

УДК 657.471

**Н.С. Шалімова, доц., докт. екон. наук**

*Кіровоградський національний технічний університет*

## Взаємозв'язок процесів формування та оприлюднення фінансової звітності і якості аудиту

Досліджено якість фінансової звітності та аудиту як взаємопов'язаних елементів забезпечення інформаційної прозорості та безпеки в суспільстві. Проаналізовані такі недоліки вітчизняної системи розкриття інформації як оприлюднення фінансової звітності в обсязі, що не відповідає вимогам нормативних документів, неоприлюднення текстів аудиторських висновків, неузгодженість між обсягом оприлюдненої фінансової звітності та задачами, які висувуються перед аудитором, невідповідність обов'язків управлінського персоналу та обов'язків аудиторів. Запропоновані напрями удосконалення організації обліку, внутрішнього контролю та менеджменту на підприємствах, фінансова звітність яких підлягає аудиту.

**фінансова звітність, аудит, аудиторський звіт, якість аудиту**

**Н.С. Шалимова**

*Кировоградский национальный технический университет*

**Взаимосвязь процессов формирования и обнародования финансовой отчетности и качества аудита**

Исследованы качество финансовой отчетности и аудита как взаимосвязанных элементов обеспечения информационной прозрачности и безопасности в обществе. Проанализированы такие недостатки отечественной системы раскрытия информации как обнародование финансовой отчетности в объеме, не соответствующем требованиям нормативных документов, необнародование текстов аудиторских заключений, несогласованность между объемом обнародованной финансовой отчетности и задачами, которые ставятся перед аудитором, несоответствие обязанностей управленческого персонала и обязанностей аудитора. Предложены направления усовершенствования организации учета, внутреннего контроля и менеджмента на предприятиях, финансовая отчетность которых подлежит обязательному аудиту.

**финансовая отчетность, аудит, аудиторское заключение, качество аудита**

Відповідно до Директиви 2006/43/ЄС функція аудиту має специфічні особливості, вона є основним елементом забезпечення достовірності у ланцюгу фінансової звітності, яка становить значний суспільний інтерес [3; 17]. Водночас фінансова звітність є невід'ємним елементом концепції аудиту, адже в ній акумулюються інтереси різних осіб: користувачів фінансової звітності, яким необхідна достовірна та повна інформація про діяльність економічного суб'єкта; управлінського персоналу, який повинен забезпечити підготовку звітності виходячи з принципів і процедур, передбачених законодавчими та нормативними документами у сфері бухгалтерського обліку; аудиторів, які повинні висловити свою думку про достовірність звітності у аудиторському звіті, який призначений для користувачів фінансової інформації.

Серед основних постулатів аудиту Р. Маутца та Х. Шарафа визначено такий: «Постійне дотримання загальноприйнятих принципів обліку дає змогу мати об'єктивне уявлення про фінансовий стан та результати господарської діяльності». Цей постулат підкреслює виняткову важливість законодавства з фінансової звітності в теорії та практиці аудиту, адже для того, щоб аудитор міг судити про об'єктивність фінансової звітності (як «достовірної та справедливої» або «поданої достовірно»), він повинен

мати певний стандарт або зразок для роботи. З цього приводу Р. Адамс зазначав, що «чим точніше сформульовані вимоги законодавства до надання даних фінансової звітності, тим простіше аудиторю виконати подібний огляд. Якщо ж формулювання вимог нечітке, то значна ймовірність виникнення конфліктів між клієнтом та аудитором» [1, с. 231]. Наслідком такої ситуації може бути не тільки конфлікт між клієнтом та аудитором, а й суттєве зниження інформаційної цінності як самої фінансової звітності, так і аудиторського звіту як результату аудиторської перевірки.

Проблеми формування фінансової звітності та методичних підходів до її складання постійно перебувають у центрі уваги вітчизняних і зарубіжних учених, зокрема, Ю.А. Вериги, С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, Н.М. Малюги, Л.Г. Ловінської, Т.Є. Кучеренко та ін. Питанням теорії, методології, організації і методики аудиту присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних науковців України, зокрема, Білухи М.Т., Бондаря В.П., Бондаря М.І., Бутинця Ф.Ф., Гуцайлюка З.В., Давидова Г.М., Дорош Н.І., Дрозд І.К., Івахненкова С.В., Калюги Є.В., Мниха Є.В., Петрик О.А., Редченка К.І., Редька О.Ю., Рудницького В.С., Усача Б.Ф. та ін. Однак бракує комплексного підходу в дослідженні якості фінансової звітності та аудиту як взаємопов'язаних елементів забезпечення інформаційної прозорості й інформаційної безпеки в суспільстві. В попередньому дослідженні якості фінансової звітності публічних (відкритих) акціонерних товариств, інформативності та доступності результатів аудиторських перевірок [16] автором було виділено кілька проблем: оприлюднення фінансової звітності не в повному обсязі, що, в основному, стосується надто обмеженого обсягу приміток, який не відповідає вимогам нормативних документів; неоприлюднення аудиторських висновків; невідповідність між обсягом оприлюдненої фінансової звітності та задачами, які висувуються перед аудитором, між обов'язками управлінського персоналу в нормативних документах України та задачами аудиторів згідно з МСА. Але напрями їх розв'язання потребують перегляду з урахуванням змін у законодавстві, які регламентують порядок подання фінансової інформації, та прийняття нових міжнародних стандартів аудиту в редакції 2010 року, що і визначило цільову спрямованість представленого дослідження – розкрити взаємозв'язок процесів формування та оприлюднення фінансової звітності та якості аудиту як взаємопов'язаних елементів забезпечення інформаційної прозорості та безпеки в суспільстві.

При визначенні якості аудиту як професійної послуги слід орієнтуватися на процес її надання та подання, що потребує дослідження двох питань: що буде мати користувач та в який спосіб йому це буде представлено. Слід враховувати також основні ключові моменти самого процесу аудиту. Так, М.А. Азарська критерії якості аудиту розподіляє на дві групи: якість проведення аудиту та якість результатів аудиту [2]. Такий підхід логічний, але він не повний, оскільки не забезпечує врахування, по-перше, того, що в процесі проведення аудиту аудитор формулює думку, але не просто повідомляє її в усній формі користувачів, а оформлює її у вигляді письмового документа, і, по-друге, необхідності оприлюднення цього документа й ознайомлення з ним користувачів, тобто інформаційну функцію аудиту. Тому якість аудиту слід розглядати як комплексне поняття, яке включає такі елементи: якість процесу аудиту, якість сформованої думки аудитора, якість проміжного та кінцевого результатів аудиту, якість інформування користувачів про процес і результати аудиту.

Що стосується проблем у сфері обов'язкового аудиту, то перша і головна проблема – це те, що відсутні вимоги до обов'язкового оприлюднення аудиторського звіту. В ст. 9 «Обов'язки суб'єктів господарювання при проведенні аудиту» Закону України «Про аудиторську діяльність» [4] зазначено, що «фінансова звітність суб'єкта господарювання, яка відповідно до закону підлягає обов'язковій аудиторській

перевірці, повинна бути перевірена аудитором і оприлюднена відповідно до вимог законів України», але немає ні слова про оприлюднення самого звіту. Таких вимог не було також у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [6]. Тільки в травні 2011 р. внесені зміни, якими передбачено обов'язковість оприлюднення окремими суб'єктами господарювання фінансової звітності «разом з аудиторським висновком» (п. 4 ст. 14 «Подання та оприлюднення фінансової звітності»).

Певним прикладом в цьому аспекті є річна фінансова звітність банківських установ, до складу якої як у друкованому, так і в електронному вигляді входить аудиторський звіт. Такі вимоги передбачені в Законі України «Про банки і банківську діяльність» [5], в якому зазначено, що банк зобов'язаний не пізніше 30 квітня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом із аудиторським висновком (ст. 69 «Звітність банків»).

Що стосується публічних акціонерних товариств, то аудиторський звіт у складі річної звітності оприлюднюється не в належний спосіб, і такі вимоги не передбачені нормативними документами Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку України. Річ у тім, що аудиторський звіт (висновок) – це обов'язкова складова регулярної річної інформації, яка у друкованому вигляді подається до комісії (п.1 гл. 2 розділу V «Розкриття регулярної річної інформації емітента» Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів, затвердженого рішенням Державної (Національної) комісії з цінних паперів та фондового ринку №1591 від 19 грудня 2006 р. [12]). Однак у загальнодоступній інформаційній базі даних зміст аудиторського висновку до 2010 р. взагалі не наводився, а з 2010 р. – подається в розділі «Опис бізнесу», а не разом із фінансовою звітністю.

Натомість у новому Положенні про розкриття інформації емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі, затвердженому рішенням Державної (Національної) комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22 червня 2010 р. №981 [11] зазначено, що річна фінансова звітність розкривається емітентом разом із аудиторським висновком за звітний рік (п. 4 розділу VI «Зміст та строки розкриття регулярної річної інформації»). Однак такі прямі вимоги відсутні в Порядку заповнення форм розкриття інформації та змін до них емітентами акцій і облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі, затвердженому рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22 червня 2010 року №981 [11]. Зазначено, що розділі XIV «Фінансова звітність емітента» має містити річну фінансову звітність емітента, склад і порядок підготовки якої визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Формально аудиторський висновок не є складовою частиною фінансової звітності, тому доречним було б окреме згадування про необхідність його включення до складу річної інформації емітента.

У Порядку подання фінансової звітності [14] також немає згадування про необхідність подання разом із фінансовою звітністю аудиторського звіту певними групами суб'єктів господарювання, які зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність. Поряд з цим окремо зазначено, що розпорядники бюджетних коштів разом з річною фінансовою звітністю подають аудиторський звіт з висновком щодо її достовірності, складений Державною фінансовою інспекцією або її територіальним органом (п. 2).

Порушена проблема є надзвичайно актуальною, оскільки сам факт проведення аудиту не є достатнім. Водночас важливі якість такого підкріплення з точки зору задоволення потреб користувачів та механізм доведення результатів аудиторського звіту до користувачів.

Обмеженість в обов'язку поданої річної фінансової звітності безпосередньо впливає й на аудиторську практику. МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» визначає мету аудиторської перевірки фінансових звітів у такий спосіб: надання аудитору можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності (п.11 «а») [8, с. 79]. Для висловлення думки аудитор повинен використати такі формулювання: «надає достовірну та справедливую інформацію» або «відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах» (п.35 МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» [8, с. 691]), а саме формулювання думки має містити оцінку того, чи були фінансові звіти підготовлені та подані відповідно до конкретних вимог застосованої концептуальної основи фінансової звітності щодо окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриттів.

У МСА 700 «Висновок незалежного аудитора щодо повного пакета фінансових звітів загального призначення» (стандарт видання 2007 р.) зазначалося, що така оцінка вимагає розгляду (з точки зору застосованої концептуальної основи фінансової звітності): чи відповідає застосована облікова політика концептуальній основі фінансової звітності та обставинам; чи прийнятні в даних обставинах облікові оцінки, зроблені управлінським персоналом; чи є відповідною, надійною, порівняльною та зрозумілою інформація, представлена у фінансових звітах; чи дають фінансові звіти розкриття, що дозволить користувачам зрозуміти вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, що міститься у фінансових звітах (п. 6, 13 МСА 700) [7, с. 592, 594].

У МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» (стандарт видання 2010 р.) [8, с. 687-688] елементи такої оцінки розширені (рис. 1). Якщо чітко наслідувати її вимоги, за підсумками аудиту фінансової звітності жодного з публічних (відкритих) акціонерних товариств не можна видати безумовно-позитивний аудиторський висновок, оскільки подана інформація не повна та не відповідає вимогам національного законодавства. Щонайменше має бути виданий безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом, в якому слід зазначити, що певна обов'язкова інформація не розкрита в повному пакеті фінансової звітності. Отже при цьому необхідно розглядати питання адекватності результатів аудиту фінансової звітності, однак цій проблемі увага не приділяється.

Значна увага у Міжнародних стандартах аудиту приділяється вимогам концептуальних основ фінансової звітності, які, зрозуміло, значно відрізняються в різних країнах. При цьому можна простежити певне зміщення акценту в Міжнародних стандартах аудиту видання 2010 р. порівняно зі стандартами видання 2007 р. Так, в стандартах видання 2007 р. можна було виділити багато питань, в яких за основний підхід при їх перевірці пропонувався огляд (оцінка, тестування) відповідного процесу, що використовується управлінським персоналом для оцінювання.

Наприклад, у п.2 МСА 570 «Безперервність» йшлося про те, що, плануючи і здійснюючи аудиторські процедури та оцінюючи їх результати, аудитор повинен розглянути відповідність використання управлінським персоналом при підготовці фінансових звітів припущення про безперервність діяльності підприємства [8, с. 555]. Підкреслимо, що мова йшла не про необхідність самостійної оцінки аудитором дотримання підприємством принципу безперервності діяльності, а про розгляд дій управлінського персоналу. Відсутність оцінки управлінським персоналом здатності підприємства продовжувати свою діяльність, подій або обставин поза охопленим оцінкою управлінського персоналу періодом, небажання збільшувати період, який охоплений оцінюванням, розглядалися як чинники, які однозначно призводять до обмеження обсягу роботи аудитора, і мали бути підставою для модифікації

аудиторського звіту.

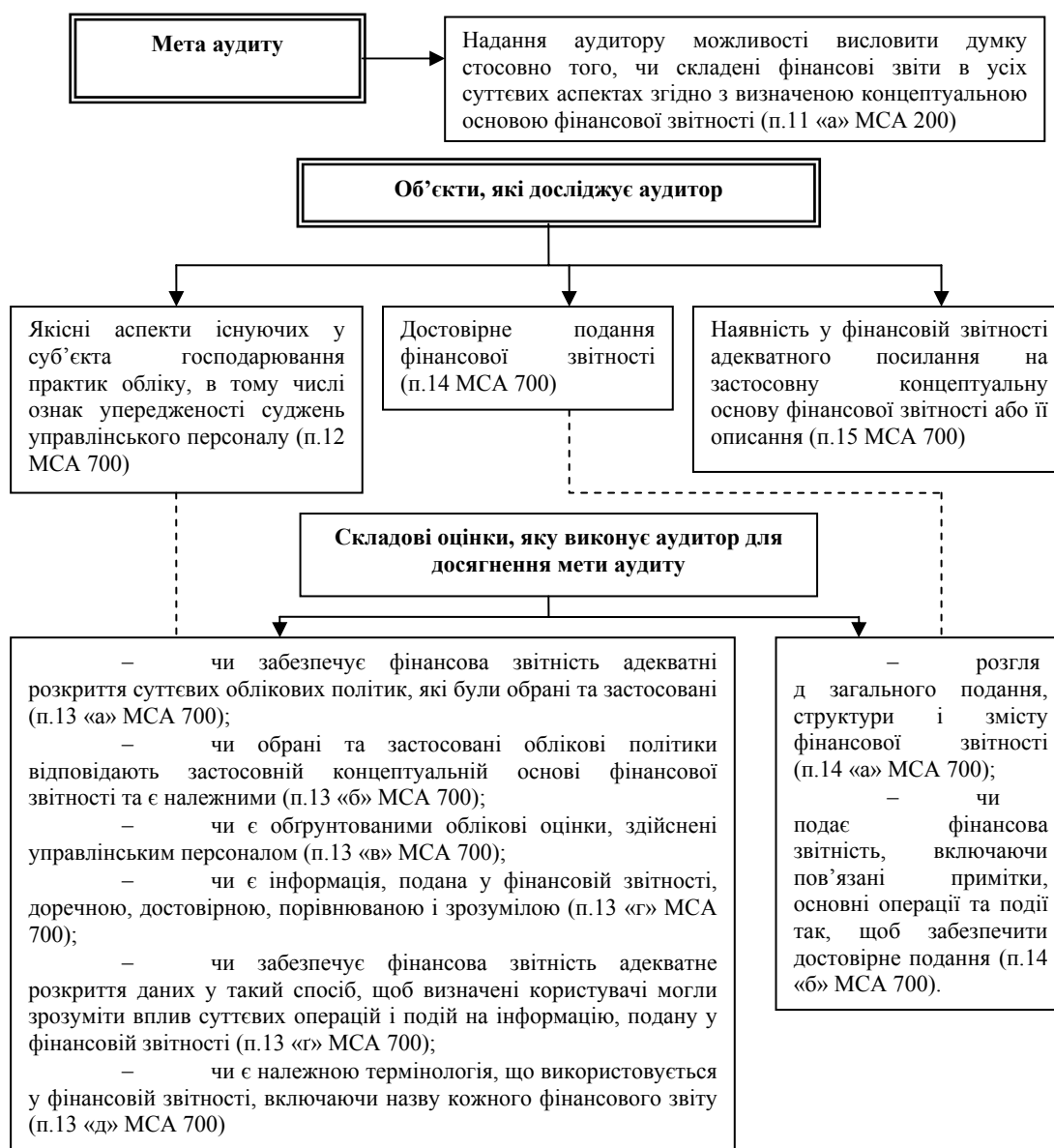


Рисунок 1 - Мета аудиту та складові оцінки, яку виконує аудитор для її досягнення

В п.5 МСА 550 «Зв'язані сторони» підкреслювалося, що саме управлінський персонал відповідає за визначення зв'язаних сторін, операцій з такими сторонами та розкриття інформації про них [7, с. 543], а аудитор повинен отримати письмові пояснення стосовно цього (п.15) [7, с. 546] та перевірити інформацію, надану управлінським персоналом, яка подає назви всіх відомих зв'язаних сторін та операції з ними (п. 7, 9) [7, с. 543–544].

У Міжнародних стандартах аудиту видання 2010 р. акцент був переміщений на варіативність концептуальних основ фінансової звітності в різних країнах, яка впливає на рішення та дії аудитора (наприклад, при розгляді законів і нормативних актів, при оцінці дотримання принципу безперервності діяльності, при перевірці облікових оцінок та операцій з пов'язаними сторонами тощо). У більшості стандартів передбачено обов'язковість розгляду дій управлінського персоналу, але зауважується, що відсутність обов'язковості виконання окремих процедур не звільняє аудитора від

необхідності дослідження певних питань. При цьому стандарти не пропонують чітких методик дослідження таких питань, а подають лише узагальнюючі міркування.

Наприклад, у МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» зазначено, що у концептуальних основах фінансової звітності поняття суттєвості часто розглядається у контексті підготовки та подання фінансової звітності (п.2) [8, с. 330] і такий розгляд, якщо він є, надає аудитору систему координат для визначення суттєвості для аудиту (п.3) [8, с. 330]. Одночасно запропоновано певні характеристики загального характеру, які можуть допомогти аудитору визначити таку систему координат, якщо концептуальна основа фінансової звітності не містить такого розгляду.

У МСА 570 «Безперервність» підкреслюється, що відповідальність аудитора полягає в отриманні достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності та за висновок щодо існування суттєвої невизначеності стосовно здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність. І така відповідальність існує навіть у тому разі, якщо концептуальна основа фінансової звітності, використана при складанні фінансової звітності, не містить чіткої вимоги до управлінського персоналу здійснювати конкретну оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати діяльність (п.6) [8, с. 574]. При цьому опис процедур оцінки ризиків обмежується наведенням переліку подій чи умов, які можуть поставити під сумнів припущення про безперервність діяльності (Д2 МСА 570 [8, с. 580–581]).

Згідно із МСА 550 «Пов'язані сторони», якщо застосована концептуальна основа фінансової звітності встановлює мінімальні вимоги до пов'язаних сторін або зовсім їх не встановлює, аудитору необхідно зрозуміти відносини й операції між суб'єктом господарювання та пов'язаними з ним сторонами, щоб дійти висновку, чи фінансова звітність, з урахуванням впливу на неї таких відносин і операцій, залишається такою, яка забезпечує достовірне подання або такою, що не вводить в оману (п.4) [8, с. 553].

На ці проблеми Національна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України звернула увагу лише на початку 2010 р. В інформаційному листі [15] зазначено, що переважна більшість наданої фінансової звітності учасників ринків небанківських фінансових послуг за 2008 рік була подана не в повному обсязі, що в основному стосується складу приміток, натомість у висновках незалежних аудиторів відсутні застереження щодо повноти розкриття інформації у фінансовій звітності. Крім того, підкреслено, що під час обов'язкового аудиту фінансових звітів відповідно до МСА 540 «Аудит облікових оцінок» аудитор також зобов'язаний звернути увагу користувача на занадто ризиковану та неадекватну облікову політику керівництва суб'єкта, що перевіряється, наприклад, має місце занадто «оптимістична» оцінка активів. Зауваження, висловлені комісією, слухні, проте ситуація у 2010-2013 р. не виправилася.

Значна увага при отриманні аудиторських доказів приділяється запитам управлінському персоналу для того, щоб отримати певну інформації та пояснення від нього. У цьому випадку аудитори стикаються з проблемою відсутності на підприємствах певного механізму дослідження цього питання, а в найгіршому випадку – нерозуміння того, що бажають отримати аудитори від них. Аналізуючи перелік запитів, які повинен зробити аудитор в процесі проведення аудиту фінансової звітності, їх можна розподілити на дві групи: перша група – для здійснення подальших аудиторських процедур; друга група – для виявлення сумнівної інформації або інформації, яка підлягає глибшому дослідженню.

Перелік запитів першої групи охоплює, зокрема, необхідність надання інформації щодо:

1) оцінки управлінським персоналом ризиків того, що фінансові звіти можуть містити суттєві викривлення внаслідок шахрайства, включаючи характер, обсяг і періодичність таких оцінок, процесів, що використовуються управлінським персоналом для ідентифікації й реагування на ризики шахрайства, порядку інформування управлінським персоналом найвищого управлінського персоналу щодо процесів ідентифікації та дій у відповідь на ризики шахрайства, працівників щодо своїх поглядів на практику ведення бізнесу й етичну поведінку;

2) інших законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на діяльність суб'єкта господарювання, політики і процедури суб'єкта господарювання стосовно дотримання вимог законодавчих та нормативних актів, а також прийнятних для ідентифікації, оцінки та обліку судових позовів;

3) ідентифікації пов'язаних сторін суб'єкта господарювання, характер відносин між суб'єктом господарювання і цими пов'язаними сторонами, здійснені суб'єктом господарювання операції з цими пов'язаними сторонами протягом періоду, тип та мету операцій;

4) встановлених управлінським персоналом політик та процедур з метою розуміння заходів внутрішнього контролю (якщо такі є) для ідентифікації, обліку та розкриття відносин і операцій з пов'язаними сторонами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, санкціонування і схвалення значних операцій та домовленостей з пов'язаними сторонами, в тому числі такими, що виходять за межі нормальної діяльності;

5) оцінки управлінським персоналом здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі або основі, відповідно до якої передбачається використовувати припущення про безперервність діяльності.

Серед наведеної інформації, яку повинен отримати аудитор, лише перелік законодавчої та нормативної бази, що впливає на діяльність суб'єкта господарювання, і перелік пов'язаних сторін та операції з ними вписуються у прийняті на більшості підприємств вимоги організації бухгалтерського обліку та контролю. Всі інші політики, процедури, оцінки не передбачені як обов'язкові для розробки й застосування. Отже, існує неузгодженість між Міжнародними стандартами аудиту та вимогами нормативних документів щодо обов'язків управлінського персоналу.

Крім того, враховуючи вимоги інших Міжнародних стандартів аудиту щодо дій аудитора, можна дійти висновку, що вони припускають як належне існування на підприємствах відповідних процедур, затверджених управлінським персоналом, що виходять за межі вимог нормативних документів до положень наказу про облікову політику, які існують в Україні. Зокрема, це стосується, наприклад, процедур оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності. Аудитору в більшості випадків рекомендується виконувати не самостійну оцінку, а оцінку саме дій, процедур управлінського персоналу, що, безперечно, підкреслює важливість широкого тлумачення сутності та змісту облікової політики, важливість інших організаційних документів, зокрема в сфері створення дієвої системи внутрішнього контролю.

Отже, в Міжнародних стандартах аудиту відповідальність управлінського персоналу розглядається досить широко та допускається обов'язковість наявності багатьох розпорядчих документів, які регулюють ті чи інші питання організації й методики бухгалтерського обліку на підприємстві. Розв'язання зазначених проблем вимагає вдосконалення саме організації обліку, внутрішнього контролю та менеджменту на підприємстві і полягає в обов'язковості розробки положень стосовно, зокрема: оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності; дотримання інших законодавчих і нормативних актів, які впливають на діяльність суб'єкта господарювання; організації системи внутрішнього контролю та

попередження виникнення шахрайства. Залежно від складності структури суб'єкта та масштабів його діяльності може бути обраний один із двох варіантів формування таких положень: включити їх до загальних документів з питань організації обліку на підприємстві (наказів (положень) про організацію обліку, облікову політику) або розробити окремі накази (положення). Другий варіант для суб'єктів суспільного (публічного) інтересу є більш доцільним. Можна використати і досвід Російської Федерації, в якій введені стандарти стосовно менеджменту безперервності [10; 11], підготовлені на основі аутентичного перекладу російською мовою міжнародних стандартів та національних стандартів Великої Британії.

Підбиваючи підсумки, слід підкреслити, що вітчизняна система розкриття інформації не дає змоги повною мірою задовольнити потреби учасників ринкових відносин внаслідок багатьох причин. Одна з них – це проблеми, пов'язані з підготовкою та оприлюдненням фінансової звітності таких суб'єктів і проведенням її аудиторської перевірки. Однією з основних причин недостатнього використання потенціалу аудиту в Україні є відсутність реальної потреби у даних фінансової звітності, яке спричинено відсутністю досвіду та культури її використання, нерозуміння її необхідності. Мета фінансової звітності полягає у забезпеченні певного рівня інформаційної прозорості щодо економічного суб'єкта, а мета аудиту – це висловлення думки стосовно оприлюдненої фінансової звітності. Ці два елементи взаємопов'язані, однак першочерговість у такій системі належить фінансовій звітності, а не аудиту, адже аудит має лише підтвердити ступінь її достовірності. Вирішення розглянутих у дослідженні проблем потребує вдосконалення саме організації обліку, внутрішнього контролю та менеджменту на підприємстві, що окреслює перспективи подальших досліджень: розробка положень стосовно, зокрема, оцінки дотримання підприємством принципу безперервності діяльності; дотримання інших законодавчих та нормативних актів, які впливають на діяльність суб'єкта господарювання; організації системи внутрішнього контролю та попередження виникнення шахрайства тощо.

## Список літератури

1. Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р. : пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Азарская М.А. Теория и методология качества аудита : автореф. дис. на соискание уч. степени д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Майя Анатольевна Азарская; ГОУ ВПО «Марийский государственный технический университет. – Йошкар-Ола, 2009. – 36 с.
3. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844)
4. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>
5. Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 7 грудня 2000 року №2121-ІІІ (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року №996-ІV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
7. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики : Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О.В. Селєзньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К. : ТОВ «ІАМІЦ АУ «Статус», 2007. – 1172 с.
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ. : Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К. : Видавництво «Фенікс», 2011. – 846 с.



9. Национальный стандарт Российской Федерации Гост Р 53647.1-2009 «Менеджмент непрерывности бизнеса. Часть 1 Практическое руководство» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.cntd.ru/document/1200076491>
10. Национальный стандарт Российской Федерации Гост Р 53647.4-2011/ISO/PAS22399:2007 «Менеджмент непрерывности бизнеса. Руководящие указания по обеспечению готовности к инцидентам и непрерывности деятельности» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.cntd.ru/assets/files/upload/011012/53647.4-2011.pdf>
11. Положення про розкриття інформації емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі, затверджене Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22 червня 2010 року №981 [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakon2.rada.gov.ua/lwas/show/z0707-10/page>
12. Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів, затверджене рішенням ДКЦПФР від 19 грудня 2006 року №1591 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://smida.gov.ua/law/show.php&textid=132>
13. Порядок заповнення форм розкриття інформації та змін до них емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі, затверджений Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22 червня 2010 року №981 [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakon2.rada.gov.ua/lwas/show/z0708-10>
14. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 року №419 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-n>
15. Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України «Про оприлюднення інформаційного листа щодо підготовки до переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності небанківськими фінансовими установами та покращення якості складання фінансової звітності та аудиторських висновків, що надаються за результатами аудиту» від 28 січня 2010 року №86 [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/vr086486-10>
16. Шалімова Н.С. Забезпечення інформаційної прозорості діяльності публічних акціонерних товариств як суб'єктів публічних (суспільних) інтересів / Н. С. Шалімова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, вип. 18, Ч.ІІ. – Кіровоград: КНТУ, 2010. – С. 253-263
17. Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF>

**Natalia Shalimova**

*Kirovograd National Technical University*

### **The Interdependence of the Processes of Forming and Publication of the Financial Statements and Audit Quality**

The purpose of the article is to disclose the interdependence of the processes of forming and publication of the financial statements and audit quality as interdependent elements of ensuring the information transparency and security in the society.

The quality of joint stock company's financial statements, informability and accessibility of auditor's report has been investigated. Such shortcomings of Ukrainian system of information disclosure that is publication of annual financial statements in scope which is not satisfy the requirements of laws and regular acts, non-publication of audit's reports, unconformity between the scope of published financial statements and auditors' obligation, discrepancy between managerial staff obligations and auditors' obligation have been analyzed, the ways of its solutions have been proposed.

The results of investigation shows that the increasing of audit quality will be promoted by the improvement of organization of enterprise's accounting, internal control and management what have to be provided by the elaboration of the obligatory regulations concerning assessing the observance going-concern principle, observance of laws and regulation which are influenced the enterprise's activity, organization of internal control and fraud's preventing system.

**financial statements, audit, auditor's report, audit quality**

Одержано 20.10.13