

УДК 657.6

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ

ІРИНА ПОЖАРИЦЬКА,
канд. екон. наук, доцент,
зав кафедри обліку та
аудиту Національної
академії природоохоронного
та курортного будівництва

У статті приведені результати дослідження минулих редакцій міжнародних стандартів аудиту щодо формування аудиторського висновку. Сформульовані основні завдання методологічного, методичного та організаційного рівнів наукового дослідження проблемних аспектів висловлення професійного судження та звіту (думки) аудитора.

Ключові слова: аудиторська думка, аудиторський висновок, аудиторський звіт, професійне судження аудитора.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Відомо, що складання аудиторського висновку є достатньо стандартизованим процесом. Проте саме ця завершальна стадія аудиту викликає найбільший інтерес практикуючих аудиторів і примушує «під мікроскопом» вивчати положення міжнародних стандартів аудиту останньої редакції. Стаття директора Національного центру обліку та аудиту О. Редько у фаховому журналі «Бухгалтерський облік та аудит» розкриває актуальні проблеми сучасної аудиторської практики та протиріччя переводу стандартів аудиту [1]. Проте це лише окрема стаття.

Недостатній рівень дослідження теоретичних, методологічних, організаційних і практичних питань формування аудиторської думки в Україні обумовили вибір теми статті та свідчить про її актуальність.

Наукове дослідження здійснено відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку та аудиту Національної академії природоохоронного та курортного будівництва за темою «Облік, аналіз та аудит в системі управління підприємницькою діяльністю: методологія та організація» (державний реєстраційний номер 0112U008400). У межах наукової програми автором досліджено концептуальні засади професійного судження та думки аудитора, його теоретико-методологічні та організаційні аспекти.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Питанням методології та організації аудиторської діяльності присвячені роботи багатьох сучасних вітчизняних учених, таких як В. Бондар [2], Н. Дорош [3],

О. Петрик [4], Н. Проскуріна [5], О. Редько [6], К. Сурніна [7] та ін. Слід зазначити, що в опублікованих монографіях переважна більшість авторів недостатньо уваги приділяє дослідженню теорії аудиторського висновку, а в основному зосереджується на висвітленні методології та організації аудиту як взагалі, так і окремих частин процесу аудиторської перевірки. Питання професійного судження та думки аудитора якщо і розглядаються, то досить стисло, що зумовлено недостатністю наукових досліджень вітчизняних і зарубіжних фахівців у сфері аудиту. Статті у періодичних виданнях, присвячених цій тематиці, або застарілі [8], або опубліковані зарубіжними авторами [9].

Мета статті – дослідження проблемних аспектів формування аудиторського висновку в результаті порівняння з минулими редакціями міжнародних стандартів аудиту та формулювання основних наукових завдань.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Порівняння з раніше чинними редакціями стандартів, присвячених аудиторському висновку, дає змогу виділити низку істотних змін.

По-перше, назви розділів стандартів (нормативів) аудиту різних років видання, присвячених підсумковому документу аудитора, мають розбіжності (табл. 1). Однак це, на наш погляд, пов'язано з особливостями перекладу з англійської мови (у 2003 р. – «аудиторські думки», в останні роки – «аудиторські висновки»). Принципове значення мають назви

окремих стандартів, зокрема МСА 700. Саме він показує, як змінюється з роками політика Міжнародної федерації бухгалтерів щодо аудиторського висновку та звіту. І це потребує докладного аналізу.

Постійне уточнення назви стандарту від «аудиторського висновку», «аудиторського висновку про фінансову звітність» до «висновку незалежного

аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення» та «формування думки та надання звіту щодо фінансової звітності» у 2010 р. свідчить про нестабільність тлумачення та прагнення як можна точніше передати назву підсумкового документа аудитора для потреб користувачів, у тому числі іноземних.

Таблиця 1

СТАНДАРТИ, ПРИСВЯЧЕНІ АУДИТОРСЬКОМУ ВИСНОВКУ

Національні нормативи аудиту, затв. рішенням АПУ № 73 від 18.12.98 р. [10]	Міжнародні стандарти аудиту та положення з міжнародної практики аудиту (видання 2003 р.) [11]	Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики (видання 2007 р.) [12]	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2010 р.) [13]
<i>ННА 26–27 Аудиторські висновки та звіти</i> 26 Аудиторський висновок 27 Інша інформація в документах, що стосуються перевіреної аудитором фінансової звітності підприємства	<i>700–799 Аудиторські думки та звітність</i> 700 Аудиторський висновок про фінансову звітність 700А Аудиторський висновок про фінансову звітність 710 Порівнювані дані 720 Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти	<i>700–799 Аудиторські висновки та звітність</i> 700 Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення 701 Модифікація висновку незалежного аудитора 710 Порівняльні дані 720 Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти	<i>700–799 Аудиторські висновки та звітність</i> МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»

Однак, на наш погляд, у назві МСА 700 втрачено слово «аудитора», оскільки не зрозуміло, хто формує думку та надає звіт. Тому доцільно уточнити назву Міжнародного стандарту 700 «Формулювання думки незалежного аудитора та надання звіту щодо фінансової звітності». Для того щоб зберегти стилістику перекладу змісту стандартів розділу, потрібно також уточнити переклад розділу «Аудиторські думки та звітність», бо про висновки в ньому не йдеться.

Крім того, змінилася кількість стандартів у розділі: від двох в Національних нормативах аудиту до п'яти стандартів – у МСА 2010 р. видання. Це свідчить про те, що аудиторська практика постійно розвивається та нормативне (теоретичне) супроводження щодо аудиторського висновку (думки, звіту) також глибшає та модифікується.

Указані видозміни назви стандарту 700 не могли не відобразитися у назві підсумкового документа аудитора (табл. 2).

Таблиця 2

НАЗВА ПІДСУМКОВОГО ДОКУМЕНТА ПРО АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Національні нормативи аудиту [10]	Міжнародні стандарти аудиту та положення з міжнародної практики аудиту (видання 2003 р.) [11]	Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики (видання 2007 р.) [12]	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2010 р.) [13]
Аудиторський висновок	Аудиторський висновок	Висновок незалежного аудитора	Звіт незалежного аудитора

Безумовно, зміна назви завдає аудиторам постійний клопіт, хоча і не має принципового значення для практиків. Проте, з теоретичної точки зору та методики викладання дисципліни «Аудит», це питання є

досить глибоким і впливає з мети аудиторської перевірки та цілей аудитора.

Так, у минулих редакціях Міжнародних стандартів аудиту (2007 р.) зазначено, що «метою аудитор-

ської перевірки фінансових звітів є надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені фінансові звіти (у всіх суттєвих аспектах) відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності» [12, с. 139]. Однак, в англійській мові слова «висновок аудитора» та «думка аудитора» перекладаються одним виразом «audit opinion» [13, с. 21, 22].

У новій редакції МСА 2010 р. більш чітко вказані цілі аудитора:

а) сформулювати думку про фінансові звіти виходячи з оцінки висновків на основі отриманих аудиторських доказів;

б) чітко висловити таку думку в письмовому звіті, який також описує підставу для висловлення такої думки [13, с. 685].

Тому тепер зрозуміла позиція Міжнародної федерації бухгалтерів, чому «висновок (opinion) незалежного аудитора» був змінений на «звіт (report) незалежного аудитора».

Хоча з теоретичної (філософської) точки зору поняття «аудиторська думка», «аудиторський висновок» та «аудиторський звіт» мають відносно підпорядкування, де зміст одного поняття складає частину іншого, а обсяг одного із понять входить до складу іншого як частина його обсягу. Але така проблема потребує глибшого дослідження цих дефініцій і буде розглянута у окремих публікаціях.

Крім того, методика викладання дисципліни «Аудит» в Україні має історичні традиції. Ще у першому посібнику з аудиту за редакцією А. Кузьминського було зазначено, що аудиторський звіт більш ширший за змістом та призначенням документ. Тільки аудиторський висновок розраховано на широке коло користувачів та має короткий характер [14, с. 108]. З розумінням цих понять виросло не од-

но покоління, тому треба обережно відноситися до копіювання іноземних термінів при викладанні аудиту у ВНЗ.

По-друге, в Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2010 р.) вказано, що МСА 700 слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та приведення аудиту до МСА». В свою чергу, МСА 200 містить розділи про *професійний скептицизм* (Д 18 – Д 22) та *професійне судження* (Д 23 – Д 27), яких раніше не було. Це свідчить про те, що цим компетенціям аудитора сьогодні стали приділяти багато уваги. Співвідношення професійного судження та скептицизму аудитора, їх використання та методика впровадження також потребують детальнішого дослідження.

По-третє, проблемою також є визначення концептуальної основи фінансової звітності, відносно якої аудитори повинні висловити обґрунтовану думку щодо її достовірності. Так, МСА 700 нової редакції містить низку визначень щодо концептуальної основи загального призначення (достовірного подання та дотримання вимог), які мають невизначений характер, за думкою О. Редько [1, с. 45]. Російські колеги при перекладі та прийнятті Федеральних стандартів аудиторської діяльності 1/2010 «Аудиторський висновок щодо бухгалтерської (фінансової) звітності та формування думки щодо її достовірності» повністю проігнорували ці формулювання. Це вимагає від російських аудиторів, на відміну від українських, не висловлювати якісної оцінки принципів формування звітності, а здійснювати тільки кількісну оцінку показників звітності.

По-четверте, нова редакція МСА 700 чітко визначає вимоги до формулювання думки аудитора щодо фінансової звітності (табл. 3).

Таблиця 3

ВИМОГИ ДО ФОРМУЛЮВАННЯ ДУМКИ АУДИТОРА ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Вимога	Пункт МСА	Критерій
Фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності	Пункт 10 МСА 700	Відповідність
Обґрунтована впевненість щодо відсутності у фінансової звітності в цілому суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки:	Пункт 11 МСА 700	Суттєвість
а) висновок аудитора щодо отримання достатніх і належних аудиторських доказів	МСА 330	Достатність Належність
б) висновок аудитора щодо суттєвості не виправлених викривлень	МСА 450	Суттєвість

Вимога	Пункт МСА	Критерій
Оцінка якісних аспектів існуючих практик обліку, в т.ч. ознаки можливої упередженості суджень управлінського персоналу	Пункт 12 МСА 700	Нейтральність
Фінансова звітність забезпечує розкриття суттєвих обраних та застосованих облікових політик, які є належними	Пункт 13 МСА 700	Суттєвість Належність
Облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом, є обґрунтованими	МСА 540	Обґрунтованість
Інформація, подана у фінансовій звітності, є доречною, достовірною, порівнюваною і зрозумілою	Пункт 13 МСА 700	Доречність Достовірність Порівнюваність Зрозумілість
Адекватне розкриття даних щодо суттєвих операцій і подій	Пункт 13 МСА 700	Адекватність
Термінологія, використана у фінансовій звітності, є належною	Пункт 13 МСА 700	Належність
Достовірне подання структури і змісту фінансової звітності, включаючи пов'язані примітки	Пункти 14, 15 МСА 700	Достовірність

Слід зазначити, що при дотриманні цих вимог основним є формування професійного судження аудитора щодо:

- рівня суттєвості викривлень унаслідок шахрайства або помилки;
- достатності та належності аудиторських доказів;
- належності обраної облікової політики;
- обґрунтованості облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом;
- адекватного розкриття даних щодо суттєвих операцій і подій.

Отже, це ще раз підкреслює, «що характер Міжнародних стандартів вимагає від професійного бух-

галтера використання професійного судження під час їх застосування» [13, с. 9, п. 16].

Проте правильне розуміння критеріїв «достатність», «належність», «адекватність», «обґрунтованість», які не визначені у Глосарії термінів МСА, потребують однозначного тлумачення.

Структура аудиторського звіту (висновку) істотно не змінилася (табл. 4). Тільки підпис аудитора порівняно з редакцією 2003 р. піднявся з останньої позиції. Але параграф, в якому висловлюється думка аудитора щодо фінансової звітності, тепер окремо виділено заголовком «Висловлення думки». Це дає змогу привернути увагу користувачів до підсумкової думки аудитора.

Таблиця 4

ЕЛЕМЕНТИ АУДИТОРСЬКОГО ЗВІТУ (ВИСНОВКУ)

Національні нормативи аудиту [10]	Міжнародні стандарти аудиту та положення з міжнародної практики аудиту (видання 2003 р.) [11]	Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики (видання 2007 р.) [12]	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2010 р.) [13]
Заголовок	Заголовок	Заголовок	Заголовок
Вступ	Адресат	Адресат	Адресат
Масштаб перевірки	Вступний параграф	Вступний параграф	Вступний параграф
Висновок аудитора про фінансову звітність	Параграф, що описує обсяг	Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти	Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність
Дата аудиторського висновку	Параграф, у якому висловлено думку аудитора щодо фінансових звітів	Відповідальність аудитора	Відповідальність аудитора
Адреса аудиторської фірми	Дата аудиторського висновку	Аудиторська думка	Аудиторська думка
Підпис аудиторського висновку	Адреса аудитора	Інші обов'язки щодо надання висновку	Інші обов'язки аудитора щодо звітності
	Підпис аудитора	Підпис аудитора	Підпис аудитора
		Дата аудиторського висновку	Дата аудиторського звіту
		Адреса аудитора	Адреса аудитора

Розділ «Аудиторський звіт» МСА 700 редакції 2010 р. містить докладний перелік параграфів звітнього документа аудитора. При цьому тут же прописано структуру аудиторського звіту, що вимагається законом конкретної юрисдикції або щодо аудитів, як при-

ведених відповідно до МСА, так і аудиту конкретної юрисдикції. Раніше так звані «аудити спеціального призначення» тлумачилися в окремому МСА 800.

Принципово не змінилися й типи (форми) аудиторської думки (табл. 5).

Таблиця 5

ТИПИ (ФОРМИ) АУДИТОРСЬКОЇ ДУМКИ

Національні нормативи аудиту [10]	Міжнародні стандарти аудиту та положення з міжнародної практики аудиту (видання 2003 р.) [11]	Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики (видання 2007 р.) [12]	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2010 р.) [13]
Висновок може бути позитивним Умовно-позитивним, негативним Відмова від надання висновку	Безумовно-позитивна думка Модифіковані висновки (умовно-позитивна думка, відмова від висловлення думки, негативна думка)	Безумовно-позитивний висновок Модифіковані висновки (умовно-позитивна думка, відмова від висловлення думки, негативна думка)	Немодифікована думка Модифіковані думки (умовно-позитивна думка, негативна думка, відмова від висловлення думки)

Принципового значення набувають зміни щодо умов надання модифікованої думки аудитора в редакції 2010 р. (табл. 6).

Таблиця 6

ОБСТАВИНИ НАДАВАННЯ МОДИФІКОВАНОЇ ДУМКИ АУДИТОРА

Національні нормативи аудиту [10]	Міжнародні стандарти аудиту та положення з міжнародної практики аудиту (видання 2003 р.) [11]	Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики (видання 2007 р.) [12]	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2010 р.) [13]
Фундаментальна або не фундаментальна непевність або незгода	а) обмеження обсягу роботи аудитора б) незгода з управлінським персоналом щодо прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або відповідності розкриття інформації у фінансовому звіті	а) обмеження обсягу роботи аудитора б) незгода з управлінським персоналом щодо прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або відповідності розкриття інформації у фінансовій звітності	а) характер питання, чи містить фінансова звітність суттєві викривлення або в разі неможливості отримання достатніх і належних аудиторських доказів б) судження аудитора щодо всеохопюваності впливу питання на фінансову звітність

Так, обмеження обсягу та незгода з управлінським персоналом як обставини надання модифікованої думки останніх редакцій МСА було змінено в редакції 2010 р. на *суттєвість викривлення та достатність і належність аудиторських доказів*. Друга умова – це *всеохоплюючий характер* впливу на фінансову звітність. Тепер не тільки суттєвість викривлення, а й ступінь охоплення цього викривлення за судженням аудитора мають значення при висловленні думки. Як визначити цей *ступінь впливу* на окремі елементи, рахунки або статті фінансової звітності? Як оцінити *рівень принципності* для розуміння розкриття інформації фінансової звітності ко-

ристувачами? На ці питання міжнародні стандарти аудиту відповіді не дають, проте це має підтвердити у своєму *судженні* аудитор.

Критерій всеохопюваності був присутній у минулих редакціях, але він не мав такого принципового значення для визначенні типу думки аудитора у стандартах аудиту (табл.7). Зв'язок судження аудитора та обставини модифікації наочно показують тип аудиторської думки, зображений у таблиці (матриці) МСА 705 в матеріалах для застосування [13, с. 722]. Проте, щоб висловити судження щодо характеру питання, аудиторіві потрібно виконати вимоги до формулювання думки щодо фінансової звітності, пред-

ставлені у табл. 3. Тому саме цій зв'язок між вимогами до думки аудитора та судженням щодо всеохоплюваності впливу на фінансову звітність має, на наш погляд, концептуальне значення та потребує подальшого дослідження.

І хоча в міжнародних стандартах аудиту наведено достатньо прикладів (табл. 8) для формулювання аудиторського висновку (звіту), аудиторська практика набагато ширше трактує можливі варіан-

ти обставин і підстав для формування звіту. Так, у минулих редакціях стандартів було наведено п'ять прикладів щодо модифікації аудиторської думки. В редакції МСА 2010 р. додано три приклади немодифікованого аудиторського звіту щодо фінансової звітності, складеної відповідно до різних концептуальних основ, що дає змогу аудиторам мати орієнтири при висловлюванні немодифікованої думки.

Таблиця 7

ВИМОГИ ВИСЛОВЛЕННЯ ЩОДО ТИПУ МОДИФІКОВАНОЇ ДУМКИ АУДИТОРА*

Тип думки аудитора	Національні нормативи аудиту [10]	Міжнародні стандарти аудиту та положення з міжнародної практики аудиту (видання 2003 р.) [11]	Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики (видання 2007 р.) [12]	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2010 р.) [13]
Висловлення умовно-позитивної думки	Не фундаментальна непевність або незгода	Вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом чи обмеження обсягу не настільки суттєві та всеохоплюючі	а) вплив незгоди з управлінським персоналом не настільки суттєвий та всеохоплюючий б) обмеження обсягу не настільки суттєві та всеохоплюючі	а) викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими б) не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим
Висловлення негативної думки	Наявність фундаментальної незгоди	Незгода з управлінським персоналом є суттєвою та всеохоплюючою	Незгода з управлінським персоналом є суттєвою та всеохоплюючою	Викривлення, взяті окремо або в сукупності, є одночасно і суттєвими, і всеохоплюючими
Відмова від висловлення думки	Наявність фундаментальної непевності	Обмеження обсягу настільки суттєві та всеохоплюючі, що аудитор не в змозі одержати достатні та відповідні аудиторські докази	Вплив обмеження обсягу настільки суттєвий та всеохоплюючий, що аудитор не може отримати достатні та відповідні аудиторські докази	Аудитор не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим

* Збережено переклад та стилістику тексту стандартів.

Таблиця 8

ПРИКЛАДИ ВИСНОВКІВ (ЗВІТІВ) В МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТАХ АУДИТУ

Національні нормативи аудиту [10]	Міжнародні стандарти аудиту та положення з міжнародної практики аудиту (видання 2003 р.) [11]	Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики (видання 2007 р.) [12]	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2010 р.) [13]
1. Позитивний висновок (існує безумовна позитивна згода) 2. Позитивний висновок (існує не фундаментальна непевність) 3. Умовно-позитивний висновок (існує фундаментальна незгода) 4. Негативний висновок	1. Обмеження обсягу – умовно-позитивна думка 2. Обмеження обсягу – відмова від висловлення думки 3. Незгода стосовно облікової політики – невідповідність методів обліку – умовно-позитивна думка 4. Незгода з приводу облікової політики – недостатність розкриття інформації – умовно-позитивна думка	1. Обмеження обсягу – умовно-позитивна думка 2. Обмеження обсягу – відмова від висловлення думки 3. Незгода стосовно облікової політики: неприйнятний метод обліку – умовно-позитивна думка 4. Незгода стосовно облікової політики: неадекватність розкриття інформації – умовно-позитивна думка	1. Не модифікований аудиторський звіт щодо фінансової звітності, складений відповідно до концептуальної основи достовірного подання 2. Не модифікований аудиторський звіт щодо фінансової звітності, складений відповідно до концептуальної основи дотримання вимог 3. Не модифікований аудиторський звіт щодо консолідованої фінансової звітності, складений відповідно до концептуальної основи достовірного подання 4. Умовно-позитивна думка в зв'язку з суттєвим викривленням фінансової звітності 5. Негативна думка в зв'язку з суттєвим викривленням фінансової звітності

Національні нормативи аудиту [10]	Міжнародні стандарти аудиту та положення з міжнародної практики аудиту (видання 2003 р.) [11]	Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики (видання 2007 р.) [12]	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2010 р.) [13]
5. Відмова від надання висновку аудитора	5. Незгода з приводу облікової політики – невідповідне розкриття інформації – негативна думка 6. Безумовно-позитивна думка	5. Незгода стосовно облікової політики: неадекватність розкриття інформації – негативна думка 6. Безумовно-позитивна думка	6. Умовно-позитивна думка через неможливість отримання аудитором достатніх і належних аудиторських доказів 7. Відмова від висловлення думки через неможливість отримання аудитором достатніх і належних аудиторських доказів щодо одного елемента фінансової звітності 8. Відмова від висловлення думки через неможливість отримання аудитором достатніх і належних аудиторських доказів щодо кількох елементів фінансової звітності

Отже, на основі проведеного порівняльного аналізу минулих редакцій міжнародних стандартів аудиту щодо аудиторського висновку (звіту), можна сформулювати види завдань на методологічному, методичному та організаційному рівнях, які потребують подальшого дослідження (табл. 9).

Таблиця 9

ВИДИ ЗАВДАНЬ ЩОДО ДОСЛІДЖЕННЯ АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ (ЗВІТУ)

Рівень	Вид завдання
Методологічний	Визначення концептуальної основи загального призначення (достовірного подання та дотримання вимог)
	Уточнення критеріїв щодо аудиту фінансової звітності
	Розробка концепції формування аудиторської думки певного типу
Теоретичний (методичний)	Уточнення вимог до формулювання думки аудитора
	Розробка положень щодо професійного судження аудитора
	Визначення алгоритму висловлення аудиторських думок
Організаційний	Розробка внутрішньофірмового стандарту аудиту щодо професійного судження аудитора при виконанні завдань з надання впевненості
	Удосконалення структури аудиторського звіту в умовах використання ПЕОМ

Розглянуті проблеми підлягають подальшому дослідженню та прилюдному обговоренню професійної спільноти.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження була досягнена мета статті, що дає змогу сформулювати основні висновки:

1. Під час порівняння різних редакцій стандартів, присвячених аудиторському висновку, ми виділили низку істотних змін не тільки формального характеру.

2. Запропоновано уточнити назву Міжнародного стандарту 700 «Формулювання думки незалежного аудитора та надання звіту щодо фінансової звітності» та переклад розділу «Аудиторські думки та звітність».

3. З'ясовано, що в англійській мові слова «висновок аудитора» та «думка аудитора» перекладаються одним виразом «audit opinion». Проте поняття «аудиторська думка», «аудиторський висновок» та «аудиторський звіт» мають відносне підпорядкування та потребують глибшого дослідження.

4. Остання редакція Міжнародних стандартів аудиту приділяє велику увагу професійному судженню та скептицизму аудитора. Тому їх використання та методику впровадження також необхідно детально дослідити.

5. Вимоги до формулювання думки аудитора щодо фінансової звітності доцільно уточнити та однозначно їх тлумачити.

6. Принципового значення набувають зміни щодо умов надання модифікованої думки аудитора в редакції 2010 р. Саме зв'язок між вимогами до думки аудитора та судженням щодо всеохоплюваності впливу на фінансову звітність має, на наш погляд, концептуальне значення.

7. Нами сформульовано види наукових завдань на методологічному, методичному та організаційному рівнях, що потребують розв'язання.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Редько О.** МСА у питаннях без відповідей, або складності перекладу / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 12. – С. 44–49.

2. **Бондар В.П.** Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / В.П. Бондар. – Житомир: ЖДТУ, 2008 – 456 с.

3. **Дорош Н.І.** Аудит: методологія і організація: [монографія] / Н.І. Дорош. – К.: Знання, КОО, 2001. – 402 с.

4. **Петрик О.А.** Аудит: методологія і організація: [монографія] / О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.

5. **Проскуріна Н.М.** Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: [монографія] / Н.М. Проскуріна. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2011. – 739 с.

6. **Редько О.Ю.** Аудит в Україні. Морфологія: [монографія] / О.Ю. Редько. – К.: ДП Інформ-аналіт. агентство, 2008. – 493 с.

7. **Сурніна К.С.** Аналітичні процедури в аудиті: методологія і практика: [монографія] / К. С. Сурніна. – Сімферополь: ДІАЙПІ, 2011. – 392 с.

8. **Зубик С.** Види аудиторських висновків і особливості їх складання / С. Зубик, О. Серета, О. Кологитло // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. – №1. – С. 35–40.

9. **Суконников В.В.** Аудиторское мнение и аудиторское заключение: объекты регулирования и информационные источники / В.В. Суконников // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 6. – С. 1–7.

10. **Національні** нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. – К.: «Основа», 1999. – 274 с.

11. **2001** МФБ. Стандарти аудиту та етики. – К.: ТОВ «Парітет-інформ», 2003. – 712 с.

12. **Міжнародні** стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2007 року. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2007. – 1172 с.

13. **Міжнародні** стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року. – Ч. 1; наук. ред. Г.В. Харламова. – 2010. – 842 с.

14. **Аудит:** [практ. пособие] / А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик, В. Савченко и др.; под ред. А. Кузьминского. – К.: «Учетинформ», 1996. – 283 с.

15. **Канікевич О.Д.** Англо-російсько-український термінологічний словник з бухгалтерського обліку та аудиту / О.Д. Канікевич; наук. ред. С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 256 с.

В статье приведены результаты исследования прошлых редакций международных стандартов аудита относительно формирования аудиторского вывода. Сформулированы основные задачи методологического, методического и организационного уровней научного исследования проблемных аспектов высказывания профессионального суждения и отчета (мнения) аудитора.

Ключевые слова: аудиторское мнение, аудиторский вывод, аудиторский отчет, профессиональное суждение аудитора.

In the articles resulted results of research of past releases of international standards of audit are in relation to forming of public accountant conclusion. The basic tasks of methodological, methodical and organizational level of scientific research of problem aspects of utterance of professional judgment and report (opinion) of public accountant are formulated.

Keywords: auditor's opinion, auditor's report, professional auditor's judgement.