

УДК 657.6

*Х. Я. Яремик,**к. е. н., доцент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту,**Українська академія друкарства, м. Львів**М. І. Яремик,**к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту,**Українська академія друкарства, м. Львів*

КРИТЕРІЇ ТА АЛГОРИТМ ОБРАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДУМКИ У ЗВІТІ АУДИТОРА

Kh. Yaremyk,

PhD (Economics), assistant professor of financial and economic security, accounting and audit,

Ukrainian Academy of printing

M. Yaremyk,

PhD (Economics), assistant professor of financial and economic security, accounting and audit,

Ukrainian Academy of printing

CRITERIA AND ALGORITHM FOR THE ELECTION OF AUDIT OPINION IN THE AUDITOR'S REPORT

У статті здійснено критичний огляд теоретичних підходів до оцінки основних критеріїв, які впливають на вибір аудиторської думки, а також окреслено основні проблеми формалізації процесу обрання аудиторської думки у спеціалізованому програмному забезпеченні з автоматизації аудиторської діяльності. Запропоновано авторський підхід до оцінки рівня всеохопюваності виявлених суттєвих викривлень. Представлений у статті алгоритм обрання аудиторської думки, на відміну від існуючих підходів, дозволяє формалізувати оцінку рівня суттєвості та всеохопюваності можливих викривлень у фінансових звітах і може бути використаний при автоматизації завершальної стадії аудиту. Доведено, на основі огляду законодавчої бази з регулювання аудиторської діяльності в Європейському Союзі, що актуальною є необхідність внесення змін у формат аудиторського звіту для фінансових звітів суб'єктів суспільного інтересу.

The article presents a critical review of theoretical approaches to the evaluation of the main criteria that affect on the selection of audit opinions. Also, it outlines the main problems of formalization of the process of election an audit opinion in specialized software for automation of audit. The author offers an approach to assessing the level of pervasive of identified material misstatements. In contrast to existing approaches, an algorithm of election of the audit opinion, which is presented in the article, allows to formalize the evaluation of materiality and pervasive of possible misstatements in financial statements and can be used to automation of the final stage of the audit. The necessity for changes in the format of the audit report for financial statements of public interest entities based on the review of the legislative framework regulating audit activities in the European Union is proved.

Ключові слова: аудиторська думка, автоматизація аудиту, алгоритм, критерії, суттєвість, всеохопюваність.

Key words: audit opinion, automation of audit, algorithm, criteria, materiality, pervasive.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Якість аудиторської перевірки в кінцевому результаті відображається на аудиторському висновку (аудиторському звіті). У ньому аудитор формулює думку про ступінь достовірності фінансових звітів та їх відповідність застосованій концептуальній основі. Вибір варіанту аудиторської думки має вагомий вплив на процес прийняття економічних рішень користувачів фінансових звітів, оскільки додає їм впевненості у правдивості інформації, зазначеної у цих звітах. Тому, усвідомлення аудиторями як вимог до складання аудиторського висновку (аудиторського звіту), так і умов обрання його із можливих варіантів є необхідним для формування об'єктивності аудиторської думки та інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень користувачами. Поряд з

цим, для більш ефективного використання роботи аудитора, доцільним є застосування спеціалізованого програмного забезпечення автоматизації аудиторської діяльності. Рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку № 31 від 20.01.2015 р. скасовано спеціальні вимоги до формату аудиторського висновку для акціонерних товариств [1]. Директиви 2013/34/ЄС, 2014/56/ЄС та Регламент № 537/2014 [2, 3, 4] вимагають також перегляду формату аудиторського висновку (звіту), а запроваджені Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2013 року) потребують внесення змін щодо алгоритму обрання та формування аудиторського висновку в програмних продуктах з автоматизації роботи аудитора.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Вагомий вклад у дослідження організації та методології проведення аудиту внесли ряд вітчизняних вчених таких, як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.І. Дорош, С.Я.Зубилевич, О.А. Петрик, І.І. Пилипенко, І.М. Пожарицька, Н.М. Проскуріна, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький та ін. Зосереджуючи увагу на проблемах організації та методиках проведення аудиторських перевірок, а також порядку формування робочих документів, ці роботи не враховують особливостей сучасного регламентування критеріїв вибору аудиторської думки та формату аудиторського звіту. Лише в монографії Пожарицької І.М. [5] визначено роль професійного судження щодо вибору типу аудиторської думки. Проте автор акцентує, в основному, увагу на алгоритмах обрання аудиторської думки відносно критерію суттєвості і лише наголошує на необхідності враховувати критерій всеохоплюваності.

Питання застосування інформаційних технологій в аудиті розглядалися в роботах С.В. Івахненкова, О.А. Петрик, Н.М. Проскуріної, В.С. Рудницького, а також досліджувались зарубіжними авторами такими, як: Р. Вебер, Б. Дженкінс, П. Квест, Б.Є. Одинцов, В.І. Подольський, А.Н. Романов, Е. Чамберс. Проте здебільшого в цих роботах акцентується увага на ІТ-аудиті, а в меншій мірі — на проблемах використання комп'ютера і розробці та використанні програмного забезпечення у проведенні і адмініструванні аудиторської роботи.

Опрацювання робіт як вітчизняних, так і зарубіжних авторів в галузі застосування інформаційних технологій в аудиті вказує на недостатній рівень розробок, спрямованих на розвиток організації аудиту із застосуванням інформаційних систем, а також на необхідність оновлення методик в спеціалізованих програмних продуктах із врахуванням сучасної нормативної бази регламентування аудиту.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою даної статті є дослідження ролі професійного судження аудитора при оцінці критеріїв, що впливають на вибір аудиторської думки та побудова алгоритму обрання виду аудиторського висновку.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Вимоги щодо формулювання аудиторської думки стосовно фінансової звітності викладено у МСА 700 "Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності", 705 "Модифікації думки у звіті незалежного аудитора" [6]. Основним критерієм формулювання аудиторської думки є достатність та належність отриманих аудитором доказів відповідно до МСА 330 "Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики". Вибір між немодифікованою чи модифікованою думкою залежить від суттєвості виявлених та не виправлених викривлень унаслідок шахрайства або помилки. Вибір же варіанту модифікованої думки (умовно-позитивної, негативної чи відмови від висловлення) буде залежати від всеохоплюваності можливого впливу на фінансову звітність не виявлених викривлень (п. 13, МСА 705). Загальна схема обрання аудиторської думки представлена на рисунку 1.

Застосування даного алгоритму в програмних продуктах з автоматизації аудиторської діяльності пов'язано з двома проблемами:

- оцінка критеріїв, які впливають на вид аудиторської думки, на основі професійного судження аудитора;
- зміною вимог до структури аудиторського звіту (висновку).

Слід погодитись з думкою, наведеною в наукових публікаціях, зокрема [5], що вибір виду аудиторської думки залежить у великій мірі від професійного судження аудитора,

що є однією із причин складності формалізації процесу документування на заключному етапі аудиту, а відповідно — і його автоматизації. Тому для усунення суб'єктивності думки аудитора при дослідженні суттєвості відхилень, на нашу думку, доцільно користуватися рекомендаціями, які викладено у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства [7]. Обґрунтовуючи дану рекомендацію необхідно зазначити, що аудиторські звіти повинні надати користувачам можливість порівнювати результати аудиторських перевірок різних суб'єктів господарювання, а це вимагає, в свою чергу, застосування однакових критеріїв оцінювання рівня суттєвості. Оскільки фінансова звітність керівництвом складається з дотриманням суттєвості у відповідності до [7], то і аудиторам необхідно досліджувати дотримання цього критерію керівництвом цього суб'єкта. Разом з тим, окремі викривлення можуть мати несуттєвий вплив на окремі фінансові звіти (чи звітність в цілому), але можуть бути суттєвими для достовірного розкриття окремої статті фінансової звітності. Вважаємо, що коли викривлення становить більше 0,25 частки від суми статті, то їх також можна вважати суттєвими.

Якщо питання стосовно оцінки суттєвості можна розв'язати, то теоретичним напрацюванням щодо оцінки кількісних та якісних ознак всеохоплюваності в науковій літературі приділено недостатньо уваги.

У Глосарії термінів та п.5 МСА 705 всеохоплюючим визначають вплив на фінансову звітність, який за судженням аудитора:

- не обмежується певними елементами, рахунками або статтями фінансової звітності;
- якщо й є обмеженням, як зазначено вище, охоплює або може охоплювати значну частину фінансової звітності;
- має принципове значення для розуміння фінансової звітності користувачами, якщо йдеться про розкриття інформації" [6, с. 748—749].

Наведене в МСА визначення всеохоплюваності не встановлює чітких критеріїв визначення його рівня і також є предметом професійного судження аудитора. Роль професійного судження на етапі обрання аудиторської думки висвітлено в роботах Редько О.Ю., Проскуріної Н.М., Пожарицької І.М. Зокрема, в монографії Пожарицької І.М. сформульовано підхід до оцінки його рівня [5, с. 196—197]. Загалом слід погодитись з автором щодо розгляду кількісної та якісної оцінки всеохоплюваності, але наведені в роботі критерії потребують уточнення. Зокрема МСА обмежує всеохоплюваність окремими викривленнями по рахунках чи статтях звітності лише, коли вони охоплюють значну частину звітності, а наведений критерій на рівні трьох і більше рахунків чи елементів звітності може в сукупності ці окремо мати несуттєвий вплив на фінансову звітність. Вважаємо, що дослідження всеохоплюваності повинно здійснюватись за наступним алгоритмом:

- якщо викривлення стосується залишків окремо по рахунку чи в сукупності по декількох рахунках, то його вплив можна вважати всеохоплюючим, коли залишки по них будуть перевищувати двократний розмір бази для визначення кількісних критеріїв і якісних ознак суттєвості;

- викривлення або неможливість отримання належних аудиторських доказів, які охоплюють більше ніж 25% статей фінансової звітності по статтях фінансової звітності вважаються всеохоплюючими.

Даний алгоритм значно усуває суб'єктивізм у професійному судженні аудитора, а також дозволить формалізувати процес обрання виду модифікованої думки.

Наступна проблема пов'язана з імплементацією положень Директиви Європейського Парламенту та Ради ЄС №2013/34/ЄС щодо річної фінансової звітності окремих типів підприємств [2], що передбачено статтею 387 Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. Дана Директива передбачає зміни у структурі аудиторського звіту (висновку) для підприємств — суб'єктів суспільного інтересу

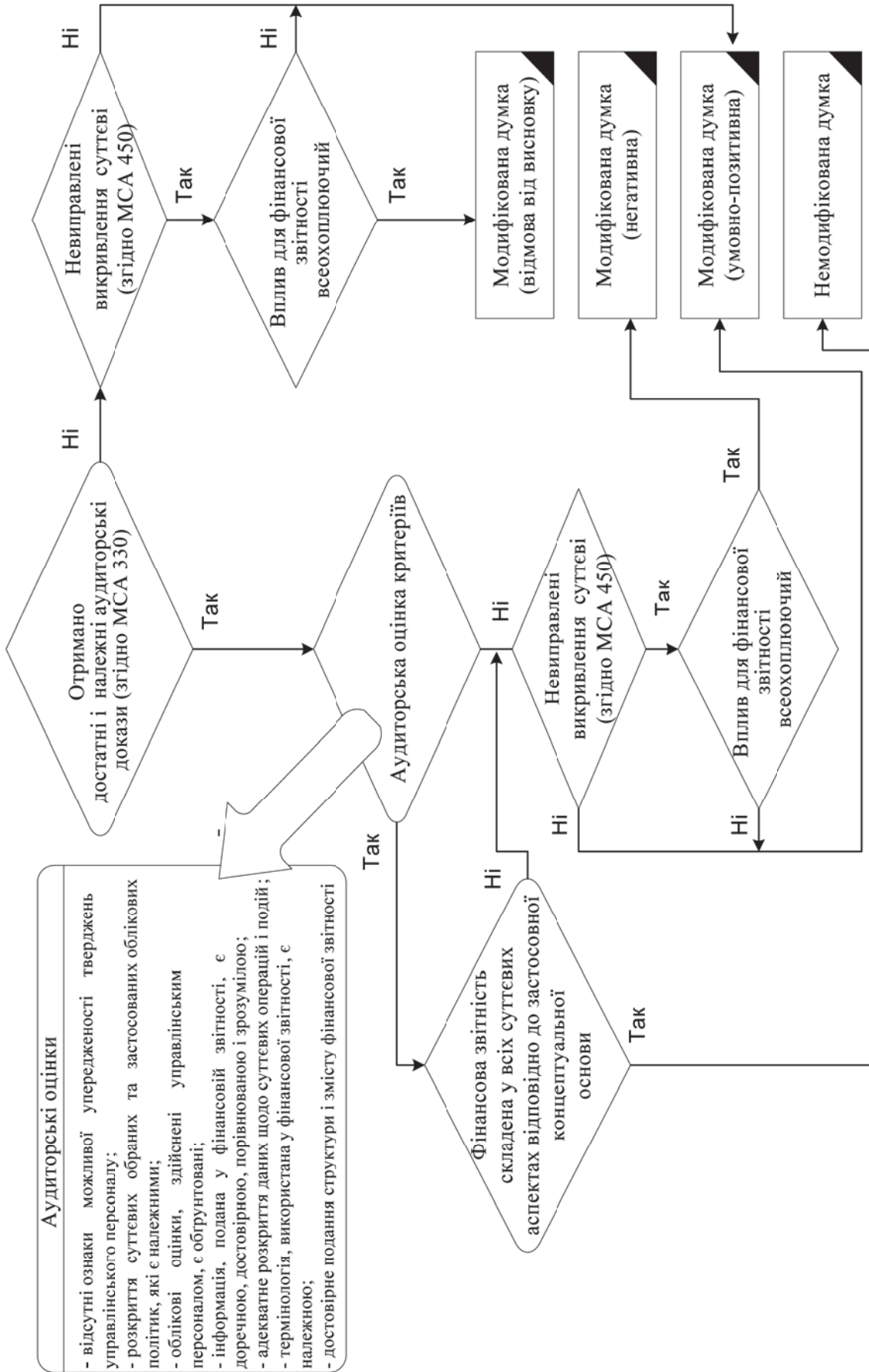


Рис. 1. Алгоритм обрання аудиторської думки щодо фінансової звітності

Джерело: систематизовано авторами на підставі [6].

су (CCI), до яких можуть відноситись: акціонерні товариства, кредитні установи, страхові компанії та інші підприємства, які через характер бізнесу, розмір або кількість працюючих мають значну суспільну значущість (стаття 2 Директиви 2013/34/ЄС). При обов'язковому аудиті таких компаній аудиторський звіт, окрім розділів, передбачених МСА 700, 705 та 706 повинен містити аудиторську думку щодо звіту керівництва, а саме [2]:

- узгодженість звіту про управління з фінансовою звітністю за цей же період;
- відповідність звіту про управління вимогам законодавства;
- інформацію щодо наявності суттєвих викривлень у звіті про управління.

Внесення змін у програмне забезпечення у відповідності до назначених Директив обумовлюється тим, що згідно Господарського кодексу та Закону України "Про акціонерні товариства" публічні акціонерні товариства підпадають під дію норм ЄС. Тому в Україні настала нагальна потреба в удосконаленні норм законодавства щодо зміни критеріїв підприємств, які підлягають обов'язковому аудиту, визначення суб'єкта суспільного інтересу.

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Потреба в автоматизації аудиторської діяльності в умовах зростання застосування підприємствами інформаційних технологій обробки економічної інформації не викликає сумнівів. Застосування спеціалізованого програмного забезпечення дозволяє більш ефективно не тільки планувати але й проводити аудиторську перевірку. Проте більшість такого роду програмних продуктів не вирішують завдань, пов'язаних з автоматизацією організації та документуванням процесу аудиту. Основними проблемами, з якими зіштовхуються розробники програмного забезпечення в сфері аудиту, є відсутність чітких алгоритмів оцінки критеріїв, які впливають на процес формування думки аудитора.

Імплементация Угоди про асоціацію між Україною та ЄС потребує внесення змін в ряд нормативних та законодавчих актів, зокрема і щодо формування фінансової звітності та проведення аудиту, а саме: удосконалення термінології, створення системи суспільного нагляду, встановлення критеріїв класифікації підприємств для проведення обов'язкового аудиту. Дана класифікація, з врахування Директив ЄС, розширює існуюче коло потенційних суб'єктів обов'язкового аудиту.

Запропоноване удосконалення алгоритму оцінки критеріїв, на яких базується обрання аудиторської думки, дозволяє формалізувати заключний етап аудиту. Поряд з цим, потребує вдосконалення формалізація процесу формування пояснювальних параграфів та параграфів з інших питань, зокрема оцінки впливу подальших подій та безперервності.

Література:

1. Про визнання таким, що втратило чинність, рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 29 вересня 2011 року № 1360: Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку № 31 від 20.01.2015 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0131-15>
2. О ежегодной финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах определенных типов компаний, вносящая поправки в Директиву 2006/43/ЕС Европейского парламента и Совета и отменяющая Директивы Совета 78/660/ЕЕС и 83/349/ЕЕС. Директива 2013/34/ЕС Европейского Парламента и Совета от 26.06.2013 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/23345235325.pdf>
3. Директива 2014/56/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директи-

ви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/attachments/article/762/Direktiva%202014-56-EU.pdf>

4. Regulation (EU) no 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1404990-348987&uri=CELEX:32014R0537>

5. Пожарицька І.М. Професійне судження в аудиті: теорія і практика: монографія / І.М. Пожарицька. — Сімферополь: ВД "АРИАЛ", 2013. — 356 с.

6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2013 року / Пер. з англ. О.Л. Ольховікова [та ін.]. — К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2014. — Ч. 1. — 2014. — 976 с. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf

7. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України. Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876

References:

1. National Securities and Stock Market Commission (2015), "On the recognition of such, which have lost force, the decision of the State Commission on securities and stock market dated 29 September 2011 No. 1360", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0131-15> (Accessed 20 January 2015).
 2. European Parliament and of the Council (2013), "Directive 2013/34/EU of the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC", available at: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32013L0034> (Accessed 26 June 2013).
 3. European Parliament and of the Council (2014), "Directive 2014/56/EU amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts", available at: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014L0056> (Accessed 16 April 2014).
 4. European Parliament and the Council of the European Union (2014), "Regulation (EU) no 537/2014 of the European Parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC", available at: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=14049903-48987&uri=CELEX:32014R0537> (Accessed 16 April 2014).
 5. Pozharyts'ka, I.M. (2013), Profesijne sudzhennia v audyti: teoriia i praktyka: [Professional judgment in auditing: theory and practice], VD "ARIAL", Simferopol', Ukraine.
 6. International Federation of Accountants (2014), "Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I and II, 2013 Edition", available at: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf
 7. The Ministry of Finance of Ukraine (2013), "About approval of Methodical recommendations on accounting policy and amendments in some orders of the Ministry of Finance of Ukraine", available at: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876 (Accessed 27 June 2013).
- Стаття надійшла до редакції 07.10.2015 р.*