

Дані про автора

Ковач Марія Йосипівна,

к.е.н., доцент, Ужгородський торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету
e-mail: Kaf-et@uzhnu.edu.ua

Індус Катерина Петрівна,

к.е.н., доцент, Ужгородський торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету
e-mail: Kaf-et@uzhnu.edu.ua

Шелемон Любов Михайлівна,

старший викладач Ужгородського торговельно-економічного інституту Київського національного торговельно-економічного університету
e-mail: Kaf-et@uzhnu.edu.ua

Данные об авторах

Ковач Мария Иосифовна,

к.э.н., доцент, Ужгородский торгово-экономический институт Киевского национального торгово-экономического университета
e-mail: Kaf-et@uzhnu.edu.ua

Индус Екатерина Петровна,

к.э.н., доцент, Ужгородский торгово-экономический институт Киевского национального торгово-экономического университета
e-mail: Kaf-et@uzhnu.edu.ua

Шелемон Любовь Михайловна,

старший преподаватель Ужгородского торгово-экономического института Киевского национального торгово-экономического университета
e-mail: Kaf-et@uzhnu.edu.ua

Data about the authors

Maria Kovach,

PhD, Associate Professor of Uzhgorod Trade and Economic Institute of the Kyiv National Trade and Economic University
e-mail: Kaf-et@uzhnu.edu.ua

Kateryna Indus,

PhD, Associate Professor of Uzhgorod Trade and Economic Institute of the Kyiv National Trade and Economic University
e-mail: Kaf-et@uzhnu.edu.ua

Lyubov Shelemon,

Senior Lecturer of Uzhgorod Trade and Economic Institute of the Kiev National Trade and Economic University
e-mail: Kaf-et@uzhnu.edu.ua

УДК 657.631.6

DOI: 10.5281/zenodo.3378302

ПРОХОРОВА Л.І.,

ЩЕРБАК Ю.М.

Трансформація аудиторського висновку під впливом реформування законодавчої бази України

Предмет дослідження – основні законодавчі зміни щодо методології використання аналітичних процедур аудиту, формування аудиторської думки та її подання у звіті незалежного аудитора.

Метою написання статті є дослідження ключових питань формування аудиторського звіту з врахуванням вимог Міжнародних стандартів аудиту. Розгляд основних змін щодо змістовного наповнення аудиторського звіту, які відбулися у вітчизняній практиці з набуттям чинності Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» №2258–VIII від 21.12.2017 р.

Методологія проведення роботи – методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи. Зокрема, діалектичний метод пізнання модифікації аудиторського висновку та його регулювання згідно Міжнародних стандартів аудиту. Використані такі методи: аналіз і синтез, узагальнення та наукової абстракції, спостереження – при дослідженні генезису аудиторського звіту відповідно до викликів суспільства, порівняння, формалізації – для визначення перспектив трансформації українського законодавства до європейських стандартів. Абстрактно-логічний метод – при формулюванні висновків.

Результати роботи – розглянуті питання еволюції «думки аудитора» та її відображення в стандартах аудиту. Матеріал подано у розрізі нормативних змін, що стосувалися структури та змісту аудиторського звіту. Визначено специфіку подання звіту аудитора, як для звичайних підприємств, так і для підприємств, що становлять суспільний інтерес. Розглянуті особливості кожного розділу

аудиторського звіту, зокрема: висвітлено питання про безперервність діяльності суб'єкта господарювання; ключові питання аудиту; перелік та структура додаткових звітів, що формуються на вимогу широкого кола користувачів.

Висновки – важливість аудиторського звіту, як одного з основних підсумкових документів роботи аудитора, є безумовною. Тому з метою забезпечення його якісного складання протягом тривалого часу відбуваються зміни та удосконалення діючих в Україні стандартів аудиту, здійснюється їх приведення у відповідність до міжнародних вимог. Так, аудиторський звіт, який складатиметься за новими законодавчими вимогами, буде більш детальним, прозорим та змістовним, що і дозволить підвищити ступінь довіри користувачів фінансової звітності.

Ключові слова: аудиторський висновок, аудиторський звіт, аудиторська думка, Міжнародні стандарти аудиту, ключові питання аудиту, звіт про прозорість.

ПРОХОРОВА Л.І.,

ЩЕРБАК Ю.Н.

Трансформація аудиторського заключення под воздействием реформирования законодательной базы Украины

Предмет исследования – основные законодательные изменения относительно методологии использования аналитических процедур аудита, формирование аудиторского мнения и его отображения в отчете независимого аудитора.

Целью написания **статьи** является исследование ключевых вопросов формирования аудиторского отчета, учитывая требования Международных стандартов аудита. Рассмотрение основных изменений по содержанию и наполнению аудиторского отчета, которые произошли в отечественной практике со вступлением в силу Закона Украины «Об аудите финансовой отчетности и аудиторской деятельности» №2258–VIII от 21.12.2017г.

Методология проведения работы – методологической основой исследования являются общенаучные и специальные методы. В частности, диалектический метод познания модификации аудиторского заключения и его представление в Международных стандартах аудита. Используются следующие методы: анализа и синтеза, обобщения и научной абстракции, наблюдения – при исследовании генезиса аудиторского отчета в соответствии с вызовами общества; сравнения, формализации – для определения перспектив трансформации украинского законодательства к требованиям европейских стандартов. Абстрактно–логический метод – при формулировании выводов.

Результаты работы – рассмотрены вопросы эволюции «мнения аудитора» и его отображение в стандартах аудита. Материал представлен в разрезе нормативных изменений, касающихся структуры и содержания аудиторского отчета. Определена специфика представления отчета аудитора, как для обычных предприятий, так и для предприятий, представляющих общественный интерес. Рассмотрены особенности каждого раздела аудиторского отчета, в частности: освещен вопрос о непрерывности деятельности субъекта хозяйствования, ключевые вопросы аудита; перечень и структура дополнительных отчетов, формируемых по требованию широкого круга пользователей.

Выводы – важность аудиторского отчета, как одного из основных итоговых документов работы аудитора, является безусловной. Поэтому, с целью обеспечения его качественного составления, в течении длительного времени происходят изменения и усовершенствования действующих в Украине стандартов аудита, осуществляется их приведение в соответствие с международными требованиями. Так, аудиторский отчет, который будет составляться по новым законодательным требованиям, будет более детальным, прозрачным и содержательным, что позволит повысить степень доверия пользователей финансовой отчетности.

Ключевые слова: аудиторское заключение, аудиторский отчет, аудиторское мнение, Международные стандарты аудита, ключевые вопросы аудита, отчет о прозрачности.

Transformation of the auditor's report under the influence of reforming the legislative base of Ukraine

Research subject. *The subject of the study is the main legislative changes regarding the methodology of using the analytical procedures of audit, the formation of the audit opinion and its presentation in the report of the independent auditor.*

The purpose of the article is to study the key issues of the audit report, taking into account the requirements of the International Standards on Auditing. Consideration of the main changes in the content of the audit report that took place in domestic practices since the entry into force of the Law of Ukraine «On Auditing of Financial Reporting and Auditing» No. 2558 – VIII of 21.12.2017.

Methodology of work – the methodological basis of the study are general scientific and special methods. In particular, the dialectic method of cognition, modification of the auditor's report and its regulation of presentation in International Standards on Auditing. The following methods were used: analysis and synthesis, generalization and scientific abstraction, observation – in the study of the genesis of the audit report, in accordance with the challenges of society; comparison, formalization – to determine the prospects for the transformation of Ukrainian legislation to European standards. Abstract–logical method – when formulating the conclusions.

The results of the work – the issues of the evolution of «opinion of the auditor» and its reflection in the audit standards are considered. The material is presented in the context of normative changes concerning the structure and content of the audit report. Specifies the presentation of the auditor's report, both for ordinary enterprises and for enterprises of public interest. Features of each section of the audit report, in particular: coverage of the issue of the continuity of the business entity; key audit issues; list and structure of additional reports, which are formed on demand of a wide range of users.

Conclusions – the importance of the audit report as one of the main outcome documents of the auditor is unconditional. Therefore, in order to ensure its qualitative compilation over a long period of time, changes and improvements to national audit standards are taking place – bringing them into line with international requirements. Thus, the audit report that will be issued under the new legislative requirements will be more detailed, transparent and meaningful, which will increase the level of trust of users of financial reporting.

Key words: auditor's report, auditor's conclusion, auditor's opinion, international auditing standards, national audit standards, key auditing issues, transparency report.

Постановка проблеми. В умовах сьогодення роль аудиту в економічному житті суспільства постійно зростає, зумовлюючи необхідність держави у вдосконаленні теорії і методології аудиту, подальшої систематизації та методики проведення аудиторських перевірок. Від розуміння аудитором сутності та вимог до проведення аудиторських перевірок та складання аудиторського звіту залежить його якість та об'єктивність, що значною мірою впливає на задоволення інформаційних запитів зовнішніх і внутрішніх користувачів аудиторського звіту. У зв'язку з цим особливої актуальності набуває питання дослідження основних змін в законодавстві щодо методології використання аналітичних процедур аудиту, формування аудиторської думки в Україні та структурно – змістової частини аудиторського звіту.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Сучасний стан розвитку аудиту породжує значний інтерес до нього серед вчених та практиків, дослідження та наукові праці яких спрямовані на підвищення якості аудиту, удосконалення аудиторських процедур, а також перспектив його розвитку. Вагомий вклад у дослідження методологічних та організаційних проблем здійснення аудиту, розкриття теоретичних питань складання підсумкової документації аудитора зробили такі вчені – економісти як: М.Болдуєв, Н. Пономарьова, Х. Яремик, О. Канікевич, Л. Гуцаленко, І. Пожарицька та ін. Однак ними не здійснено розгляд змін національних нормативів аудиту відповідно до міжнародних вимог щодо визначення сутності та оформлення аудиторського звіту.

Метою статті є дослідження ключових питань формування аудиторського звіту з врахуванням вимог Міжнародних стандартів аудиту. Розгляд основних змін щодо змістовного наповнення аудиторського звіту, які відбулися у вітчизняній практиці з набуттям чинності Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» №2258–VIII від 21.12.2017 р.(далі Закон № 2258–VIII).

Виклад основного матеріалу. Аудиторська діяльність в Україні регулюється Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258–VIII від 21 грудня 2017 р., Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016–2017 р, поло-

женнями Аудиторської палати України та іншими нормативно–правовими актами.

Відповідно до ст.1 Закону України № 2258–VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. за результатами проведеного аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) відповідно до міжнародних стандартів аудиту, суб'єкт аудиторської діяльності повинен надавати замовнику аудиту документ у вигляді аудиторського звіту. Іншими словами, аудиторський звіт – це офіційний письмовий документ, який формується на завершальному етапі аудиту та містить чітко сформульовану думку аудитора щодо фінансової звітності підприємства [1]. Проте питання щодо трактування поняття «аудиторський звіт» має

Таблиця 1. Генезис аудиторського звіту в стандартах аудиту

Норматив	Назва розділу	Назва та номер стандарту	Назва підсумкового документа
Національні нормативи аудиту (затв.ріш. АПУ №73 від 18.12.1998) [2].	ННА 26–27 Аудиторські висновки та звіти	ННА 26 Аудиторський висновок	Аудиторський висновок
МСА та положення з міжнародної практики аудиту (видання 2003 р) [3].	700–799 Аудиторські думки та звітність	700 Аудиторський висновок про фінансову звітність	Аудиторський висновок
МСА, надання впевненості та етики (видання 2007 р)[4].	700–799 Аудиторські висновки та звітність	700 Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загально–го призначення. 701 Модифікація висновку незалежного аудитора	Висновок незалежного аудитора
Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду надання впевненості та супутніх послуг (видання 2010 та 2014 років) [5].	700–799 Аудиторські висновки та звітність	МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» МСА 705 «Модифікація думки 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»	Звіт незалежного аудитора
Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляд, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2016–2017 р.)[6].	700–799 Аудиторські висновки та звітність	МСА 700 «Формулювання думки та складання звіту щодо фінансової звітності» МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора» МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» МСА 720 «Нова аудиторська звітність щодо іншої інформації»	Звіт незалежного аудитора

* Складено авторами відповідно до джерел 2,3,4,5,6,7, с.122–126.

доволі дискусійний характер. Тому доцільним є аналіз історичних змін, що відбувалися в редакціях Міжнародних стандартів аудиту (далі МСА), щодо даного визначення (табл. 1).

Як свідчить інформація табл. 1, має місце 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». Це, в свою чергу, характеризує нестабільність тлумачення поняття «аудиторський звіт». Однак, на наш погляд, поясненням ситуації можуть бути особливості перекладу зазначених термінів з англійської мови. Зокрема, у нормативах 2003 р. – «аудиторські думки», в останні роки – «аудиторські висновки». В англійській мові слова «висновок аудитора» та «думка аудитора» перекладаються одним виразом «audit opinion» [8, с. 21 – 22]. Тому тепер зрозумілою є позиція Міжнародної федерації бухгалтерів та Аудиторської палати України щодо причин зміни терміну «висновок (opinion) незалежного аудитора» на «звіт (report) незалежного аудитора». Зазначене вище свідчить про прагнення однозначно інтерпретувати підсумковий документ за результатами аудиторської перевірки із врахуванням потреб користувачів, у тому числі іноземних інвесторів. Таким чином, нормативна база України також потребувала заміни поняття «аудиторський висновок» на «аудиторський звіт», в якому висловлюється думка незалежного аудитора.

Безумовно, зміна назви завдає аудиторам постійного клопоту, хоча і не має принципового значення для практичної роботи. Проте, з теоретичної точки зору це питання є досить глибоким і впливає з мети аудиторської перевірки та цілей аудитора.

Так, в новій редакції МСА 2016–2017 рр. [6, с. 232–234] чітко вказано, що метою аудиту є підвищення ступеня довіри певного кола користувачів до фінансової звітності. Щодо загальних цілей аудитора, то вони є такими:

а) отримати впевненість у тому, що фінансова звітність не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки;

б) на основі аудиторських доказів сформулювати думку щодо того, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах та чи відпові-

дає вона вимогам національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;

в) чітко висловити таку думку у письмовому звіті [6, с.98].

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» №2258–VIII від 21.12.2017 р. також визначено нові вимоги щодо структури аудиторського звіту в залежності від виду підприємства, що підлягає аудиторській перевірці. Виходячи з цього, вважаємо за доцільне, виокремити ще один вид аудиторського звіту і провести класифікація аудиторського звіту за такими ознаками:

залежно від модифікації думки аудитора:

– безумовно – позитивний аудиторський звіт;
– аудиторський звіт, що містить думку із застереженням;

– аудиторський звіт, що містить негативну думку;
– відмова від висловлення думки [9, с. 47– 48].

Залежно від виду підприємства, що підлягає аудиторській перевірці:

– аудиторський звіт підприємств, що підлягають обов'язковому аудиту;

– аудиторський звіт підприємств, що становлять суспільний інтерес;

Порядок формування та приведення вітчизняних нормативних актів з питань регулювання аудиту, у тому числі і складання аудиторського звіту проходило у сім етапів.

I етап: прийняття Національних нормативів аудиту, затверджених рішенням АПУ № 73 від 18.12.1998 р.

II етап: Рішення АПУ від 18 квітня 2003 р. № 122 «Про порядок застосування в Україні міжнародних стандартів аудиту». Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів прийняті в якості Національних стандартів аудиту та введені в дію з 01.01. 2004 р. Згодом було прийнято Рішення АПУ від 30.10.2003 р. «Про затвердження Національних нормативів аудиту України та Кодексу професійної етики аудиторів України від 18 грудня 1998 р. №73 вважати таким, що втратило чинність з 1 січня 2004 р.».

III етап: Рішення АПУ від 30.11.2006 р. «Про застосування

Міжнародних стандартів аудиту видання 2006 р.» в якості Національних стандартів аудиту та введення в дію з 01.01. 2007 р.

IV етап: Рішення АПУ від 31.03.2011 р. 229/7 «Про застосування Міжнародних стандартів ауди-

ту видання 2010 р.» в якості Національних стандартів аудиту та введення в дію з 01.05. 2011 р.

V етап: Рішення АПУ від 27.02.2014 р. 290/7 «Про застосування Міжнародних стандартів аудиту та етики видання 2012 р.» в якості Національних стандартів аудиту та введення в дію з 01.05. 2014 р. Рішення АПУ від 24.12.2014 р. 304/1 «Про застосування Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2013 р.» та введення в дію з 01.01.2015 р. Положення Директиви 2006/43/ЄС від 16.04. 2014 р. [10].

VI етап: Рішення АПУ від 04.05.2017 р. 344 «Про застосування Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2015 р.» в якості Національних стандартів аудиту та введення в дію з 01.06. 2017 р.

VII етап: Рішення АПУ від 08.06.2018 р. 361 «Про застосування Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2016–2017 р.» в якості Національних стандартів аудиту та введення в дію з 01.06. 2018 р.; Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258–VIII від 21.12. 2017 р.

Для досягнення поставленої мети проблеми дослідження нами був проведений аналіз трансформацій, які відбулися з моменту прийняття 18.12.1998 р. Національних нормативів аудиту

до сьогодні. Це дало змогу визначити та узагальнити інформацію щодо основних змін за цей період і побудувати порівняльну таблицю основних елементів аудиторського звіту (табл.2).

В результаті даного порівняння можна стверджувати що структура аудиторського звіту зазнала суттєвих змін. Так, перший розділ «Вступний параграф» було замінено на «Думку аудитора». Даний розділ поєднав інформацію яка містилася в розділі «Вступний параграф» та «Аудиторська думка», що подавалися у формі аудиторського висновку. Таке поєднання передбачає відображення інформації про суб'єкт господарювання, фінансова звітність якого підлягала аудиту, назву кожного фінансового звіту, що входили до складу звітності підприємства, посилання на примітки до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик та дату або період, за який складено кожен фінансовий звіт. Проте, в залежності від думки яку висловлює аудитор, назва даного розділу може бути змінена на: «Думка із застереженням», «Негативна думка» чи «Відмова від висловлення думки». Розглянемо детальніше вимоги щодо визначення думки аудитора та назви розділу (табл. 3).

Наступною особливістю є доповнення аудиторського звіту новим розділом – «Основа для думки», який забезпечує важливий контекст для розуміння думки аудитора. Внаслідок цього МСА (2016–2017 рр.) та Закон №2258–VIII

Таблиця 2. Порівняльна характеристика елементів кінцевого продукту аудиторської перевірки (аудиторського звіту)

Аудиторський висновок	Аудиторський звіт
1. Заголовок під назвою «Звіт незалежного аудитора»; 2. Адресат тобто визначення осіб, яким він адресується (це можуть бути акціонери або ті, яких наділено найвищими повноваженнями щодо суб'єкта господарювання, фінансова звітність якого підтверджується); 3. Вступний параграф; 4. Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність; 5. Відповідальність аудитора; 6. Аудиторська думка; 7. Інша відповідальність аудитора щодо звітності; 8. Підпис аудитора; 9. Дата аудиторського звіту; 10. Адреса аудитора.	1. Заголовок під назвою «Звіт незалежного аудитора»; 2. Адресат тобто визначення осіб, яким він адресується (це можуть бути акціонери або ті, яких наділено найвищими повноваженнями щодо суб'єкта господарювання, фінансова звітність якого підтверджується); 3. Думка аудитора 4. Основа для думки; 5. Безперервність діяльності 6. Інша інформація; 7. Відповідальність управлінського персоналу та тих кого наділено найвищими повноваженнями за фінансову звітність; 8. Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності; 9. Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів; 10. Основні відомості про суб'єкта аудиторської діяльності що провів аудит; 11. Підпис аудитора; 12. Адреса аудитора; 13. Дата звіту аудитора.

Таблиця 3. Критерії модифікації аудиторської думки

Характер питання, що призводить до модифікації аудиторської думки	Судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу чи можливо-го впливу на фінансову звітність	
	Суттєвий, проте не всеохоплюючий	Суттєвий та всеохоплюючий
Фінансова звітність містить суттєві викривлення	Думка із застереженням	Негативна думка
Неможливість отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі	Думка із застереженням	Відмова від висловлення думки

*Складена авторами на основі джерел [1,6,14 с.52–55]

від 21.12.2017 р вимагають, щоб даний розділ наводився у звіті аудитора відразу за розділом «Думка» та розкривав такі позиції:

- твердження про те що аудит було проведено у відповідності до МСА;
- посилання на розділ у звіті аудитора, який висвітлює інформацію про відповідальність аудитора;
- інформацію про те, що аудитор не залежить від суб'єкта господарювання відповідно до встановлених до аудиту етичних вимог;
- твердження, що аудиторські докази є достатніми та прийнятними для використання їх при висловленні думки аудитора.

Оскільки існує тісний взаємозв'язок між розділами «Думка» та «Основа для думки», то в залежності від типу думки яка розкривалася аудитором заголовком «Основа для думки», повинен бути замінений на «Основа для думки із застереженням», «Основа для негативної думки» або «Основа для відмови від висловлення думки».

Важливою особливістю нового аудиторського звіту є поява розділу «Безперервність діяльності», якому приділяється додаткова увага. Так, у МСА 2016–2017 років було переглянуто 570 стандарт «Безперервність діяльності», який містить інформацію про розширену аудиторську звітність щодо припущення про безперервність діяльності підприємства. При цьому якщо інформація про неспроможність підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі належно розкрито у фінансовій звітності, то аудитор висловлює не модифіковану думку і в своєму звіті формує окремий розділ «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності». Якщо ж інформація про неспроможність підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі не розкрита належно у фінансовій звітності підприємства-клієнта, то аудитор висловлює думку із застереженням або негативну думку та відображає її у розділі «Основа для думки із застереженням (негатив-

ної думки)». При цьому аудитор зазначає, що суттєва невизначеність може поставити під сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність.

Якщо фінансова звітність, що складена управлінським персоналом з використанням припущення про безперервність діяльності, за судженням аудитора, не є прийнятною та доцільною, то аудитор повинен висловити негативну думку.

Звіт аудитора має включати окремий розділ із заголовком «Інша інформація», в якому аудитор ознайомлюється з іншою не фінансовою інформацією, яка входить до складу річного звіту суб'єкта господарювання. Інша інформація – це інформація яка підсумовує, деталізує та підтверджує суми чи інші елементи фінансової звітності. Проте така інформація може висвітлювати і існування суттєвого викривлення, що вплине на довіру аудитора до фінансової звітності та призведе до змін у його звіті. Такі суттєві викривлення впливають на економічні рішення користувачів аудиторських звітів, що і зумовило появу даного розділу. Даний розділ має містити такі позиції:

- твердження про відповідальність управлінського персоналу за подання іншої інформації. До такої інформації належить Звіт про управління, який управлінський персонал зобов'язаний подавати разом з фінансовою звітністю;
- опис відповідальності аудитора, яка стосується ознайомлення, розгляду та звітування щодо іншої інформації;
- твердження, в якому описана неспроможність зміни чи корегування суттєвого викривлення іншої інформації, якщо аудитор дійшов до такого висновку.

Розділи аудиторського звіту «Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями за фінансову звітність» та «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» не зазнали суттєвих змін.

Ще однією важливою відмінністю аудиторського звіту від висновку є наявність окремого розділу «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів». У деяких юрисдикціях аудитор може мати додаткову відповідальність за звітування з інших питань, яка б доповнювала відповідальність аудитора відповідно до МСА. Наприклад, аудиторі необхідно висловити думку щодо таких питань, як належність якості облікових реєстрів і записів, заходів внутрішнього контролю щодо фінансового звітування чи іншої інформації. Тому стандарти аудиту конкретної установи часто містять пояснення додаткової відповідальності аудитора.

Розділ «Основні відомості про суб'єкта аудиторської діяльності, що провів аудит», також є новим. Він передбачає відображення інформації щодо найменування суб'єкта аудиторської діяльності, місцезнаходження та інформацію щодо включення до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Для підприємств, що становлять суспільний інтерес, законом передбачено формування аудиторського звіту за аналогічною структурою як і для підприємств, що підлягають обов'язковому аудиту. Проте зазначено, що такий звіт повинен містити додаткову інформацію:

- повну назву органу, який призначив суб'єкта аудиторської діяльності для проведення аудиту;
- дата призначення суб'єкта аудиторської діяльності та тривалість виконання аудиторської перевірки без перерв (не враховуючи повторні призначення);
- аудиторські оцінки, щодо опису та оцінки ризиків суттєвого викривлення інформації у фінансовій звітності, що перевіряється; чітке посилання на відповідну статтю у фінансовій звітності (для кожного опису та оцінки ризику); стислий опис заходів аудитора щодо зменшення та запобігання таких ризиків;
- основні застереження пов'язані з наявними ризиками викривлення інформації;
- ключові питання аудиту – питання, які за професійним судженням аудитора, були найбільш важливими при аудиті фінансової звітності за поточний період [15, с.].

Ключові питання аудиту обираються аудитором на основі відносної значущості та рівня оціненого ризику. До таких питань доцільно відносити: питання, які вимагають значної уваги від аудито-

ра, або навіть проведення консультацій зі спеціалістами в певній сфері; питання, щодо яких існує найбільший ризик надання недостовірних даних; складні питання які потребують серйозної оцінки з боку керівництва або кваліфікованого бухгалтерського розрахунку[12]. Дану інформацію доцільно подати в окремому розділі під назвою «Ключові питання аудиту», який слідуватиме за розділом «Основа для думки», і містить:

- пояснення щодо результативності аудиту в частині виявлення порушень, зокрема, пов'язаних із шахрайством;
- підтвердження того, що аудиторський звіт узгоджений з додатковим звітом для аудиторського комітету;
- твердження про ненадання послуг, заборонених законодавством, і про незалежність ключового партнера з аудиту та суб'єкта аудиторської діяльності від юридичної особи при проведенні аудиту;
- інформація про інші надані аудитором або суб'єктом аудиторської діяльності юридичній особі або контрольованим нею суб'єктам господарювання послуги, крім послуг з обов'язкового аудиту, що не розкриті у звіті про управління або у фінансовій звітності;
- пояснення щодо обсягу аудиту та властивих для аудиту обмежень;

Слід зазначити, що окрім аудиторського звіту суб'єкт аудиторської діяльності, який проводив аудит, повинен подати:

додатковий звіт для аудиторського комітету. У даному звіті мають місце:

- твердження про незалежність, ім'я керівника групи аудиторів, яка проводила аудит, інформацію про співпрацю аудиторів та посадових осіб органу управління, інформацію про недоліки системи внутрішнього контролю підприємства, інформацію про виявлені факти або обґрунтовані підозри порушення законодавства.
 - звіт для органів нагляду, в якому повинна бути надана інформація про порушення законодавства з питань, що належать до компетенції органу нагляду; суттєву загрозу або сумніви щодо можливості підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі; відмову від висловлення думки або надання негативної чи модифікованої думки.
- звіт про прозорість, що включає:
- опис організаційно-правової структури та структури власності аудиторської фірми;
 - опис структури управління аудиторської фірми;

- опис системи внутрішнього контролю якості та твердження органу управління або наглядового органу про її ефективність;
- інформацію про дату останньої зовнішньої перевірки системи контролю якості;
- перелік підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися послуги з обов'язкового аудиту в попередньому фінансовому році;
- інформацію про безперервне навчання аудиторів;
- відомості щодо принципів оплати праці ключових партнерів;
- опис політики ротації ключових партнерів з аудиту та аудиторів, залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту;

Даний звіт публікується на веб-сторінці суб'єкта аудиторської діяльності і залишається доступним на цьому веб-сайті щонайменше сім років з дня його оприлюднення [1].

Висновки

В результаті проведеного дослідження встановлено, що до ключових змін, які відбулися на шляху гармонізації національного законодавства з питань подання та формування аудиторського звіту до європейських стандартів, слід віднести:

- приведення норм національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу, зокрема із положеннями Директиви 2006/43/ЄС та Регламенту (ЄС) 537/2014[13];
- зміну назви підсумкового документа про аудит – «Звіт незалежного аудитора», як ширшого за змістом та призначенням підсумкового документа аудитора. «Аудиторський звіт» містить більш деталізований перелік параграфів звітнього документа аудитора, відповідно до МСА. Проте в Законі України 2258–VIII не прописано структуру нових параграфів, аудиторського звіту, що свідчить про необхідність подальших змін та доповнень до вітчизняної законодавчої бази;
- виокремлення ще одного виду аудиторського звіту, для підприємств що становлять суспільний інтерес. Визначено перелік додаткової інформації, яку повинен містити даний звіт;
- обґрунтування необхідності врахування вимог МСА 700 «Аудиторські висновки та звітування», МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та приведення аудиту до МСА», МСА 500 «Аудиторські докази». Особлива увага зверта-

ється на МСА 570 «Безперервність діяльності», оскільки це має значний вплив на інформацію, що буде висвітлена у аудиторському звіті;

- змінена структура аудиторського звіту. Так, аудиторський висновок тепер подається на початку звіту, у розділі під назвою «Думка». Також додано нові розділи: «Основа для думки», «Безперервність діяльності», «Інша інформація», «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів», «Основні відомості про суб'єкта аудиторської діяльності що провів аудит». Підпис аудитора порівняно з аудиторським висновком опустився на одну позицію нижче.

Для аудиторського звіту підприємств, що становлять суспільний інтерес, визначено додатковий розділ «Ключові питання аудиту» та необхідність зазначення ім'я керівника групи, що проводить аудит. Окрім того, таким підприємствам суб'єкт аудиторської перевірки повинен надавати звіт про прозорість, звіт для органів нагляду та додатковий звіт для аудиторського комітету;

- змінено терміни оприлюднення фінансової звітності та аудиторського звіту. Так, для підприємств, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічних акціонерних товариства, суб'єктів природних монополій на загальнодержавному ринку та підприємств, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення – не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом. Для великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів та середніх підприємств необхідно подати аудиторський звіт не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258–VIII (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19?find=1&text=%C7%E2%B3%F2+%EF%FO%EE#w11>
2. Національні нормативи аудиту і Кодекс професійної етики аудиторів України, затверджені рішенням Аудиторської палати України (АПУ) від 18.12.1998 р. № 73. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://uazakon.com/documents/time1998/period29.htm>.
3. 2001 МФБ. Стандарти аудиту та етики. – К.: ТОВ «Парітет-інформ», 2003. – 712 с.

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

5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2012 р., частина 1. – 2012. – [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www.apu.net.ua/msa?layout=edit&id=702>

6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016–2017 р., частина 1 – 2016–2017. – [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www.apu.net.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolu-yakosti-2016-2017>

7. Гуцаленко Л. В. Аудиторський висновок чи звіт: дискусійні аспекти / Л. В. Гуцаленко, Я. В. Сидорук. // Ефективна економіка. – 2017. – № 7.

8. 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

9. Болдуев М. В. Методичне забезпечення порядку складання аудиторського висновку про бухгалтерську звітність / М. В. Болдуев // Держава та регіони. Серія Економіка та підприємництво. – 2016. – № 2. – С. 47–52

10. Директива 2014/56/ЄС Європейського парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів (стосується Європейського економічного простору). [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.apu.com.ua

11. Пожарицька І.М Проблемні аспекти формування аудиторського висновку / І. Пожарицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 3. – С. 49–56.

12. Матеріали конференції «Майбутнє аудиторської професії: міжнародний досвід та шлях України» 29.09.2017, Сесія 3. Глобальні тенденції у розвитку аудиторської діяльності. [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&url=https://www.apu.net.ua/attachments/article/1078/Session3-%25D0%25B7%25D0%25BC%25D1%2596%25D0%25BD%25D0%25B8_%25D0%259C%25D0%25A1%25D0%2590-UA.PPT&ved=2ahUKewjS60fC1eThAhVxoosKhc5lBJsQFjAEegQlCBAC&usg=AOvWaw3kRDUG66SmeMq1SIHeOkkO&cshid=1555969852484

13. Регламент (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 про особливі вимоги до обов'язкового аудиту суб'єктів громадського інтересу і скасування Рішення Європейської Комісії

2005/909 /ЕК. [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.apu.com.ua

14. Яремик Х. Я. Критерії та алгоритм обрання аудиторської думки у звіті аудитора [Електронний ресурс] / Х. Я. Яремик, М. І. Яремик // Інвестиції: практика та досвід. – 2015. – № 20. – С. 52–55. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2015_20_12

15. Н. А. Пономарьова. Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора як фактор підвищення його комунікативної цінності [Електронний ресурс] / Н. А. Пономарьова // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2018. – № 4. – С. 111–114. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2018_4_20

References

1. Zakon Ukrainy «Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorську diialnist» vid 21.12.2017 № 2258–VIII (iz zminamy ta dopovnenniamy). [Elektronnyi resurs] – Rezhym dostupu: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19?find=1&text=%C7%E2%B3%F2+%EF%FO%EE#w11>

2. Natsionalni normatyvy audytu i Kodeks profesiinoi etyky audytoriv Ukrainy, zatverdzeni rishenniam Audytorскоi palaty Ukrainy (APU) vid 18.12.1998 r. № 73. [Elektronnyi resurs] – Rezhym dostupu: <http://uazakon.com/documents/time1998/period29.htm>.

3. 2001 MFB. Standarty audytu ta etyky. – К.: ТОВ «Paritet–inform», 2003. – 712 S.

4. Mizhnarodni standarty audytu, nadannia vpevnenosti ta etyky: vydannia 2007 roku. – К.: ТОВ «ІАМТs АУ «Status», 2007. – 1172 S

5. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh: vydannia 2012 r., chastyna 1. – 2012. – [Elektronnyi resurs]. Rezhym dostupu: <https://www.apu.net.ua/msa?layout=edit&id=702>

6. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh: vydannia 2016–2017 r., chastyna 1 – 2016–2017. – [Elektronnyi resurs]. Rezhym dostupu: <https://www.apu.net.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolu-yakosti-2016-2017>

7. Hutsalenko L. V. Audytorskyi vysnovok chy zvit: dyskusiini aspekty / L. V. Hutsalenko, Ya. V. Sydoruk. // Efektyvna ekonomika. – 2017. – № 7.

8. Kanikevych O. D. Anhlo–rosiisko–ukrainskyi terminolohichnyi slovnyk z bukhgalterskoho obliku ta audytu / O. D. Kanikevych / nauk. red. S. F. Holov. – К.: Libra, 2003. – 256 s

9. Bolduiev M. V. Metodichne zabezpechennia poriadku skladannia audytorskoho vysnovku pro bukhholdersku zvitnist/M. V. Bolduiev // Derzhava ta rehiony. Seriia Ekonomika ta pidpriemnytstvo. – 2016. – № 2. – S.47–52

10. Dyrektyva 2014/56/leS Yevropeiskoho parlamentu ta Rady vid 16 kvitnia 2014 r., shcho vnosyt zminy do Dyrektyvy 2006/43/leS pro oboviazkovyi audyt richnykh zvitiv ta konsolidovanykh zvitiv (stosuetsia Yevropeiskoho ekonomichnogo prostoru). [Elektronnyi resurs] – Rezhym dostupu: www.apu.com.ua

11. Pozharytska I.M Problemni aspekty formuvannia audytorskoho vysnovku / I. Pozharytska // Bukhholderskyi oblik i audyt. – 2013. – № 3. – S. 49–56.

12. Materialy konferentsii «Maibutnie audytorskoj profesii: mizhnarodnyi dosvid ta shliakh Ukrainy» 29.09.2017, Sesiia 3. Hlobalni tendentsii u rozvytku audytorskoj diialnosti. [Elektronnyi resurs] – Rezhym dostupu: https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&url=https://www.apu.net.ua/attachments/article/1078/Session3-%25D0%25B7%25D0%25BC%25D1%2596%25D0%25BD%25D0%25B8_%25D0%259C%25D0%25A1%25D0%2590-UA.PPT&ved=2ahUKEwjS6OfC1eThAhVxoosKHc5IBJsQFjAEegQICBAC&usg=AOvVaw3kRDUG66SmeMq1SIHeOkkO&csid=1555969852484

13. Rehlament (leS) № 537/2014 Yevropeiskoho Parlamentu ta Rady vid 16 kvitnia 2014 pro osoblyvi vymohy do oboviazkovoho audytu subiektiv hromadskoho interesu i skasuvannia Rishennia Yevropeiskoi Komisii 2005/909 /EK. [Elektronnyi resurs] – Rezhym dostupu: www.apu.com.ua

14. Yaremyk Kh. Ya. Kryterii ta alhorytm obrannia audytorskoj dumky u zviti audytora [Elektronnyi resurs] / Kh. Ya. Yaremyk, M. I. Yaremyk // Investytsii: praktyka ta dosvid. – 2015. – № 20. – S. 52–55. – Rezhym dostupu: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2015_20_12

15. N. A. Ponomarova. Povidomlennia informatsii z kliuchovykh pytan audytu v zviti nezalezhnogo audytora yak faktor pidvyshchennia yoho komunikatyvnoi tsinnosti [Elektronnyi resurs] / N. A. Ponomarova // Visnyk Khmelnytskoho natsionalnogo universytetu. Ekonomichni nauky. – 2018. – № 4. – S. 111–114. – Rezhym dostupu: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2018_4_20

Дані про авторів

Прохорова Любов Іванівна,

к.е.н., доцент, Київський національний університет харчових технологій

e-mail: l1prochorova@gmail.com

Щербак Юлія Миколаївна,

студент, Національний університет харчових технологій

e-mail: YuliyaShcherbak1999@ukr.net

Данные об авторах

Прохорова Любовь Ивановна,

к.э.н., доцент, Киевский национальный университет пищевых технологий

e-mail: l1prochorova@gmail.com

Щербак Юлия Николаевна,

студент, Национальный университет пищевых технологий

e-mail: YuliyaShcherbak1999@ukr.net

Data about authors

Liubov Prokhorova,

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Kyiv National University of Food Technologies

e-mail: l1prochorova@gmail.com

Yuliia Shcherbak,

Student, National University of Food Technology

e-mail: YuliyaShcherbak1999@ukr.net

DOI: 10.5281/zenodo.3378307

МУСІЄНКО В.Д.,

НІЗЕЛЬНИКОВА Н.М.

Теоретичне обґрунтування особливостей оцінювання вартості інтелектуального капіталу фірми на засадах інноваційного розвитку

Предмет дослідження – аналіз змін результатів оцінки вартості інтелектуального капіталу на інноваційних засадах.

Метою написання статті є вивчення особливостей оцінювання вартості інтелектуального капіталу фірми.

Методологія проведення роботи – метод моніторингу, кон'юнктурний аналіз.