

УДК 657

Олександр Шерстюк

Oleksandr Sherstyuk

ОЦІНЮВАННЯ ПОДАЛЬШИХ ПОДІЙ В АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**THE EVALUATION OF FURTHER EVENTS
IN THE AUDIT OF FINANCIAL ACCOUNTABILITY**

У статті розкриваються особливості впливу на професійне судження аудитора інформації, яка надходить після дати фінансової звітності. Автором розроблено показники оцінювання впливу такої інформації на процес формування професійного судження аудитора.

Ключові слова: аудит, подальші події, професійне судження аудитора, оцінювання.

The article describes the features of the influence of information coming after the date of financial accountability on auditor's professional judgment. The author has developed indicators of evaluation of such information influence on the formation of auditor's professional judgment.

Keywords: audit, further events, auditor's judgment, evaluation.

Постановка проблеми в загальному вигляді. Аудит фінансової звітності передбачає, серед іншого, виконання процедур, пов'язаних з ідентифікацією подій, які відбулися після звітної дати, їх класифікацією та оцінкою необхідності внесення до звітної інформації певних коригувань.

Зазначені процедури мають на меті сприяння підвищенню рівня обґрунтованості професійного судження аудитора стосовно необхідності врахування відповідних подій та їх результатів під час складання фінансової звітності.

У зв'язку з цим існує необхідність дослідження методичних аспектів, пов'язаних з формуванням, обґрунтуванням та формалізацією таких суджень аудитора. Результати такого дослідження мають сприяти вирішенню низки завдань наукового та практичного значення, серед яких можуть бути виділені такі:

- визначення обставин, за яких виникає потреба оцінювання впливу на показники фінансової звітності подальших подій;
- оцінка змісту і характеру подальших подій, вплив яких має бути визначений;
- формалізація змісту процедур, які мають бути застосовані аудитором для оцінювання подальших подій;
- визначення адекватності застосування облікових процедур врахування подальших подій в процесі підготовки фінансової звітності.

Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій свідчить про те, що процес підготовки фінансової звітності все більше орієнтується на інформаційні потреби користувачів. Це пов'язано, з одного боку, з невідворотним збільшенням обсягів інформації, урізноманітненням її змісту, удосконаленням методів її збирання, накопичення, обробки, зберігання та передачі. З другого боку, під час прийняття рішень та для забезпечення їх адекватності користувачі мають враховувати весь комплекс даних, незалежно від їх змісту, характеру, періоду та тривалості впливу.

Зокрема, М. В. Яцко відзначає виникнення потреби в «поглибленому дослідженні процесів подання та оприлюднення фінансової звітності як структурного елемента бухгалтерського обліку для забезпечення відповідності показників фінансової звітності, якість яких визначається рівнем доступності до неї, інформаційним потребам широкого кола користувачів для прийняття ними рішень» [1, с. 1]. Зокрема, для забезпечення такої потреби було обґрунтовано необхідність упровадження пропозицій щодо задоволення потреб користувачів без фінансового інтересу [1, с. 12].

Пов'язаність процесу прийняття управлінських рішень з постійним перетворенням інформації та інформаційний характер процесу управління підкреслює в своїй роботі М. В. Реслер [2, с. 139–145]. При цьому зазначається, що «через органи управління проходить велика за обсягом, різноманітністю і динамікою інформація» [2, с. 142].

Водночас, у роботі Т. Ю. Климко [3, с. 43–46] зроблено висновок, що «без задоволення інформаційних потреб неможлива ефективна діяльність споживача інформаційного ресурсу... Інформаційна потреба змінюється під впливом зовнішнього середовища, конкретизації знань, зміни напрямку та інструментів пошуку» [3, с. 43].

Враховуючи необхідність надання користувачам інформації різного змісту і призначення, існує потреба у визначенні обставин, які мають бути враховані під час її підготовки.

Серед обставин, які прямо чи опосередковано можуть вплинути на процес підготовки інформації (в тому числі, наведеної у фінансовій звітності), її зміст та використання під час обґрунтування та реалізації рішень користувачів, можуть бути виділені такі, що існують після дати, на яку створено звітність, або після звітного періоду. Водночас, зміст таких обставин може бути настільки суттєвим, що існуватиме потреба в оцінюванні їх впливу на показники фінансової звітності та в їх наступному коригуванні.

Рішення про такий вплив та необхідність коригування має прийняти бухгалтер, який готує звітність. Водночас, для забезпечення належного рівня упевненості користувачів в обґрунтованості, доцільності, правильності виконання та результатах облікових процедур аудитор має визначити їх відповідність чинній концептуальній основі бухгалтерського обліку.

Результати наукових досліджень з проблем аудиту фінансової звітності оприлюднені в працях вітчизняних і зарубіжних науковців, зокрема М. Т. Білухи, Ф. Ф. Голова, Г. М. Давидова, О. Ю. Редька, В. С. Рудницького, В. Д. Андрєєва, Я. В. Соколова, Р. Адамса, А. Аренса, Ф. Дефліза та інших.

Зокрема, за результатами дослідження О. Б. Дорош [4] поглиблено загальнотеоретичні аспекти щодо завдань аудиту, видів аудиторських тестів, методів і процедур одержання аудиторських доказів і встановлено залежність між ними.

У роботі С. В. Івахненко [5] досліджуються теоретичні засади застосування інформаційних технологій в аудиті. Зокрема, автором розроблено принципи та підходи щодо моделювання з метою контролю за умов застосування інформаційних технологій шляхом побудови відповідного програмного забезпечення.

Напрями та результати досліджень зазначених та інших вчених охоплюють вирішення важливих теоретичних і методологічних проблем аудиту. Водночас, проблеми оцінювання аудитором впливу на фінансову звітність подальших подій потребують більш детального дослідження, оскільки їх вирішення сприятиме підвищенню якості роботи аудиторів та забезпечить більш високий рівень упевненості користувачів у відповідній інформації.

При цьому, під час дослідження, має бути вирішена низка завдань, серед яких:

- визначення видів подальших подій, виходячи з періоду часу, протягом якого про них стало відомо;
- обґрунтування необхідності та визначення критеріїв оцінювання аудитором змісту подій, про які стало відомо після дати звітності;
- ідентифікація основних характеристик впливу подій, про які стало відомо після дати звітності, на формування професійного судження аудитора стосовно фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Необхідність дослідження аудитором впливу подальших подій на фінансові звіти визначено у Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, оглядів, інших послуг, пов'язаних з наданням упевненості [6].

Для цього, насамперед, необхідно класифікувати подальші події за періодами, коли вони були виявлені (рис. 1). Зазначена класифікація дає можливість визначити вплив подій, що стосувалися інформації фінансової звітності і були виявлені після звітної дати, на необхідність внесення відповідних змін як до фінансової звітності, так і до аудиторського звіту.

Види подальших подій за періодами їх виявлення		
Події, виявлені після дати звітності до дати аудиторського звіту	Події, виявлені після дати аудиторського звіту до оприлюднення звітності	Події, виявлені після дати оприлюднення звітності

Рис. 1. Класифікація подальших подій за періодами їх виявлення

Зміст, обсяг та послідовність виконання відповідних аудиторських процедур є предметом професійного судження аудитора.

Критеріями оцінювання необхідності внесення змін до фінансової звітності можуть бути визначені вимоги концептуальної основи бухгалтерського обліку, що застосовується суб'єктом підприємства. Зміст таких вимог узагальнюється у принципах бухгалтерського обліку та якісних характеристиках облікової інформації.

У зв'язку з цим оцінювання необхідності внесення змін до фінансової звітності здійснюється на підставі отримання аудиторських доказів того, що всі події, які відбулися до дати аудиторського висновку і які можуть потребувати коригування або розкриття інформації у фінансових звітах, були виявлені.

Джерелом одержання відповідних аудиторських доказів можуть бути протоколи зборів акціонерів, найвищого управлінського персоналу, проведених після закінчення звітного періоду, проміжні фінансові звіти, прогнози щодо діяльності суб'єкта підприємництва, результати роботи його системи внутрішнього контролю, інших аудиторів тощо.

Оцінюючи аудиторські докази стосовно подальших подій, аудитору необхідно звернути увагу як на оцінювання самих доказів, так і на їх вплив на думку аудитора стосовно перевіреної інформації.

Характеристика впливу доказів, отриманих щодо подальших подій, на судження аудитора стосовно перевіреної звітності наведена у табл. 1.

Як свідчать дані табл. 1, характер впливу аудиторських доказів на професійне судження аудитора стосовно перевіреної інформації визначається такими можливими варіантами:

- 1) виникнення підстав для зміни судження шляхом його модифікації;
- 2) виникнення підстав для відмови від модифікації судження;
- 3) виникнення підстав для зміни виду модифікації судження;
- 4) виникнення підстав для проведення додаткових аудиторських процедур, необхідних для підтвердження чи спростування попереднього судження щодо перевіреної інформації.

Таблиця 1

Подальші події, що стали відомі до дати аудиторського звіту

Зміст аудиторських доказів	Попередні умови оцінювання	Характеристика впливу
1. Стали відомі факти, які доповнюють докази, отримані раніше	Відсутність умов для модифікації аудиторського звіту	Виникнення підстав для модифікації аудиторського звіту
	Наявність умов для модифікації аудиторського звіту	Зникнення підстав для модифікації аудиторського звіту
		Виникнення підстав для зміни виду модифікації
2. Стали відомі факти, які суперечать доказам, отриманим раніше	Відсутність умов для модифікації аудиторського звіту	Виникнення необхідності застосування додаткових процедур
		Виникнення підстав для модифікації аудиторського звіту
	Наявність умов для модифікації аудиторського звіту	Виникнення необхідності застосування додаткових процедур
		Зникнення підстав для модифікації аудиторського звіту
Виникнення підстав для зміни виду модифікації		
3. Стали відомі факти, які підтверджують докази, отримані раніше	Відсутність умов для модифікації аудиторського звіту	Відсутність підстав для зміни характеру аудиторського звіту
	Наявність умов для модифікації аудиторського звіту	

Отже, отримавши аудиторські докази стосовно інформації щодо подальших подій, яка з'явилася до дати аудиторського звіту, аудитору необхідно оцінити їх нову якісну (відповідність) та кількісну (достатність) характеристики.

Особливу увагу доцільно звернути на те, що інформація, яка надходить після завершення виконання процедур до дати аудиторського звіту, може, з одного боку, виявитися неповною, надходити фрагментарно, з другого – потребувати додаткових ресурсів аудитора на опрацювання.

У зв'язку з цим виникає необхідність додаткового обґрунтування попередньої оцінки аудиторського ризику. Це, у свою чергу, вимагатиме додаткової оцінки, і, можливо, перегляду прийнятного рівня ризику невиявлення для забезпечення належного рівня довіри користувачів до якості роботи аудитора.

Таким чином, необхідність дослідження аудитором подальших подій має бути передбачена на етапі планування аудиту, що дозволить, з одного боку, підвищити ефективність використання потрібних для нього ресурсів, з другого – забезпечити високий (хоча й не абсолютний) рівень упевненості користувачів.

У випадку, коли інформація про подальші події стає відомою після дати аудиторського звіту, але до дати оприлюднення фінансової звітності, особливістю її врахування в аудиторському звіті є те, що професійне судження аудитора стосується необхідності її включення.

При цьому, залежно від змісту такого судження, аудитор має повідомити про свою позицію керівництво суб'єкта підприємництва. Якщо зазначені факти мають бути враховані у фінансовій звітності, залежно від позиції керівництва підприємства, існує ймовірність модифікації аудиторського звіту.

Але, оскільки аудиторський звіт вже поданий, зростає ризик, пов'язаний з можливістю відмови суб'єкта підприємництва оприлюднювати обставини, пов'язані з модифікацією, та наслідки їх впливу (табл. 2).

Таблиця 2

Подальші події, що стали відомі до дати оприлюднення

Зміст інформації	Попередні умови оцінювання	Характеристика впливу
1. Обставини, які мають бути відображені у звітності	Відсутність інформації про обставини на дату аудиторського звіту	Виникнення підстав для модифікації аудиторського звіту
		Зникнення підстав для модифікації аудиторського звіту
		Виникнення підстав для зміни виду модифікації
2. Керівництво суб'єкта підприємництва погоджується внести зміни у звітності	Відсутність інформації про обставини на дату аудиторського звіту	Наявність чи відсутність змін в аудиторському звіті за умовами, наведеними у табл. 1
3. Керівництво суб'єкта підприємництва не погоджується внести зміни у звітності	Відсутність інформації про обставини на дату аудиторського звіту	Розробка та впровадження заходів щодо інформування користувачів інформації про зміст подій
4. Обставини, які не підлягають відображенню	Відсутність інформації про обставини на дату аудиторського звіту	Відсутність підстав для змін в аудиторському звіті

Таким чином, характер впливу даних про подальші події, що надійшли після дати аудиторського звіту, але до дати оприлюднення, на професійне судження аудитора охоплює аспекти, пов'язані з внесенням змін до аудиторського звіту, а також з виконанням процедур доведення змісту подальших подій та їх наслідків до відома користувачів фінансової звітності.

Отже, після оцінювання впливу аудиторських доказів щодо подальших подій на аудиторський звіт за показниками, наведеними у табл. 1, аудитор повинен вжити заходів щодо інформування про такі події користувачів перевіреної інформації. Такі заходи залежатимуть від юридичних прав і обов'язків аудитора та рекомендацій адвоката аудитора.

Якщо інформація про події, що впливають на фінансову звітність, стає відомою після оприлюднення фінансової звітності, аудитор також має виконати процедури оцінювання її впливу на аудиторський звіт за показниками, що наведені у табл. 1.

Водночас, необхідним є оцінювання заходів щодо внесення змін до фінансової звітності та аудиторського звіту, що є характерним для оцінювання впливу подій, про які стало відомо до дати оприлюднення (табл. 2).

Додатково аудитор має оцінити дії управлінського персоналу для оприлюднення інформації, що стосується подальших подій, та відповідного нового аудиторського звіту. При цьому необхідно також враховувати наближеність чергових термінів підготовки фінансової звітності, в якій управлінський персонал може врахувати відповідні події.

Тому аудитор має сформулювати власне судження щодо оцінювання змісту та результативності процедур управлінського персоналу суб'єкта підприємництва, спрямованих на забезпечення користувачів інформацією, про яку стало відомо після оприлюднення фінансової звітності.

Висновки з дослідження і перспективи подальших розвідок. Таким чином, за результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1) події, що впливають на показники фінансової звітності, про які стало відомо після звітної дати, можуть бути класифіковані залежно від проміжку часу, під час якого надійшла інформація про них;

2) будь-які події, про які стає відомо після дати фінансової звітності, мають бути оцінені аудитором з точки зору впливу на рішення щодо їх врахування у фінансовій звітності та в аудиторському звіті;

3) отримані аудиторські докази стосовно подальших подій впливають на професійні судження аудитора стосовно необхідності виконання додаткових процедур, модифікації аудиторського звіту, зміни виду чи відмови від модифікації аудиторського звіту, оцінювання заходів самого аудитора та керівництва суб'єкта підприємства щодо доведення інформації про подальші події до користувачів.

Отримані результати дають можливість удосконалити теоретичні підходи до задоволення інформаційних запитів користувачів фінансової звітності стосовно подій, про які стало відомо після дати звітності.

Водночас, за результатами дослідження набули подальшого розвитку практичні аспекти роботи аудиторів, метою якої є висловлення професійного судження щодо перевіреної інформації.

Разом з цим, серед перспективних напрямів досліджень за цією темою важливу роль матиме розробка кількісних критеріїв оцінювання впливу подій, про які стало відомо після звітної дати, на зміст професійних суджень аудитора, визначення залежності кількісних і якісних характеристик аудиторських доказів щодо відповідної інформації, а також оптимальних характеристик самої інформації.

Список використаної літератури

1. Яцко М. В. Подання та оприлюднення фінансової звітності в системі забезпечення інтересів користувачів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / М. В. Яцко ; Прикарпатський нац. ун-т ім. Василя Стефаника. – Івано-Франківськ, 2013. – 20 с.
2. Реслер М. В. Роль і місце облікової інформації в управлінні підприємством / М. В. Реслер // Економічні науки : зб. наук. праць Луцьк. нац. техн. ун-ту. – Вип. 9 (33), ч. 3. – Луцьк, 2012. – С. 139–145. – (Серія : Облік і фінанси).
3. Климко Т. Ю. Проблема задоволення інформаційних потреб споживачів в частині необоротних активів в умовах постіндустріального суспільства / Т. Ю. Климко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2012. – №2 (60). – (Серія : Економічні науки).
4. Дорош О. Б. Бухгалтерський облік та аудит фінансової діяльності підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / О. Б. Дорош ; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки». – К., 2011. – 21 с.
5. Івахненко С. В. Інформаційні технології в аудиті та внутрішньогосподарському контролі : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09 / С. В. Івахненко ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2011. – 33 с.
6. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements [Електронний ресурс]. 2010 Edition. – Режим доступу : <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks>.

Стаття надійшла до редакції 30.04.2013.

Відомості про автора

О. Л. Шерстюк, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансового аналізу і контролю, Київський національний торговельно-економічний університет.