

УДК 657.6

Харламова О.В., к.е.н., доцент

Харківський національний університет міського господарства

## **ПЕРШЕ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ: ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ЗВІТІВ**

Розроблено методичні та практичні рекомендації щодо застосування МСА при підготовці аудиторських висновків за результатами аудиту фінансової звітності за періоди, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Ключові слова: аудит, МСА, МСФЗ.

Harlamova O.

## **FIRST-TIME ADOPTION OF IFRS: ASPECTS OF PROBLEM AUDIT REPORTS**

Methodical and practical advice on the use of ISAs in the preparation of audit reports on the results of an audit of financial statements for periods prior to the first IFRS financial statements.

Key words: audit, ISA, IFRS.

Харламова Е.В.

## **ПЕРВОЕ ПРИМЕНЕНИЕ МСФО: ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ АУДИТОРСКИХ ОТЧЕТОВ**

Разработаны методические и практические рекомендации по применению МСА при подготовке аудиторских заключений по результатам аудита финансовой отчетности за периоды, предшествующие первой финансовой отчетности по МСФО.

Ключевые слова: аудит, МСА, МСФО.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливим науковим та практичним завданням.** Впровадження МСФЗ викликає певні труднощі щодо аудиторського підтвердження фінансової звітності, її компонентів, облікових політик та ін. У зв'язку з чим виникає потреба розробки допоміжних методичних рекомендацій щодо аудиторських висновків, які можуть слугувати орієнтиром для аудиторів, залучених до підтвердження звітності у період переходу на МСФЗ.

В умовах впровадження МСФЗ перед аудиторами постають

---

*Харламова О.В.*

складні питання застосування МСА до фінансової звітності за МСФЗ, що обумовлює актуальність дослідження. Цим підтверджується зв'язок авторського доробку із важливими науковими та практичними завданням та невирішеними проблемами, котрим присвячується означена стаття

**Аналіз останніх досліджень у яких започатковано вирішення проблеми.** Сучасний стан аудиту породжує значну кількість досліджень, спрямованих на підвищення його якості, удосконалення аудиторських процедур, перспективи його розвитку [2, 3, 5, 6]. Проте досліджень щодо підвищення якості аудиторських висновків в контексті впровадження МСФЗ явно недостатньо, що зумовило вибір теми даної статті.

**Цілі статті.** Мета статті полягає у науковому обґрунтуванні практичних рекомендацій щодо формування аудиторських звітів за результатами аудиту фінансової звітності за періоди, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Новизною статті є розроблені методичні рекомендації із застосування окремих положень МСА при підготовці аудиторського звіту щодо фінансової звітності за періоди, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ, що має методологічне та практичне значення.

**Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Перш за все, слід визначитися з контрольними датами, тобто датою переходу і першого застосування МСФЗ. Подальший розгляд поставлених питань ґрунтуватиметься на тому, що датою переходу вибрано 01.01.2012 р., відповідно першою фінансовою звітністю за МСФЗ буде звітність за 2013 рік, першою звітною датою за МСФЗ є 31.12.2013 р. Якщо вихідні умови відрізняються від наведених вище, всі коментарі слід інтерпретувати, виходячи зі змінених контрольних дат.

Першорядним питанням при будь-якому аудиті є концептуальна основа фінансової звітності. МСА чітко не визначають, що є концептуальною основою складання фінансової звітності та допускають, що на неї можуть впливати законодавчі вимоги і вимоги регуляторів. Під концептуальною основою фінансової звітності загального призначення МСА розуміють основу, що відповідає загальним потребам широкого загалу користувачів. Такою концептуальною основою фінансової звітності загального призначення можуть бути П(С)БО, МСФЗ або стандарти окремих юрисдикцій

(країн). Концептуальна основа фінансової звітності спеціального призначення – це така основа, яка відповідає інформаційним потребам певного кола користувачів. Прийнятність концептуальної основи спеціального призначення ґрунтується на інтересах визначеного кола користувачів. Згідно п.Д2 МСА 800 концептуальна основа фінансової звітності спеціального призначення може ґрунтуватися на концептуальній основі фінансової звітності, встановленій повноважною або визнаною організацією, що формує стандарти, або законом чи нормативом, але не узгоджується з усіма вимогами цієї концептуальної основи. Якщо розглядати МСФЗ як концептуальну основу загального призначення, то окремі об'єктивні відхилення від неї (наприклад, застосування МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», незастосування МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» та ін.), дозволяють розглядати виправдане обмежене використання МСФЗ концептуальною основою фінансової звітності спеціального призначення. Тому до всіх періодів і дат, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ, доречно застосовувати саме концептуальну основу фінансової звітності спеціального призначення, а для першої фінансової звітності за МСФЗ - концептуальну основу фінансової звітності загального призначення.

Головною особливістю фінансової звітності за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, – є відсутність порівняльної інформації у динамічних формах звітності (тобто у всіх формах звітності, крім Звіту про фінансовий стан).

Цілком природно, що аудит фінансової звітності за попередній період найімовірніше проводиться виходячи з того, що концептуальною основою фінансової звітності були П(С)БО. Відсутність порівняльної інформації, представленої у відповідності за МСФЗ за попередні періоди, що є об'єктивним обмеженням МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», потребує врахування вимог МСА 510 «Перші завдання з аудиту — залишки на початок періоду» та МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність».

МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» під порівняльною фінансовою звітністю розуміє порівняльну інформацію, до складу якої входять суми та інші розкриття інформації за попередній період для порівняння з фінансовою звітністю поточного періоду. Рівень інформації, що входить до складу цієї порівняльної фінансової

звітності, є зіставним із рівнем інформації у фінансовій звітності поточного періоду (п.6 в)).

Згідно п.5 а) МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» аудитор повинен отримати достатні і прийнятні аудиторські докази щодо того, чи була подана порівняльна інформація, яка включена до фінансової звітності, в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами щодо порівняльної інформації у застосовній концептуальній основі фінансової звітності. Виконати цю вимогу аудитор не може з об'єктивних причин, оскільки обмеження МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», що накладаються на концептуальну основу фінансової звітності за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, призводять до відсутності порівняльної інформації (крім Звіту про фінансовий стан, який містить порівняльну інформацію на дату переходу).

Стосовно Звіту про фінансовий стан аудитор повинен розглянути питання, чи підтверджений вхідний Звіт про фінансовий стан аудитором, чи ні.

Якщо вхідний Звіт про фінансовий стан не перевірений аудитором, при проведенні аудиту Звіту про фінансовий стан у складі повного комплексу фінансової звітності за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, аудитор повинен виконати вимоги МСА 510 «Перші завдання з аудиту — залишки на початок періоду». Для виконання вимог зазначеного МСА 510 аудитор має отримати достатні та прийнятні аудиторські докази стосовно того, чи існують викривлення залишків на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Найбільш доречним МСА, який повинен застосувати аудитор, є МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення». Зазначений МСА повинен застосовуватися до повного комплексу фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення.

Метою аудитора при аудиті повного комплексу фінансової звітності за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, є належний розгляд особливих міркувань стосовно прийняття завдання, його планування та здійснення, формування думки та аудиторського звіту щодо фінансової звітності.

На вимогу МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» на дату

переходу складається вхідний Звіт про фінансовий стан, який стає відправною точкою для застосування МСФЗ. Враховуючи, що вхідний Звіт про фінансовий стан не є остаточним і він може змінюватися, і остаточним він стане лише на дату першої фінансової звітності за МСФЗ, можна стверджувати про наявність ознак невизначеності, що вимагає певних допущень.

До числа основних допущень справедливо віднести допущення щодо діючої редакції МСФЗ на 31.12.2013 р. (тобто на першу звітну дату за МСФЗ), яку необхідно застосовувати як на дату переходу, так і на дату початку першого звітного періоду за МСФЗ и на першу звітну дату за МСФЗ. Як правило, прийняття МСФЗ має часовий лаг, який дається між публікацією нового стандарту, його нової редакції або поправок та ефективною датою, тобто датою обов'язкового впровадження. В той же час, більшість змін дозволяється впроваджувати достроково. Тому потенційно існує невизначеність щодо застосовуваних версій МСФЗ на дату переходу і на першу звітну дату за МСФЗ.

Суттєвим допущенням є прийнята облікова політика, яка на вимогу МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» буде застосована на першу звітну дату за МСФЗ, оскільки зазначеним стандартом вимагається її ідентичність на дату переходу. Практика свідчить, що розроблена облікова політика на дату переходу протягом періоду першого застосування МСФЗ проходить апробацію, оскільки в окремих питаннях важко заздалегідь прорахувати вплив на фінансовий результат, достовірність подання інформації, співставити витрати та вигоди застосування певних політик. Тому потенційно існує невизначеність щодо застосовуваних облікових політик на дату переходу і на першу звітну дату за МСФЗ.

Складаний вхідний Звіт про фінансовий стан на 01.01.12 р. стає відправною точкою для подальшого застосування МСФЗ. Але на 31.12.2012 р. він ще не стає остаточним, оскільки остаточним він стане лише на дату першої фінансової звітності за МСФЗ. Крім того, протягом 2012 року вхідний Звіт про фінансовий стан потенційно міг зазнати змін, що повинно привернути увагу аудитора.

Оцінюючи ознаки невизначеності можна стверджувати, що вони зберігаються і на кінець звітного періоду, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, тобто на 31.12.2012 р. Зазначені у попередніх коментарях допущення, які зберігаються і на 31.12.2012 р. стосуються діючої редакції МСФЗ на 31.12.2013 р. (тобто на першу

звітну дату за МСФЗ), яку необхідно застосовувати на кінець звітного періоду, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, тобто на 31.12.2012 р., а також прийнятої облікової політики, яка на вимогу МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» буде застосована на першу звітну дату за МСФЗ (31.12.2013 р.).

Це факт слід обов'язково враховувати при розкритті концептуальної основи повного комплексу фінансової звітності за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Національне законодавство стосовно проміжної фінансової звітності та скороченої фінансової звітності (для суб'єктів малого підприємництва), вступає в протиріччя з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що є орієнтиром концептуальної основи загального призначення. Так, МСБУ 1 «Представлення фінансової звітності» та МСБУ 34 «Проміжна фінансова звітність» не передбачають скорочений перелік звітів у складі повного комплексу, а припускають лише скорочений обсяг (змістовне наповнення) повного комплексу.

У зв'язку з цим, якщо підприємство протягом 2012 року у складі квартальної звітності подавало лише Звіт про фінансовий стан та Звіт про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток, та окремі Примітки до них, то це є невідповідністю МСФЗ. В той же час, перед аудитом повного комплексу фінансової звітності за 2012 рік не стоїть завдання підтвердження відповідності МСФЗ. Тому, подання не в повному обсязі проміжної фінансової звітності не може слугувати обставинами, що призводять до модифікації аудиторської думки щодо річного комплексу фінансової звітності.

Якщо підприємство за 2012 рік підготувало скорочений звіт суб'єкта малого підприємництва, що не містить Звіту про зміни в капіталі, Звіту про рух грошових коштів, відповідних Приміток, то це є невідповідністю МСФЗ. В такий ситуації, по-перше, аудитор не може застосувати МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення», оскільки зазначений МСА повинен застосовуватися лише до повного комплексу фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення, яким звіт суб'єкта малого підприємництва не є.

Слід нагадати, що перед аудитом річної фінансової звітності за 2012 рік не стоїть завдання підтвердження відповідності МСФЗ. Тому, подання суб'єктами малого підприємництва не в повному обсязі (з

точки зору МСФЗ) річної фінансової звітності за 2012 рік не може слугувати обставинами, що призводять до модифікації аудиторської думки щодо річного комплексу фінансової звітності. Аудитор повинен застосувати МСА 805 «Особливі аспекти: аудит окремих фінансових звітів, конкретних елементів, рахунків і статей фінансового звіту», чітко описати обмеження концептуальної основи, що надають їй статус спеціального призначення, і висловити думку щодо дотримання вимог цієї концептуальної основи.

Відповідно до п.6 а) МСА 210 «Узгодження умов завдання аудиту» аудитор повинен визначитися відносно прийнятності концептуальної основи фінансової звітності. Прийнятність концептуальної основи у випадку аудиту повного комплексу фінансової звітності за рік, що закінчився 31.12.2012 р. буде забезпечена, якщо її застосування дає змогу розкрити достатню інформацію, а також вплив суттєвих подій і операцій на розкриту інформацію, для її розуміння користувачами.

Приймаючи завдання з аудиту, відповідно до п. 13 МСА 210, аудитори погоджуються (або не погоджуються) з застосованою концептуальною основою складання повного комплексу фінансової звітності за рік, що закінчився 31.12.2012 р., яка враховує об'єктивні обмеження, які можуть бути пояснені в достатній мірі, щоб не ввести користувачів в оману. А у висновку може міститися підтвердження саме заявленій концептуальній основі складання звітності з урахуванням об'єктивних обмежень і прийнятих допущень. Але це не буде підтвердження відповідності МСФЗ.

При формуванні аудиторського звіту за результатами аудиту повного комплексу фінансової звітності за рік, що закінчився 31.12.2012 р., слід звернути увагу на його адресата (ів). На вимогу п.Д15 МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» такий висновок не адресується широкому загалу користувачів, наприклад, акціонерам. Такий аудиторський висновок зазвичай адресується Правлінню, Керівництву, Наглядній Раді або Аудиторському комітету, та без письмової згоди аудитора не повинен публікуватися (оприлюднюватися).

На вимогу п.13 а) МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» аудиторський звіт за результатами аудиту повного комплексу фінансової звітності за рік, що закінчився

31.12.2012 р., повинен визначати мету, з якою складається цей Звіт, та в разі потреби його користувачів вказувати на примітку до цього Звіту, що містить цю інформацію.

Якщо концептуальна основа спеціального призначення є такою з причин неузгодженості з усіма вимогами концептуальної основи загального призначення, то така концептуальна основа спеціального призначення не може бути концептуальною основою достовірного подання навіть у тому разі, якщо концептуальна основа фінансової звітності, на якій вона ґрунтується, є концептуальною основою достовірного подання. Відповідно, використання МСФЗ в якості концептуальної основи із зазначеними вище обмеженнями, є концептуальною основою дотримання вимог. Даний факт вимагає формулювати думку аудитора в контексті «складений в усіх суттєвих аспектах», а не «достовірно відображає у всіх суттєвих аспектах». У разі, якщо фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи достовірного подання, то пояснення щодо відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність в аудиторському звіті повинно містити посилання на складання та достовірне подання цієї фінансової звітності або складання фінансової звітності, яка надає достовірну та справедливу інформацію залежно від обставин. Відповідно, якщо мова йде про концептуальну основу дотримання вимог опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність в аудиторському звіті повинен містити посилання лише на складання цієї фінансової звітності, тобто не вказувати на відповідальність за достовірне подання.

На вимогу п.14 МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» обов'язковим елементом аудиторського звіту щодо повного комплексу фінансової звітності за рік, що закінчився 31.12.2012 р., який складений з використанням концептуальної основи спеціального призначення, є параграф «Питання, що впливають на нашу думку», який привертає особливу увагу користувачів, що повний комплект фінансової звітності за рік, що закінчився 31.12.2012 р., складений відповідно до концептуальної основи спеціального призначення та внаслідок цього не може використовуватися з іншою метою.

МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» не позбавляє чинності інших МСА, тому використання



пояснювальних параграфів ніяким чином не повинно змінюватися і забезпечувати виконання вимог МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» і МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність». Це можуть бути параграфи як до думки, так і після, виходячи з їхнього впливу на думку аудитора.

До аудиторського звіту щодо повного комплексу фінансової звітності за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, доцільно включити параграф «Інші питання». На вимогу МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» цей параграф повинен стосуватися питань, які не подані або не розкриті у фінансовій звітності, проте, на думку аудитора, є важливим для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора та аудиторського звіту. Цей параграф зазвичай розміщують після пояснювального параграфу, тобто викладена в ньому інформація не створює обставини, що могли б привести до модифікації аудиторської думки. У контексті, де розглядається параграф «Інші питання» може містити інформацію стосовно обмежень щодо надання або використання аудиторського звіту, причин змін до раніше оприлюдненої фінансової звітності та попереднього аудиторського звіту, наданого аудитором, посилання на звіт попереднього аудитора щодо відповідних показників, посилання на те, що відповідні показники не були перевірені аудитором, суттєвих причин для висловлення іншої думки, ніж та, що була висловлена щодо фінансової звітності за попередній період, при наданні звітів щодо фінансової звітності за попередній період у зв'язку з аудитом поточного періоду, перевірок попередніми аудиторами або їх відсутності.

У разі, якщо аудитор доходить висновку про необхідність модифікації аудиторської думки щодо фінансової звітності за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, він повинен дотримуватися вимог МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

**Висновки.** Запропоновані методичні рекомендації можуть бути використані у практичній діяльності аудиторів, залучених до процесу підтвердження фінансової звітності за періоди, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Подальші дослідження доцільно спрямовувати у напрямку розробки методичних рекомендацій щодо формування аудиторської

думки та звіту за результатами аудиту першої фінансової звітності за МСФЗ.

1. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : Закон, затв. Постановою ВР України від 22 квіт. 1993 р., No 3125 – XII – Режим доступу: <<http://zakon.rada.gov.ua/>>
2. Аудит: Застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України [Текст] : навч. посібник / заг. ред. І. І. Пилипенко ; Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України, Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України.-К.:ТОВ"ІАМЦ АУ"СТАТУС",2005. - 172 с.
3. Герасимович А.М. Уроки досвіду і сьогоднішні проблеми аудиту в Україні / А.М. Герасимович // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Спец.випуск.–2010–С. 29-30.
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг; видання 2010 року. Ч.1 / переклад з англ. О.Л.Ольховікова [та ін.]. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 846 с.
5. Противоречия и перспективы развития бухгалтерского учета, аудита и анализа в условиях евроинтеграции: материалы всеукр. науч.-практ. конф. молодых ученых, аспирантов и студентов: (5-7 нояб. 2009 г. г. Севастополь) / ред.: А.П. Фалаеев. – Севастополь: Изд-во СевНТУ, 2009. – 191 с.
6. Суглобов А.Е. Международные стандарты аудита в регулировании аудиторской деятельности [Текст] / А. Е. Суглобов. - М. : Экономистъ, 2005. - 254 с.