

– динаміка зміни сходу рухомого складу з лінії по технічній несправності.

3. Показники безпеки:

– стан дорожньо–транспортної дисципліни в динаміці;
– рівень безпеки поїздок;
– частка викидів МПТ у загальному обсязі токсичних викидів у місті;

– динаміка зміни обсягів викидів токсичних речовин громадським транспортом;

– динаміка аварійності (дорожньо–транспортних подій, випадків займання і інших надзвичайних ситуацій).

4. Показники якості обслуговування:

– зручність і комфортабельність поїздки;
– наявність супутнього сервісу при обслуговуванні;
– культура обслуговування;
– регулярність руху.

Вище перелічена система груп критеріїв не є вичерпною, але дозволяє досить деталізовано оцінити діяльність МПТ із різних сторін.

Регулююча дія центру логістичного управління має бути спрямована на створення рівновігідних умов для функціонування всіх операторів.

Висновки

У результаті дослідження систем управління міського пасажирського транспорту можна зробити висновки, що одним з пріоритетних напрямів діяльності центру логістичного управління є координація якості обслуговування пасажирів, яка здійснюється з урахуванням обсягів пасажирських потоків, напрямів їх дотримання по годинах доби, днях тижня, місяцях, сезонах року. Регулярне проведення комплексних обстежень пасажиропотоків дозволить сформулювати матрицю потреби в рухливих одиницях (у тому числі по

типах транспортних засобів) по напрямках слідування в одиницю часу. Концепція раціоналізації маршрутної мережі і ефективної побудови процесу перевезення пасажирів передбачає розподіл рухливих одиниць підприємств усіх форм власності, присутніх на ринку транспортних послуг, з урахуванням рівної доступності транспорту громадського користування для пасажирів, ефективного використання рухомого складу і підвищення якості обслуговування пасажирів.

Центр логістичного управління виступатиме замовником на транспортне обслуговування, звертаючи увагу при цьому на питання дорожньої безпеки, а також, що стає все більш актуальними, – екологічну безпеку.

Список використаних джерел

1. Ваксман С.А. Взаимосвязь подвижности населения городов и характеризующих их параметров / С.А. Ваксман // Социально–экономические проблемы развития транспортных систем городов и зон их влияния. Материалы XVI Международной научно–практической конференции. – Екатеринбург: Комвакс, 2010. – С. 44–48.

2. Воронин А.Г., Лапин В.Л., Широков А.Н. Основы управления муниципальным хозяйством / А.Г. Воронин. – М.: Дело, 2008. – 346 с.

3. Иванов В.В., Коробова А.Я. Муниципальный менеджмент / В.В. Иванов. – М.: ИНФРА–М, 2002. – 286 с.

4. Ігнатенко О.С., Маруніч В.С. Організація автобусних перевезень в містах: Навч. посібник / О.С. Ігнатенко. – К.: НТУ, 2008. – 196 с.

5. Логистика: общественный пассажирский транспорт / Под общ. ред. Л.Б. Миротина. – М.: Экзамен, 2003. – 610 с.

6. Миротин Л.Б., Касенов А.Г. Логистика: обслуживание потребителей. – М., 2012. – 696 с.

7. Шабанов А.В. Региональные логистические системы общественного транспорта: методология формирования и механизмы управления. – Ростов–н/Д., 2011. – 316 с.

УДК 336.25.674

Д.С. СУШКО,
к.е.н., Міжнародний науково–технічний університет ім. академіка Ю. Бугая

Модифікація аудиторської думки для завдань із надання впевненості: обставини, критерії та підходи до класифікації

Узагальнено обставини та обґрунтовано підходи до модифікації аудиторської думки. На основі запропонованих групувальних критеріїв для класифікації невизначеності та викривлень розроблено матрицю типів модифікації думки аудитора. Розглянуто порядок та особливості відображення в аудиторському звіті модифікованої думки аудитора.

Ключові слова: аудиторська думка, аудиторський звіт, фінансова звітність, модифікація, критерії, обставини, підходи.

Обобщены обстоятельства и обоснованы подходы к модификации аудиторского мнения. Исходя из предложенных группировочных критериев для классификации неопределенности и искажений разработана матрица

типов модифицированного мнения аудитора. Рассмотрены порядок и особенности отражения в аудиторском заключении модифицированного мнения аудитора.

Ключевые слова: аудиторское мнение, аудиторский отчет, финансовая отчетность, модификация, критерии, обстоятельства, подходы.

Auditors' opinion modification circumstances are summarized and approaches are stated. The matrix of auditors' opinion modification types is designed, based on suggested grouping criteria for classified facts of uncertainty and distortions. The procedure and repulsemment features of modified auditor opinion in the auditor statement are regarded.

Постановка проблеми. Згідно з Міжнародним стандартом аудиту 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності, що досягається через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності [1, с. 77].

При цьому в основу судження аудитора покладено принцип достатності та відповідності отриманих аудиторських доказів. Тому при настанні випадків, коли аудитор не може отримати достатню впевненість щодо предмета перевірки, він зобов'язаний модифікувати думку відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» [1, с. 688].

Масштаб такої модифікації впливає на сприйняття фінансової звітності відповідною групою користувачів, зокрема з питань корпоративного управління чи перспектив співпраці. Неправильно обраний вид модифікації аудиторської думки впливає не тільки на подальші взаємовідносини клієнта з третіми сторонами, а й на репутацію аудитора (у разі, якщо така обставина стає відомою професійній спільноті чи клієнтам).

До основних причин модифікації аудиторської думки прийнято відносити:

1) невизначеність аудитора, що впливає на його можливість формування обґрунтованої думки;

2) наявність невивірених ідентифікованих викривлень унаслідок невідповідності системи обліку та облікових процедур встановленій концептуальній основі фінансової звітності.

Якщо перша обставина існує завжди в тій чи іншій мірі, то друга обставина не є настільки загрозливою, оскільки суб'єкт господарювання має змогу зробити відповідні вправлення ідентифікованих викривлень.

Згідно з МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» під викривленням слід розуміти розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які є обов'язковими для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності [1, с. 389].

З метою оцінки впливу накопичених у процесі аудиту викривлень та інформування управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, визначають такі види викривлення:

– викривлення фактів: це викривлення, щодо яких немає ніяких сумнівів;

– викривлення внаслідок судження: це різниці, що виникають унаслідок судження управлінського персоналу щодо облікових оцінок, які аудитор вважає неприйнятними, або вибір та застосування облікової політики, яку аудитор вважає непринятною;

– викривлення внаслідок переносу: це найкраща можливість для аудитора оцінка викривлень у генеральних сукупностях включно з переносом викривлень, ідентифікованих в аудиторських вибірках, на всі генеральні сукупності, з яких і виконувалася вибірка.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Незважаючи на досить значну кількість публікацій з проблем аудиту, питання підсумкової документації аудитора висвітлено дуже обмежено. Серед останніх досліджень можна виділити праці Л.Г. Макарової щодо звітів за результатами аудиту ефективності [4], Є.А. Мізіковського – з питань аналізу стандартів третього покоління [5], В.В. Остапова – щодо впливу оцінки отриманих доказів на висновок аудитора [6], С.В. Панкова – щодо вимог до інформативності аудиторського звіту [7], Я.В. Петракова – з аналізу причин та наслідків для суб'єкта господарювання модифікації аудиторського висновку [8], О. Петрик – щодо реалій законодавчо-нормативного регулювання аудиторської діяльності [9], Н.С. Сахчинської – щодо взаємозв'язку облікової політики з аудиторським звітом [10], І.В. Федоренко – з проблеми стандартизації аудиту [11] та дослідження Л.А. Юдинцевою історичного та міжнародного аспекту міжнародного регулювання аудиторського звіту з урахуванням етапів формування аудиторської думки [12, 13].

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми.

Потребують уточнення питання узагальнення обставин та наукового обґрунтування підходів до модифікації аудиторської думки, критеріїв класифікації невизначеності та незгоди, що визначають вид модифікації думки аудитора.

Метою статті є дослідження обставин модифікації аудиторської думки з розробкою групувальних ознак та критеріїв для обґрунтування підходів до модифікації думки аудитора.

Виклад основного матеріалу. До обставин, що призводять до модифікації думки в аудиторському звіті, відносять:

– неможливість отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень;

– отримання аудиторських доказів того, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення.

1. Неможливість отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень.

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Зауважимо, що неможливість виконати конкретну процедуру не являє собою обмеження обсягу аудиту, якщо аудитор спроможний отримати достатні і прийнятні аудиторські докази через виконання альтернативних процедур.

Однак обмеження, встановлені управлінським персоналом, можуть мати інші наслідки для аудиту, наприклад для оцінки аудитором ризиків шахрайства та для розгляду можливості продовження виконання завдання.

Неможливість отримання аудитором достатніх і належних аудиторських доказів (іменується також «обмеження обсягу аудиту») може виникнути в результаті:

а) обставин поза контролем суб'єкта господарювання (облікові записи суб'єкта господарювання були знищені; облікові записи значущого компонента були вилучені урядовими органами на невизначений час);

б) обставин, що стосуються характеру чи графіка роботи аудитора (суб'єкт господарювання зобов'язаний вести облік асоційованого підприємства за методом участі в капіталі, а аудитор не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази щодо фінансової інформації останнього для оцінки прийнятності та належності обліку за методом участі в капіталі; часові рамки призначення аудитора є такими, що він не має змоги спостерігати за інвентаризацією фізичних запасів; аудитор визначає, що у разі, якщо засоби контролю суб'єкта господарювання є неефективними, виконання лише процедур по суті є недостатнім);

в) обмежень, установлених управлінським персоналом (обставини, якщо управлінський персонал перешкоджає аудиторі спостерігати за інвентаризацією фізичних запасів; подавати запити на підтвердження залишків на конкретному рахунку).

2. Отримання аудиторських доказів того, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення, з урахуванням оцінки аудитором впливу не виправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність згідно з МСА 450.

Викривлення можуть виникати через помилку або шахрайство внаслідок:

а) неточності в зборі чи обробці даних, на основі яких готується фінансова звітність;

б) пропуску суми або розкриття інформації;

в) правильної облікової оцінки через ігнорування або явно неправильне трактування фактів;

г) судження управлінського персоналу щодо облікових оцінок, які аудитор вважає неприйнятними, або вибір і застосування облікової політики, яку аудитор вважає непринятною.

Якщо аудитор висловлює думку, чи фінансова звітність подана достовірно в усіх суттєвих аспектах, або чи відображає достовірно та справедливо інформацію, викривлення також включають коригування сум, класифікацій, подання або розкриття інформації, які, за судженням аудитора, є необхідними для того, щоб фінансова звітність була подана достовірно, в усіх суттєвих аспектах або для того, щоб вона достовірно й справедливо відображала інформацію.

Суттєве викривлення фінансової звітності може бути пов'язане з:

а) прийнятністю обраних облікових політик. У розрізі прийнятності облікових політик, обраних управлінським персоналом, суттєві викривлення фінансової звітності можуть виникати в тому разі, якщо:

– обрані облікові політики не узгоджуються із застосовною концептуальною основою фінансової звітності

– фінансова звітність, включаючи відповідні примітки, не відображає відповідні операції та події у спосіб, що забезпечує достовірне подання.

Концептуальна основа фінансової звітності часто містить вимоги до обліку та розкриття змін в облікових політиках. У випадках, якщо суб'єкт господарювання змінює обрані ним суттєві облікові політики, суттєве викривлення фінансової звітності може виникнути тоді, коли суб'єкт господарювання не виконує ці вимоги;

б) застосуванням обраних облікових політик. У разі застосування обраних облікових політик суттєві викривлення фінансової звітності можуть виникати:

– у випадках, якщо управлінський персонал не застосовував обрані облікові політики відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, включаючи випадки, якщо управлінський персонал не застосовував обрані облікові політики послідовно між обліковими періодами або до подібних операцій і подій (послідовність при застосуванні); або

– у зв'язку з методом застосування обраних облікових політик (наприклад, ненавмисна помилка при застосуванні);

в) прийнятністю чи адекватністю розкриттів у фінансовій звітності. У розрізі прийнятності або адекватності розкриттів у фінансовій звітності суттєві викривлення фінансової звітності можуть виникати, якщо:

– фінансова звітність не включає всі розкриття, що їх вимагає застосовна концептуальна основа фінансової звітності;

– розкриття у фінансовій звітності не подані відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності; або

– у фінансовій звітності відсутні розкриття, необхідні для забезпечення достовірного подання.

Виходячи з обставин модифікації професійним середовищем розроблено два підходи для обґрунтування типу модифікації аудиторської думки:

1. Інформаційної та економічної безпеки відповідної групи користувачів аудиторського звіту, яка полягає в застосуванні феномену ризику як невід'ємної частини бізнес-процесів та середовища суб'єкта господарювання.

2. Обґрунтованої оцінки впливу ідентифікованих викривлень та невизначеності на повноту і достовірність фінансової звітності шляхом використання критерію суттєвості.

Перший підхід дозволяє аудиторі виявити існуючі ризики користувачів фінансової звітності суб'єкта господарювання, які можуть призвести до економічних втрат останніх, і обумовлені як незалежними від клієнта обставинами (умовами зовнішнього середовища), так і об'єктивними й суб'єктивними умова-

ми функціонування підприємства, включаючи розроблену систему внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку.

У цьому контексті аудитор визначає невпевненість чи викривлення за певними критеріями, що потребує застосування другого підходу та оцінки суттєвості.

Застосування другого підходу дозволяє аудитору оцінити ідентифіковані ризики в розрізі зазначених вище ознак для визначення повноти і достовірності досліджуваної фінансової звітності.

До критеріїв, які дозволяють належним чином класифікувати та оцінити ідентифіковані випадки невизначеності та/або викривлень, на нашу думку, варто відносити їхній розмір, характер та обставини виникнення.

За критерієм розміру факти невизначеності та викривлень можна поділити на:

- значущі чи незначущі (суттєві чи несуттєві);
- загальні чи індивідуальні;
- всеохоплюючі чи обмеженого впливу.

За критеріями характеру та обставин виникнення ідентифіковані факти розглядаються як:

- навмисні чи ненавмисні;
- якісні чи кількісні (невизначеність чи викривлення).

Розглянемо основні типи модифікації аудиторської думки:

1. Умовно-позитивна думка: аудитор висловлює умовно-позитивну думку в разі, 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;

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.

2. Негативна думка: аудитор висловлює негативну думку, якщо він, отримавши достатні і прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що викривлення, взяті окремо або в сукупності, є одночасно і суттєвими, і всеохоплюючими для фінансової звітності.

3. Відмова від висловлення думки: аудитор відмовляється від висловлення думки, якщо він не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим. Крім того, ау-

дитор відмовляється від висловлення думки, якщо, за надзвичайно рідких обставин, пов'язаних із численними невизначеностями, він доходить висновку, що, незважаючи на отримання достатніх і належних аудиторських доказів по кожній із індивідуальних невизначеностей, неможливо сформулювати думку щодо фінансової звітності у зв'язку з потенційною взаємодією невизначеностей та їх можливим кумулятивним впливом на фінансову звітність. Виходячи із наведених вище критеріїв нами розроблено матрицю типів модифікації аудиторської думки.

Модифікації думки аудитора вимагає належного відображення цього в аудиторському звіті шляхом включення параграфа, у якому йдеться про підставу для модифікації.

Включення заголовка цього параграфа чітко роз'яснює користувачу, що аудиторська думка є модифікованою, та вказує на тип модифікації.

Включення аудитором пояснювального параграфа до безумовно позитивної думки є можливим за умови, що він отримав достатні і прийнятні аудиторські докази того, що певне питання не було суттєво викривлене у фінансовій звітності. При цьому зміст параграфа має стосуватися тільки тієї інформації, яка була подана чи розкрита у фінансовій звітності, з відповідним порядком відображення:

– параграф щодо модифікації розміщують в аудиторському звіті після параграфа «Висловлення думки»: це дозволяє використання заголовка «Пояснювальний параграф» чи іншого належного заголовка; а також чітко зазначення питання, що висвітлюється, та де саме у фінансовій звітності можна знайти інформацію, яка повною мірою розкриває його;

– зазначення, що аудиторська думка не модифікується у зв'язку з висвітленим питанням.

Якщо аудитор вважає за потрібне повідомити про питання, яке не було подане чи розкрите у фінансовій звітності, проте, за його судженням, є важливим для розуміння користувачами проведеного аудиту відповідальності аудитора та аудиторського звіту, а також не заборонене законодавством, він розкриває це у параграфі аудиторського звіту під заголовком «Інші питання» або під іншим належним заголовком.

Аудитор подає цей параграф після параграфа «Висловлення думки» та пояснювального параграфа або будь-де в аудиторському звіті, якщо зміст параграфа з інших питань стосується розділу «Інша відповідальність аудитора щодо звітності».

Серед обставин, за яких аудитор може вважати потрібним включення пояснювального параграфа, доцільно виділити такі:

Матриця типів модифікованої аудиторської думки

За характером та обставинами виникнення	За розміром					
	Несуттєві	Індивідуальні	Обмеженого впливу	Загальні	Суттєві	Всеохоплюючі
Кількісні	Пояснювальний параграф до безумовно-позитивної думки		Умовно-позитивна думка	Негативна думка		
Ненавмисні						
Якісні				Висловлення думки		
Навмисні	Відмова від					

Джерело: розроблено автором на основі [1, 2].

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

– невизначеність щодо майбутніх результатів непередбачуваного судового процесу або дій регуляторних органів;

– дострокове застосування (якщо дозволено) нового стандарту бухгалтерського обліку (наприклад, нового Міжнародного стандарту фінансової звітності), що має значний вплив на фінансову звітність до дати набрання чинності цим стандартом;

– обставину непереборної сили (наприклад, катастрофу), яка справила і продовжує справляти значний вплив на фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Зауважимо, що включення до аудиторського звіту пояснювального параграфу не впливає на аудиторську думку, оскільки він не може замінити:

– висловлення аудитором умовно-позитивної, негативної думки або відмови від висловлення думки, якщо це вимагається обставинами конкретного завдання з аудиту (див. МСА 705);

– розкриття інформації у фінансовій звітності, що вимагається від управлінського персоналу застосовною концептуальною основою підготовки фінансової звітності.

Якщо аудитор висловлює умовно-позитивну думку, неприйнятним є використання таких формулювань, як «із попереднім поясненням» або «з урахуванням» у параграфі «Висловлення думки», оскільки такі формулювання недостатньо чіткі або переконливі.

При цьому включення до аудиторського звіту додаткової інформації є свідченням того, що аудитор хоче привернути увагу користувачів до питань:

– поданих або розкритих у фінансовій звітності, які, за судженням аудитора, настільки важливі, що є фундаментальними для розуміння фінансової звітності користувачами;

– які не були подані або розкриті у фінансовій звітності, проте, за судженням аудитора, є доречними для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора та аудиторського звіту.

У процесі модифікації думки аудитор має враховувати такі обставини:

– послідовність аудиторського звіту допомагає користувачам краще розуміти інформацію та виявляти незвичайні обставини, якщо вони виникають. Незважаючи на те що стандартність тексту модифікованої думки та описання підстави для модифікації буває неможливою, бажано узгодження як форми, так і змісту аудиторського звіту;

– широке застосування пояснювальних параграфів знижує ефективність висвітлення аудитором таких питань. Крім того, включення до пояснювального параграфу інформації, більшої за обсягом, ніж та, яка подається чи розкривається у фінансовій звітності, може означати, що це питання не було належно подане чи розкрито. У зв'язку з цим у параграфі 6 викладені обмеження щодо застосування пояснювального параграфу до питань, поданих чи розкритих у фінансовій звітності;

– кращим прикладом фінансового впливу суттєвих викривлень, які аудитор може описати у параграфі «Підстава

для модифікації думки» аудиторського звіту, є кількісне визначення цього впливу на податок на прибуток, дохід до сплати податку, чистий дохід і власний капітал, якщо вартість запасів завищена;

– розкриття пропущеної інформації у параграфі «Підстава для модифікації думки» може бути неможливим, якщо: а) розкриття не були підготовлені управлінським персоналом або не були надані аудиторам з інших причин; б) згідно із судженням аудитора розкриття були б неприйнятно великими за розміром щодо аудиторського звіту;

– негативна думка або відмова від висловлення думки, що стосується певного конкретного питання, про яке йдеться у параграфі «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки», не виправдовують пропуску описання інших виявлених питань, які за інших обставин вимагали б модифікації аудиторської думки. У таких випадках розкриття інших питань, про які відомо аудиторам, може бути важливим для користувачів фінансової звітності;

– законодавство чи загальноприйнята практика у тій чи іншій юрисдикції можуть вимагати або дозволяти аудиторам конкретизувати питання, які більш докладно пояснюють його відповідальність у рамках аудиту фінансової звітності або складання аудиторського звіту щодо неї. Там, де це доречно, можуть бути використані один або кілька підзаголовків, які визначають зміст параграфу з інших питань;

– у параграфі з інших питань не розглядаються обставини, за яких аудитор має іншу відповідальність щодо звітності, крім визначену МСА відповідальність за надання звіту щодо фінансової звітності (див. розділ «Інша відповідальність аудитора щодо звітності» у МСА 700), або якщо аудитора попросили виконати конкретні додаткові процедури та підготувати відповідний звіт чи висловити думку з конкретних питань;

– аудитор може вибрати суму, нижчу від якої викривлення можна вважати явно незначними та їх можна не накопичувати, оскільки аудитор вважає, що накопичення таких сум явно не матиме суттєвого впливу на фінансову звітність. Слід враховувати, що термін «явно незначні» – це не синонім «несуттєві». Питання, які є явно незначними, є питаннями зовсім іншого (значно меншого) порядку значущості, ніж суттєвість, визначена відповідно до МСА 320: це питання, взяті окремо або сукупно, що явно не мають значних наслідків, якщо їх оцінювати критеріями розміру, характеру або обставин. Якщо існує хоч якась невпевненість, чи є окрема сума або кілька сум явно незначними, вони розглядаються як такі, що не є явно незначними;

– за рідкісних обставин, коли аудитор не має можливості відмовитися від виконання завдання, навіть якщо потенційний вплив цього на отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів через обмеження обсягу аудиту, встановленого управлінським персоналом, є значним, він може вважати за потрібне включити до аудиторського звіту параграф з інших питань, щоб пояснити, чому аудитор не має можливості відмовитися від виконання завдання [1, с. 718–728].

Висновки

Підсумовуючи результати дослідження, зауважимо:

1. Модифікація аудиторської думки є наслідком виникнення обставин, що унеможливають надання аудитором безумовно-позитивної думки, а саме: наявності невиправлених суттєвих викривлень у фінансовій звітності в цілому чи на окремого рахунку, класу операцій, поданні чи розкритті інформації, або ж існування невизначеності через неможливість висловити обґрунтовану думку щодо фінансової звітності.

2. Процедурі модифікації передують оцінка ідентифікованих викривлень та невизначеності за певними критеріями. Виходячи з визначеного рівня суттєвості помилки чи невизначеності, характеру та обставин виникнення аудитор може надати умовно-позитивну чи негативну думку або ж взагалі відмовитися від висловлення думки.

3. Факт модифікації думки аудитора потребує відповідного документування в аудиторському звіті шляхом додавання пояснювального параграфу, в якому розкривається зміст та характер обставин, що призвели до модифікації думки аудитора.

4. Правильно задокументовані факти невиправлених викривлень та/або обставин обмеження аудиторської думки свідчать про невідповідність фінансової звітності встановленій концептуальній основі та дозволяють належним чином обізнаним та поінформованим зовнішнім користувачам фінансових звітів уникнути ризиків прийняття економічно невігідних рішень.

Список використаних джерел

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., Зєніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: МФБ, АПУ, 2010. – 852 с. – [Електрон. ресурс.] – Режим доступу: http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf

2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, ч. 2 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зєніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: МФБ, АПУ, 2010. – 420 с. – [Електрон. ресурс.] – Режим доступу: http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T2-2010.pdf

3. Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 29.09.2011 №1360 «Про затвердження Вимог до аудиторсь-

кого висновку при розкритті інформації емітентами цінних паперів (крім емітентів облігацій місцевої позики)» – [Електрон. ресурс.] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1358-11>

4. Макарова Л.Г. Заключение и отчеты по результатам аудита эффективности деятельности хозяйствующих субъектов / Л.Г. Макарова, М.В. Губочкина // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №35. – С. 37–43.

5. Мизиковский Е.А. Анализ аудиторских стандартов третьего поколения / Е.А. Мизиковский, С.В. Козменкова // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. – 2012. – №1–1. – С. 226–229.

6. Остапова В.В. Оценка аудиторских доказательств и её влияние на выводы аудитора / В.В. Остапова, С.В. Кузнецова // Сибирская финансовая школа. – 2009. – №5. – С. 123–128.

7. Панкова С.В. Требования к информативности аудиторского заключения / С.В. Панкова // Инновационное развитие экономики. – 2011. – №3. – С. 39–40.

8. Петраков Я.В. Модифікація аудиторського висновку: причини надання та наслідки для суб'єкта господарювання / Я.В. Петраков, В.В. Кошарна // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2009. – №39. – С. 196–202. – Серія: Економічні науки.

9. Петрик О. Законодавчо-нормативне регулювання аудиторської діяльності в Україні: реалії сьогодення / О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №8–9. – С. 70–77.

10. Сахчинская Н.С. Значение учетной политики при подготовке аудиторского заключения / Н.С. Сахчинская // Вестник СамГУПС. – 2011. – №1. – С. 102–106.

11. Федоренко И.В. Проблемы стандартизации аудита / И.В. Федоренко, Г.И. Золотарева // Вестник Сибирского государственного аэрокосмического университета им. академика М.Ф. Решетнева. – 2009. – №2. – С. 374–377.

12. Юдинцева Л.А. Этапы формирования аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской отчетности: теоретический аспект / Л.А. Юдинцева // Инновационное развитие экономики. – 2011. – №6. – С. 26–29.

13. Юдинцева Л.А. Аудиторское заключение: исторический и международный аспект нормативного регулирования / Л.А. Юдинцева // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №17. – С. 42–49.

УДК 65.012.65 (045)

Е.І. ДАНИЛОВА,
аспірант, Національний авіаційний університет

Модель управління корпоративними конфліктами методом медіації та фасилітації

У статті досліджено сутність медіації і фасилітації як альтернативи традиційним методам управління корпо-

ративними конфліктами в Україні. Автором охарактеризовано основні інтереси, що притаманні учасникам кор-