

О.В. ПАСЬКО*(Сумський національний аграрний університет, м. Суми, Україна)*

Трансформація структури, змісту та обсягу аудиторського звіту в Міжнародних стандартах аудиту

Досліджено зміни у структурі, змісті та обсязі аудиторського звіту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, як ретроспективно, так і перспективно. Розглянуто історію розвитку міжнародних стандартів (вказівок) з аудиту, що стосуються аудиторського звіту. Базуючись на документі для обговорення Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, визначено напрямки можливих змін до стандартів, які на сьогодні знаходяться на стадії обговорення. Доведено, що у недалекому майбутньому на аудиторський звіт чекає серйозна трансформація: перетворення із стандартизованого звіту типу пройшов / не пройшов обсягом в одну сторінку до змістовної доповіді на приблизно чотири сторінки. Здійснено порівняння структури аудиторського звіту згідно з очікуваним МСА 701 та згідно з чинними МСА 700, 705 та 706 видання 2010 року. Розкрито зміст основних параграфів аудиторського звіту, згідно з очікуваним МСА 701. Проаналізовано нововведену концепцію коментарів аудитора, яка покликана забезпечити унікальність кожного окремого аудиторського звіту. Як очікується результатом цього буде більша пристосованість аудиторських звітів до специфіки клієнта і конкретного завдання з аудиту.

Ключові слова: аудиторський звіт, Міжнародні стандарти аудиту, Міжнародні вказівки з аудиту, Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, коментарі аудитора.

О.В. ПАСЬКО*(Сумской национальной аграрный университет, г. Сумы, Украина)*

Трансформация структуры, содержания и объема аудиторского отчета в Международных стандартах аудита

Исследованы изменения в структуре, содержании и объеме аудиторского отчета в соответствии с Международными стандартами аудита, как ретроспективно, так и перспективно. Рассмотрена история развития Международных стандартов (указаний) по аудиту, касающихся аудиторского отчета. Основываясь на документе для обсуждения Советом по международным стандартам аудита и предоставления уверенности, определены направления возможных изменений к стандартам, которые сегодня находятся на стадии обсуждения. Доказано, что в недалеком будущем на аудиторский отчет ждет серьезная трансформация: превращение из стандартизованного отчета типа прошел / не прошел объемом в одну страницу в содержательный доклад на примерно четыре страницы. Сравнено структуру аудиторского отчета согласно ожидаемому МСА 701 и согласно действующим МСА 700, 705 и 706 издания 2010 года. Раскрыто содержание основных пунктов аудиторского отчета в соответствии с ожидаемым МСА 701. Проанализирована нововведенная концепция комментариев аудитора, которая призвана обеспечить уникальность каждого отдельного аудиторского отчета. Как ожидается, результатом этого будет большая приспособленность аудиторских отчетов к специфике клиента и конкретной задаче по аудиту.

Ключевые слова: аудиторский отчет, Международные стандарты аудита, Международные указания по аудиту, Совет по международным стандартам аудита и предоставления уверенности, комментарии аудитора.

Transformation of Auditor's Report Structure, Content and Scope in International Standards on Auditing

Changes in auditor's report structure, content and scope in accordance with the International Standards on Auditing both retrospectively and prospectively have been covered. The history of the International Standards on Auditing (Guidelines) regarding the auditor's report has been presented. Based on the document proposed by the International Auditing and Assurance Standards Board for discussion, there have been set out the directions of possible changes to the standards being currently talked over. It has been suggested that in the near future the auditor's report is expected to undergo major transformation: the transformation from the standardized one page 'passed / failed' report to a comprehensive up to four pages' version. Comparative analysis has been carried out of the auditor's report structure in accordance with the expected ISA 701 and current ISA 700, 705 and 706 publications in 2010. The content of the auditor's report principle paragraphs in the expected ISA 701 have been given. The newly introduced concept of auditor's commentaries has been observed, these commentaries having their aim to ensure the uniqueness of each individual auditor's report. It will result in greater adaptability of auditor's reports to a specific client and specific audit objectives.

Keywords: auditor's report, International Standards on Auditing, International Auditing Guidelines, the International Auditing and Assurance Standards Board, auditor's commentaries.

Постановка проблеми. Міжнародні стандарти аудиту (МСА), які під такою назвою з'явилися у 1991 році зазнали чимало редакцій. Останнє найбільш масштабне коригування МСА відоме під назвою «Програма підвищення зрозумілості» (*The Clarity Project*) закінчилося на початку 2009 року. Результатом стали оновлені МСА, які в українському перекладі з'явилися як видання МСА 2010 року і на сьогодні є обов'язковими для застосування в Україні [2]. Після завершення програми зрозумілості (2009 р.) Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) пообіцяла з метою забезпечення певного періоду стабільності два роки не вносити жодних змін до стандартів. На сьогодні маємо початок 2013 року і в активних проектах РМСАНВ з'явилося кілька проектів змін до стандартів. У підручнику МСА за 2012 рік [14] уже з'явилися два оновлених стандарти – 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища» та 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», чинні для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2013 р. або пізніше. В активній розробці наразі знаходяться зміни до МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» та 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність». Якщо до МСА 315 та 610 внесено незначні зміни, то, судячи з документу для обговорення, на МСА 700 (удосконалений стандарт у робочих документах РМСАНВ отримав попередню назву – МСА 701) очікують кардинальні зміни. Аудиторський звіт планують перетворити із стандартизованого звіту типу пройшов/не пройшов обсягом в одну сторінку до змістовної доповіді на приблизно чотири сторінки. РМСАНВ планує видати оновлений стандарт у 2014 року, тому, виходячи з

попереднього досвіду (зокрема, змін до стандартів МСА 315 та 610), можна очікувати, що оновлений стандарт буде чинним для звітних періодів, що починаються з або пізніше 15 грудня 2017 року, а в Україні – залежно від реакції АПУ на ці події.

Аналіз останніх публікацій та досліджень. Необхідно відзначити, що перелік літературних джерел стосовно аудиторського звіту не є широким. Більше уваги приділяється програмі підвищення зрозумілості РМСАНВ, частиною якої і були оновлені МСА 700, 705 та 706. Я. Моріс та В. Томас наводять спільну думку з цього питання багатьох авторів: «Програма підвищення зрозумілості є більше, ніж переглядом стандартів та викладенням їх в новій редакції; це важливий рух у напрямку глобалізації стандартів аудиту» [23, с. 26].

Деякі автори вказують на необхідність врахування культурних відмінностей, в тому числі у аудиторському звіті: «МСА ґрунтуються на припущенні, що вони можуть і будуть використовуватися в глобальному масштабі без істотних змін... Іншими словами «правила є правила». Тим не менше, відомо, наскільки різною є культура аудиторів, управлінського персоналу підприємств, на яких здійснюється аудит, регуляторів аудиту та на стільки на них справляють вплив інші фактори, що має вплив на спроможність аудиторів застосовувати стандарти у однаковий спосіб по всьому світові» [12, с. 177].

Цікаве дослідження пов'язане з впливом на лаг аудиторського звіту (тобто час між закінчення звітного року і датою подання аудиторського звіту) обов'язкових та добровільних змін аудитора здійснили П. Таній, К. Рагунандан та А. Баруа [25]. С. Монг та П. Робак дослідили як пояснювальний параграф вплинув на зменшення рівня позовів до аудиторів, бо «модифікований (але не негативний) аудиторський звіт діє як «червоний прапор» і знижує

схильність потенційних позивачів ініціювати судові позови» [22, с. 145].

Я. Крішнан та Дж. Янг дослідили вплив так званого Закону Сарбейнса-Окслі на лаг аудиторського звіту та лаг оголошення доходів (кількість днів між закінчення фінансового року і датою оголошення доходів) і виявили, що обидва лаги значно збільшилися після ухвалення закону Сарбейнса-Окслі [21]. Це пов'язано, як із новизною вимог, так і з їх збільшенням. Подібне можна спостерігати і після введення МСА після завершення програми підвищення зрозумілості, адже, за деякими розрахунками вартість аудиту виконаного згідно з оновленими МСА збільшилась для малих та середніх підприємств на 13,9%, при цьому повторювані витрати становлять 9,6% [11, с. 9]. М. Хусейн, В. Бавіші та Я. Ганголі дослідили ранні роки використання іще міжнародних вказівок з аудиту 13, що стосувалися аудиторського звіту [17].

Слід також згадати академічні дослідження, підготовлені на замовлення РМСАНВ [8, 9, 24, 27] і, звісно, документи для обговорення РМСАНВ, що стосуються аудиторського звіту [13, 20]. У працях [8, 9, 24, 27] досить детально розкрито розрив очікувань (в деяких з праць цей розрив класифіковано на три типи [24]) та описано використання аудиторського звіту та його сприйняття у деяких країнах. У першому документі для обговорення РМСАНВ узагальнено доробки цих досліджень [13], другий же документ для обговорення уже містить проект аудиторського звіту за новою формою та із новим змістом [20].

Що стосується українського поля наукової дискусії з цього питання, то слід згадати роботи Ж. Піскової [3] та І.А. Андрейцевої [1], які розглядають МСА 2006 року видання. Ці праці з усіма їх перевагами та недоліками є прикладними, пояснюють, що вимагають стандарти, при чому стандарти 2006 року видання.

Таким чином, дослідження або стосуються прикладних, а не проблемних аспектів структури та суті аудиторського звіту або спрямовані на прикладне вивчення аудиторських стандартів попередніх років видання. Наше дослідження носить прикладний характер зі спрямуванням у майбутнє.

Метою статті є дослідити історію розвитку та спрогнозувати майбутній стан аудиторського звіту згідно з Міжнародними стандартами аудиту у світлі майбутніх змін до стандарту 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» (точніше попередньо РМСАНВ називає оновлений стандарт 701 – це вказує на радикальність змін). Наші думки більше спрямовані у майбутнє – що слід очікувати аудиторам у недалекому майбутньому. Ми спробуємо спрогнозувати структуру, зміст та обсяг аудиторського звіту у часовому горизонті до 5 років. До того ж, однією із непрямих цілей статті є сприяння перетворенню українських зацікавлених в аудиті сторін із пасивних отримувачів стандартів до активних їх розробників. Належна правова процедура РМСАНВ дозволяє висловлювати свою позицію і,

таким чином, брати участь у формуванні стандартів. Оскільки РМСАНВ планує видати проект стандарту у червні 2013 року та ми не очікуємо, що в нього будуть внесені значні зміни порівняно з документом для обговорення, то інформація цього дослідження може слугувати базою для формулювання думки українських користувачів, укладачів та регуляторів на цей стандарт, особливо для тих, хто не володіє англійською мовою.

Виклад основного матеріалу дослідження. Перш ніж переходити до суті питання звернемося до маленького термінологічного його аспекту. Справа в тому, що у зв'язку з появою українського перекладу МСА 2010 року [2] виникла проблема із назвою підсумкового документа аудитора за результатами аудиторської перевірки. Видання МСА 2006 року перекладало англомовний термін «*Independent Auditor's Report*» як «Висновок незалежного аудитора». У виданні 2010 року, дещо змінена у порівняно із раннім виданням, група перекладачів цей же англомовний термін уже переклала як «Звіт незалежного аудитора», як результат виникла плутанина із вживанням терміну. До того ж, у такому перекладі назва підсумкового документа аудитора не збігається із його назвою у Законі України «Про аудиторську діяльність». Як результат Аудиторська палата у своєму листі рекомендувала аудиторським фірмам та аудиторам за результатами аудиту фінансової звітності оформляти документ під назвою «аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора)» [5]. Виходячи з того, що термінологічні аспекти МСА та їх перекладу можуть бути об'єктом окремого дослідження, нами у цій статті без висловлення власного ставлення до цих питань для концентрації уваги на досягненні мети дослідження – розкриття структури підсумкового документа аудитора - буде вживатися термін аудиторський звіт. Саме цей термін вживається в останній українській редакції Міжнародних стандартів аудиту, методичні питання яких, пов'язані з підсумковим документом аудитора, є предметом дослідження.

Міжнародні вказівки (стандарти) з аудиту мають більше ніж 30 річну історію. В кінці 1970-х років Правлінням Міжнародної федерації бухгалтерів створений Міжнародний комітет з аудиторської практики (*International Auditing Practices Committee (IAPC) – далі МКАП*). Впродовж 1980-1991 рр. МКАП видав 33 Міжнародних вказівок з аудиту (*International Auditing Guidelines (IAG) – далі МВА*) та доповнень до них. З 1991 року МКАП, а далі (з 2002 року) і його наступниця Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) видають Міжнародні стандарти аудиту. На сьогодні еволюція основних міжнародних вказівок та стандартів, що стосуються аудиторського звіту має такий вигляд (табл. 1).

З наведеного переліку неозброєним оком, виходячи із кількості стандартів, що регулюють, можна виявити ускладнення вимог до аудиторського звіту. До того ж змінювалася і вага вказівних документів: із рекомендаційних і описових МВА до

Аудит і контроль

МСА, що вживають уже слововживання «аудитор повинен». Найрадикальніші зміни до аудиторського звіту відбулися в МСА, які стали результатом «Програми підвищення зрозумілості». Зокрема,

вводилася концепція пояснювальних параграфів, покликана зробити аудиторський звіт таким, що більше відповідав би конкретним умовам завдання з аудиту.

Таблиця 1

Історичний розвиток міжнародних стандартів (вказівок) щодо аудиторського звіту¹

Рік	Видавець	Назва комплексу стандартів (вказівок)	Документи, які регулювали аудиторський висновок
1983	МКАП	Міжнародні вказівки з аудиту	МВА 13 «Аудиторський звіт з фінансової звітності»
2004	РМСАНВ	Міжнародні стандарти аудиту	МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність»
2007	РМСАНВ	Міжнародні стандарти аудиту	МСА 700 «Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення» МСА 701 «Модифікація висновку незалежного аудитора»
2010	РМСАНВ	Міжнародні стандарти аудиту	МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»
2014 (прогноз)	РМСАНВ	Міжнародні стандарти аудиту	Пропозиції в стадії формування концепції (документ для обговорення). Проект стандарту очікується у червні 2013 року. В робочих зустрічах цей стандарт попередньо називають МСА 701.

Однак, чисельна група інвесторів і користувачів були незадоволені структурою та змістом аудиторського звіту і після завершення програми підвищення зрозумілості. РМСАНВ шляхом академічних досліджень і шляхом безпосереднього спілкування дійшла висновку про те, що існують переконливі докази високого попиту з боку інвесторів і користувачів щодо змін у аудиторській звітності. Академічні дослідження щодо якості аудиторського звіту ініційовані РМСАНВ датуються іще 2006 роком. Рада обговорювала питання аудиторського звіту регулярно, зокрема, на своїх засіданнях у грудні 2010 року, березні та травні 2011 року. Однак для публічного широкого обговорення РМСАНВ презентувала два документи. Перший, виданий у травні 2011 року, консультативний документ під назвою «Підвищення цінності аудиторської звітності: досліджуючи варіанти змін» (*Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change*) [13], містить заклик до змін. В березні 2012 року РМСАНВ визнала питання аудиторської звітності своїм пріоритетом на 2012-2014 рр. [19]. А вже у червні 2012 року РМСАНВ одноставно схвалила консультативний документ під назвою «Запрошення до обговорення: удосконалення аудиторського звіту» (*Invitation to Comment: Improving the Auditor's Report - далі - ІТС*) [20]. Після ознайомлення з думками всіх зацікавлених сторін після першого консультативного документа РМСАНВ дійшла висновку, що «збереження статусу-кво не є варіантом» [20, с. 3]. Існує значний попит на забезпечення більшої інформації щодо історичних питань у фінансовій звітності з боку аудитора. Крім того, вважається, що «значні зміни зараз, а не поступові зміни з часом» вирішать проблеми у цій сфері [20, с. 3]. Значні зміни

до аудиторського звіту, анонсовані РМСАНВ, означають, що замість оновлення МСА 700, планується поява нового стандарту, який ми, наслідуючи РМСАНВ будемо надалі називати МСА 701.

Необхідно зазначити, що при розробці пропозицій щодо вдосконалення звіту аудитора, РМСАНВ визначає загальні елементи, які будуть необхідні у висновках для всіх аудиторів, при цьому забезпечуючи гнучкість, якщо це необхідно (наприклад, коментарі аудитора для публічних компаній). Цей підхід РМСАНВ називає «блоковий підхід» (*«building blocks» approach*) і такий підхід дозволяє мати певну стабільну глобальну структуру аудиторського звіту, при цьому уможливило внесення доповнень до нього національними регуляторами, щоб пристосувати МСА до вимог місцевого законодавства. Тобто в цілому блок дорівнює параграфу в аудиторському звіті. В своїх пропозиціях РМСАНВ діяла двома способами: 1) запропонувала нові параграфи в аудиторському звіті і 2) змінила розташування та зміст деяких параграфів, які уже були в ньому.

Основні відмінні риси пропонованого аудиторського звіту, згідно з МСА 701, такі: 1) введення концепції коментарів аудитора, які покликані звернути увагу користувачів на ті розкриття інформації у фінансовій звітності, які, на думку аудитора, можуть бути важливими для розуміння користувачами фінансової звітності, а також на важливі питання, пов'язані із проведенням аудиту; 2) виокремлення окремого параграфу з розкриття думки аудитора щодо використання управлінським персоналом клієнта допущення про безперервність діяльності; 3) зміна структури

¹ Взяті тільки основні роки з точки зору ступеня радикальності змін стандартів та застосування цих стандартів в Україні. Перераховані стандарти, які регулюють підсумковий документ аудитора при аудиті фінансової звітності загального призначення.

аудиторського звіту, зокрема, зміна позиціонування аудиторської думки у аудиторському звіті і переміщення її на самий його початок; 4) включення параграфу з думкою аудитора щодо виявлених суттєвих невідповідностей у іншій інформації, включеної до річного звіту разом із перевіреною фінансовою звітністю; 5) обов'язкове зазначення імені партнера із завдання в аудиторському звіті; 6) збільшення обсягу опису відповідальності як аудитора, так і управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями (далі ТННП).

Згідно із ілюстративним аудиторським звітом, що відповідає вимогам пропонованого майбутнього МСА 701, такі параграфи повинні бути включені до аудиторського звіту (за порядком їх наведення): 1) Висловлення думки (*Opinion*); 2) Основа для висловлення думки (*Basis for Opinion*); 3) Дотримання принципу безперервності діяльності (*Going Concern*); 4) Коментарі аудитора (*Auditor Commentary*); 5) Інша інформація (*Other Information*); 6) Відповідальність управлінського персоналу, [відповідна назва тих, кого наділено найвищими повноваженнями] та аудитора (*Respective Responsibilities of Management, [Appropriate Title for Those Charged with Governance], and the Auditor*); 7) Звіт щодо інших законодавчих та нормативних вимог (*Report on Other Legal and Regulatory Requirements*).

Щоб зрозуміти радикальність пропонованих змін, слід обрати базу для порівняння. Такою базою слугуватиме для нас аудиторський звіт підготовлений згідно з вимогами МСА видання 2010 року, а якщо точніше, то згідно з МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» та МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» [2, с. 684-754]. Порівняння вимог до структури аудиторського звіту бази порівняння (МСА 2010 року видання) та вимог щодо структури прогнозованого МСА 701, затвердження якого планується на 2014 рік, має такий вигляд (рис. 1).

Таким чином, загальна кількість параграфів (структурних елементів) аудиторського звіту залишається незмінною, однак за рахунок внесення нових і розширення змісту уже чинних параграфів, аудиторський звіт значно зростає за обсягом.

Розглянемо зміст параграфів аудиторського звіту згідно з положеннями пропонованого МСА 701. Перше, чим пропонована у МСА 701 структура аудиторського висновку відрізняється від сучасної, викладеної у МСА 2010 року видання, так це місцем розташування параграфу із висловленням думки аудитора. Параграф із аудиторською думкою переміщено на самий початок, щоб від початку було зрозуміло пройшло підприємство аудит чи ні. Формулювання немодифікованої аудиторської думки повністю відповідає попереднім вимогам, наведеним у МСА 700.35. Висловлення думки супроводжується описанням фінансової звітності, що пройшла аудит – ця інформація раніше була представлена у Вступному параграфі. Плюс змінився спосіб згадування

приміток: раніше вказувалося «інші пояснювальні примітки», у ІТС пропонують зазначати «примітки до річної фінансової звітності» [20, с. 17]

Підстава для висловлення думки раніше була тільки у модифікованих аудиторських висновках, зараз пропонується включити її як стабільний елемент аудиторського звіту. У цьому параграфі, згідно з пропозиціями до МСА 701, висловлюється частина інформації, яка раніше наводилася у параграфі щодо відповідальності аудитора.

Багато інвесторів і інших користувачів аудиторських висновків у ході попередніх консультацій висловилися за включення більшого обсягу інформації, що стосується конкретного підприємства та особливостей проведення аудиту на ньому. Основний намір РМСАНВ полягає в тому, щоб «оживити» аудиторський звіт і зробити його таким, що відповідав би кожному конкретному завданню з аудиту, а не був шаблонним. Тому РМСАНВ вважає за доцільне позиціонувати нові параграфи, зокрема, параграфи з коментарями аудитора перед параграфами, що містять більш стандартизовану мову (параграф з висловленням відповідальності управлінського персоналу, тих, хто наділений найвищими повноваженнями і аудитора). Вказується також партнер з завдання конкретного аудиту, а не аудитор, що підписує аудиторський висновок.

Безперервність. У зв'язку з глобальною фінансовою кризою багато зацікавлених сторін висловлювали свої думки щодо посилення викладу інформації щодо дотримання принципу безперервності. Цей параграф складається із двох складових – власне безперервності та суттєвої невизначеності щодо подій та обставин, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати свою діяльність. ІТС постулює, що оскільки це «різні концепції» вони і наводяться двома абзацами у параграфі про безперервність [20, с. 19]. Окрім того в розділі щодо відповідальності обов'язково вказується відповідальність управлінського персоналу за дотримання цього принципу.

Коментарі аудитора. Згідно із структурою МСА 701 передбачається додати найбільший параграф із назвою «Коментарі аудитора», в якому, передбачається зобов'язати аудитора, для забезпечення кращого розуміння користувачами фінансової звітності, надавати додаткові дані з урахуванням фактів та обставин, виявлених під час аудиту. Головна мета такого нового параграфу у аудиторському висновку є забезпечення прозорості з питань, які, на думку аудитора, є найбільш важливими для розуміння користувачами фінансової звітності, що пройшла аудит. Подібна інформація на сьогодні розкривається у пояснювальному параграфі та параграфі з інших питань згідно з МСА 706. Однак, як зазначає РМСАНВ, - якщо від аудитора не вимагається включати ці параграфи законодавчо, використання таких параграфів рідко зустрічається на практиці [20, с. 22].

Аудит і контроль

Концепція коментарів аудитора узгоджується із чинними пояснювальним параграфом і параграфом з інших питань. Тим не менше, для більш повного задоволення інформаційних потреб користувачів, аудиторські коментарі: 1) знижують поріг уваги аудитора і привертають його увагу до деяких питань, які є «фундаментальними для користувачів» у розумінні фінансової звітності, що пройшла аудит; 2)

фокусують увагу аудиторів на наданні інформації з ключових питань аудиту, які не пов'язані з конкретними елементами фінансової звітності; 3) забезпечують гнучкість для аудитора стосовно включення у судження аудитора інформації, яка вважається найбільш актуальною для розуміння користувачів [20, с. 23].



Рис. 1. Взаємозв'язок структури аудиторського звіту згідно з МСА 2010 року і прогнозованим МСА 701

Як зазначає РМСАНВ «можливо більше і немає необхідності зберігати окремі концепції пояснювального параграфу та параграфу з інших питань. РМСАНВ розгляне це питання у своєму процесі стандартотворення, однак, попередня думка РМСАНВ полягає в тому, що ці концепції повинні бути замінені більш цілісною концепцією коментарів аудитора» [20, с. 23].

Таким чином, коментарі аудитора з точки зору РМСАНВ будуть не чим іншим, як Пояснювальним параграфом і параграфом з інших питань, наведеними разом і підкріпленими зобов'язанням обов'язково включати його до аудиторського висновку, на відміну, від пояснювального параграфу, включення якого до аудиторського висновку раніше було опційним.

РМСАНВ планує вказати кілька напрямків або сфер, на яких слід аудиторів зосередитися у своїх коментарях. Серед них називає: 1) суттєві судження управлінського персоналу (облікова політика, облікові оцінки, представлення інформації у фінансовій звітності); 2) значні або незвичні операції (значні операції з пов'язаними сторонами); 3) значні питання аудиту, включаючи значні судження аудитора під час здійснення аудиту: 3.1) важкі або спірні питання, виявлені під час проведення аудиту, або інші питання, які обговорюються з ТННП; 3.2) інші питання, що стосуються обсягу аудиту або його стратегії [20, с. 23-24]. Такий підхід дозволить мати певний ступінь спільності, підкреслюючи при цьому застосування професійного судження аудитора при визначенні питань, які слід повідомити користувачам.

Головна мета коментарів аудитора – «забезпечення потреб користувачів в контексті окремого завдання з аудиту» [20, с. 24], виходячи з цього очікується, що коментарі аудитора будуть менш стандартизовані, а більше сфокусовані на користувачах, на їх потребах. Більше того, бажання РМСАНВ полягає в тому, щоб коментарі аудитора склалися з урахуванням фактів та обставин конкретного підприємства і не були «шаблонними» [20, с. 24]. Вибір питань, що будуть включені до параграфу з коментарями аудитора повністю буде залежати від професійного судження аудитора.

Однак, на сьогодні ще не ухвалене остаточне рішення щодо того, повинен параграф з коментарями аудитора застосовуватися при аудиті всіх підприємств, чи тільки окремих. Мається на увазі публічні підприємства, або в термінології ЄС - *public-interest entities* (далі - *PIE*). На сьогодні РМСАНВ дотримується думки, що слід надати можливість включати параграф з коментарем аудитора при аудиті всіх підприємств, або принаймні підприємств, акції яких котуються на біржі [20, с. 25].

При цьому, визначаючи *PIE*, РМСАНВ планує використати визначення, зазначене в Кодексі Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (*The International Ethics Standards Board For Accountants*, далі - *IESBA*). Згідно з цим кодексом до визначення *PIE* слід включати підприємства, 1) акції яких котуються на біржі; та 2) будь-які інші підприємства,

які 2.1) визнані законом або нормативним актом публічними або 2.2) щодо яких законодавством вимагається проведення аудиту з дотримання такого самого рівня незалежності, як і для публічних компаній [15, с. 50].

Одним із проблемних питань є порядок дій у випадку, коли немає питань, які, згідно з професійним судженням аудитора, слід розкривати у параграфі «Коментарі аудитора». На сьогодні РМСАНВ ще думає над тим, що робити у випадку, коли аудитор не має питань, які привернули його увагу і які слід включити до аудиторських коментарів. Проте, насправді опції у РМСАНВ тільки дві: 1) новий стандарт буде вимагати обов'язкову наявність параграфу «Коментарі аудитора»; 2) новий стандарт буде вимагати наявність параграфу «Коментарі аудитора» тільки у разі, коли аудитор має питання, на які слід звернути увагу користувачів аудиторського звіту.

Однак із ІТС, за непрямыми ознаками, можна, на наш погляд, визначити, що РМСАНВ більше схиляється до першого варіанту. Так, зокрема, в ІТС РМСАНВ зазначає, що «згідно з порогом забезпечення прозорості щодо «найбільш важливих» питань фінансової звітності, що пройшла аудит... діапазон від двох до десяти питань, в залежності від характеру, розмірів та складності діяльності підприємства, в коментарях аудитора повинен вважатися прийнятним» [20, с. 27].

Хоча РМСАНВ і заявляє, що перелік питань, які слід розкривати аудиторів в цьому параграфі і знижує його ефективність, втім, наводить цей перелік. У ілюстрованому прикладі [20, с. 9-12] у розділі коментарів аудитора наведено п'ять питань: 1) невіршені судові спори; 2) гудвіл; 3) оцінка фінансових інструментів; 4) стратегія аудиту, стосовно перевірки визнання доходів, дебіторської заборгованості та грошових надходжень; 5) залучення інших аудиторів. Однак, ще раз підкреслимо, перелік питань, що їх слід розкривати у параграфі «Коментарі аудитора» повинен визначатися із застосуванням професійного судження аудитора в конкретних умовах завдання. При цьому ці питання мають стосуватися або фінансової звітності, що пройшла аудит або процесу аудиту цієї фінансової звітності.

Інша інформація. «Інша інформація» визначається як фінансова та не фінансова інформація (інша, ніж фінансова звітність), яка включена відповідно до вимог законодавства або традиції в документ, який містить перевірену аудитором фінансову звітність та аудиторський звіт щодо неї [20, с. 28]. На сьогодні у цьому питанні пропозиції РМСАНВ не виходять далі вимог сучасного МСА 720. Це зроблено з метою недопущення збільшення обсягу аудиту. Аудитор здійснює ті самі аудиторські процедури, як і раніше, однак від нього вимагається висловити своє судження щодо іншої інформації у аудиторському звіті. У ілюстрованому прикладі у цьому абзаці висловлюється обмежена впевненість, якщо виходити із термінології Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості [20, с. 11]. Аудитор

Аудит і контроль

зазначає, що він переглянув іншу інформацію у документі, що містить перевірену фінансову звітність і базуючись на цьому перегляді не знайшов жодних невідповідностей. У разі виявлення істотних невідповідностей іншої інформації та перевіреної фінансової звітності, та відмови управлінського персоналу підприємства вносити зміни, то твердження про не виявлення суттєвих невідповідностей слід, згідно з концепцією МСА 701, замінити детальним поясненням невідповідностей.

У зв'язку з тим, що згідно з МСА 720 відповідальність аудитора звужено до перегляду іншої інформації, викладення чіткого твердження про те, що жодних суттєвих невідповідностей не виявлено, може призвести до хибної інтерпретації інформації користувачами, які вважатимуть, що ця інформація також входила в обсяг аудиту. Тому, щоб звести до мінімуму можливість непорозумінь, ілюстративний аудиторський звіт, згідно з МСА 701, включає також застереження, що інша інформація не підлягала аудиту в рамках аудиту фінансової звітності. Слід також зазначити, що у зв'язку із виходом проекту стандарту МСА 720 розробка пропозицій щодо цього питання ще відкладається до затвердження МСА 720 як стандарту [18]. Оновлений МСА 720 може призвести до посилення відповідальності аудитора щодо іншої інформації та збільшення обсягу аудиту, відповідно це може змінити формулювання аудитора у аудиторському звіті.

Відповідальність аудитора. В ході обговорення попередніх пропозицій багато дописувачів висловлювалися на користь наведення у аудиторському звіті додаткової інформації, що стосується відповідальності аудитора, а також уточнення деяких технічних термінів. РМСАНВ погодилися із цими пропозиціями і вважає, що розширення опису відповідальності аудитора, а також більш ширше розкриття сучасної концепції аудиту сприятиме підвищенню прозорості процесу аудиту і більш глибокого розуміння ролі аудитора і характеру аудиторської роботи [20, с. 32].

Збільшення обсягу опису відповідальності аудитора в пропонованому, згідно з МСА 701, аудиторському звіті відбувається за рахунок більш повного розкриття концепції ризико-орієнтованого аудиту та деяких технічних термінів МСА. Такий підхід, на думку РМСАНВ, полегшить опис відповідальності аудитора, зокрема, що стосується таких питань як шахрайство, внутрішній контроль, облікова політика та оцінки, аудиторська група і її комунікації із тими кого наділено, найвищими повноваженнями (далі – ТННП). За рахунок такого розширення опису відповідальності аудитора, цей параграф аудиторського звіту виходить дещо довшим, ніж той, що маємо зараз згідно з МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями (ТННП). РМСАНВ вважає, що розуміння користувачами відповідальності аудитора, пов'язане із

розумінням ними відповідальності управлінського персоналу та ТННП. Збільшення обсягу та уточнення опису відповідальності аудитора змушує також вийти за нинішні межі і опис відповідальності управлінського персоналу та ТННП. Однак, те, що відповідальність управлінського персоналу та ТННП може істотно різнитися в різних юрисдикціях, ускладнює детальний опис їх відповідальності у аудиторському звіті на глобальному рівні. Тому в ілюстративному аудиторському звіті [20] наведено відповідальність управлінському персоналу та ТННП з точки зору МСА, яка потім, як очікується, буде пристосована до нормативних вимог юрисдикцій. Таким чином, у аудиторському звіті згідно з МСА 701 згадується не тільки відповідальність управлінського персоналу (як це є зараз згідно з МСА 700), а і ТННП. Розширення опису відповідальності цих сторін відбулося за рахунок додавання інформації щодо їх відповідальності за дотримання принципу безперервності діяльності при складанні фінансової звітності.

Зазначення імені партнера із завдання. З метою досягнення більшого рівні відкритості процесу аудиту РМСАНВ вважає, що зазначення імені партнера з завдання в аудиторському висновку є обов'язковим [20]. При чому для всіх підприємств, а не тільки для РЕ. Така пропозиція, на переконання РМСАНВ, підвищить у партнера з завдання почуття власної відповідальності за проведення аудиту. Подібна практика існує у багатьох юрисдикціях (зокрема в Австралії). При цьому у деяких юрисдикціях вимагається не тільки зазначення прізвища партнера із завдання, але і його підпис. Пропозиція РМСАНВ на сьогодні обмежується тільки зазначенням прізвища партнера із завдання (без обов'язковості його підпису).

Етика. Крім того, РМСАНВ також розглядала можливість введення параграфу про дотримання аудитором етичних вимог. Відомо, що МСА 700 вимагає від аудитора при описі своєї відповідальності вказувати, що він дотримується вимог кодексу етики. Однак, часто національне регулювання вимагає від аудитора використовувати конкретне формулювання відповідальності аудитора і, як результат, у цьому випадку у аудиторському звіті інформація про дотримання етичних вимог не згадується. У зв'язку з цим, на думку РМСАНВ, окреме твердження про дотримання аудитором етичних вимог повинно бути обов'язковим у аудиторському звіті. Однак, на сьогодні РМСАНВ відклала це питання доти, поки ІЕСВА, яка наразі працює над проектом щодо порушень Кодексу РМСБЕ, не закінчить його.

Інші аудитори. Ще одним питанням, яке розглядалося РМСАНВ, але так і не вилілось у окремий параграф у аудиторському звіті – це опис обсягу роботи інших аудиторів. Згадане питання особливо важливе при аудиті груп, коли аудит охоплює більше, ніж одне підприємство або бізнес-діяльності. У цьому випадку аудитор фінансової звітності групи (аудитор групи) може вимагати, щоб один або кілька видів аудиторських процедур

виконав аудитор компонента. МСА чітко визначає, що повну відповідальність за аудиторський звіт щодо аудиту фінансової звітності групи несе аудитор групи. Крім того, МСА 600 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)» забороняє посилалися на іншого аудитора в аудиторському звіті, якщо цього не вимагає закон або нормативні акти. Такий самий принцип діє і щодо випадку аудиту, що здійснюється на окрему підприємстві, коли інші аудитори використовуються для виконання конкретних аудиторських процедур.

Для прикладу в США, як для публічних, так і для не публічних компаній аудитор має можливість розділити відповідальність з аудитором компонента (або іншим аудитором), зробивши відповідне згадування в аудиторському звіті. Наразі в США Наглядова рада за звітністю публічних компаній (*Public Company Accounting Oversight Board*) – далі РСАОВ)) опублікувала для обговорення пропозицію про обов'язкове розкриття інформації щодо роботи інших аудиторів, які беруть участь в аудиторській перевірці. Стверджується, що таке додаткове розкриття інформації про роботу інших аудиторів поліпшить прозорість аудиту, надаючи користувачам інформацію, яка дозволяє їм оцінити інших аудиторів, так само як вони це роблять щодо аудитора групи.

Що стосується МСА, то положення про обов'язкове розкриття у аудиторському звіті інформації про роль інших аудиторів буде йти в розріз з принципом одноосібної відповідальності, закладеному у МСА. Однак, на теперішньому етапі РМСАНВ визнає, що питання про висвітлення роботи

інших аудиторів може бути включено до аудиторського звіту тільки у параграф «Коментарі аудитора». В ілюстрованому прикладі аудиторського звіту відповідно до можливого МСА 701 [20] одним із питань у параграфі з коментарями аудитора є пункт про роботу інших аудиторів. Однак на майбутнє РМСАНВ залишає за собою можливість включити вимогу про обов'язкове розкриття інформації про інших аудиторів у аудиторський звіт окремим параграфом. До того ж на сьогодні РМСАНВ також здійснює аналіз вигід/витрат пропозиції щодо включення до аудиторського звіту також імен та місця перебування інших аудиторів [20, с. 31].

Таким чином, аудиторський висновок планують перетворити із стандартизованого типу пройшов/не пройшов звіту на одну сторінку до змістовної доповіді на приблизно чотири сторінки. Аудиторський звіт згідно з пропонованим МСА 701 містить більшу кількість інформації, при чому у кілька разів. Порівняння обсягу аудиторських звітів за кілька видань МСА починаючи з 2004 року (табл. 2) показало, що обсяг аудиторського звіту порівняно з МСА 2010 року видання зростає десь у 5 разів. Якщо ж за базу порівняння брати аудиторський звіт згідно з МСА 2004 року видання, то обсяг підсумкового документа за результатами проведення аудиту збільшується у приблизно 9 разів.

Відмітною ознакою аудиторського звіту відповідно до МСА 701 є параграф «Коментарі аудитора», який покликаний «оживити» мову аудиторського звіту і зробити його таким, що підходить під конкретне завдання з аудиту. Незважаючи на всі плюси такого параграфу слід висловити і кілька зауважень проти нього.

Таблиця 2

Розміри аудиторських висновків згідно з МСА (2004-2014 рр.)*

Рік видання	слів	знаків	%, 2004 р. = 100
2004	230	1277	100
2007	427	2553	200
2008	416	2494	195
2010	415	2444	191
2012	415	2444	191
2014 (2017)**	2121	11966	937

* - за основу для розрахунку брався англomовний варіант стандартів.

** - прогноз базується на пропозиціях для обговорення РМСАНВ [20].

По-перше, вважаємо, що аудитор не повинен бути єдиним провайдером інформації про підприємство, оскільки це більше прерогатива управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями. По-друге, на наш погляд, слід відмовитися від висловлювання в коментарях аудитора суб'єктивних думок. Так, деякі користувачі аудиторських звітів на стадії консультацій висловлювали думку, щоб відображати у коментарях аудитора навіть суб'єктивні оцінки (наприклад, оцінка аудитором якості бухгалтерської практики та облікової політики). Вважаємо, що у цьому випадку розрив очікувань не тільки не зменшиться, але і

збільшиться, оскільки користувачі сприйматимуть конкретні пункти аудиторських коментарів як висловлювання аудитором впевненості щодо конкретних елементів фінансової звітності.

До того ж існують, і, вважаємо небезпідставно, побоювання щодо того, що деякі користувачі можуть прийняти коментарі аудитора за «м'яку модифікацію» думки. Крім того, викликає стурбованість те, що довжина звіту аудитора та зниження рівня узгодженості між аудиторськими звітами зробить порівняння аудиторських звітів різних компаній складнішим, до того ж, буде відволікати від чіткого повідомлення про

Аудит і контроль

проходження/не проходження аудиту [26]. Висловлюються також побоювання, що з часом «жива» мова аудитора у коментарях аудитора може перетворитися на черговий шаблон. «Моя занепокоєння, - цитуємо Е. Трейсі - полягає в тому, що ми просто змінюємо один набір шаблонних слів на інший, і що новий набір є набагато довшим» [7].

Щодо параграфу про дотримання принципу безперервності діяльності, то до нього також можна висловити кілька зауважень. Зрозуміло, що у період фінансової кризи дотримання принципу безперервності діяльності при складанні фінансової звітності є важливим, і правильно, що РМСАНВ звертає на це увагу. Однак, якщо підприємство не дотримується принципу безперервності діяльності, то згідно з МСА 570 «Безперервність» аудитор повинен висловити негативну думку (МСА 570.21), а в параграфі із підставою для висловлення модифікованої думки вказати, що причиною було недотримання принципу безперервності діяльності. Таким чином, згідно з пропозиціями до майбутнього МСА 701, у разі негативної думки аудитора у зв'язку з недотриманням підприємством принципу безперервності діяльності, інформація про це буде повторюватися у двох параграфах підряд – параграфі «Підстава для висловлення думки» та параграфі «Дотримання принципу безперервності діяльності».

Щодо розширення обсягу опису відповідальності аудитора у аудиторському звіті, то таке розширення опису відповідальності аудитора може бути ще одним «шаблоном», а, отже, не матиме цінності. Як видається, можуть бути інші способи навчання користувачів основам аудиту, ніж опис цих основ в параграфі із відповідальністю аудитора. З іншого боку, викладений у такий спосіб параграф із відповідальністю аудитора матиме важливе значення для користувачів, особливо в країнах, що розвиваються, де аудит тільки нещодавно став звичним явищем.

Зазначення імені партнера із завдання також може мати і зворотні наслідки. Вимога про зазначення імені партнера із завдання у аудиторському звіті з одного боку якоюсь мірою знімає частину відповідальності із фірми в цілому, з іншого боку – значно підвищує рівень цивільно-правової відповідальності партнера із завдання.

Щодо іншої інформації, то в деяких юрисдикціях, зокрема в Італії, є вимоги до аудитора включати до аудиторського звіту положення про те, що інша інформація, що входить до документа, який містить перевірену фінансову звітність та аудиторський звіт, не містить значних невідповідностей з фінансовою звітністю. Однак у випадку Італії Цивільний кодекс вимагає «Звіту управлінського персоналу» і тому висловлення аудитором твердження щодо іншої інформації має чітку підставу [16]. У тих же юрисдикціях, де таких вимог не має подібне твердження аудитора буде мати меншу цінність.

Підкреслимо, що на сьогодні всі ці положення є пропозиціями, однак частково ці пропозиції уже переносяться у проект стандарту. Очікується, що проект стандарту побачить світ у червні 2013 року, а остаточний стандарт, після проходження належної правової процедури, у червні 2014 року (рис. 2).

Зараз проект, що стосується аудиторського звіту є пріоритетом РМСАНВ. Так, на своїй лютневій зустрічі у м. Брюссель (Бельгія) (12-14 лютого 2013 р.) РМСАНВ детально обговорювала питання аудиторського звіту. Зокрема, уже точно відомо про мету аудитора, яка буде викладена у проекті нового МСА, який попередньо дістав назву МСА 701. РМСАНВ дійшла згоди, що це питання слід викласти так: «Метою аудитора, сформувавши свою думку щодо фінансової звітності, є повідомлення у аудиторському звіті інформації з тих питань, які, відповідно до професійного судження аудитора, були найбільш значущими при аудиті фінансової звітності» [18, с. 1].



Рис. 2. Часові межі, визначені РМСАНВ для ухвалення остаточного стандарту щодо аудиторського звіту [20, с. 2]

Також, РМСАНВ дійшла висновку, що викладення цієї інформації у аудиторському звіті, слід здійснювати у окремому параграфі під заголовком «Основні питання аудиту» (*Key Audit Matters*). Наскільки ми зрозуміли назву параграфу «Коментарі аудитора» пропонується змінити на «Основні питання аудиту» і у такій редакції назва цього параграфу з'явиться у проекті стандарту.

Також на своїй лютневій зустрічі РМСАНВ погодилася із тим, що питання про думку аудитора щодо іншої інформації у аудиторському звіті слід відкласти до остаточного завершення проекту внесення змін до відповідного стандарту 720. Що стосується опису додаткової відповідальності аудитора у аудиторському звіті, то РМСАНВ дійшла згоди про те, що «у зв'язку із занепокоєнням щодо довжини аудиторського звіту, дозволити аудиторам включати цей матеріал у додаток до аудиторського звіту» [18, с. 2]. Стосовно зазначення імені партнера із завдання, то РМСАНВ вважає за доцільне здійснити подальші дослідження з цього питання. Наступна зустріч РМСАНВ відбудеться 15-19 квітня у м. Нью-Йорк (США), де три дні будуть повністю присвячені обговоренню структури та змісту аудиторського звіту [6].

Висновки. Таким чином, здійснений аналіз структури, змісту та обсягу аудиторського звіту в Міжнародних стандартах аудиту доводить, що очікуються не косметичні, а глибокі зміни. Аудиторський звіт може перетворитися із стандартизованого звіту типу пройшов/не пройшов обсягом в одну сторінку до змістовної доповіді на приблизно чотири сторінки. Вперше розмір аудиторського звіту збільшується у кілька разів, значно збільшуються вимоги до аудитора щодо розкриття інформації у аудиторському звіті. Нещодавно введена концепція пояснювального параграфу та параграфів з інших питань може бути замінена концепцією коментарів аудитора. Концепція аудиторських коментарів покликана забезпечити унікальність кожного окремого аудиторського звіту, адже слід чесно визнати, що на сьогодні часто аудиторські звіти часто відрізняються лише назвою підприємства, що пройшло аудит.

За п'ять років аудитори уже будуть складати аудиторський звіт, який значно відрізнятиметься від того, що ми маємо на сьогодні. Однак розвиток структури та змісту аудиторського звіту йде по спіралі, адже, збільшення обсягу аудиторського звіту та підвищення його унікальності це повернення до витоків – практики приблизно сторічної давнини у англосаксонських країнах [7]. Реформування аудиторського звіту, яке в даний час здійснює РМСАНВ можна розглядати як повернення до індивідуального підходу, який існував, коли ще професія аудитора тільки зароджувалася. «Більше ста років тому, - цитуємо Дж. Карчелло, одного із радників РСАОВ, - коли аудиторські звіти тільки зароджувалися як клас, вони, без сумніву, були більш пристосовані до специфіки клієнта і конкретного завдання з аудиту. Вони були довші і повідомляли більше інформації» [7]. Пропозиції, викладені РМСАНВ у ІТС, які планується ухвалити як

МСА 710, намагаються вирішити суперечність у розвитку підсумкового документа аудитора. Зміст цієї суперечності полягає в тому, що сучасні аудиторські звіти повідомляють трошки більше інформації за те, що фінансова звітність відображає інформацію достовірно, в усіх суттєвих аспектах. Натомість підприємства стали набагато більш складнішими, втім зацікавленим сторонам повідомляється набагато менше інформації, ніж сторіччя тому [7].

Наостанок зазначимо, що на сьогодні, окрім РМСАНВ, питаннями поліпшення підсумкового документа аудитора займаються також американська РСАОВ, британська FRC, Європейський Союз. У зв'язку з цим вважаємо, що РМСАНВ досягне більше, якщо координуватиме свої зусилля із цих питань із вказаними організаціями.

4 Список використаних джерел

1. Андрейцева І.А. Методичні аспекти вибору аудиторського висновку / І.А. Андрейцева // Інноваційна економіка. – 2010. - № 5. – С. 102-105.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Фенікс, 2011. – 842 с.
3. Піскова Ж. Аудиторський висновок: методика вибору в світлі змін Міжнародних стандартів аудиту / Ж. Піскова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - № 2. - С. 32-38.
4. Про застосування стандартів аудиту: Рішення Аудиторської палати України від 31.03.2011 р. № 229/7 [Електронний ресурс] // Аудиторська палата України. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/msa>. - Останнє звернення: 2013. – назва з екрана.
5. Про затвердження роз'яснення щодо оформлення офіційного документу, складеного за результатами аудиту фінансової звітності: Рішення Аудиторської палати України від 26.01.2012 р. № 245/13 [Електронний ресурс] // Аудиторська палата України. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/1243042881.doc>. - Останнє звернення: 2013. – назва з екрана.
6. 57th Meeting of the International Auditing and Assurance Standards Board New York, April 15-19, 2013 [Electronic resource] // The International Federation of Accountants. - Mode of access: http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/2013_0415_IAASB-April_2013_Mtg%20Timetable%20v1.pdf. - Last access: 2013. – Title from the screen.
7. Adam Jones Pressure grows to bring auditors to account [Electronic resource] // Financial Times. - Mode of access: <http://www.ft.com/intl/cms/s/0/fabf7bc0-282a-11e2-afd2-00144feabdc0.html#axzz2J4PbyJ9k>. - Last access: 2013. – Title from the screen.
8. Anna Gold, Ulfert Gronewold, Christiane Pott Financial Statement Users' Perceptions of the IAASB's ISA 700 Unqualified Auditor's Report in Germany and the Netherlands. Summary Report to the Auditing Standards Board, New York, and the International Auditing and Assurance Standards Board, New York July 15, 2009 [Electronic resource] // The International

Federation of Accountants. - Mode of access: http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Study_4_ASB_ResearchReport.pdf. - Last access: 2013. - Title from the screen.

9. Brenda Porter, Ciaran Ó hÓgartaigh, Rachel Baskerville Report On Research Conducted in the United Kingdom and New Zealand in 2008 Investigating the Audit Expectation-Performance Gap and Users' Understanding of, and Desired Improvements to, The Auditor's Report September 2009 [Electronic resource] // The International Federation of Accountants. - Mode of access:

http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Porter_et_al_Final_Report_Combined.pdf. - Last access: 2013. - Title from the screen.

10. Collings Steven Interpretation and Application of International Standards on Auditing (Wiley Regulatory Reporting) JohnWiley&Sons, June 2011 - 648 p.

11. Consultation On Whether Uk And Irish Auditing Standards Should Be Updated For The New International Auditing Standards [Electronic resource] // The Financial Reporting Council. - Mode of access: <http://www.frc.org.uk/getattachment/352a2690-db09-4c4d-823c-f42cbc649c11/Consultation-Paper-Consultation-on-whether-UK-and.aspx>. - Last access: 2013. - Title from the screen.

12. Cowperthwaite, Philip Culture Matters: How Our Culture Affects the Audit // Accounting Perspectives. Sep. 2010, Vol. 9 Issue 3, pp.175-215.

13. Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change IAASB Consultation Paper May 2011 [Electronic resource] // The International Federation of Accountants. - Mode of access: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf. - Last access: 2013. - Title from the screen.

14. Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2012 Edition Volume I [Electronic resource] // The International Federation Of Accountants. - Mode of access: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2012%20IAASB%20Handbook%20Part%20I_Web.pdf. - Last access: 2013. - Title from the screen.

15. Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants 2012 Edition / International Ethics Standards Board for Accountants [Electronic resource] // The International Federation Of Accountants. - Mode of access: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2012-IESBA-Handbook.pdf>. - Last access: 2013. - Title from the screen.

16. Hodge John, Murray Zowie Enhanced auditor reporting [Electronic resource] // The New Zealand Institute Of Chartered Accountants. - Mode of access: <http://www.nzica.com/News/Archive/2012/October/Enhanced-auditor-reporting.aspx>. - Last access: 2013. - Title from the screen.

17. Hussein, Mohamed E.A.; Bavishi, Vinod B.; Gangolly, Jagdish S. International Similarities and Differences in the Auditor's Report // Auditing, Fall 86, Vol. 6 Issue 1, pp. 124-133.

18. IAASB Meeting Highlights and Decisions February 2013 [Electronic resource] // The International Federation Of Accountants. - Mode of access: http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/20120214-IAASB-February-2013_Meeting_Highlights-final.pdf. - Last access: 2013. - Title from the screen.

19. IAASB Strategy and Work Program, 2012-2014 [Electronic resource] // The International Federation of Accountants. - Mode of access: www.ifac.org/publications-resources/iaasb-strategy-and-work-program-2012-2014. - Last access: 2013. - Title from the screen.

20. Improving The Auditor's Report. Invitation to Comment / The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) Jun 22, 2012 [Electronic resource] // The International Federation of Accountants. - Mode of access: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Auditor_Reporting_Invitation_to_Comment-final_0.pdf. - Last access: 2013. - Title from the screen.

21. Krishnan, Jayanthi; Yang, Joon S. Recent Trends in Audit Report and Earnings Announcement Lags // Accounting Horizons. Sep2009, Vol. 23 Issue3, pp. 265-288.

22. Mong, Steven; Roebuck, Peter Effect of audit report disclosure on auditor litigation risk // Accounting&Finance. Mar 2005, Vol. 45 Issue 1, pp. 145-169.

23. Morris, Jan Taylor; Thomas, C. William Clarified Auditing Standards: The Quiet Revolution // Journal of Accountancy. Jun2011, Vol. 211 Issue 6, pp. 24-28.

24. Stephen K. Asare, Arnold Wright Investors', Auditors', and Lenders' Understanding of the Message Conveyed by the Standard Audit Report [Electronic resource] // The International Federation of Accountants. - Mode of access: http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Study__3_AICPA_IAASB_Paper.pdf. - Last access: 2013. - Title from the screen.

25. Tanyi, Paul; Raghunandan, K.; Barua, Abhijit Audit Report Lags after Voluntary and Involuntary Auditor Changes // Accounting Horizons. Dec2010, Vol. 24 Issue 4, pp. 671-688.

26. The Canadian Securities Administrators (CSA) Comment letter on Improving the Auditor's Report - Invitation to Comment [Electronic resource] // The Canadian Securities Administrators. - Mode of access: http://www.securities-administrators.ca/uploadedFiles/General/pdfs/LECAC_1_AASB%20ITC%20on%20Auditor%20Reporting20120831.pdf. - Last access: 2013. - Title from the screen.

27. The Unqualified Auditor's Report: A Study of User Perceptions, Effects on User Decisions and Decision Processes, and Directions for Further Research. A Revision of the Summary Report Presented to the Auditing Standards Board and the International Auditing and Assurance Standards Board on April 29, 2009, New York May 11, 2009 [Electronic resource] // The International Federation of Accountants. - Mode of access:

http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Study__1_ASB_Summary_Report.pdf. - Last access: 2013. - Title from the screen.