадків. Заради справедливості слід зазначити, що три цих випадки стосуються однієї компанії. Другою найпоширенішою причиною включення пояснювального параграфу є сумніви аудитора щодо здатності компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі.



**Висновки до розділу 4.** Нами виявлено, що взаємозв'язку між висловленням умовно-позитивної думки та зміною аудитора не простежується: у восьми випадках висловлення модифікованої думки зміни аудитора не було. Нами це пояснюється тим, що умовно-позитивна думка не вказує на те, що аудитор виявив суттєві викривлення у фінансовій звітності, які можуть вплинути на рішення користувачів. Умовно-позитивна думка є поширеним явищем, на неї припадає більше третини наданих аудиторських доказів у дослідженій вибірці, тому інвестори, найвищий управлінський персонал та користувачі реагують на це з достатньою стриманістю.

Фірми великої четвірки у жодному із дев'яти аудиторських звітів наданих публічним українським компаніям, акції яких котуються на Варшавській фондовій біржі, не висловили модифікованої думки і не додавали пояснювального параграфу до звіту. Проведений аналіз показав велика четвірка, так само як, власне, і *BDO*, не надали жодного умовно-позитивного звіту, так само як і подані ними звіти не містять пояснювальних параграфів. Підкреслимо, що на основі проведеного дослідження ми не можемо однозначно стверджувати є цей факт позитивною чи негативною оцінкою їх роботою (можна навести аргументи на користь обох версій), однак факт залишається фактом.

Найчастіше, у досліджених випадках, підставою для висловлення аудитором умовно-позитивної думки була неможливість здобути аудиторські докази. У свою чергу положення МСА 501 про неприсутність при інвентаризації стали найпопулярнішою підставою для висловлення аудитором умовно-позитивної думки у цій категорії типів підстав. Наявність суттєвих помилок, які, втім, на думку аудитора були не всеохоплюючими для фінансової звітності та були пов'язані із застосування МСФЗ 1 та 3, також у чотирьох випадках використовувалися аудитором як підстава для висловлення умовно-позитивної думки.

У своїх пояснювальних параграфах аудитори привертають увагу користувачів до питань чи питань, поданих або розкритих у фінансовій

звітності, які, за судженням аудитора, настільки важливі, що є фундаментальними для розуміння фінансової звітності користувачами. Найпоширенішими питаннями, що згадуються у пояснювальному параграфі є різниця в інтерпретації операцій Групою та податковими органами, яка може мати наслідком донарахування податку на прибуток та на додану вартість та сумніви аудитора щодо здатності підприємства діяти на безперервній основі.

Сподіваємося, що проведене дослідження допоможе в питанні формування широкої картини того, а в яких власне питаннях аудиторі змусили компанії бути чесними.

## **РОЗДІЛ 5. ВПЛИВ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ ПІСЛЯ ЗАВЕРШЕННЯ ПРОЕКТУ З ПОЛІПШЕННЯ ЗРОЗУМІЛОСТІ НА ПРОЦЕС АУДИТУ: ГЛОБАЛЬНИЙ ТА НАЦІОНАЛЬНИЙ ВИМІРИ**

У березні 2009 р. Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (далі – РМСАНВ) оголосила про завершення своєї 18-місячної програми з повного перегляду всіх Міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА) та Міжнародних стандартів контролю якості (далі – МСКЯ) для поліпшення їх зрозумілості. В результаті завершення цієї роботи, яка стала поворотним пунктом, аудитори всього світу отримали доступ до 36 щойно оновлених та вдосконалених МСА та МСКЯ відповідно до сучасних вимог. Ці стандарти розроблено з метою поліпшення їх розуміння та полегшення процесу впровадження й перекладу. Оновлені стандарти, стали чинними на глобальному рівні для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше. У зв'язку з тим, що в Україні процес перекладу МСА та застосування у національній практиці є дискретним, виникла ситуація, коли вплив змін до процесу аудиту в результаті застосування МСА після завершення проекту поліпшення зрозумілості в Україні був більшим, аніж подібний вплив на глобальному рівні. Останнє означає, що радикальність змін в Україні була вищою, порівняно з ступенем змін на глобальному рівні в цілому. Все вищенаведене зумовлює актуальність дослідження стану МСА після завершення проекту поліпшення зрозумілості та порівняння радикальності змін як на глобальному, так і на національному рівні.

Публікації, пов'язані із темою дослідження можна розділити на кілька груп: ті, в яких досліджується вплив оновлених стандартів на процес аудиту, економічний ефект від прийняття МСА для юрисдикцій або вартість аудиту [2,5,6,7], та ті, які досліджують історію стандартів аудиту, наводять загальний огляд проекту поліпшення зрозумілості та висловлюють власної

думки щодо них [1,3,4,8,12,13]. Перша група є більш релевантною для нашого дослідження.

Стандарти аудиту (а не рекомендації того чи іншого виду), як зазначає Фрейзер М., не така уже і давня річ, як можна було б подумати. Вони були введені в США іще у 1939 році. У Великобританії вони мали рекомендаційний характер із 1941 року і стали обов'язковими для застосування з 1961 року. Справжні міжнародні стандарти аудиту з'явилися лише на початку 1980-х років [3,с.32].

Що стосується впливу оновлених в результаті проекту поліпшення зрозумілості МСА, то Моріс Я. та Томас В. наводять спільну думку з цього питання багатьох авторів: «Програма підвищення зрозумілості є більше, ніж переглядом стандартів та викладенням їх в новій редакції; це важливий рух у напрямку глобалізації стандартів аудиту» [2,с.26]. «Стандартотворча робота здійснена МФБ та РМСАНВ, цитуємо Дж. Мурс, - є без сумніву значним кроком до забезпечення якості аудиту на світовому рівні» [12,с.32]. Д. Морісс порівнює вплив на підприємства оновлених МСА з впливом, пов'язаним із створенням Наглядової ради за звітністю публічних компаній (*Public Company Accounting Oversight Board*) – далі РСАОВ)), створеної як результат ухвалення так званого Закону Сарбейнса-Окслі в США [13,с.15]. Н. Уолш зазначає, що «уточнені МСА, з їх набагато більш докладними прескриптивними вимогами, запроваджують значні зміни, які всі аудитори повинні будуть дотримуватися при виконанні аудиту. Це вплине як на характер, масштаб аудиторських процедур, документація аудитора, так і на витрати на виконання аудиту» [6,с.22].

Група науковців на чолі з А. Кьолер на замовлення ЕС здійснила дослідження впливу МСА після завершення проекту поліпшення зрозумілості і розділила ефект від впровадження цих МСА на дві частини: 1) ефект відповідності МСА (*ISA compliance effect*) та ефект поліпшення зрозумілості, пов'язаний із застосування МСА після завершення проекту поліпшення зрозумілості (*clarity effect*) [7,с.61]. Ця ж група дослідників

визначила, що «за дуже консервативними оцінками» загальна сума повторюваних чистих вигід від прийняття ЄС МСА поліпшеної зрозумілості буде варіюватися від 651 млн. євро до 3200 млн.євро із середньозваженою величиною у 2000 млн. євро [7,с.171].

За ознакою схвалення / не схвалення оновлених МСА, спостерігається чітка більшість тих, хто схвалює. Серед означених нами джерел тільки І. Денніс не схвалює оновлені МСА, обґрунтовуючи це значною мірою філософськими категоріями. Так, І. Денніс вважає, що проект з поліпшення зрозумілості був «втраченою можливістю» [8,с.294]. Результати цього проекту непевні, тому, що він виявився «неспроможним здійснити адекватні концептуальні дослідження щодо деяких концепцій, які спрямовували його розвиток» [8,с.294].

У 2004 році РМСАНВ розпочала всеохопний проект метою якого було підвищити зрозумілість Міжнародних стандартів аудиту. Цей проект в тій чи іншій формі охопив всі стандарти. Деякі стандарти було переглянуто, деякі викладено в новій редакції. Також введена нова структура стандартів. 27 лютого 2009 року проект поліпшення зрозумілості було завершено після того як Рада з нагляду в інтересах суспільства перевірила процес підготовки останніх стандартів, які підпадали під програму підвищення зрозумілості.

Удосконалення, що, як постулює РМСАНВ, витікають з проекту підвищення зрозумілості включають: 1) Ідентифікація усіх вимог до аудитора в процесі виконання аудиту у відповідності з МСА; 2) Встановлення та чітке артикулювання вимог в кожному МСА і встановлення зобов'язання аудитора відносно цих вимог; 3) Уточнення зобов'язань покладених на аудитора відповідно до вимог МСА та мови викладення цих вимог; 4) Усунення будь-якої можливої двозначності стосовно вимог, які повинен виконати аудитор; 5) Удосконалення загальної читабельності і зрозумілості МСА через структурні удосконалення.

Основні відмінності між МСА після завершення проекту поліпшення зрозумілості та їх попередниками наведено у табл. 5.1.

**Основні напрями змін до МСА, пов'язані із використанням МСА після завершення проекту поліпшення зрозумілості**

<b>Ознака</b>	<b>МСА до проекту поліпшення зрозумілості</b>	<b>Оновлені в результаті проекту поліпшення зрозумілості МСА</b>
Структура стандартів	Відсутність чіткої структури	Чітка структура (див. нижче рис. 5.1)
Викладення вимог	Вимоги до аудитора наводяться непослідовно у різних частинах стандарту, однак виділені жирним шрифтом	Вимоги до аудитора наводяться чітко у окремому параграфі і детально описуються у розділі «Застосування та інших пояснювальний матеріал»
Цілі аудитора	Цілі аудитора не викладені. Наведено тільки вимоги до аудитора у не структурований спосіб.	Цілі аудитора чітко викладені у відповідному розділі кожного стандарту. Цілі аудитора, пов'язані із вимогами кожного МСА. Виконання всіх вимог конкретного МСА повинно мати результатом досягнення цілей аудитора у цьому МСА.

Взагалі проект поліпшення зрозумілості складався із кількох окремих етапів. Одним із основних етапів було саме формування відповідної структури стандартів, яка була відповідною до вимог часу і такою, що структурували би текст так, щоб було зрозуміло, що це стандарт, а не набір тверджень. Усі МСА поліпшеної зрозумілості мають чітку структуру, яка включає такі елементи (рис. 5.1).



**Рис. 5.1. Структура оновлених МСА після завершення проекту поліпшення зрозумілості.**

Слід підкреслити, що такий структурний елемент стандарту як «Визначення» зустрічається тільки в тих стандартах, де існує необхідність тлумачення термінів, що в ньому використовуються. Таким чином, обов'язково у кожному МСА існує як мінімум чотири обов'язкових елементів: 1) вступ; 2) цілі аудитора (якщо їх кілька, якщо одна, то використовується назва «Мета»); 3) вимоги; 4) Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали. Такий підхід до стандартів, дозволяє їм більш точно і зрозуміло викладати вимоги до аудитора та допомагати їх досягати мети аудиту.

Повторимо, що всі стандарти після завершення проекту поліпшення зрозумілості мають однакову структуру, таким чином, усі стандарти були викладені в новій редакції. Інша складова проекту поліпшення зрозумілості – перегляд вимог – стосувалася тільки 16 стандартів (табл. 5.2).

**Характеристика МСА після завершення проекту поліпшення зрозумілості за ознакою внесених змін на глобальному рівні**

<b>Ознака внесених змін</b>	<b>Кількість та перелік стандартів</b>
Переглянуто та викладено в новій редакції	<b>16</b> - МСА 200, 260, 320, 402, 450, 505, 540, 550, 580, 600, 620, 705, 706, 800, 805, 810
Викладено в новій редакції	<b>19</b> - МСА 210, 220, 230, 240, 250, 300, 315, 330, 500, 501, 510, 520, 530, 560, 570, 610, 700, 710, 720,
Новий	<b>1</b> - МСА 265

У оновлених МСА 16 стандартів викладено у новій редакції і з переглянутими вимогами, плюс введено один новий стандарт. Однак, дані таблиці 2 побудовані на припущенні, що основою для порівняння є МСА 2009 та частково 2008 року видання. Саме така база порівняння використовувалися на глобальному рівні. І ті юрисдикції, які приймають МСА напряду мали саме такі зміни. В Україні ж ситуація дещо інша, що пов'язано із відсутністю добре налагодженого процесу моніторингу, аналізу, перекладу МСА та включення МСА в національні стандарти. Відсутність згаданих процесів означає, що у певні періоди часу, аудит в Україні, навіть, якщо здійснений відповідно до МСА, не відповідає вимогам. Єдина причина цього є те, що використовуються застарілі МСА. Тому в Україні базою для порівняння є не МСА 2009 року та частково 2008 року (оновлені МСА вводилися впродовж 18 місяців), а МСА 2006 року видання (табл. 5.3).

Якщо до цього додати те, обов'язковими для застосування МСА після завершення проекту поліпшення зрозумілості стали тільки з 2011 року [14], то в Україні лаг стандартів був близько 5 років, в той час, як на глобальному рівні – 1-2 роки. В Україні, в оновлених МСА [9] зазначалося, що вони є чинними для аудиту фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 року або пізніше. Однак датою підпису до друку україномовних стандартів є 04.02.2011р., таким чином, вони ніяк не могли використовуватися за вказаний у стандартах періоди.



**МСА після завершення проекту поліпшення зрозумілості як на глобальному, так і на національному рівні, бази для їх порівняння та лаг стандартів**

	<b>Глобальний рівень</b>	<b>Національний рівень</b>
Оновлені МСА	Handbook Of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements <b>2010 edition [11]</b>	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання <b>2010 року</b> [9]
Дата чинності	Для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше.	<b>Обов'язкові:</b> при виконанні завдань з 01.05.2011 року <b>Добровільне застосування дозволяється:</b> з 01.01.2010 року до 01.05.2011 року [14]
База порівняння	<b>1)</b> The 2009 edition of the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control; <b>2)</b> Part I of the 2008 edition of the Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements	Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання <b>2006 року</b> [10]
Лаг стандартів (років)	<b>1-2 роки</b>	<b>5 років</b>

До того ж рішення АПУ України [14] зробило їх обов'язковими лише для завдань, що починаються із 01.05.2011 року. Більший лаг стандартів, за інших рівних умов, означає і більше змін, тому обсяг змін в Україні був більшим, порівняно із обсягом змін на глобальному рівні (див. табл. 5.2).

Порівняємо МСА 2006 року видання та МСА 2010 року видання, перші з яких були обов'язковими для застосування в Україні, поки не було введені другі (табл. 5.4).

## Порівняння переліку та назв стандартів 2006 та 2010 року видання

МСА 2006 року видання [10]	МСА 2010 року видання [9]
<b>ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ТА ОБОВ'ЯЗКИ (7)</b>	<b>ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ТА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ (8)</b>
<p><b>МСА 200</b> Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів</p> <p><b>МСА 210</b> Умови завдань з аудиторської перевірки</p> <p><b>МСА 220</b> Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації</p> <p><b>МСА 230</b> Документація</p> <p><b>МСА 240</b> Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів</p> <p><b>МСА 250</b> Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів</p> <p><b>МСА 260</b> Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналові</p>	<p><b>МСА 200</b> Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту</p> <p><b>МСА 210</b> Узгодження умов виконання завдань з аудиту</p> <p><b>МСА 220</b> Контроль якості аудиту фінансової звітності</p> <p><b>МСА 230</b> Аудиторська документація</p> <p><b>МСА 240</b> Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності</p> <p><b>МСА 250</b> Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності</p> <p><b>МСА 260</b> Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями</p> <p><b>МСА 265</b> Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу</p>
<b>ОЦІНКА РИЗИКІВ ТА ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ (5)</b>	<b>ОЦІНКА РИЗИКІВ ТА ДІЇ У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ(6)</b>
<p><b>МСА 300</b> Планування аудиту фінансових звітів</p> <p><b>МСА 315</b> Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень</p> <p><b>МСА 320</b> Суттєвість в аудиті</p> <p><b>МСА 330</b> Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків</p> <p><b>МСА 402</b> Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються організацій, що надають послуги</p>	<p><b>МСА 300</b> Планування аудиту фінансової звітності</p> <p><b>МСА 315</b> Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища</p> <p><b>МСА 320</b> Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту</p> <p><b>МСА 330</b> Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики</p> <p><b>МСА 402</b> Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги</p> <p><b>МСА 450</b> Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту</p>
<b>Аудиторські докази (12)</b>	<b>АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ (11)</b>
<p><b>МСА 500</b> Аудиторські докази</p> <p><b>МСА 501</b> Аудиторські докази: додаткові міркування щодо окремих статей</p> <p><b>МСА 505</b> Зовнішні підтвердження</p> <p><b>МСА 510</b> Перше завдання: залишки на початок періоду</p> <p><b>МСА 520</b> Аналітичні процедури</p> <p><b>МСА 530</b> Аудиторська вибірка та інші процедури тестування</p>	<p><b>МСА 500</b> Аудиторські докази</p> <p><b>МСА 501</b> Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів</p> <p><b>МСА 505</b> Зовнішні підтвердження</p> <p><b>МСА 510</b> Перші завдання з аудиту - залишки на початок періоду</p> <p><b>МСА 520</b> Аналітичні процедури</p> <p><b>МСА 530</b> Аудиторська вибірка</p> <p><b>МСА 540</b> Аудит облікових оцінок, у тому</p>

<p><b>МСА 540</b> Аудиторська перевірка облікових оцінок</p> <p><b>МСА 545</b> Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації</p> <p><b>МСА 550</b> Зв'язані сторони</p> <p><b>МСА 560</b> Подальші події</p> <p><b>МСА 570</b> Безперервність</p> <p><b>МСА 580</b> Пояснення управлінського персоналу</p>	<p>числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації</p> <p><b>МСА 550</b> Пов'язані сторони</p> <p><b>МСА 560</b> Подальші події</p> <p><b>МСА 570</b> Безперервність</p> <p><b>МСА 580</b> Письмові заповнення</p>
<b>Використання роботи інших фахівців (3)</b>	<b>ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ІНШИХ ФАХІВЦІВ (3)</b>
<p><b>МСА 600</b> Використання роботи іншого аудитора</p> <p><b>МСА 610</b> Розгляд роботи внутрішнього аудиту</p> <p><b>МСА 620</b> Використання роботи експерта</p>	<p><b>МСА 600</b> Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)</p> <p><b>МСА 610</b> Використання роботи внутрішніх аудиторів</p> <p><b>МСА 620</b> Використання роботи експерта аудитора</p>
<b>Аудиторські висновки та звітність (4)</b>	<b>АУДИТОРСЬКІ ВИСНОВКИ ТА ЗВІТНІСТЬ (5)</b>
<p><b>МСА 700</b> Аудиторський висновок про фінансову звітність</p> <p><b>МСА 701</b> Модифікація висновку незалежного аудитора</p> <p><b>МСА 710</b> Порівняльні дані</p> <p><b>МСА 720</b> Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти</p>	<p><b>МСА 700</b> Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності</p> <p><b>МСА 705</b> Модифікації думки у звіті незалежного аудитора</p> <p><b>МСА 706</b> Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора</p> <p><b>МСА 710</b> Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність</p> <p><b>МСА 720</b> Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність</p>
<b>Спеціалізовані сфери (1)</b>	<b>СПЕЦІАЛІЗОВАНІ СФЕРИ (3)</b>
<p><b>МСА 800</b> Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення</p>	<p><b>МСА 800</b> Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення</p> <p><b>МСА 805</b> Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту</p> <p><b>МСА 810</b> Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності</p>

Таким чином, маємо зростання кількості стандартів. Із 32 стандартів у виданні 2006 року їх стало 36 у виданні 2010 року. Якщо врахувати, що МСА 540 та МСА 545 було об'єднано, то, таким чином, в Україні кількість нових

стандартів у МСА видання 2010 року порівняно із попередніми МСА 2006 року видання набагато більше, ніж на глобальному рівні, а саме шість: МСА 265, МСА 450, МСА 705, МСА 706, МСА 805, МСА 810. Ці нововведені в Україні МСА можна поділити на три групи. Перша група складається із МСА 805 та МСА 810, які є специфічним і такими, що їх рідко застосовують, оскільки вони стосуються аудиту фінансової звітності спеціального призначення. Друга група із нових стандартів складається із МСА 265 та МСА 450, які несуть нові вимоги до процесу аудиту, а, отже, збільшуються аудиторські процедури. Однак, МСА 265 є продовженням МСА 260, а МСА 450 передбачає збільшення аналітичного навантаження на аудитора, а не фізичного. Найбільше змін пов'язано із третьою групою нових стандартів: МСА 705 та МСА 706. Необхідно відзначити, що МСА видання 2006 року містять МСА 701, присвячений модифікації думки аудитор, однак у МСА 2010 року видання МСА 705 містить зовсім іншу концепцію модифікації як за вимогами, за суттю, так і за структурою. У РМСАНВ є така практика: якщо зміни до стандарту косметичні його нумерація не змінюється, якщо – кардинальні, то стандарту присвоюється новий номер. Те, що стандарт побачив світ, як МСА 705, означає, що зміни кардинальні. Окрім нових стандартів існують іще і нові вимоги у стандартах, що уже існували. Оскільки таких стандартів трохи менше половини, то і нові вимоги у старих стандартах також значно вплинуть на природу та масштаб аудиторських процедур.

Таким чином, в Україні, якщо використовувати термінологію авторів дослідження з Університету Дуйсбург-Ессен [7], крім ефекту поліпшення зрозумілості, додається ефект відповідності МСА. За рахунок виникнення лагу стандартів застосування МСА поліпшеної зрозумілості відразу справило два ефекти і, як результат, глибина змін на процес аудиту оновлених стандартів в Україні була глибше (точніше цей процес іще триває, тому є глибша), ніж у тих юрисдикціях, які не мали лагу стандартів в частині відповідності МСА. Відповідно і величина впливу оновлених стандартів на

природу та масштаб аудиторських процедур на вартість аудиторських послуг буде вищою. Так, як підрахував регулятор з обліку та аудиту Великобританії – Комітет з фінансової звітності (*The Financial Reporting Council*) – вплив оновлених МСА на вартість аудиту в Великобританії для малих та середніх підприємства становить 13,9%, для публічних компаній – 5,0% (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

**Вплив оновлених МСА на вартість аудиту, % [5,с.9]**

Показники	Аудит малих та середніх підприємств	Аудит підприємств, акції яких розміщені на біржі та великих підприємств
Середнє збільшення повторюваних витрат при аудиті окремого підприємства	+9,60	+1,90
Середній вплив оновленого МСА 600 на аудит груп	+0,50	+3,00
Разом повторюваних витрат при аудиті групи	+10,10	+4,90
Середнє збільшення неповторюваних витрат за один рік	+3,80	+0,10
Загалом витрати за один рік	+13,90	+5,00

В Україні з урахуванням більшого обсягу змін, відповідно і зміни вартості аудиту будуть більшими. Проте, важко визначити точно, величину такого доважку для України через існування лагу стандартів аудиту. Єдине, що можна точно сказати, що такий доважок для України існує і викликаний він наявністю лагу стандартів у частині відповідності МСА.

**Висновки до розділу 5.** Таким чином, в Україні, крім, якщо використовувати термінологію авторів Університету Дуйсбург-Ессен, ефекту поліпшення зрозумілості, додається ефект відповідності МСА. За рахунок виникнення лагу стандартів застосування МСА поліпшеної зрозумілості відразу справило два ефекти і, як результат, глибина змін на процес аудиту оновлених стандартів в Україні була глибше (точніше цей процес іще триває, тому є глибша), ніж у тих юрисдикціях, які не мали лагу стандартів. Лаг стандартів в частині відповідності МСА можна усунути шляхом

налагодження процесу моніторингу, аналізу, перекладу МСА та включення МСА в національні стандарти.

## ВИСНОВКИ

Україна однією із перших на пострадянському просторі прийнята Міжнародні стандарти аудиту як національні, була в лідерах щодо впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності. На сьогодні, як вважається, стандарти обліку і аудиту в Україні в цілому відповідають світовим стандартам, оскільки в їх основі лежать загальноприйняті глобально МСА та МСФЗ, два із дванадцяти стандартів здорової фінансової системи. Втім, важливим є не тільки технічна надійність стандартів, але й сприйняття користувачів стандартів щодо їх технічної надійності й корисності.

В результаті дослідження встановлено:

1) Досліджено зміни у структурі, змісті та обсязі аудиторського звіту відповідно до Міжнародних стандартах аудиту, як ретроспективно, так і перспективно. Визначено напрямки можливих змін до стандартів, які на сьогодні знаходяться на стадії обговорення. Доведено, що у недалекому майбутньому на аудиторський звіт чекає серйозна трансформація: перетворення із стандартизованого звіту типу пройшов / не пройшов обсягом в одну сторінку до змістовної доповіді на приблизно чотири сторінки. Розкрито зміст основних параграфів аудиторського звіту, згідно з очікуваними МСА 700 (оновлений), 701 (новий). Проаналізовано нововведену концепцію коментарів аудитора, яка покликана забезпечити унікальність кожного окремого аудиторського звіту;

2) досліджено вплив оновлених МСА після завершення проекту поліпшення зрозумілості на процес аудиту в глобальному та національному вимірах. Доведено, що в Україні внаслідок прийняття оновлених МСА за рахунок існування більшого за глобальний на три роки лагу стандартів, який спричинив існування, поряд із ефектом поліпшення, ефекту невідповідності МСА, відбулися глибші, порівняно з глобальними, зміни у процесі аудиту;

3) ефект змін від запровадження МСА в Україні відрізнявся від такого самого ефекту на глобальному рівні саме на обсяг ефекту невідповідності МСА, якщо вирахувати його математично, то це приблизно три роки. За

рахунок виникнення лагу стандартів застосування МСА поліпшеної зрозумілості відразу справило два ефекти і, як результат, глибина змін на процес аудиту оновлених стандартів в Україні була глибше, ніж у тих юрисдикціях, які не мали лагу стандартів на момент введення оновлених МСА. В той час, як на глобальному рівні за результатами появи оновлених МСА був один новий стандарт, в Україні маємо шість нових стандартів. Те саме стосується кількості вимог, в уже існуючих стандартах, які зазнали перегляду. Вважаємо, що лаг стандартів в частині відповідності МСА можна усунути шляхом налагодження в Україні процесу моніторингу, аналізу, перекладу МСА та включення МСА в національні стандарти;

4) На сьогодні Україна не має лагу стандартів аудиту: стандарти аудиту, які використовуються в Україні є найсучаснішою їх версією, розробленою РМСАНВ. Однак на сьогодні РМСАНВ уже ухвалила два оновлених стандарти: 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища» та 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», чинні для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2013 р. або пізніше. В активній розробці на разі знаходяться зміни до МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» та 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність». Лакмусовим папірцем для України щодо дотримання процесу постійного моніторингу, перекладу та впровадження МСА будуть самі підходи щодо часу та способу включення згаданих оновлених стандартів у правове поле України;

5) Серед багатьох аспектів змін в оновлених МСА звернімо увагу на концепцію суттєвості, яка зазнала відчутної трансформації. Відтепер кількість видів суттєвості подвоїлася за рахунок додання до концепції суттєвості нового терміну – суттєвості виконання. Таким чином, відтепер, згідно з МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», аудитор повинен враховувати чотири види суттєвості: 1) суттєвість на рівні



фінансової звітності в цілому; 2) суттєвість виконання; 3) суттєвість для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації; 4) суттєвість виконання для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації. При цьому третій та четвертий вид суттєвості є опційним і не обов'язковим до застосування. Відповідальністю аудитора є зниження до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень у фінансовій звітності, перевищуватиме суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому. Якщо аудитор планує аудиторські процедури у такий спосіб, щоб ідентифікувати окремі викривлення, що перевищують 10000 грн., то існує ризик того, що в сукупності несуттєві викривлення, не ідентифіковані під час аудиту, можуть перевищити поріг у 10000 грн. Таким чином, виникає потреба у певному буфері для врахування можливих непомічених і не виявлених викривлень. Саме з цією метою у МСА 320 після завершення програми підвищення зрозумілості і введено поняття «суттєвість виконання»;

б) Сприйняття рівня стандартів обліку та аудиту в Україні є, на нашу думку, нижче його реального стану. Україна посідає місце близько 130 в глобальному рейтингу за показником сили стандартів фінансового аудиту і обліку із значенням близькому 3,5 (максимум 7). Незважаючи на те, що Україна була одним із ранніх наслідувачів використання МСФЗ та МСА на пострадянському просторі, бізнес середовище, в Україні оцінює силу стандартів обліку і аудиту в ній нижче, ніж у інших пострадянських країнах. Хоча самі стандарти аудиту і фінансової звітності також придалися до такої їх оцінки, однак, як нам видається, за цим також слід бачити більшу картину, інші фактори, що перешкоджають стандартам аудиту і фінансової звітності виконувати свою функцію, якої б якості вони не були. Той факт, що у більшості країн із Звіту про глобальну конкурентоспроможність застосовуються ті самі комплекти стандартів: МСФЗ та МСА, так само, як і в Україні, однак користувачі в останній оцінюють силу цих стандартів набагато нижче, ніж в інших юрисдикціях ми пояснюємо різницею у

інституційному середовищі застосування стандартів. Пропозиція автора цього дослідження полягає у збільшенні інституційної відкритості регулятора обліку шляхом створення незалежного регулятора обліку, який буде регулювати на основі компромісу, а не на основі консенсусу, що забезпечить належний рівень залученості користувачів у створення регулювання. Вони не будуть відчувати, що ці стандарти створені кимось для них, а самі зможуть брати участь у їх формуванні, це будуть, певним чином, і їхні стандарти. Підвищення інституційної відкритості регуляторів обліку і аудиту в Україні сприятиме підвищенню сприйняття користувачів щодо надійності стандартів аудиту та фінансової звітності.

**ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ**  
**ПОСИЛАННЯ до розділу 1**

1. *Пасько О.В.* Багаторівневе врядування в регулюванні обліку в Німеччині: структура та діяльність Комітету зі стандартів бухгалтерського обліку Німеччини /О. В. Пасько // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. - 2016. - № 2 (72). – С. 44-55
2. Цели фонда «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» [Электронный ресурс] // Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности России. Режим доступа: [http://www.nsfo.ru/index.php?sec\\_id=5](http://www.nsfo.ru/index.php?sec_id=5). – Название с экрана.
3. *Bellver A., Kaufmann D (2005)*, Transparenting Transparency: Initial Empirics and Policy Applications. [Electronic resource] // The World Bank. - Mode of access: [https://siteresources.worldbank.org/INTWBIGOVANTCOR/Resources/Transparenting\\_Transparency171005.pdf](https://siteresources.worldbank.org/INTWBIGOVANTCOR/Resources/Transparenting_Transparency171005.pdf).- Last access: 2017. – Title from the screen.
4. *BooLaky Pran Krishansing, Cooper Barry J. (2015)* Comparing the Strength of Auditing and Reporting Standards and Investigating their Predictors in Europe and Asia, *Australian Accounting Review*, No. 74 Vol. 25 Issue 3, 292-308
5. *BooLaky, Pran Krishansing; Krishnamurti, Chandrasekhar; and Hoque, Ariful (2013)* Determinants of the Strength of Auditing and Reporting Standards: a Cross-Country Study, *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 7(4), 2013, 17-36.
6. *Francis, J. R., I. Khurana, and R. Pereira (2003)* The role of accounting and auditing in corporate governance and the development of financial markets around the world, *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics* 10 (1): 1–30
7. *Ghoul Sadok El, Guedhami Omrane, Pittman Jeffrey A., Rizeanu Sorin (2015)* Cross-Country Evidence on the Importance of Auditor Choice to Corporate Debt Maturity, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 33 No. 2 (Summer 2016) pp. 718–751

**8.** Jurisdictions. Access our summaries of financial reporting requirements, use of International Financial Reporting Standards and other updates by jurisdiction [Electronic resource] // Deloitte. *IASPlus*. - Mode of access: <https://www.iasplus.com/en/jurisdictions>.- Last access: 2017. – Title from the screen.

**9.** Key Standards for Sound Financial Systems [Electronic resource] // Financial Stability Board. - Mode of access: [http://www.fsb.org/what-we-do/about-the-compendium-of-standards/key\\_standards/](http://www.fsb.org/what-we-do/about-the-compendium-of-standards/key_standards/).- Last access: 2017. – Title from the screen.

**10.** *Leuz, Christian (2010)* Different approaches to corporate reporting regulation: How jurisdictions differ and why, *Accounting and Business Research*, 40:3, 229-256 (p. 250)

**11.** *Multi-Level Governance* Edited by Ian Bache and Matthew Flinder. - New York: Oxford University Press, 2004.

**12.** *Nobes, C W (1998)* ‘Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting’, *Abacus*, vol. 34, no.2, pp. 162-187

**13.** The Global Competitiveness Report 2006–2007[Electronic resource] // World economic Forum. - Mode of access: [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GlobalCompetitivenessReport\\_2006-07.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2006-07.pdf).- Last access: 2017. – Title from the screen.

**14.** The Global Competitiveness Report 2008–2009 [Electronic resource] // World economic Forum. - Mode of access: [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GlobalCompetitivenessReport\\_2008-09.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2008-09.pdf).- Last access: 2017. – Title from the screen.

**15.** The Global Competitiveness Report 2009–2010 [Electronic resource] // World economic Forum. - Mode of access: [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GlobalCompetitivenessReport\\_2009-10.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2009-10.pdf).- Last access: 2017. – Title from the screen.

- 16.** The Global Competitiveness Report 2010–2011[Electronic resource]  
// World economic Forum. - Mode of access:  
[http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GlobalCompetitivenessReport\\_2010-11.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2010-11.pdf).- Last access: 2017. – Title from the screen.
- 17.** The Global Competitiveness Report 2011–2012[Electronic resource]  
// World economic Forum. - Mode of access:  
[http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GCR\\_Report\\_2011-12.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_GCR_Report_2011-12.pdf).- Last access:  
2017. – Title from the screen.
- 18.** The Global Competitiveness Report 2012–2013[Electronic resource]  
// World economic Forum. - Mode of access:  
[http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GlobalCompetitivenessReport\\_2012-13.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2012-13.pdf)  
. Last access: 2017. – Title from the screen.
- 19.** The Global Competitiveness Report 2013–2014 [Electronic resource]  
// World economic Forum. - Mode of access:  
[http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GlobalCompetitivenessReport\\_2013-14.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2013-14.pdf)  
. Last access: 2017. – Title from the screen.
- 20.** The Global Competitiveness Report 2015–2016 [Electronic resource]  
// World economic Forum. - Mode of access:  
[http://www3.weforum.org/docs/gcr/2015-2016/Global\\_Competitiveness\\_Report\\_2015-2016.pdf](http://www3.weforum.org/docs/gcr/2015-2016/Global_Competitiveness_Report_2015-2016.pdf) . Last access: 2017. – Title  
from the screen.
- 21.** The Global Competitiveness Report 2016–2017 [Electronic resource]  
// World economic Forum. - Mode of access:  
[http://www3.weforum.org/docs/GCR2016-2017/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2016-2017\\_FINAL.pdf](http://www3.weforum.org/docs/GCR2016-2017/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2016-2017_FINAL.pdf) . Last  
access: 2017. – Title from the screen.
- 22.** *Wysocki, Peter* (2011) New institutional accounting and IFRS, Accounting and Business Research, 41:3, 309-328 (p.322)

## ПОСИЛАННЯ до розділу 2

1. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зеніна, О.В. Гик, С.Г. Біндер. – К.: Фенікс, 2011. – 842 с.
3. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2006 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», 2006. – 1152с.
4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 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», 2007. – 1172с.
5. **Пасько О. В.** Вплив міжнародних стандартів аудиту після завершення проекту поліпшення зрозумілості на процес аудиту: глобальний та національний виміри / О. В. Пасько // Вісник Сумського національного аграрного ун-ту: науковий журнал. – Сер. «Економіка і менеджмент» / Сумський НАУ. – Суми, 2013. – Вип. 6 (57). - С. 118-124.
6. Про затвердження роз'яснення щодо оформлення офіційного документу, складеного за результатами аудиту фінансової звітності: Рішення Аудиторської палати України № 245/13від 26.01.2012 [Електронний ресурс] // Аудиторська палата України. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/1243042881.doc>. - Останнє звернення: 2014. – назва з екрана.
7. **Редько О.Ю.** Перспективи розвитку національного аудиту в Україні [Електронний ресурс] // Наукова періодика України. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/vsunu/2008\\_10\\_2/redko.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vsunu/2008_10_2/redko.pdf). - Останнє звернення: 2014. – назва з екрана.

**8. Andreas Hellmann, Hector Perera, Chris Patel** Equivalence of IFRS across languages: translation issues from English to German [Electronic resource] // The Sixth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting (APIRA) the University of Sydney. - Mode of access: WWW.URL:[http://apira2010.econ.usyd.edu.au/conference\\_proceedings/APIRA-2010-198-Hellmann-Equivalence-of-IFRS-across-languages.pdf](http://apira2010.econ.usyd.edu.au/conference_proceedings/APIRA-2010-198-Hellmann-Equivalence-of-IFRS-across-languages.pdf). - Last access: 2014. – Title from the screen.

**9. Collings Steven** Interpretation and Application of International Standards on Auditing (Wiley Regulatory Reporting) John Wiley & Sons, June 2011 - 648 p.

**10. Lisa Evans, Rachel Baskerville, Katariina Nara** Translation audits problems: an inter-professional perspective and lessons for accounting [Electronic resource] // The Sixth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting (APIRA) the University of Sydney. - Mode of access: WWW.URL:[http://apira2010.econ.usyd.edu.au/conference\\_proceedings/APIRA-2010-145-Baskerville-Inter-professional-perspective-lessons-for-accounting.pdf](http://apira2010.econ.usyd.edu.au/conference_proceedings/APIRA-2010-145-Baskerville-Inter-professional-perspective-lessons-for-accounting.pdf). - Last access: 2014. – Title from the screen.

**11.** Policy for Translating and Reproducing Standards Published by the International Federation of Accountants [Electronic resource] // The International Federation of Accountants. - Mode of access: WWW.URL:<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Policy%20for%20Translating%20and%20Reproducing%20Standards%20Published%20by%20IFAC%20December%202012.pdf>. - Last access: 2014. – Title from the screen.

**12. Rachel Baskerville** 109 Voices: Translation Issues for accountings tandards in the EU [Electronic resource] // IAS Plus. - Mode of access: WWW.URL: <http://www.iasplus.com/nz/1108nzBaskervillelecture.pdf>. - Last access: 2014. – Title from the screen.

**13.** Rachel Baskerville, Lisa Evans The darkening glass: Issues for translation of IFRS [Electronic resource] // The Institute of Chartered Accountants of Scotland. - Mode of access: WWW.URL:

[http://www.icas.org.uk/site/cms/download/res/baskerville\\_evans\\_Report\\_mar\\_2011.pdf](http://www.icas.org.uk/site/cms/download/res/baskerville_evans_Report_mar_2011.pdf). - Last access: 2014. – Title from the screen.

14. The implementation of the clarified International Standards on Auditing The impact on the audit process in Sweden [Electronic resource] // Jönköping University. - Mode of access: WWW.URL:<http://hj.diva-portal.org/smash/get/diva2:528025/FULLTEXT01> . - Last access: 2014. – Title from the screen.

### ПОСИЛАННЯ до розділу 3

1. Андрейцева І.А. Методичні аспекти вибору аудиторського висновку // Інноваційна економіка. – 2010. - № 5. – С. 102-105

2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Фенікс, 2011. – 842 с.

3. Піскова Ж. Аудиторський висновок: методика вибору в світлі змін Міжнародних стандартів аудиту/ Ж. Піскова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - № 2.- С. 32-38.

4. Про застосування стандартів аудиту: Рішення Аудиторської палати України № 229/7 від 31.03.2011р. [електронний ресурс] // Аудиторська палата України. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/msa>. - Останнє звернення: 2013. – назва з екрана.

5. Про затвердження роз'яснення щодо оформлення офіційного документу, складеного за результатами аудиту фінансової звітності: Рішення Аудиторської палати України № 245/13 від 26.01.2012 [Електронний ресурс] // Аудиторська палата України. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/1243042881.doc>. - Останнє звернення: 2013. – назва з екрана. [../Рішення АПУ Оформлення офіційного документу.doc](http://apu.com.ua/files/ris/1243042881.doc)

6. 57<sup>th</sup> Meeting Of The International Auditing And Assurance Standards Board New York, April 15-19, 2013 [Electronic resource] // The International Federation Of Accountants. - Mode of access:



WWW.URL:[http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/20130415\\_IAASB-April\\_2013\\_Mtg%20Timetable%20v1.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/20130415_IAASB-April_2013_Mtg%20Timetable%20v1.pdf)./IAASB-April\_2013\_Mtg\_Timetable\_v1.pdf. - Last access: 2013. – Title from the screen.

7. Adam Jones Pressure grows to bring auditors to account [Electronic resource] // Financial Times. - Mode of access: WWW.URL: <http://www.ft.com/intl/cms/s/0/fabf7bc0-282a-11e2-afd2-00144feabdc0.html#axzz2J4PbyJ9k>. - Last access: 2013. – Title from the screen.

8. Anna Gold, Ulfert Gronewold, Christiane Pott Financial Statement Users' Perceptions of the IAASB's ISA 700 Unqualified Auditor's Report in Germany and the Netherlands. Summary Report to the Auditing Standards Board, New York, and the International Auditing and Assurance Standards Board, New York July 15, 2009 [Electronic resource] // The International Federation Of Accountants. - Mode of access: WWW.URL: [http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Study\\_4\\_ASB\\_ResearchReport.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Study_4_ASB_ResearchReport.pdf). - Last access: 2013. – Title from the screen.

9. Brenda Porter, Ciaran Ó hÓgartaigh, Rachel Baskerville Report On Research Conducted In The United Kingdom And New Zealand In 2008 Investigating The Audit Expectation-Performance Gap And Users' Understanding Of, And Desired Improvements To, The Auditor's Report September 2009 [Electronic resource] // The International Federation Of Accountants. - Mode of access: WWW.URL: [http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Porter\\_et\\_al\\_Final\\_Report\\_Combined.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Porter_et_al_Final_Report_Combined.pdf). - Last access: 2013. – Title from the screen.

10. Collings Steven Interpretation and Application of International Standards on Auditing (Wiley Regulatory Reporting) JohnWiley&Sons, June 2011 - 648 p.

11. Consultation On Whether Uk And Irish Auditing Standards Should Be Updated For The New International Auditing Standards [Electronic resource] // The Financial Reporting Council. - Mode of access: WWW.URL: <http://www.frc.org.uk/getattachment/352a2690-db09-4c4d-823c->

[f42cbc649c11/Consultation-Paper-Consultation-on-whether-UK-and.aspx](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/f42cbc649c11/Consultation-Paper-Consultation-on-whether-UK-and.aspx). - Last access: 2013. – Title from the screen. [../CP\\_Auditor\\_Reporting-Final.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf)

12. Cowperthwaite, Philip Culture Matters: How Our Culture Affects the Audit // Accounting Perspectives. Sep2010, Vol. 9 Issue 3, pp.175-215

13. Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change IAASB Consultation Paper May 2011 [Electronic resource] // The International Federation of Accountants. - Mode of access: WWW.URL: [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/CP\\_Auditor\\_Reporting-Final.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf). - Last access: 2013. – Title from the screen.

14. [../IAASB Strategy and Work Program 2012-2014-final.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2012%20IASB%20Handbook%20Part%20I_Web.pdf) Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2012 Edition Volume I [Electronic resource] // The International Federation Of Accountants. - Mode of access: WWW.URL:[http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2012%20IASB%20Handbook%20Part%20I\\_Web.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2012%20IASB%20Handbook%20Part%20I_Web.pdf). - Last access: 2013. – Title from the screen.

15. Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants 2012 Edition / International Ethics Standards Board for Accountants [Electronic resource] // The International Federation Of Accountants. - Mode of access: WWW.URL:<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2012-IESBA-Handbook.pdf>. - Last access: 2013. – Title from the screen.

16. Hodge John, Murray Zowie Enhanced auditor reporting [Electronic resource] // The New Zealand Institute Of Chartered Accountants. - Mode of access: WWW.URL: <http://www.nzica.com/News/Archive/2012/October/Enhanced-auditor-reporting.aspx>. - Last access: 2013. – Title from the screen.

17. Hussein, Mohamed E. A.; Bavishi, Vinod B.; Gangolly, Jagdish S. International Similarities and Differences in the Auditor's Report // Auditing, Fall 86, Vol. 6 Issue 1, pp. 124-133

18. IAASB Meeting Highlights and Decisions February 2013 [Electronic resource] // The International Federation Of Accountants. - Mode of access: WWW.URL:[http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/20120214-IAASB-February-2013\\_Meeting\\_Highlights-final.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/20120214-IAASB-February-2013_Meeting_Highlights-final.pdf) - Last access: 2013. – Title from the screen.
19. IAASB Strategy and Work Program, 2012–2014 [Electronic resource] // The International Federation Of Accountants. - Mode of access: WWW.URL:[www.ifac.org/publications-resources/iaasb-strategy-and-work-program-2012-2014](http://www.ifac.org/publications-resources/iaasb-strategy-and-work-program-2012-2014). - Last access: 2013. – Title from the screen.
20. Improving The Auditor’s Report. Invitation to Comment / The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) Jun 22, 2012 [Electronic resource] // The International Federation of Accountants. - Mode of access: WWW.URL:[http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Auditor\\_Reporting\\_Invitation\\_to\\_Comment-final\\_0.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Auditor_Reporting_Invitation_to_Comment-final_0.pdf). - Last access: 2013. – Title from the screen.
21. Krishnan, Jayanthi; Yang, Joon S. Recent Trends in Audit Report and Earnings Announcement Lags //Accounting Horizons. Sep2009, Vol. 23 Issue3, pp. 265-288
22. Mong, Steven; Roebuck, Peter Effect of audit report disclosure on auditor litigation risk //Accounting&Finance. Mar 2005, Vol. 45 Issue 1, pp. 145-169
23. Morris, Jan Taylor; Thomas, C. William Clarified Auditing Standards: The Quiet Revolution // Journal of Accountancy. Jun2011, Vol. 211 Issue 6, pp. 24-28
24. Stephen K. Asare, Arnold Wright Investors’, Auditors’, And Lenders’ Understanding Of The Message Conveyed By The Standard Audit Report [Electronic resource] // The International Federation Of Accountants. - Mode of access: WWW.URL:[http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Study\\_3\\_AICPA\\_IAASB\\_Paper.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Study_3_AICPA_IAASB_Paper.pdf). - Last access: 2013. – Title from the screen.

25. Tanyi, Paul; Raghunandan, K.; Barua, Abhijit Audit Report Lags after Voluntary and Involuntary Auditor Changes // Accounting Horizons. Dec2010, Vol. 24 Issue 4, pp. 671-688

26. The Canadian Securities Administrators (CSA) Comment letter on Improving the Auditor's Report – Invitation to Comment [Electronic resource] // The Canadian Securities Administrators. - Mode of access: WWW.URL:[http://www.securities-administrators.ca/uploadedFiles/General/pdfs/LECAC\\_1AASB%20ITC%20on%20Auditor%20Reporting20120831.pdf](http://www.securities-administrators.ca/uploadedFiles/General/pdfs/LECAC_1AASB%20ITC%20on%20Auditor%20Reporting20120831.pdf) - Last access: 2013. – Title from the screen.

27. The Unqualified Auditor's Report: A Study of User Perceptions, Effects on User Decisions and Decision Processes, and Directions for Further Research. A Revision of the Summary Report Presented to the Auditing Standards Board and the International Auditing and Assurance Standards Board on April 29, 2009, New York May 11, 2009 [Electronic resource] // The International Federation Of Accountants. - Mode of access: WWW.URL: [http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Study\\_1\\_ASB\\_Summary\\_Report.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Study_1_ASB_Summary_Report.pdf). - Last access: 2013. – Title from the screen.

#### ПОСИЛАННЯ до розділу 4

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Фенікс, 2011. – 842 с.

2. Пасько О.В. Трансформація структури, змісту та обсягу аудиторського звіту в Міжнародних стандартах аудиту / О. В. Пасько // Облік і фінанси / Accounting and Finance. - 2013. - № 1. - С. 80-91

3. Herbohn Kathleen, Ragunathan Vanitha Auditor reporting and earnings management: some additional evidence // Accounting & Finance. Dec2008, Vol. 48 Issue 4, pp. 575-601. 27p. 7 Charts.

[http://www.grantthornton.ie/wp-content/uploads/2013/02/130204\\_2013-world-survey-IAB521.pdf](http://www.grantthornton.ie/wp-content/uploads/2013/02/130204_2013-world-survey-IAB521.pdf).

5. *Venkataraman Ramgopal, Weber Joseph P., Willenborg Michael* Litigation Risk, Audit Quality, and Audit Fees: Evidence from Initial Public Offerings // *Accounting Review*. Sep2008, Vol. 83 Issue 5, pp. 1315-1345. 31p. 6 Charts, 1 Graph.

#### ПОСИЛАННЯ до розділу 5

1. **Humphrey Christopher, Loft Anne** The Complex World of International Auditing Regulation  
<http://www.qfinance.com/contentFiles/QF02/g1xtn5q6/12/0/the-complex-world-of-international-auditing-regulation.pdf>
2. **Morris, Jan Taylor; Thomas, C. William** Clarified Auditing Standards: The Quiet Revolution // *Journal of Accountancy*. Jun2011, Vol. 211 Issue 6, pp. 24-28
3. **Fraser P. Nicholas** A single set of worldwide auditing standards: The road is long ... // *International Journal of Disclosure and Governance* (2010) **7**, 298–309  
<http://www.palgrave-journals.com/jdg/journal/v7/n4/pdf/jdg201020a.pdf>
4. **Roger Simnett** A Critique of the International Auditing and Assurance Standards Board // *Australian Accounting Review* July 2007 [Volume 17, Issue 42](#), pages 28–36
5. Consultation On Whether Uk And Irish Auditing Standards Should Be Updated For The New International Auditing Standards [Electronic resource] // The Financial Reporting Council. - Mode of access: WWW.URL: <http://www.frc.org.uk/getattachment/352a2690-db09-4c4d-823c-f42cbc649c11/Consultation-Paper-Consultation-on-whether-UK-and.aspx>. - Last access: 2013. – Title from the screen.
6. **Niall Walsh** Clarified ISAs. Auditing Standards are Changing Again // *Accountancy Ireland*. - October 2009. - Vol.41. - No.5. - p. 22-24

7. Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISAs) in the EU. Final Report. 12/06/2009. Contractor: University of Duisburg-Essen  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/ias/study2009/report\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/study2009/report_en.pdf)
8. **Ian Dennis** 'Clarity' Begins at Home: An Examination of the Conceptual Underpinnings of the IAASB's Clarity Project // International Journal of Auditing November 2010 Volume 14, Issue 3, pages 294–319
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зєніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Фенікс, 2011. – 842 с.
10. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2006 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», 2006. – 1152 с.
11. Handbook Of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements 2010 edition Part 1. - New York, NY, USA: International Federation of Accountants, 2010. - 806 p.
12. **Moore, Joanne** Welcome focus on auditing standards // Chartered Accountants Journal. Dec2005, Vol. 84 Issue 11, p. 30-32.
13. **David Morris** Should You Care About The Iaasb Clarity Project? // Financial Executive. Jun2007, Vol. 23 Issue 5, p. 14-15.
14. Про застосування стандартів аудиту: Рішення Аудиторської палати України № 229/7 від 31.03.2011р. [електронний ресурс] // Аудиторська палата України. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/msa>. - Останнє звернення: 2013. – назва з екрана.
15. **Пасько О.В.** Сприйняття стандартів обліку і аудиту користувачами в контексті формування інституційної відкритості в регулюванні / Пасько О.В. // Облік і фінанси / Accounting and Finance. – К.: ТДВ "Інститут обліку і фінансів" 2017. - № 1 (75). – С. 68-75

- 16. Пасько О.В.** Модифікації думки та пояснювальні параграфи в аудиторських звітах публічних компаній України, акції яких котуються на Варшавській фондовій біржі /О. В. Пасько, М. І. Гордієнко // Облік і фінанси / Accounting and Finance. - 2014. - № 3(65). – С. 125-135
- 17. Пасько О. В.** Термінологічні аспекти аудиту в Україні у контексті перекладу Міжнародних стандартів аудиту / О. В. Пасько, М. І. Гордієнко // Вісник Сумського національного аграрного університету. серія "Економіка та менеджмент". - 2014. – № 4. - С. 161 - 168
- 18. Пасько О.В.** Трансформація структури, змісту та обсягу аудиторського звіту в Міжнародних стандартах аудиту // Облік і фінанси / Accounting and Finance. – 2013. - № 1 (59). – С. 80-91
- 19. Пасько О. В.** Вплив міжнародних стандартів аудиту після завершення проекту поліпшення зрозумілості на процес аудиту: глобальний та національний виміри / О. В. Пасько // Вісник Сумського національного аграрного ун-ту : науковий журнал. – Сер. «Економіка і менеджмент» / Сумський НАУ. – Суми, 2013. – Вип. 6 (57). - С. 118-124.