

АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ: НОВІ ПІДХОДИ ДО РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

НАДІЯ ЛИТВИН,
канд. екон. наук, доцент
кафедри банківського
менеджменту та обліку,
Тернопільський національний
економічний університет

У статті порушено проблеми розкриття інформації в аудиторському звіті за результатами аудиту фінансової звітності. Проведено порівняльний аналіз вимог діючих і нових МСА щодо аудиторського звіту. Обґрунтовано важливість інформації про рівень суттєвості, яку застосував аудитор, для користувачів фінансової звітності. Внесено рекомендації щодо вдосконалення змісту аудиторського звіту у частині розкриття інформації про суттєвість.

Ключові слова: аудиторський звіт, міжнародні стандарти аудиту, розкриття інформації в аудиторському звіті, суттєвість, рівень суттєвості.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Недавна світова фінансова криза застала переосмислити роль зовнішніх аудиторів, а також вказала на необхідність нових підходів до розкриття інформації, що подається в аудиторському звіті за результатами аудиту фінансової звітності.

Останніми роками зміст аудиторського звіту став предметом гострих дискусій та критики, через те, що він не може в повній мірі забезпечити користувачів корисною і достатньою інформацією, яка б підвищувала ступінь їх довіри до фінансової звітності. При цьому до недоліків аудиторського звіту зараховували те, що в ньому використовується суто стандартизована мова і не розкривається інформація про те, як проходив аудит, наскільки він був якісним, на яких основних питаннях було зосереджено увагу, або як він вплинув на покращення якості інформації, що подається у фінансовій звітності, яка перевірялася.

Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (далі - РМСАНВ) відреагувала на потреби користувачів фінансової звітності та упродовж трьох років працювала над проектом по підвищенню комунікаційної цінності аудиторського звіту. В результаті, в січні 2015 р. РМСАНВ опублікувала низку переглянутих стандартів, що стосуються аудиторського звіту (МСА 260, МСА 570, МСА 700, МСА 705, МСА 706), а також випустила новий МСА 701 «Інформування про ключові питання аудиту у звіті незалежного аудитора». У квітні 2015 р. РМСАНВ опублікувала переглянутий МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації». Усі зазначе-

ні стандарти будуть чинними для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчаться 15.12.2016 р. або пізніше.

Враховуючи те, що нові вимоги радикально змінюють структуру, зміст та обсяг аудиторського звіту, виникає необхідність проаналізувати ці нововведення та оцінити їх вплив на підвищення прозорості та інформаційної цінності аудиторського звіту.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ. МЕТА СТАТТІ

Переважна більшість праць вітчизняних вчених у сфері аудиту присвячена розгляду змісту та структури аудиторського звіту відповідно до чинних в певний період вимог МСА та нормативно-правових актів України, а проблеми, пов'язані з якістю та достатністю інформації, що подається в аудиторському звіті не знайшли відповідного висвітлення. Разом з тим, заслуговують на увагу дослідження О.В. Пасько [2], яка детально висвітлила хід роботи РМСАНВ над проектом з вдосконалення стандартів, що стосуються аудиторського звіту, а також Н.С.Шалімової [6], яка розглянула можливі шляхи підвищення якості та інформативності аудиторських звітів за наслідками обов'язкового аудиту.

В зарубіжній економічній літературі проблематика змісту аудиторського звіту представлена набагато ширше, ніж у вітчизняній. Серед останніх праць варто виділити наступні: Б.Крістенсена (B. Christensen), С.Гловер (S. Glover), К. Волф (Ch.J. Wolfe) [9], які дослідили вплив інформації про критичні питання аудиту в аудиторському звіті на прийняття рішень непрофесійними інвесторами; Т. Мок, (Th. Mock),

Дж. Бедард (J. Bédard), П. Корам (P. Coram), Ш. Девіс (Sh. Davis), Р. Еспахбоді (R. Espahbodi), Р. Варне (R. Warne) [16], які провели аналіз існуючих досліджень, що стосуються комунікаційного та інформаційного гепів, пов'язаних з аудиторським звітом; А. Райт (A. Wright), С. Райт (S. Wright) [7], які обґрунтували доцільність розкриття інформації про процес професійного судження в аудиторському звіті; Р. Сімнет (R. Simnett), А. Хагінс (A. Huggins) [15], які описали реформи, пов'язані з аудиторською звітністю, що здійснюються РМСАНВ та іншими міжнародними і національними регулюючими органами.

Незаперечуючи цінність та актуальність напрацювань зазначених вище науковців, все ще залишаються недослідженими питання оцінки нових вимог МСА щодо аудиторського звіту, а також зарубіжного досвіду, в контексті українського законодавства з аудиту з метою його вдосконалення.

Мета статті – дати оцінку новим вимогам МСА щодо аудиторського звіту за результатами аудиту фінансової звітності. На основі вивчення зарубіж-

них наукових досліджень та досвіду Великобританії обґрунтувати доцільність запровадження на законодавчому рівні обов'язковості розкриття інформації про суттєвість в аудиторському звіті.

**ВИКЛАД ОСНОВНОГО
МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ**

**ПОРІВНЯЛЬНА СТРУКТУРА АУДИТОРСЬКОГО
ЗВІТУ ВІДПОВІДНО ДО ДІЮЧИХ НИНІ
В УКРАЇНІ ВИМОГ МСА (ВИДАННЯ 2014 Р.)
ТА НОВИХ МСА (ВИДАННЯ 2015 Р.)**

На сьогодні правовою основою складання аудиторського звіту, що надається за результатами обов'язкового аудиту фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання, є як Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання МФБ 2014 р.), що прийняті з 1.02.2016 р. в якості національних стандартів аудиту, згідно рішення АПУ від 29.12.2015 р. № 320/1 (табл.1), так і законодавчі та нормативно-правові акти України.

Таблиця 1

**МСА (ВИДАННЯ 2014 Р.), ЯКІ БЕЗПОСЕРЕДНЬО СТОСУЮТЬСЯ АУДИТОРСЬКОГО ЗВІТУ,
ЩО НАДАЄТЬСЯ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ**

№ з/п	Назва МСА	Сфера регулювання
1	МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».	Розглядає відповідальність аудитора за формулювання думки щодо фінансової звітності, а також визначає форму і зміст аудиторського звіту, що надається за результатами аудиту фінансової звітності загального призначення
2	МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора».	Визначає відповідальність аудитора за надання відповідного звіту за обставин, якщо, формулюючи думку згідно з МСА 700, аудитор доходить висновку про необхідність модифікації аудиторської думки щодо фінансової звітності
3	МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»	Розглядає включення до аудиторського звіту додаткової інформації, якщо аудитор вважає за потрібне привернути увагу користувачів: а) до питань, поданих або розкритих у фінансовій звітності, які за судженням аудитора, настільки важливі, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами; або б) питань, 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
4	МСА 710 «Порівняльна інформація - відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»	Розглядає відповідальність аудитора, пов'язану з порівняльною інформацією при проведенні аудиту фінансової звітності
5	МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»	Розглядає відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, які містять перевірену аудитором фінансову звітність та аудиторський звіт щодо неї

Зауважимо, що аудиторський звіт за результатами зовнішнього аудиту річної фінансової звітності банків України, має бути складений як із врахуванням вимог МСА, так і Положення про порядок подання

банками до Національного банку України звіту аудитора за результатами щорічної перевірки фінансової звітності, затвердженого постановою Правління НБУ від 9.09.2003 р. № 389 [3].

Вимоги щодо аудиторського звіту закладені також у проекті Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [4], а саме у статті 13 наведено перелік інформації, яка має подаватися в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту. При цьому, обсяг інформації в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту для підприємств, що становлять суспільний інтерес¹ є

значно більшим, ніж для інших підприємств.

Як зазначалося вище, нові вимоги РМСАНВ щодо аудиторського звіту, які наберуть чинності в кінці 2016 р. докорінно змінюють структуру, зміст та обсяг аудиторського звіту. У табл.2 представлено порівняльну структуру аудиторського звіту відповідно до діючих нині в Україні вимог МСА (видання 2014 р.) та нових МСА (видання 2015 р.).

Таблиця 2

ПОРІВНЯЛЬНА СТРУКТУРА АУДИТОРСЬКОГО ЗВІТУ ВІДПОВІДНО ДО МСА ВИДАННЯ 2014 Р. ТА 2015 Р.

Структура аудиторського звіту відповідно до чинних в Україні МСА (видання 2014 р.)	Номер та § МСА	Структура аудиторського звіту відповідно до нових МСА(видання 2015 р.)	Номер та § МСА
Заголовок. (Title)	700, § 21	Заголовок (Title)	700, § 21
Адресат. (Addressee)	700, §22	Адресат. (Addressee)	700, §22
Вступний параграф. (Introductory Paragraph)	700, §23	Аудиторська думка. (Auditor's opinion)	700, §23-27; 705, §16-19
Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність. (Management's responsibility for the financial statements)	700, §24-27	Основа для думки. (Basis for opinion)	700, §28-27; 705, § 20-27
Відповідальність аудитора. (Auditor's responsibility)	700, §28-33; 705, § 26, 7	Суттєва невизначеність стосовно принципу безперервності діяльності (якщо має місце). (Material uncertainty regarding going concern)	700, §29; 570, §21-24.
Підстава для висловлення модифікованої думки (у випадку, якщо думка модифікована)	705, §16-21	Пояснювальний параграф (якщо має місце). Emphasis paragraph	706, §8, 9
Аудиторська думка. (Auditor's opinion)	700, §34-37; 705, §22-25	Ключові питання аудиту. (Key audit matters)	700, §30-31; 701; 705, § 29
Пояснювальний параграф(якщо має місце). (Emphasis of matter paragraph)	706, §6-7	Параграф з інших питань (якщо має місце). (Other matter paragraph)	706, §10,11
Параграф з інших питань (якщо має місце). (Other matter paragraph)	706, §8	Інша інформація. (Other information)	720, § 21-24
Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів (Report on other legal and regulatory requirements)	–	Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність (Management's responsibility for the financial statements)	700, §32-35
Підпис аудитора. (Signature of the auditor)	700, §40	Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності (Auditor's responsibilities for the audit of the financial statements)	700, §36-41; 705, § 28
Дата аудиторського звіту. (Date of the auditor's report)	700, §41	Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів (Report on other legal and regulatory requirements)	–
Адреса аудитора (Auditor's address)	700, §42	Ім'я партнера із завдання (Name of the engagement partner)	700, §45
		Підпис аудитора. (Signature of the auditor)	700, §46
		Адреса аудитора (Auditor's address)	700, §47
		Дата аудиторського звіту. (Date of the auditor's report)	700, §48

¹ Підприємства, що становлять суспільний інтерес – публічні акціонерні товариства та емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи, які провадять діяльність на підставі ліцензії, та підприємства, які відповідно до законодавства належать до великих підприємств [4].

Як видно з табл. 2, в аудиторському звіті, складеному за новими вимогами МСА, змінилось розташування розділів, а також добавились нові. Так, «Аудиторська думка» тепер має наводитись на початку звіту перед розділом «Основа для думки». При цьому інформація, яка раніше подавалася у «Вступному параграфі» тепер має включатися в розділ «Аудиторська думка».

Змінився також зміст розділу «Основа для думки», в якому згідно п. 28 переглянутого МСА 700 має бути: а) зазначено, що аудит проводився відповідно до МСА; б) зроблено посилання на розділ аудиторського звіту, де описано відповідальність аудитора згідно МСА; в) поміщено твердження про незалежність аудитора від підприємства, що перевіряється згідно з відповідними етичними вимогами; г) зазначено, чи аудитор вважає, що отримані ним аудиторські докази забезпечують достатню та відповідну основу для висловлення аудиторської думки [13, 974].

Розділ «Суттєва невизначеність стосовно принципу безперервності діяльності» включається в аудиторський звіт у випадку, якщо на думку аудитора, використання припущення про безперервність діяльності прийнятне, а інформація про суттєву невизначеність, яка існує, належно розкрита у фінансовій звітності [13, 943]. Зазначимо, що згідно з вимогами старого МСА 570 (видання 2014 р.) така інформація включалася в пояснювальний параграф.

Найбільш вагомою зміною у змісті аудиторського звіту є включення нового розділу «Ключові питання аудиту». Відповідно до МСА 701, ключові питання аудиту – це питання, які згідно з професійним судженням аудитора, були найбільш важливими під час аудиту фінансової звітності за поточний період. Ключові питання аудиту вибираються з питань, які обговорювалися з тими, кого наділено найвищими повноваженнями [13, 1025].

При визначенні ключових питань аудиту аудитор має брати до уваги наступне: а) сфери підвищених оцінених ризиків суттєвого викривлення або значних ризиків, ідентифікованих згідно з вимогами МСА 315; б) важливі судження аудитора, що відносяться до сфер у фінансовій звітності, які потребують значного судження управлінського персоналу, включаючи облікові оцінки, ідентифіковані як ті, що мають високий рівень невизначеності попереднього оцінювання; в) вплив на аудит значних подій чи операцій, що мали місце упродовж звітного періоду.

Опис кожного ключового питання в розділі «Ключові питання аудиту» повинен містити посилання на пов'язане з ним розкриття інформації у фінансовій звітності; пояснення, чому дане питання було віднесено до одного з найважливіших під час аудиту і відповідно визначене як ключове питання аудиту; які дії були прийняті аудитором стосовно

даного питання під час аудиту.

Зазнав певних змін також розділ «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»: в ньому значно розширено і по-новому сформульовано перелік обов'язків аудитора. При цьому визначена частина опису обов'язків аудитора може бути подана у додатку до аудиторського звіту або представлена на веб-сайті відповідного органу.

Зміст «Пояснювального параграфу» та «Параграфу з інших питань» не змінився, проте їх розташування в аудиторському звіті тепер не є строго визначеним, а залежить від суті викладеної в них інформації та судження аудитора щодо її відносної значимості порівняно з іншими розділами.

Зазначимо, що застосування нових вимог МСА призведе до суттєвого збільшення обсягу аудиторського звіту. Так, якщо раніше немодифікований аудиторський звіт (без розділу «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів»), зазвичай, займав лише 1 сторінку, а модифікований – 2 сторінки, то обсяг нового звіту може зрости в 3-5 разів.

**ОБҐРУНТУВАННЯ ВАЖЛИВОСТІ ІНФОРМАЦІЇ
ПРО РІВЕНЬ СУТТЄВОСТІ, ЯКУ ЗАСТОСУВАВ
АУДИТОР, ДЛЯ КОРИСТУВАЧІВ ФІНАНСОВОЇ
ЗВІТНОСТІ. ДОСВІД ВЕЛИКОБРИТАНІЇ**

Аналіз нових вимог МСА щодо аудиторського звіту свідчить про значне вдосконалення його інформативності для користувачів фінансової звітності. Разом з тим, комунікаційна цінність аудиторського звіту, на нашу думку, зросла б ще більше, якщо б РМСАНВ запровадила вимогу щодо розкриття інформації про те, як було застосовано концепцію суттєвості під час аудиту. Важливість даної інформації для користувачів фінансової звітності зумовлена кількома факторами.

По-перше, «суттєвість» - це одне з найважливіших понять, що застосовуються в процесі планування й проведення аудиту, при оцінці впливу ідентифікованих викривлень на сам аудит та впливу не виправлених викривлень (за їх наявності) на фінансову звітність, а також при формулюванні аудиторської думки. Встановлення рівня суттєвості є одним з найважливіших і найважливіших рішень, яке має прийняти аудитор під час аудиту фінансової звітності. Від встановленого рівня суттєвості залежатиме вибір аудиторських процедур, обсяг необхідних доказів, а також тип аудиторської думки.

По-друге, відсутність конкретних вказівок і ре-

комендацій відповідних міжнародних та національних регулятивних органів щодо встановлення рівня суттєвості під час аудиту фінансової звітності є причиною того, що кожна аудиторська фірма самостійно розробляє внутрішні документи, що стосуються застосування суттєвості та встановлюють систему контрольних показників і відсотки, що використовуються для розрахунку рівня суттєвості. Зауважимо, що у світовій практиці, при визначенні кількісного рівня суттєвості для фінансової звітності в цілому, найбільш поширеним є орієнтир 3 - 10% прибутку до оподаткування. Якщо прибуток до оподаткування є нестабільним, то в такому випадку використовується показник нормалізованого прибутку до оподаткування (середній показник прибутку до оподаткування за останні 3 роки), або ж вибирається інший контрольний показник, наприклад, загальна сума активів (0,25 – 2%), чисті активи (3-5%), власний капітал (1-5%). При встановленні суттєвості виконання аудиторів в більшості випадків беруть 50-75% від рівня суттєвості, встановленого для фінансової звітності в цілому [8, 84].

Безумовно, такий широкий діапазон рівня суттєвості, що застосовується в практиці аудиту, створює труднощі для користувачів фінансової звітності у розумінні ними того, як саме аудитор застосував своє професійне судження при встановленні рівня суттєвості.

По-третє, однією із проблем, пов'язаних із застосуванням суттєвості в аудиті фінансової звітності є те, що визначення аудитором суттєвості є предметом його професійного судження про викривлення, які можуть вплинути на економічні рішення користувачів фінансової звітності, що приймаються на її основі. У зв'язку з цим, поняттю суттєвості притаманний значний суб'єктивізм, що можна проілюструвати на такому умовному прикладі. Припустимо, що під час аудиту фінансової звітності банку аудитор виявив, що сума резерву під знецінення кредитів та заборгованості клієнтів є заниженою на 23 496 тис. грн. Питання про те, чи це викривлення в кількісному аспекті слід вважати суттєвим залежатиме від рівня суттєвості, яке було встановлене аудитором. Наприклад, якщо рівень суттєвості було встановлено у розмірі 18 млн. грн. (0,25 % від суми активів), то викривлення вважатиметься суттєвим і аудиторський звіт буде модифікованим. Якщо ж рівень суттєвості було встановлено у розмірі 43 млн.

грн (0,6% від суми активів), то в кількісному аспекті викривлення є несуттєвим і за відсутності інших суттєвих викривлень звіт може бути немодифікованим (якщо не брати до уваги якісний аспект зазначеного викривлення).

Отже, якщо в аудиторському звіті не розкрито інформації про рівень суттєвості, який було застосовано аудитором, то в розділі «Аудиторська думка» твердження про те, що «фінансова звітність відображає достовірно, в усіх *суттєвих* аспектах фінансовий стан підприємства відповідно до застосовної концептуальної основи» є дуже відносним і розпливчатим. Ця стандартна фраза «у всіх *суттєвих* аспектах» лише інформує користувачів фінансової звітності про те, що відповідальність аудитора обмежується тільки суттєвою фінансовою інформацією. А як аудитор застосував своє професійне судження при встановленні рівня суттєвості і далі залишається таємницею.

Враховуючи вагомість інформації про суттєвість для користувачів фінансової звітності, Рада з фінансової звітності Великобританії (Financial Reporting Council –FRC, далі - РФЗ) у переглянутому нею в червні 2013 р. МСА 700 «Звіт незалежного аудитора щодо фінансової звітності» (ISA 700 (UK and Ireland)), включила вимогу щодо подання в аудиторському звіті пояснення про те, як аудитор застосував концепцію суттєвості під час планування та проведення аудиту із зазначенням встановленого рівня суттєвості для фінансової звітності в цілому (§19 A (b)). У додатку (A13B) до цього стандарту міститься перелік інформації, яка може наводитися в такому поясненні, а саме:

- рівень або рівні суттєвості для тих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, для яких рівні суттєвості є нижчими від рівня суттєвості, прийнятого для фінансової звітності в цілому;
- суттєвість виконання;
- інформація про будь-який суттєвий перегляд рівнів суттєвості під час виконання аудиту;
- рівень, використаний для звітування нерегульованих різниць аудиторському комітету;
- значні якісні аспекти суттєвості, що вплинули на оцінку аудитором суттєвості [14].

Слід зауважити, що перегляд зазначеного вище МСА 700 був одним з етапів реформи з удосконалення аудиторського звіту, що здійснюється з 2012

року РФЗ Великобританії. Нові вимоги щодо змісту та формату аудиторського звіту, в тому числі й розкриття інформації про суттєвість, отримали позитивні відгуки від інвесторів та інших користувачів фінансової звітності [10, 10].

Як зазначається у звіті РФЗ «Розширені аудиторські звіти: подальший огляд досвіду», опублікованому в січні 2016 р., інформація про рівень суттєвості є вкрай важливою для користувачів фінансової звітності у розумінні ними професійних суджень, зроблених аудитором, а також надає можливість порівнювати і аналізувати практику застосування суттєвості різними аудиторськими фірмами. Водночас, інвестори, які брали участь в опитуванні, вказали на

шляхи вдосконалення розкриття інформації про суттєвість: вони хочуть, щоб аудитори детально обґрунтували встановлений ними рівень суттєвості, вибраний контрольний показник, коригування, зроблені для обчислення рівня суттєвості, а також пояснювали вплив суттєвості на масштаб і проведення аудиту [11, 28-29].

Такі відгуки і побажання ще раз свідчать про цінність даної інформації для користувачів фінансової звітності. І це зрозуміло, адже інформація про застосований аудитором рівень суттєвості також надає певне уявлення про якість аудиту – нижчий рівень суттєвості асоціюється з вищою якістю аудиту, і навпаки.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

1. Аудиторський звіт, що скрадатиметься за новими вимогами МСА (видання 2015 р.) буде більш детальним, прозорим та змістовнішим, а також дозволить користувачам фінансової звітності краще розуміти весь процес аудиту. Водночас переглянуті МСА не містять вимоги щодо обов'язковості розкриття інформації про рівень суттєвості, застосований під час проведення аудиту.

2. Враховуючи широкий діапазон рівня суттєвості, що застосовується у світовій практиці аудиту фінансової звітності, поряд із не розкриттям в аудиторському звіті інформації про рівень суттєвості, створює труднощі для користувачів фінансової звітності у розумінні ними того, як саме аудитор застосував своє професійне судження при встановленні рівня суттєвості, а також породжує сумніви щодо висловленої аудиторської думки.

3. Беручи до уваги позитивні результати реформи щодо вдосконалення аудиторського звіту у Великобританії, пропонуємо на законодавчому рівні запровадити обов'язковість розкриття в аудиторському звіті інформації про застосування концепції суттєвості під час аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Зокрема, це можна зробити шляхом доповнення статті 13 проекту Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» вимогою щодо подання в аудиторському звіті інформації про рівень суттєвості для фінансової звітності в цілому, який застосував аудитор та пояснення чому саме такий рівень суттєвості був доречний. Така вимога сприятиме підвищенню прозорості аудиторського звіту, а також посиленню відповідальності зовнішніх аудиторів за обґрунтованість встановленого ними рівня суттєвості, а отже і висловленої аудиторської думки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Міжнародні* стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання МФБ 2014 р.). [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://apu.com.ua>.

2. *Пасько О.В.* Трансформація структури, змісту та обсягу аудиторського звіту в Міжнародних стандартах аудиту. // Облік і фінанси. – 2013.- №1(59). – С.80-91.

3. *Положення* про порядок подання банками до Національного банку України звіту аудитора за результатами щорічної перевірки фінансової звітності, затверджене постановою Правління НБУ від 9.09.2003 р. № 389. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://zakon.rada.gov.ua>

4. *Проект* Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://minfin.gov.ua>.

5. *Рішення* АПУ «Про застосування стандартів аудиту» від 24.12.2014 р. № 304/1 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://apu.com.ua>.

6. *Шалімова Н.С.* Удосконалення форматів аудиторських звітів за наслідками обов'язкового аудиту публічних акціонерних товариств // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2014. - № 2(77). – С. 143-149.

7. **Arnold M.** Wright and Sally Wright. Modification of the Audit Report: Mitigating Investor Attribution by Disclosing the Auditor's Judgment Process. Behavioral Research in Accounting: Fall, Vol. 26, No. 2, pp. 35-50.

8. **Auditing & Assurance Services: International Edition** /Aasmund Eilifsen, William F. Messier, Steven M. Glover, Douglas F. Prawitt. - McGraw Hill Higher Education; Student International ed of 3rd revised ed edition. - 2013. - 752 p.

9. **Brant E.** Christensen, Steven M. Glover, and Christopher J. Wolfe. Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest? Auditing: A Journal of Practice & Theory: November 2014, Vol. 33, No. 4, pp. 71-93.

10. **Developments** in audit 2015\2016 (July 2016). [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://www.frc.org.uk>

11. **Extended** auditor's reports: A further review of experience (January 2016). [Електронний ресурс].-Режим доступу: <https://www.frc.org.uk>

12. **Glen L.** Gray, Jerry L. Turner, Paul J. Coram, Theo-

dore J. Mock . Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditor's Report by Financial Statement Preparers, Users, and Auditors. Accounting Horizons: December 2011, Vol. 25, No. 4, pp. 659-684.

13. **Handbook** of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2015 Edition. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <https://www.ifac.org>.

14. **International** standard on auditing (UK and Ireland) 700 (revised June 2013) "The independent auditor's report on financial statements" [Електронний ресурс].-Режим доступу: <https://www.frc.org.uk/>

15. **Roger** Simnett and Anna Huggins. Enhancing the Auditor's Report: To What Extent is There Support for the IAASB's Proposed Changes?. Accounting Horizons: December 2014, Vol. 28, No. 4, pp. 719-747.

16. **Theodore J.** Mock, Jean Bédard, Paul J. Coram, Shawn M. Davis, Reza Espahbodi, and Rick C. Warne. The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications. Auditing: A Journal of Practice & Theory: 2013, Vol. 32, No. Supplement 1, pp. 323-351.

В статтю затрагиваються проблеми розкриття інформації в аудиторському висновку по результатам аудиту фінансової звітності. Проведено порівняльний аналіз вимог дійсних в Україні і нових МСА стосовно аудиторського висновку. Обґрунтовано важливість інформації об рівні суттєвості, використаному аудитором, для користувачів фінансової звітності. Предложено рекомендації стосовно удосконалення змісту аудиторського висновку в частині розкриття інформації о суттєвості.

Ключові слова: аудиторський висновок, міжнародні стандарти аудиту, розкриття інформації в аудиторському висновку, суттєвість, рівень суттєвості.

The problems of disclosures in auditor's report on financial statements are discussed. The comparative analyses of valid in Ukraine ISA's requirements concerning auditor's report on financial statements and new ones is accomplished. The importance of the materiality disclosures in auditor's report is grounded. Some improvements of auditor's report as for materiality benchmark disclosures are proposed.

Key words: auditor's report on financial statements, International Standards on Auditing, disclosures in auditor's report, materiality, materiality benchmark.

НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

**Бухгалтерський
облік і аудит**

Журнал
видається з 1994 р.

Перше професійне
видання в незалежній Україні

Передплатний індекс
у каталозі періодичних
видань ДП "Преса"

74053

22
роки з
читачам!

