

УДК 336.25

О.В. Сизоненко, канд. екон. наук**Т.В. Дарнопих**, студентка**А.М. Ломоносова**, студентка

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

МОДИФІКАЦІЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДУМКИ ЩОДО ЗВІТНОСТІ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

Узагальнено обставини та підходи до модифікації думки аудитора щодо фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення, при порушенні припущення про безперервність діяльності суб'єкта господарювання.

Ключові слова: аудиторська думка, звітність спеціального призначення, припущення про безперервність.

Обобщено обстоятельства и подходы к модификации мнения аудитора относительно финансовой отчетности, составленной на основе концептуальных оснований специального назначения, при нарушении допущений о непрерывности деятельности субъекта хозяйствования.

Ключевые слова: аудиторское мнение, отчетность специального назначения, предположения о непрерывности.

Circumstances and approaches for the auditor's opinion modification concerning financial statements, based on the special purpose framework, under the assumption failure of the firms' continuation activity, are aggregated.

Key words: auditor's opinion, special purpose statement, continuity assumption.

Постановка проблеми. Необхідність підвищення довіри суспільства до публічної фінансової звітності суб'єктів господарювання є однією з причин існування інституту аудиту. Втім, світова фінансова криза та її причини поставили під сумнів ефективність аудиту як інструменту публічного контролю за відповідністю та повнотою ведення обліку і складання звітності на підприємствах.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Як показують останні дослідження зарубіжних та вітчизняних учених у сфері аудиту, існуючі підходи до регулювання аудиторської діяльності не змогли відвернути масштабні викривлення у фінансовій звітності транснаціональних корпорацій [7], однією з причин чого було поступове зниження загальної якості підсумкової аудиторської документації [4; 5]. Незважаючи на постійний пошук та оновлення ефективних практик проведення перевірки [3; 6], потребує удосконалення порядок завчасного попередження про зростання ризиків безперервності діяльності для суб'єкта господарювання.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Одним з найбільш актуальних питань у частині аудиторських звітів є порядок модифікації думки аудитора. Так, для фінансової звітності, складеної згідно з концептуальною основою спеціального призначення, Міжнародним стандартом аудиту 800 «Особливі міркування – аудит фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» передбачається модифікація аудиторської думки у разі:

- необхідності привертання особливої уваги користувачів до окремих питань;
- встановлених обмежень щодо поширення або використання.

Фінансова звітність спеціального призначення може бути використана для інших цілей, ніж передбачені. Наприклад, регуляторний орган може наполягати на тому, щоб деякі суб'єкти господарювання оприлюднювали фінансову звітність спеціального призначення. Для уникнення непорозумінь аудитор попереджає користувачів аудиторського звіту, що фінансова звітність складена відповідно до концептуальних основ спеціального призначення, а отже, не може бути придатною для інших цілей.

Привертаючи особливу увагу користувачів до інформації, аудитор може також вважати доречним зазначити той факт, що аудиторський звіт призначається виключно для окремих користувачів. Залежно від законодавчих і нормативних актів, це досягається шляхом обмеження поширення або використання аудиторського звіту.

Однак в умовах підвищених ризиків щодо безперервності діяльності суб'єкта господарювання діючі стандарти аудиту повною мірою не розкривають порядок дій ауди-

тора під час перевірки звітності, складеної відповідно концептуальних основ спеціального призначення.

Мета роботи. Метою цієї статті є дослідження обставин модифікації аудиторської думки стосовно звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення, в умовах підвищення ризику припинення діяльності.

Виклад основного матеріалу. Розглянемо основні терміни, що будуть використані в дослідженні.

Звітність спеціального призначення – це фінансова звітність, складена відповідно до концептуальних основ спеціального призначення. Така звітність може складатися або не складатися згідно з концептуальною основою фінансової звітності, для якої припущення про безперервність діяльності є доречним (наприклад, припущення про безперервність діяльності не є доречним для деякої фінансової звітності, що складається за податковою базою в певних юрисдикціях).

Концептуальна основа спеціального призначення (special purpose framework) (далі – КОСП) – це концептуальна основа фінансової звітності, призначена для задоволення інформаційних потреб конкретних користувачів. При цьому КОСП може бути як концептуальною основою достовірного подання, так і концептуальною основою дотримання вимог [1, с. 23].

Завдання з надання впевненості (assurance engagement) – це завдання, за яким аудитор надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмета перевірки за відповідними критеріями.

Результатом оцінки або визначення предмета перевірки є інформація, отримана через застосування критеріїв до предмета перевірки (*subject matter information*).

У разі настання випадків, коли аудитор не може отримати достатню впевненість щодо предмета перевірки, він зобов'язаний модифікувати думку відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» та МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора».

Згідно з МСА 570 «Безперервність», припущення щодо безперервності діяльності суб'єкта господарювання розглядається як твердження того, що він продовжує ведення бізнесу в передбачуваному майбутньому.

Якщо використання припущення про безперервність діяльності є прийнятним, активи та зобов'язання відображаються виходячи з того, що суб'єкт господарювання зможе реалізувати свої активи та погасити зобов'язання в звичайному ході бізнесу [1, с. 573].

Основними видами концептуальної основи спеціального призначення є:

- податкова основа обліку для комплексу фінансової звітності, що супроводжує податкову декларацію суб'єкта господарювання;

- база обліку отримання готівки та освоєння коштів, необхідна для інформації про рух грошових коштів, яку можуть замовити у суб'єкта господарювання для надання кредиторам;

- положення фінансової звітності, встановлені регуляторним органом для задоволення вимог цього органу;

- положення контракту щодо фінансової звітності, такі як боргова угода, договір позики або угода субсидії.

Зауважимо, що КОСП може ґрунтуватися на концептуальній основі фінансової звітності, встановленій повноважною або визнаною організацією, що формує стандарти, або законом чи нормативом, але не узгоджуватися з усіма вимогами цієї концептуальної основи.

За окремих обставин, концептуальна основа спеціального призначення може не бути концептуальною основою достовірного подання навіть у тому разі, якщо концептуальна

основа фінансової звітності, на якій вона ґрунтується, є концептуальною основою достовірного подання. Це відбувається тому, що концептуальна основа спеціального призначення може не узгоджуватися з усіма вимогами концептуальної основи фінансової звітності, встановленими повноважною або визнаною організацією, що формує стандарти, або законом чи нормативом, необхідним для достовірного подання фінансової звітності.

Крім цього, фінансова звітність, складена відповідно до концептуальних основ спеціального призначення, може бути єдиною фінансовою звітністю, яку складає суб'єкт господарювання. У такому разі ця фінансова звітність може бути застосована іншими користувачами, ніж ті, для яких ця концептуальна основа фінансової звітності була призначена. Незважаючи на поширення фінансової звітності у цих обставинах, фінансова звітність все ще вважається фінансовою звітністю спеціального призначення для цілей МСА.

До обставин, що є важливими для судження про невизначені за сутністю майбутні результати подій чи умов (здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність), слід віднести:

1) *горизонт оцінювання*: ступінь невизначеності, пов'язаної з результатом події або умови значно збільшується, чим більш віддаленими в майбутньому є така подія, умова чи результат. З цієї причини більшість концептуальних основ фінансової звітності, які вимагають чіткої оцінки управлінського персоналу, визначають період, за який управлінському персоналу потрібно врахувати всю доступну інформацію;

2) *умови господарювання та характер бізнесу клієнта*: на судження стосовно результату подій або умов впливають розмір і складність суб'єкта господарювання, характер та стан його бізнесу і ступінь впливу зовнішніх чинників;

3) *характер та умови одержання аудиторських доказів*: будь-яке судження стосовно майбутнього ґрунтується на інформації, доступній у той час, коли висловлюється судження. Подальші події можуть призвести до результатів, які суперечать судженням, що були обґрунтованими на час їх висловлення.

На основі отриманих аудиторських доказів **аудитор повинен зробити висновок, чи існує за судженням аудитора суттєва невизначеність**, що стосується подій або умов, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність.

Суттєва невизначеність існує тоді, коли величина її потенційного впливу та ймовірність виникнення є такою, що за судженням аудитора розкриття належної інформації про характер та результати невизначеності є необхідним:

а) для достовірного подання фінансової звітності у разі концептуальної основи достовірного подання, або

б) для того, щоб фінансова звітність не вводила в оману у випадку концептуальної основи дотримання вимог.

Якщо фінансова звітність недостатньо розкриває інформацію, аудитор повинен висловити умовно-позитивну або негативну думку залежно від конкретних обставин відповідно до МСА 705. Аудитор повинен зазначити у своєму звіті, що існує суттєва невизначеність, яка може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність. Обставини та наслідки модифікації аудиторської думки щодо звітності спеціального призначення наведено в таблиці.

Таблиця

Обставини модифікації думки аудитора щодо фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення

Причина	Вид модифікованої думки		
	Умовно-позитивна	Негативна	Відмова від висловлення думки
Порушення правил складання фінансової звітності в цілях податкового обліку	+	+	
Невідповідність/ невизначеність щодо системи обліку доходів і витрат за касовим методом	+	+	+
Незгода з повнотою відображення фінансової інформації у звітності, складеної відповідно до вимог уповноваженого органу регулювання	+	+	
Наявність суттєвих не виправлень викривлень у звітності щодо виконання окремих договірних зобов'язань		+	
Неможливість одержання достатніх та відповідних доказів щодо порядку використання цільового фінансування, виконання умов кредиту	+		+
Невідповідність обліку та звітності порядку відображення інформації щодо окремих угод (субсидії, гранти)	+	+	
Існування суперечностей між концептуальною основою спеціального призначення та складеною звітністю	+	+	
Існування суттєвої невизначеності щодо діяльності клієнта, що подає звітність спеціального призначення			+

Джерело: складено за [1; 2].

Розглянемо основні випадки модифікації аудиторської думки:

1. Використання припущення про безперервність діяльності прийнятне, але існує несуттєва невизначеність.

Якщо аудитор доходить висновку про те, що використання припущення про безперервність діяльності є прийнятним за певних обставин, але існує суттєва невизначеність, він повинен визначити, чи фінансові звіти:

а) достатньо описують основні події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, та плани управлінського персоналу з розгляду цих подій або умов;

б) чітко розкривають інформацію про те, що існує суттєва невизначеність, пов'язана з подіями або умовами, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, і, отже, він може бути нездатний реалізувати свої активи та погасити зобов'язання в звичайному ході бізнесу.

2. Використання припущення про безперервність діяльності прийнятне, але існує суттєва невизначеність.

Визначення достатності розкриття інформації у фінансовій звітності може включати визначення того, чи чітко інформація привертає увагу читача до можливості того, що суб'єкт господарювання може бути не в змозі продовжувати реалізовувати свої активи та погашати зобов'язання в звичайному ході бізнесу.

У ситуаціях, пов'язаних із численними суттєвими невизначеностями, які є значущими для фінансової звітності в цілому, у деяких випадках аудитор може вважати за належне відмовитися від висловлення думки замість того, щоб додавати пояснювальний параграф.

3. Якщо фінансова звітність достатньо розкриває інформацію, аудитор повинен висловити немодифіковану думку через включення до аудиторського звіту пояснюваль-

ного параграфу з метою: а) висвітлення факта існування суттєвої невизначеності, яка стосується події або умови, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність; б) привернення уваги до окремих приміток у фінансовій звітності, яка розкриває відповідну інформацію.

Якщо від управлінського персоналу суб'єкта господарювання вимагається або він робить вибір скласти фінансову звітність, коли використання припущення про безперервність діяльності є неприйнятним, фінансова звітність складається на альтернативній основі (наприклад, на основі ліквідації). Аудитор може бути в змозі виконати аудит такої фінансової звітності за умови, що він визначає, що альтернативна основа є прийнятною концептуальною основою фінансової звітності за конкретних обставин.

Аудитор може бути в змозі висловити немодифіковану думку щодо такої фінансової звітності за умови, що вона містить достатнє розкриття інформації, але він також може вважати за належне чи необхідне включити пояснювальний параграф до аудиторського звіту, щоб привернути увагу користувача до цієї альтернативної основи та причин її використання.

4. Неприйнятність використання припущення про безперервність діяльності.

Якщо фінансова звітність була складена на основі припущення безперервності, але за судженням аудитора використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності у фінансовій звітності є неприйнятним, аудитор повинен висловити **негативну аудиторську думку**.

Якщо фінансова звітність складена на основі припущення про безперервність діяльності, проте за судженням аудитора використання припущення про безперервність діяльності управлінським персоналом є неприйнятним, то аудитором висловлюється **негативна думка** незалежно від того, чи містить фінансова звітність розкриття інформації про неприйнятність використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності.

5. Небажання управлінського персоналу здійснити або розширити оцінку.

Якщо управлінський персонал не бажає зробити або розширити свою оцінку, коли його про це просить аудитор, аудитор повинен розглянути наслідки цього для аудиторського висновку.

Крім цього, аудитор може попросити управлінський персонал здійснити або розширити його оцінку.

Аудиторський звіт щодо фінансової звітності спеціального призначення має містити параграф «Питання, що впливають на нашу думку», привертаючи особливу увагу користувачів аудиторського звіту, що фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення та внаслідок цього не може використовуватися з іншою метою.

Висновки. Наявність спеціальних умов до складання та подання фінансової звітності в умовах істотної невизначеності щодо можливості продовження ведення бізнесу суб'єктом господарювання обумовлюють необхідність модифікації аудиторської думки.

Вид модифікації думки аудитора залежить від суттєвості виявлених не виправлених викривлень, ідентифікованих аудитором щодо статей звітності спеціального призначення, а також масштабу невизначеності, обумовлено підвищеними ризиками припинення діяльності підприємства. За будь-яких обставин аудитор зобов'язаний розкрити відповідну інформацію у звіті через додавання пояснювального параграфа, привертаючи тим самим увагу користувачів до інформації, яка є суттєвою для розуміння суб'єкта господарювання та висловленої аудиторської думки.

Дотримання вимог МСА щодо підвищення довіри окремої користувачів звітності спеціального призначення забезпечує високу якість аудиторських послуг, знижує ризи-

ки безперервності підприємства та створює умови для прийняття важливих економічних рішень зовнішніми користувачами звітності спеціального призначення.

Список використаних джерел

1. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг* [Електронний ресурс] : видання 2010 року, частина 1 / пер. з англ. : О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зеніна, О. В. Гик, С. Г. Біндер. – К. : МФБ, АПУ, 2010. – 852 с. – Режим доступу : http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf.
2. *Методичні рекомендації щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами цінних паперів (акціонерними товариствами та емітентами облігацій) (Проект)* [Електронний ресурс] // Аудиторська палата України. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/files/temp/101546865.doc>.
3. *Панкова С. В.* Требования к информативности аудиторского заключения / С. В. Панкова // *Инновационное развитие экономики.* – 2011. – № 3. – С. 39-40.
4. *Петраков Я. В.* Модифікація аудиторського висновку: причини надання та наслідки для суб'єкта господарювання / Я. В. Петраков, В. В. Кошарна // *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки.* – 2009. – № 39. – С.196-202.
5. *Юдинцева Л. А.* Аудиторское заключение: исторический и международный аспект нормативного регулирования / Л. А. Юдинцева // *Международный бухгалтерский учет.* – 2012. – № 17. – С. 42-49.
6. *Baldauf J.* Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report: An Empirical Study [Електронний ресурс] / Julia Baldauf, Rudolf Steckel // *International Journal of Economic Sciences and Applied Research (IJESAR).* – 2012. – Vol. 5, Iss. 2. – pp. 5-42. – Режим доступу : http://www.ijesar.org/docs/volume5_issue2/joint_audit_accuracy.pdf.
7. *Ojo, M.* Avoiding Another Enron : The Role of the External Auditor in Financial Regulation and Supervision [Електронний ресурс] / Marianne Ojo // *MPRA Paper Series.* – 2007. – No. 1591. – 12 p. – Режим доступу : http://mpra.ub.uni-muenchen.de/1591/1/MPRA_paper_1591.pdf.