

УДК 657.6

DOI: 10.31891/2307-5740-2018-260-4-111-114

ПОНОМАРЬОВА Н. А.
Хмельницький національний університет

ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З КЛЮЧОВИХ ПИТАНЬ АУДИТУ В ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЯК ФАКТОР ПІДВИЩЕННЯ ЙОГО КОМУНІКАТИВНОЇ ЦІННОСТІ

В статті розглянуті проблеми розкриття ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора з метою підвищення його інформативності, релевантності інформації та комунікативної цінності.

Ключові слова: ключові питання аудиту, звіт незалежного аудитора, аудит фінансової звітності.

PONOMARYOVA N.
Khmelnitsky National University

NOTIFICATION OF INFORMATION ON CUSTOMS QUESTIONS OF AUDIT IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT AS A FACTOR INCREASING ITS COMMUNICATION VALUE

The article deals with the problems of disclosing key audit issues in the report of an independent auditor in order to increase its informativity, relevance of information and communicative value. The author notes that communicating key audit matters provides additional information to users of the financial statements to assist them in understanding those matters that, in the auditor's professional judgment, were of most significance in the audit of the financial statements of the current period. Communicating key audit matters may also assist users of the financial statements in understanding the entity and areas of significant management judgment in the audited financial statements, as such matters are areas of focus in performing the audit. The concept of significant auditor attention relates to the fact that an audit is risk-based and focuses on areas of higher assessed risks of material misstatement, including significant risks, and areas of complexity. This affects the allocation of resources or extent of audit effort in relation to such matters, in particular in relation to the extent of involvement of senior personnel on the audit engagement. The auditor may also have considered it necessary to involve persons with expertise in a specialized area of accounting or auditing, whether engaged or employed by the firm, on the engagement, to address these areas. Matters that required significant hours by the engagement partner, or an auditor's expert, may be key audit matters. Significant unusual transactions, including significant transactions with related parties, and the auditor's response to them, also may be key audit matters about which communication in the auditor's report would be useful. When such a transaction exists, management or those charged with governance may have communicated the matter with the auditor prior to undertaking the transaction and at various stages throughout the audit. The auditor may have assessed the transaction as a significant risk and there may have been difficult judgments both by management and the auditor in relation to recognition, measurement, presentation or disclosure of the transaction. Placement of the Key Audit Matters section in close proximity to the auditor's opinion is intended to give prominence to such information, and to acknowledge the perceived value of engagement specific information to users.

Key words: key auditing issues, independent auditor report, audit of financial statements.

Постановка проблеми. Згідно з рішенням Аудиторської палати України від 04.05.2017 р. № 344 “Про застосування стандартів аудиту”, з 1 червня 2017 року в якості Національних стандартів аудиту мають обов'язково застосовуватись під час виконання завдань з аудиту та підготовки звітів оновлені Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА) видання 2015 року. Зазначені стандарти встановлюються Міжнародною федерацією бухгалтерів (International Federation of Accountants (IFAC)) – глобальною організацією бухгалтерів, заснованою в 1977 році, до складу якої входять понад 175 членів із 130 країн та юрисдикцій. Як відмічається у повідомленні компанії Baker Tilly, присвяченому аналізу цієї події, оновлене видання МСА суттєво змінює форму звіту незалежного аудитора, а також посилює вимоги до комунікації між аудиторами та керівництвом компанії. Такі зміни є революційними, оскільки підхід до написання звіту незалежного аудитора не змінювався багато років та зазнавав значної критики від багатьох стейкхолдерів у зв'язку з його низькою інформативністю, складністю формулювань та недостатньою прозорістю розподілу відповідальності між керівництвом компанії та її аудиторами.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичним та практичним аспектам аудиту фінансової звітності та підготовки звіту незалежного аудитора, одним з елементів якого є ключові питання аудиту, присвячені праці М. Т. Білухи, Б. Ф. Усача, В. В. Сопка, Ф. Ф. Бутинця, О. А. Петрик, В. О. Зотова, Б. В. Кудрицького, Л. П. Кулаковської, Л. Н. Шкірі, А. М. Лисенко, Г. В. Власюк, М. О. Виноградової, Л. І. Жидесвої, О. Ю. Редька та ін.

Проте, незважаючи на вагомий напрацювання вчених, зміни чинного законодавства та трансформаційний перехід формування фінансової звітності за вимогами міжнародних стандартів вимагають на подальше вивчення методики аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства та розкриття інформації в звіті незалежного аудитора.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є встановлення особливостей розкриття ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.

Викладення основного матеріалу дослідження. Серед основних переваг та якісних змін оновлених Міжнародних стандартів аудиту виділяють такі:

- більш помітне позиціонування думки аудитора щодо фінансової звітності (нові стандарти передбачають розміщення думки аудитора на самому початку звіту незалежного аудитора);

- більшу прозорість розкриття випадків існування суттєвої невизначеності щодо здатності компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі;

- більшу прозорість для всіх стейкхолдерів під час формування думки щодо фінансової звітності компанії, цінні папери яких допущені до організованих торгів на біржі. Для таких компаній звіт незалежного аудитора повинен включати додатковий розділ, який описує так звані ключові питання аудиту (key audit matters) – питання, які, на професійне судження аудитора, були значущими під час аудиту фінансової звітності. У разі повідомлення в звіті незалежного аудитора ключових питань аудиту, аудитор зазначає, чому це питання вважалось одним із значущих для аудиту та, як наслідок, було визначено як одне з ключових питань аудиту, а також як це питання вирішувалося під час аудиту. Виходячи з міжнародного досвіду застосування оновлених стандартів, більшість таких клієнтів матимуть в звіті незалежного аудитора від 2 до 8 ключових питань;

- більш повну та зрозумілу для стейкхолдерів інформацію, яка наводиться разом із фінансовою звітністю, але не становить її частину (звіт директорів, звіт з управління тощо). Така інформація повинна бути підготовлена та надана аудитором до випуску звіту незалежного аудитора. Аудитор повинен прокоментувати у звіті незалежного аудитора відповідність вказаної інформації по відношенню до фінансової інформації, яка підлягала аудиту;

- скорочення різниці в очікуваннях стейкхолдерів у ролі і відповідальності керівництва компанії та її аудиторів. Це досягається за допомогою більш розширеного опису відповідальності як керівництва компанії, так і аудиторів безпосередньо в тексті звіту незалежного аудитора [1].

МСА 701 “Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора” був прийнятий в рамках проекту “Підвищення комунікативної цінності аудиторського звіту”. Даний стандарт передбачає:

- відхід від одноманітності звіту аудитора.

- визначення, які саме ключові питання аудиту і скільки їх включати до звіту аудитора, є справою професійного судження.

- довгий перелік не потрібен, оскільки це буде суперечити самому визначенню того, що саме ці питання були найбільш важливими під час аудиту [2].

В 2016 році аудиторів світу та Європи вже звітували за новими МСА і є позитивна реакція на такі звіти.

Згідно з вимогами МСА 701 аудитор має визначити з числа питань, інформація щодо яких повідомлялась тим, кого наділено найвищими повноваженнями, ті питання, які вимагали від нього значної уваги під час виконання аудиту. Під час такого визначення аудитором слід враховувати таке:

а) зони оціненого підвищеного ризику суттєвого викривлення або значні ризики, ідентифіковані відповідно до МСА 315 (переглянутого) “Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища”;

б) значні судження, зроблені ним щодо питань у фінансовій звітності, які містили значні судження управлінського персоналу включно з обліковими оцінками, ідентифікованими ним як такі, що мають високу невизначеність;

в) вплив на аудит важливих подій або операцій, що відбулись протягом періоду.

Ключові питання аудиту мають вибиратися аудитором на основі відносної значущості та рівня оціненого ризику:

- сфери, які вимагають значної уваги від аудитора, та/або навіть проведення консультацій зі спеціалістами в певній сфері;

- сфери, в яких існує найбільший ризик надання недостовірних даних;

- складні сфери, які потребують серйозної оцінки з боку керівництва або кваліфікованого бухгалтерського розрахунку;

- сфери, які вимагали важливих суджень з боку аудитора.

1. Опис ключового питання аудиту завжди включає:

2. Чому питання було віднесене до ключових питань аудиту.

3. Яким чином це питання розглядалося в ході аудиту.

Посилання на відповідне розкриття інформації, за наявності.

Опис того, яким чином розглядалося питання може включати:

- аспекти реагування або підходу аудитора;

- короткий аналіз застосованих процедур;

- інформацію про результати застосування цих процедур аудитором;

- основні висновки щодо даного питання.

Опис ключових питань аудиту:

- а) має стосуватися конкретного підприємства та аудиту;
- б) має уникати стандартної або занадто технічної мови;
- в) не повинен:

- припускати, що питання не було вирішене належним чином аудитором в ході складання звіту щодо фінансової звітності;

- містити або припускати окремі висновки щодо окремих елементів фінансової звітності (“висновки за окремими статтями”).

Згідно з Методичними рекомендаціями щодо аудиторських звітів, що подаються до Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за результатами аудиту річної звітності та звітних даних фінансових установ за 2017 рік., затверджених розпорядженням Нацкомфінпослуг від 01 лютого 2018 року № 142, до ключових питань аудиту фінансових установ можуть бути віднесені такі питання:

- питання безперервності діяльності, які не є настільки значущими, включені у розділ “Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності”;

- формування (зміна) статутного (складеного, пайового) капіталу фінансової установи;

- оцінка активів за справедливою вартістю;

- знецінення активів;

- чиста вартість пенсійних активів;

- наявність та оцінка активів, які знаходяться на тимчасово окупованих територіях України;

- визнання доходу, отриманого від інвестування активів;

- операції з пов'язаними особами, в тому числі в межах однієї промислово-фінансової групи чи іншого об'єднання;

- дотримання обов'язкових критеріїв і нормативів достатності капіталу та платоспроможності, ліквідності, прибутковості, якості активів та ризиковості операцій, додержання інших показників і вимог, що обмежують ризики за операціями з фінансовими активами;

- формування, ведення обліку, достатності та адекватності сформованих страхових резервів відповідно до законодавства;

- судові позови та регуляторні вимоги, що суттєво впливають на діяльність фінансової установи;

- структура інвестиційного портфелю;

- здійснення істотних операцій з активами (істотною операцією з активами вважається операція, обсяг якої більше, ніж на 10 % від загальної вартості активів станом на останню звітну дату);

- дотримання встановлених фінансових нормативів та застосованих заходів впливу до фінансової групи, у разі входження фінансової установи до такої;

- дебіторська заборгованість за нефінансовими операціями;

- залучення коштів на умовах субординованого боргу;

- прострочені зобов'язання [3].

Інформація щодо ключових питань аудиту надається у таких випадках:

- вимагається при аудиті фінансової звітності компаній, зареєстрованих на біржі;

- у відповідності до вимог закону або нормативного акту, щодо надання інформації щодо ключових питань аудиту (наприклад, “компанії, які становлять суспільний інтерес”, або компанії державного сектору);

- аудитори можуть за власним бажанням або на прохання керівництва чи осіб, кого наділено найвищими повноваженнями, надати інформацію щодо ключових питань аудиту [2].

Обставини, за яких інформація про питання, визначене як одне з ключових питань аудиту, не повідомляється в звіті незалежного аудитора:

а) законодавчим чи нормативним актом заборонено публічне розкриття такого питання; або

б) за край виняткових обставин аудитор вирішує, що це питання не слід повідомляти в своєму звіті, оскільки негативні наслідки від такого повідомлення можуть, за оцінками, перевершити вигоди від такого висвітлення в інтересах громадськості. Ця умова не стосується випадків, якщо суб'єкт господарювання сам публічно розкрив інформацію з цього питання.

Якщо залежно від фактів та обставин суб'єкта господарювання і завдання з аудиту, аудитором було визначено, що не існує ключових питань аудиту, інформацію про які слід повідомити в звіті незалежного аудитора, він має включити твердження про це окремим розділом під заголовком “Ключові питання аудиту” в звіт незалежного аудитора.

Якщо визначене ключове питання аудиту призводить до:

а) модифікації думки відповідно до МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» (переглянутого) у результаті розгляду цього питання, або

б) суттєвої невизначеності стосовно подій або умов, що можуть викликати значні сумніви щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутого), ці питання не описують у розділі “Ключові питання аудиту” звіту незалежного аудитора. У цьому випадку аудитор повинен:

- включити у звіт ці питання відповідно до вимог застосовного МСА;
- включити посилання на розділ “Основа для висловлення думки із застереженням (негативної думки)” або розділ “Суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності” до розділу “Ключові питання аудиту” [2].

Слід зазначити, що ключові питання аудиту, включені до звіту незалежного аудитора не є заміною для вираження модифікованого думки.

Визначившись з ключовими питаннями аудиту, які будуть включені в розділ звіту незалежного аудитора “Ключові питання аудиту” аудитор має описати кожне ключове питання аудиту, використовуючи відповідний підзаголовок, в окремому розділі звіту незалежного аудитора під заголовком “Ключові питання аудиту”. Вступна мова в цьому розділі звіту незалежного аудитора повинна зазначати, що:

а) ключові питання аудиту – це питання, які, на професійне судження аудитора, були значущими під час аудиту фінансової звітності;

б) ці питання розглядалися у контексті аудиту фінансової звітності в цілому та під час формування відповідної думки аудитора щодо неї, а також що аудитор не висловлює окремої думки щодо цих питань.

Аудитор повинен переконатися в тому, що опис кожного ключового питання аудиту в розділі “Ключові питання аудиту” звіту незалежного аудитора містить посилання на відповідне розкриття, якщо таке є, у фінансовій звітності та пояснює:

а) чому це питання вважалося одним із значущих для аудиту та як наслідок було визначено як одне з ключових питань аудиту;

б) як це питання вирішувалося під час аудиту.

Аудиторська документація повинна включати:

а) питання, що вимагали значної уваги аудитора, які було визначено відповідно до МСА 701, та пояснення причин (раціональності) щодо визначення аудитором, чи є або ні кожне з цих питань ключовим питанням аудиту;

б) там, де це застосовно, пояснення причин щодо визначення аудитором відсутності ключових питань аудиту, інформація щодо яких повідомлялась би в звіті незалежного аудитора, або щодо того, що єдиними ключовими питаннями аудиту, про які необхідно було б повідомляти, є питання, про які йдеться в кроці 6 вище;

в) там, де це застосовно, пояснення причин щодо прийняття аудитором рішення не повідомляти в своєму звіті про питання, визначене як ключове питання аудиту [2].

Висновки. Таким чином, підвищення уваги до рівня якості звіту незалежного аудитора, що оприлюднюється разом з фінансовою звітністю підприємства, потребує нових підходів до розкриття інформації, забезпечення інформативності звіту та його комунікативної цінності.

Література

1. В Україні запроваджуються оновлені міжнародні стандарти аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://finpost.com.ua/news/3297>. – (дата звернення 30.04.2018 р.)

2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс] : в 3 ч. Ч. 1 / пер. з англ. О.Л. Ольховікової, О.В. Селезньова. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2016. – 1250 с. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf. – (дата звернення 30.04.2018 р.)

3. Методичні рекомендації щодо аудиторських звітів, що подаються до Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за результатами аудиту річної звітності та звітних даних фінансових установ за 2017 рік : затверджені розпорядженням Нацкомфінпослуг від 01 лютого 2018 року № 142 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.nfp.gov.ua/files/ROZPORYADGHRNYA/2018/01-02/R-142.pdf> (дата звернення 30.04.2018 р.)

References

1. V Ukraini zaprovadzhuiutsia onovleni mizhnarodni standarty audytu [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: [finpost: https://finpost.com.ua/news/3297](https://finpost.com.ua/news/3297) (data zvernennia 30.04.2018 r.)

2. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshykh zavdan z nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh. Vydannia 2015 roku. V 3-kh ch. – Ch. 1 / Per. z anhł. O.L. Olkhovikovoï, O.V. Seleznova. – K. : Mizhnarodna federatsiia bukhhalteriv, Audytorska palata Ukrainy, 2016. – 1250 s. [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf (data zvernennia 30.04.2018 r.)

3. Metodychni rekomendatsii shchodo audytorskykh zvitiv, shcho podaiutsia do Natsionalnoi komisii, shcho zdiisniue derzhavne rehuliuвання u sferi rynkiv finansovykh posluh, za rezultatamy audytu richnoi zvitnosti ta zvitnykh danykh finansovykh ustanov za 2017 rik., zatverdzeni rozporiadzhenniam Natskomfinsposluh vid 01 liutoho 2018 roku № 142 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <https://www.nfp.gov.ua/files/ROZPORYADGHRNYA/2018/01-02/R-142.pdf> (data zvernennia 30.04.2018 r.)

Рецензія/Peer review : 22.06.2018

Надрукована/Printed : 13.09.2018

Прорецензовано редакційною колегією