

УДК 331.215.5

Н.С. Шалімовадоктор економічних наук, доцент
Кіровоградський національний технічний університет**УДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМАТІВ АУДИТОРСЬКИХ ЗВІТІВ ЗА НАСЛІДКАМИ
ОБОВ'ЯЗКОВОГО АУДИТУ ПУБЛІЧНИХ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ**

У статті запропоновано напрями вдосконалення аудиторських звітів, що складаються за наслідками обов'язкового аудиту публічних акціонерних товариств; пропозиції, що враховують вимоги міжнародних стандартів аудиту та передбачають зміну структурування аудиторського звіту з метою покращення його сприйняття користувачами; введення додаткових параграфів та розширення інформації, що доповнює висловлену думку про фінансову звітність. Доведено, що їх практичне застосування дасть змогу забезпечити підвищення якості й інформативності аудиторських звітів, задоволення інформаційних потреб користувачів не лише в результатах аудиту, а й щодо застосованих методів і процедур.

Ключові слова: аудит, обов'язковий аудит, публічні акціонерні товариства, аудиторський звіт.

I. Вступ

Концепція розкриття інформації (гласності, інформаційної прозорості) є центральною ланкою в забезпеченні суспільної та ринкової стабільності. Особливо це стосується учасників фондового ринку, насамперед, публічних акціонерних товариств, адже в усьому світі та в Україні, зокрема, підвищені вимоги щодо розкриття фінансової інформації та оцінювання її достовірності встановлені саме для них. Висновки аудиторів (аудиторських фірм) є підставою для прийняття зважених рішень власниками, акціонерами, банками, страховими компаніями та іншими користувачами, тому важливість думки аудитора для користувачів інформації про звітність підприємства накладає велику відповідальність на кожного окремого аудитора та аудиторську спільноту в цілому.

У сфері обов'язкового аудиту публічних акціонерних товариств додаткові вимоги розроблені Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку за погодженням з Аудиторською палатою України і заявлені методичними рекомендаціями щодо формату аудиторських висновків (звітів) [2; 8]. Порухення цих вимог – підстава неприйняття аудиторського звіту, а відповідно й певного комплексу документів від економічного суб'єкта. Головна проблема полягає в якості додаткових вимог до форматів аудиторських звітів. Якщо навіть стисло проаналізувати зміст зазначених документів, то можна зробити висновок, що вони в основному дублюють вимоги міжнародних стандартів, проте дійсно містять окремі додаткові положення, які стосуються необхідності оцінювання фінансового стану суб'єктів і перевірки до-

даткових форм звітності. Ці вимоги в цілому досить обґрунтовані та відображають вимоги користувачів, але не повною мірою.

Питанням організації і методики аудиту присвячено чимало ґрунтовних досліджень провідних учених України, але існує ціла низка наукових проблем, які залишилися малодослідженими або взагалі поза сферою наукових розробок, і, перш за все, це стосується обов'язкового аудиту. Практично в усіх виданнях з проблем теорії та практики аудиту обов'язкова аудиторська перевірка згадується лише при розкритті видів аудиту, в найкращому випадку описуються нормативні документи, які висувають певні вимоги до її проведення. Лише в окремих публікаціях більш детально розглянуті особливості обов'язкового аудиту, зокрема характеристики загальних обов'язків аудиторської організації та економічного суб'єкту при проведенні обов'язкового аудиту [1, с. 63], можливі шляхи вирішення проблеми дотримання незалежності аудиторами при проведенні обов'язкового аудиту [3, с. 202–232]. Отже, дослідження в цій сфері є фрагментарними, а проблемам підвищення якості обов'язкового аудиту, інформативності аудиторських звітів увага практично не приділяється.

II. Постановка завдання

Метою статті є оцінювання якості рекомендацій, які регламентують вимоги до форматів аудиторських звітів, що складаються за наслідками обов'язкового аудиту, розробка напрямів їх удосконалення з урахуванням вимог міжнародних стандартів аудиту.

III. Результати

У контексті розгляду зазначених проблем слід звернути увагу, що у січні 2012 р. Аудиторська палата України видала роз'яснення "Щодо оформлення офіційного документу,

складеного за результатами аудиту фінансової звітності” [9], в якому звертається увага на існуючу колізію норм Міжнародних стандартів аудиту та Закону України “Про аудиторську діяльність”, сутність якої полягає в тому, що стандартами передбачено складання аудиторського звіту, а вітчизняним законодавством – аудиторського висновку. В підсумку рекомендується оформляти документ під назвою “аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора)”. Причина такої проблеми надзвичайно проста і криється вона не у відмінностях між документами, а у відсутності обґрунтованості в перекладі. У Міжнародних стандартах аудиту для позначення документа, який складають за результатами аудиту фінансової звітності, використовують термін “auditor’s report” і він є незмінним із часів їх запровадження. У перекладах міжнародних стандартів українською мовою цей термін постійно змінювався: у стандартах аудиту та етики видань 2001 та 2004 рр. застосовувався термін “аудиторський висновок”, у стандартах видання 2007 р. – “аудиторський висновок” або “висновок незалежного аудитора”, а в стандартах видання 2010 р. – “аудиторський звіт” або “звіт незалежного аудитора”. Наведена ситуація – яскравий приклад необхідності забезпечення правильності й послідовності у використанні термінів при перекладі документів.

Розглянемо можливі шляхи підвищення якості та інформативності аудиторських звітів за наслідками обов’язкового аудиту, які повинні охоплювати, на нашу думку, такі аспекти, як структура, зміст і форма аудиторських звітів.

По-перше, слід більш чітко викласти принципи вирішення окремих питань, особливо для випадків проведення обов’язкового аудиту, щодо яких у Міжнародних стандартах аудиту відсутні конкретні методичні рішення. Що стосується факту розробки додаткових вимог до формату аудиторських звітів, то в цьому немає суттєвої суперечності вимогам європейського законодавства. У Міжнародних стандартах аудиту також відсутні заперечення щодо встановлення додаткових обмежень, причому саме у стандартах останнього видання 2010 р. збільшилася кількість посилань на національне законодавство. Наприклад, у МСА 700 “Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності” йдеться про можливість покладення на аудитора іншої відповідальності щодо звітності (пп. 38–39, Д34–Д36 [6, с. 692, 702–703]), складання аудиторського звіту щодо аудитів, проведених відповідно як до стандартів аудиту конкретної юрисдикції, так і до міжнародних стандартів аудиту (п. 44, Д43–Д44 [6, с. 693–694, 704–705]), аудиторського звіту, передбаченого законодавчими або нормативними вимогами конкретної країни (п. 43, Д42 [6, с. 692–693,

704]), і наведено вимоги, яким має відповідати аудиторський звіт, щоб аудит вважався таким, який відповідає Міжнародним стандартам аудиту. Зазначено, що стандарти аудиту в конкретній юрисдикції часто містять рекомендації, які стосуються додаткової відповідальності аудитора щодо звітності в такій юрисдикції (Д34 МСА 700) [6, с. 702]. Інколи законодавчі чи нормативні акти можуть вимагати від аудитора або давати змогу йому повідомляти про зазначену іншу відповідальність в аудиторському звіті щодо фінансової звітності. В інших випадках від аудитора може вимагатися або надаватися дозвіл повідомляти про неї в окремому звіті (Д35 МСА 700) [6, с. 702].

Якщо проаналізувати інші Міжнародні стандарти аудиту, то можна також виділити посилання на національне законодавство, які в одних випадках передбачають можливість існування додаткових вимог до роботи аудитора, а в інших – додаткових обмежень стосовно його дій і рішень. Наприклад, у МСА 250 “Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності” підкреслено, що відповідно до конкретних обов’язкових вимог може вимагатися, щоб аудитор зазначав у своєму звіті як частину аудиту фінансової звітності, чи дотримується суб’єкт господарювання певних положень законодавчих і нормативних актів (Д5 МСА 250 [6, с. 218]). У МСА 570 “Безперервність” зазначено, що перелік прикладів подій та умов, які окремо або разом можуть породжувати значні сумніви щодо припущення про безперервність діяльності підприємства, не є вичерпним (Д2) [6, с. 580–581], а самі наведені чинники потребують урахування особливостей національного законодавства та практики. Зокрема, це стосується неналежних значень ключових фінансових коефіцієнтів, невідповідності законодавчим вимогам щодо капіталу, змін у законодавстві або політиці уряду, які можуть негативно вплинути на суб’єкт господарювання тощо.

Слід зауважити, що у стандартах 2010 р. [6; 7] таких посилань набагато більше, ніж у попередній редакції стандартів видання 2007 р. [5]. Така ситуація свідчить про неоднозначний підхід до введення єдиних аудиторських стандартів: з одного боку, наголошується на необхідності гармонізації, а з іншого – багато питань стосовно прав та обов’язків аудитора залишені “на відкуп” національним законодавчим і нормативним актам, при цьому прописано, що напрям дій аудитора залежить від його юридичних прав та обов’язків. Проте такий підхід є обґрунтованим з погляду можливих відмінностей у національному законодавстві (наприклад, при встановленні чітких методик оцінки рівня суттєвості, дотримання вимог іншого

законодавства, принципу безперервності діяльності та порядку висвітлення вказаних питань в аудиторському звіті тощо).

До 2012 р. додаткові питання, передбачені до розкриття Положенням щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку, затвердженим рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 19 грудня 2006 р. № 1528 [8], обмежувалися висвітленням порядку розрахунку чистих активів та інших показників фінансового стану. У Вимогах до аудиторського висновку при розкритті інформації емітентами цінних паперів (крім емітентів облігацій місцевої позики), затверджених рішенням Державної (Національної) комісії з цінних паперів та фондового ринку від 29 вересня 2011 р. № 1360 [2], передбачено обов'язковість висвітлення в окремих параграфах думки стосовно такої допоміжної інформації: відповідності вартості чистих активів вимогам чинного законодавства; наявності суттєвих невідповідностей між фінансовою звітністю, що підлягала аудиту та іншої інформацією, що розкривається емітентом цінних паперів та подається до комісії разом з фінансовою звітністю; виконання значних правочинів (10 і більше відсотків вартості активів товариства за даними останньої річної фінансової звітності); стану корпоративного управління, в тому числі стану внутрішнього аудиту; ідентифікації та оцінювання аудитором ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства. Певним кроком у вирішенні проблеми підвищення інформативності аудиторських звітів стали вимоги Закону України "Про акціонерні товариства" [4], в якому зазначено, що висновок аудитора, крім даних, передбачених законодавством про аудиторську діяльність, повинен містити інформацію про факти порушення законодавства під час провадження фінансово-господарської діяльності, а також встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та звітності.

На нашу думку, допоміжні питання, стосовно яких слід передбачити необхідність їх обов'язкового згадування в аудиторському звіті, слід розширити та додати такі:

- порядок розрахунку рівня суттєвості;
- порядок урахування законодавчих і нормативних актів при проведенні аудиту фінансової звітності та результати таких процедур;
- методику оцінювання дотримання підприємством принципу безперервності діяльності та результати її проведення (висвітлення лише інформації про вартість чистих активів не дає повного уя-

влення про фінансовий стан підприємства);

- обсяг та методику оцінювання ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, яка включатиме, зокрема, оцінювання ефективності внутрішнього контролю та оцінювання стану корпоративного управління, її результати;
- методику оцінювання відповідності використаної облікової політики, коректності облікових оцінок управлінського персоналу та її результати.

Слід підкреслити важливість встановлення таких єдиних методик саме для обов'язкового аудиту, адже при проведенні ініціативного аудиту його результати поширюються серед обмеженого кола користувачів, а при обов'язковому аудитові коло можливих користувачів практично необмежене. Тому необхідно дотримуватися однієї з основних якісних характеристик інформації – зіставності. Виходячи з того, що аудит є елементом, який забезпечує певний рівень інформаційної безпеки як окремих суб'єктів, так і суспільства в цілому, треба враховувати, що подана ним інформація має відповідати певним критеріям, які, зазвичай, висуваються до інформації, яку використовують для аналізу та прийняття рішень, серед яких слід виділити зіставність. Подані результати аудиту (аудиторські звіти) повинні давати можливість у певному обсязі порівнювати результати аудиту різних суб'єктів господарювання, що можливо лише за наявності однакових критеріїв оцінювання кількісного і якісного рівнів суттєвості. При цьому під кількісним рівнем розуміємо абсолютний або відносний рівень помилки у грошовому вираженні, а під якісним – ступінь урахування інших законів і нормативних актів, порядок оцінювання коректності облікових оцінок управлінського персоналу та відповідності використаної облікової політики, порядок оцінювання ефективності внутрішнього контролю й дотримання принципу безперервності діяльності.

Встановлення чітких критеріїв є вимогою і самих Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, надання іншої впевненості та супутніх послуг. Підкреслюється важливість, а точніше обов'язковість, наявності критеріїв оцінювання для віднесення певної роботи, проведеної аудитором, до складу завдань з надання впевненості, адже критерії потрібні для прийняття несуперечливої оцінки або вимірювання предмета в контексті професійного судження. За відсутності системи відліку, що її задають відповідні критерії, будь-який висновок може піддаватися різним тлумаченням та неправильному розумінню (п. 35 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості [7, с. 14]).

Виходячи з цього, вважаємо необхідним передбачити обов'язковість при висвітленні результатів оцінювання ризиків суттєвого викривлення розкриття характеру застосованих процедур за найважливішими об'єктами для того, щоб показати, в яких випадках застосовувалися процедури по суті, а в яких – аудитор вирішив покладатися на результати тестів внутрішнього контролю, та їх зміни порівняно з попереднім аудитом.

Інша проблема полягає у необхідності визначення способу висловлення аудитором думки стосовно проведеного ним оцінювання дотримання законодавства, принципу безперервності, функціонування системи внутрішнього контролю, облікової політики та облікових оцінок. Шляхів її вирішення може бути два: перший – у звіті незалежного аудитора висловлюється єдина думка з урахуванням перевірки й фінансової звітності, і всіх викладених вище питань; другий – окремо висловлюється думка стосовно перевіреної фінансової звітності та в окремих пояснювальних параграфах результати оцінювання кожного з перелічених вище елементів.

Саме другий шлях більш логічний та обґрунтований, тим більше, що він дозволений Міжнародними стандартами аудиту, якщо такими є вимоги національного законодавства. МСА 700 “Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності” передбачено, коли аудитор описує в аудиторському звіті іншу відповідальність щодо фінансової звітності, то така інша відповідальність має розглядатися в окремому розділі аудиторського звіту для того, щоб чітко розмежувати їх та відповідальність аудитора згідно з МСА за надання звіту щодо фінансової звітності, з підзаголовком “Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів”, або “Звіт про інші правові та регуляторні вимоги”, або в інший спосіб згідно зі змістом

розділу, який повинен подаватися після “Звіту щодо фінансової звітності” (п. 38–39) [6, с. 692].

У документах для обговорення з питань аудиторських звітів, виданих Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості [10; 11], пропонується зміна структури аудиторського звіту через подання спочатку параграфу з аудиторською думкою, а після нього – інших параграфів, у тому числі із описом відповідальності аудитора та управлінського персоналу, розширення його формату через включення параграфів, які містили б аудиторські коментарі з важливих аспектів функціонування підприємства, та виділення окремого параграфу, присвяченого дотриманню принципу безперервності діяльності. Останню пропозицію обґрунтовано, а перша потребує більш докладного розгляду. Насамперед, користувачі не будуть дочитувати звіт до кінця і це призведе до того, що їх рівень обізнаності щодо принципів і обмежень аудиту знизиться. Крім того, такий звіт не буде незалежним, оскільки надто багато уваги приділятиметься думці аудитора, що відволікатиме від підстав, які стали основою для її формування. Розміщення у звіті спочатку опису відповідальності аудитора, відповідальності управлінського персоналу, фінансова звітність якого підлягає аудиту, процедур, застосованих аудитором, сприймається як неохідна передмова, яка вводить у русло серйозного сприйняття аудиторського звіту та аргументованої думки аудитора, спрямовує користувачів на об'єкт дослідження.

Зміни до структури аудиторського звіту, відображені в таблиці, передбачають зміну структуризації аудиторського звіту з метою покращення його сприйняття, введення додаткових параграфів і розширення інформації, що включається до звіту.

Таблиця

Пропонована структура аудиторського звіту, який складається за результатами обов'язкового аудиту публічних акціонерних товариств

Назва розділу 1	Зміст розділу 2
Заголовок Звіт незалежного аудитора	
Адресат	- акціонери, наглядова рада, виконавчий орган акціонерного товариства, вповноважений орган, який здійснює регулювання діяльності публічних акціонерних товариств (Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку)
Підстави для проведення аудиту	- дата і номер договору на проведення аудиту; - назва органу, який обрав і затвердив аудиторську фірму (аудитора)
Вступний параграф	- опис суб'єкта господарювання, фінансова звітність якого перевірялася аудитором; - опис складу фінансової звітності, яка перевірялася аудитором, приміток до фінансової звітності та іншої інформації, яка міститься в перевірених фінансових звітах; - зазначення дати, на яку складена перевірена фінансова звітність, та періоду, за який вона складена; - опис концептуальної основи фінансової звітності (законодавчих та нормативних документів, які регламентують порядок її складання)
Відповідальність управлінського персоналу	- пояснення того, що управлінський персонал (з конкретним зазначенням посадової особи та виконавчого органу) несе відповідальність за складання фінансової звітності, а також за організацію внутрішнього контролю та інші процедури, які є необхідними для складання фінансової звітності
Відповідальність аудитора	- пояснення того, що відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансової звітності на основі результатів аудиту; - зазначення того, що аудит проводився відповідно до Міжнародних стандартів аудиту

1	2
Дотримання етичних вимог	- зазначення про дотримання етичних вимог у цілому та принципу незалежності, зокрема
Основа для висловлення думки аудитора (застосовані процедури)	- дата початку й дата закінчення аудиту; - порядок розрахунку рівня суттєвості відповідно до МСА 320 "Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту", 450 "Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту"; - процедури оцінювання дотримання законодавчих і нормативних актів відповідно до МСА 250 "Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності"; - процедури оцінювання дотримання підприємством принципу безперервності діяльності відповідно до МСА 570 "Безперервність"; - процедури оцінювання та ідентифікації ризиків суттєвого викривлення і ефективності внутрішнього контролю відповідно до МСА 315 "Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища"; - характер, час та обсяг виконаних процедур у відповідь на оцінені ризики відповідно до МСА 330 "Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики"; - інформація щодо того, в яких випадках аудитор покладався на результати тестів заходів внутрішнього контролю, а в яких виконував процедури по суті; - відмінності між процедурами, які застосовувалися при виконанні цього завдання, та процедурами, які застосовувалися при попередньому аудитові, їх причини; - процедури оцінювання відповідності використаної облікової політики, коректності облікових оцінок управлінського персоналу відповідно до МСА 540 "Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації"
Підстава для висловлення думки аудитора	- підстава для висловлення позитивної аудиторської думки; - підстава для висловлення модифікованої (умовно-позитивної, негативної) аудиторської думки або відмови від висловлення із зазначенням підстав для модифікації; - кількісного визначення впливу викривлень відповідно до МСА 450 "Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту" або опис причин, коли це зробити неможливо
Думка аудитора	- думка аудитора щодо повного комплексу фінансової звітності відповідно до МСА 700 "Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності", МСА 705 "Модифікація думки у звіті незалежного аудитора" та інших стандартів, що стосуються підготовки аудиторського висновку
Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів	- опис нормативних і законодавчих документів, у яких містяться додаткові вимоги щодо відповідальності аудитора; - результати оцінювання порядку врахування законодавчих і нормативних актів при проведенні аудиту фінансової звітності; - результати оцінювання дотримання підприємством принципу безперервності діяльності; - результати оцінювання та ідентифікації ризиків суттєвого викривлення звітності, оцінювання ефективності внутрішнього контролю та корпоративного управління; - результати оцінювання відповідності використаної облікової політики, коректності облікових оцінок управлінського персоналу
Пояснювальний параграф (за потреби)	- питання, які належно подані або розкриті у фінансовій звітності, та, на думку аудитора, настільки важливі, що є фундаментальними для розуміння фінансової звітності публічного акціонерного товариства, наприклад, невизначеність щодо майбутніх результатів судового процесу
Параграф з інших питань (за потреби)	- інформація, яка не стосується питань, поданих або розкритих у фінансовій звітності, проте, на думку аудитора, є важливою для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора та аудиторського звіту, наприклад, факт перевірки фінансової звітності за попередній період іншим аудитором, тип думки, висловленої попереднім аудитором, та причини її модифікації
Основні відомості про аудиторську фірму або аудитора – приватного підприємця	Для юридичних осіб: - повне найменування юридичної особи відповідно до установчих документів; - номер та дата видачі Свідоцтва про внесення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, виданого Аудиторською палатою України; - місцезнаходження юридичної особи; - телефон (факс) юридичної особи. Для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності: - прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи; - номер і дата видачі Свідоцтва про внесення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, виданого Аудиторською палатою України; - номер, дату видачі сертифіката аудитора, виданого Аудиторською палатою України; - місце проживання фізичної особи; - телефон (факс) фізичної особи
Основні відомості про аудитора – керівника групи із завдання	- прізвище, ім'я та по батькові аудитора – керівника групи із завдання, номер, дата видачі сертифіката аудитора, виданого Аудиторською палатою України
Підпис аудитора – керівника групи із завдання та підпис директора аудиторської фірми (аудитора – приватного підприємця)	
Відбиток печатки аудиторської фірми (аудитора – приватного підприємця)	
Дата аудиторського звіту	

- Зазначені зміни враховують:
- необхідність введення такого параграфу, як "Підстава для висловлення думки аудитора", який є обов'язковим при модифікації думки у звіті незалежного аудитора згідно із МСА 705 "Модифікація

думки у звіті незалежного аудитора", але відсутній у Вимогах до аудиторського висновку, затверджених рішенням Державної (Національної) комісії з цінних паперів та фондового ринку [2];

- доцільність об'єднання допоміжної інформації, щодо якої в окремих параграфах аудитор висловлює думку, в окремий параграф під назвою “Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів”;
- можливість включення пояснювального параграфа та параграфа з інших питань, що відповідатиме вимогам МСА 706 “Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора”;
- необхідність розширення інформації про відповідальність аудитора, передбачивши розкриття питань щодо дотримання етичних вимог і застосованих процедур, які є основою для висловлення думки аудитора;
- доцільність об'єднання інформації щодо дати й номеру договору на проведення аудиту та органу, який обрав і затвердив аудиторську фірму (аудитора) в окремий параграф “Підстава для проведення аудиту”, включення інформації щодо дати початку та дати закінчення проведення аудиту в окремий параграф “Основа для висловлення думки”.

IV. Висновки

В умовах ринкових відносин однією із найпоширеніших організаційно-правових форм підприємницької діяльності є акціонерні товариства, які потребують щорічного обов'язкового проведення незалежного аудиторського контролю. Аудиторський звіт є ключовим результатом аудитом і забезпечення його інформативності з урахуванням вимог користувачів – це основний шлях підвищення якості аудиту.

Виходячи з того, що проведення обов'язкового аудиту спрямоване на захист суспільних інтересів, у законодавчих і нормативних документах можуть (і повинні) встановлюватися більш ширші завдання, які виходитимуть за межі вимог чинних Міжнародних стандартів аудиту, але мають бути розглянуті аудитором при проведенні обов'язкового аудиту та висвітлені в аудиторському звіті. Критерії якості аудиторського звіту за результатами обов'язкового аудиту можна подати як рівновагу між переваженням аудиторського висновку надмірно докладними даними та неясністю інформації внаслідок її надмірного узагальнення, між необхідністю дотримання вимог Міжнародних стандартів аудиту та необхідністю введення додаткових вимог і розробки додаткових рекомендацій. Аналіз положень міжнародних документів стосовно можливості впровадження додаткових обов'язків аудиторів щодо надання висновків з інших питань, які доповнюватимуть висловлення думки про фінансові звіти, довів наявність можливості та необхідності розширення вимог до обов'язкового аудиту в Україні та форматів аудиторських висновків за його результатами

з метою підвищення якості й інформативності аудиторських звітів і забезпечення інформаційних потреб суспільства не лише в результатах аудиту, а й щодо застосованих методів та процедур.

Список використаної літератури

1. Аудит : учебник для вузов / [В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.] ; под ред. проф. В.И. Подольского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 655 с.
2. Вимоги до аудиторського висновку при розкритті інформації емітентами цінних паперів (крім емітентів облигацій місцевої позики), затверджені рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 29 вересня 2011 року № 1360 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1358-11>.
3. Дедов Д.И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов. – М. : Волтерс Клувер, 2004. – 288 с.
4. Про акціонерні товариства : Закон України від 17 вересня 2008 р. № 514-XIV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=514-17>.
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К. : ТОВ “ІАМЦ АУ “Статус”, 2007. – 1172 с.
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / пер. з англ. О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зєніна, О.В. Гик, С.Г. Біндер. – К. : Фенікс, 2011. – 846 с.
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 2 / пер. з англ. О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зєніна, О.В. Гик, С.Г. Біндер. – К. : Фенікс, 2011. – 414 с.
8. Положення щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 19 грудня 2006 року № 1528 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0053-07>.
9. Про затвердження роз'яснення щодо оформлення офіційного документу, складного за результатами аудиту фінансової

- звітності : Рішення Аудиторської палати України від 26 січня 2012 р. № 245/13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/2001750172.doc>.
10. Consulting Paper. Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifac.org/sites/default/>

[files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf).

11. Discussion Paper. The Evolving Nature of Financial Reporting: Disclosure and Its Audit Implications [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/IAASB-Disclosure_Discussion_Paper.pdf.

Стаття надійшла до редакції 13.02.2014.

Шалимова Н.С. Совершенствование форматов аудиторских отчетов за результатами обязательного аудита публичных акционерных обществ

В статье предложены направления совершенствования аудиторских отчетов, которые составляются по результатам обязательного аудита публичных акционерных обществ; рекомендации, учитывающие требования международных стандартов аудита и предусматривающие изменение структуризации аудиторского отчета с целью улучшения его восприятия пользователями, введение дополнительных параграфов и расширение информации, дополняющей мнение о финансовой отчетности. Их практическое применение позволит обеспечить повышение качества и информативности аудиторских отчетов, удовлетворение информационных потребностей пользователей не только в результатах аудита, а и в использованных методах и процедурах.

Ключевые слова: аудит, обязательный аудит, публичные акционерные общества, аудиторский отчет.

Shalimova N. Improving the formats of audit reports as the results of the statutory audit of public stock companies

The results of the quality assessment guidelines that govern the requirements for the format of audit reports as the results of the statutory audit of public stock companies have been expounded. The ways of improving the audit reports as a results of the statutory audit of public stock companies have been proposed. On the basis of analysis of provisions of international laws and regulation acts concerning the possibility of introducing additional duties of auditors to provide opinions on other issues that complement expressing an opinion on the financial statements, it was proved the existence of opportunities and necessity of expanding the requirements for statutory audit in Ukraine and formats of audit reports as its results. The proposed changes take into account the requirements of International Standards on Auditing and involve changing the structuring of the audit report to improve its perception, the introduction of additional paragraphs and expanding information that complements expressed opinion on the financial statements. The necessity of introducing the paragraph "Reason for the Forming an Opinion", which is required when the opinion in the independent auditor's report is modified accordance with ISA 705, the association supporting information on which the auditor expresses opinion in a separate paragraph titled "Report on the requirements of other laws and regulations", an indication of the possibility of including a matter paragraphs and other matter paragraphs in accordance with the requirements of ISA 706, the expansion of information on auditor liability, providing the disclosure of the information about ethical requirements and applicable procedures that are the basis for the auditor to express an opinion, unification information regarding the date and number of the contract to audit, start date and end date of the audit in a separate paragraph "Grounds for the audit" have been substantiated. Practical implementation of these recommendations will improve the quality and information content of audit reports, satisfaction of the information needs of users, not only in the results of the audit, but also in its methods and procedures.

Key words: audit, statutory audit, public stock company, auditor's report.