

Список літератури

1. Микитюк П.П. Інноваційний менеджмент. Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – С.105-139.
2. Економіка й організація інноваційної діяльності: Підручник / Під ред. проф. О.І.Волкова, проф. М.П.Денисенка. – К.: В.Д. «Професіонал», 2004. – С.396-397.
3. Інноваційний розвиток промисловості України / Під ред. проф. О.І.Волкова, проф. М.П.Денисенка. – К.: КНТ, 2006. – С.265-266.
4. Пальчевич Г.Т. Форми державного управління інноваціями // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 11, – Кіровоград: КНТУ, 2007р. - С. 33-38.
5. Скібіцький О.М. Інноваційний та інвестиційний менеджмент. – К.: Центр навчальної літератури, 2009. – С. 56-108.
6. Харгадон, Эндрю. Управление инновациями, опыт ведущих компаний: Пер. с англ. – М.: ООО «Вильямс», 2007, С.15.

Г.Пальчевич

Государственная поддержка финансового обеспечения инновационной сферы

В статье освещены основы формирования и реализации общегосударственной инновационной политики, раскрыты методы государственного финансового регулирования инновационной деятельности. Исследовано участие государства в формировании финансовой составляющей инвестиционно-инновационного потенциала, формы финансового стимулирования государством инновационных процессов.

G.Palchevich

Government financial control of innovative activity

Bases of forming and realization of national innovative policy, methods of government financial control of innovative activity are exposed in the article. Participation of the state in forming of financial constituent of investment-innovative potential, forms of financial stimulation the state of innovative processes are probed.

Одержано 03.11.10

УДК 657.471

І.І. Андросчук, асп.

Кіровоградський національний технічний університет

Зміст, види та порядок підготовки висновку з надання впевненості

Досліджено зміст, призначення та порядок підготовки висновку, який складається за результатами виконання завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності. Охарактеризована його структура та її відмінності від структури висновку, який складається за результатами аудиту фінансової звітності. Розглянута класифікація висновків з надання впевненості. Досліджено порядок врахування виявлених фактів в процесі виконання завдання при виборі виду висновку з надання впевненості.

завдання з надання впевненості, міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, висновок з надання впевненості

© І.І. Андросчук. 2010

Аудит як особливий вид підприємницької діяльності зайняв певну нішу в економіці нашої країни. На сучасному етапі розвитку відбуваються еволюційні процеси як в економічній системі в цілому, так і в сфері аудиту, зокрема. Історично первісним, а тому і найбільш розповсюдженим є аудит фінансової звітності. Проте, потреби практики в даному випадку значно ширше наявних теоретичних розробок, оскільки на сучасному етапі замовники аудиту вважають себе захищеними не лише за умови наявності належним чином складеної фінансової звітності, а й після ретельної перевірки та оцінки управлінських рішень з точки зору їх ефективності та оптимальності [3, с. 93].

Такі види завдань в спеціалізованій фаховій літературі традиційно розглядають як операційний аудит (інші назви – управлінський аудит, аудит ефективності, аудит результативності тощо). Але класифікація видів аудиту на даний момент повинна розглядатися з точки зору класифікації завдань з надання впевненості: аудит історичної фінансової інформації; огляд історичної фінансової інформації; завдання з надання впевненості, які не стосуються історичної фінансової інформації, а відповідно не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації [6, с.309]. Рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/5 був затверджений Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) [5], в якому в групі завдань з надання впевненості виділені завдання, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації і включають різноманітні види оцінок (перевірок) ефективності (відповідності) різних процесів та об'єктів фінансово-господарської діяльності підприємства, зокрема, використання виробничих потужностей, функціонування системи управління, систем матеріального стимулювання та оплати праці персоналу, інформаційних систем тощо.

Питанням організації і методики аудиту присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних вчених України, зокрема, Білухи М.Т., Валуєва Б.І., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Дорош Н.І., Завгороднього С.Я., Зубілевича С.Я., Кужельного М.В., Кузьмінського А.М., Петрик О.А., Редченка К.І., Редька О.Ю., Рудницького В.С., Савченка В.Я., Сопка В.В., Усача Б.Ф. та інших. Але в підручниках, навчальних посібниках, монографіях та періодичній печаті з аудиторської тематики в основному розглянуті питання аудиту економічних суб'єктів на предмет достовірності їх фінансової звітності. На нашу думку, так само детально повинні бути розглянуті і проблеми ефективності діяльності підприємств, оскільки на даний момент внаслідок різкого загострення конкурентних відносин на світових та вітчизняних ринках ефективність систем управління суб'єктів господарювання є фактором, який визначає їх виживання та цілеспрямований розвиток.

Головною метою виконання завдання з надання впевненості є висловлювання аудитором (практиком) висновку щодо результатів оцінки або порівняння предмету завдання з відповідними критеріями (п. 7 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості – далі Концептуальна основа), а сам письмовий висновок є важливою елементом завдання з надання впевненості (п. 20). Проте, в спеціалізованій фаховій літературі в основному розглянутий зміст та види аудиторського висновку, який складається за результатами аудиту фінансової звітності. Давидовим Г.М. досліджені теоретичні основи аудиторської діяльності на підставі Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, в тому числі і вимоги щодо висновків (звітів) з виконаних аудитором завдань з аудиторських послуг [1, с. 99-103]. Отже, обмеженість досліджень з вказаного питання і визначило цільову спрямованість даної роботи – розкрити основні вимоги до змісту та порядку підготовки висновку з надання впевненості, який складається за результатами виконання завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності.

Звіт (висновок) з надання впевненості має бути у письмовій формі та містити чітке висловлення висновку практика щодо інформації про предмет перевірки (п.46 Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності» - далі МСЗНВ 3000). Процес його формування можна представити у вигляді двох етапів:

- а) визначення його змісту та основних елементів;
- б) визначення виду висновку в залежності від виявлених обставин та думки, яка сформувалася у практика в результаті виконання завдання з надання впевненості.

Порівняємо вимоги щодо основних елементів аудиторського висновку та висновку з надання впевненості. Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення повинен містити такі елементи: заголовок, який чітко вказує, що це є висновок незалежного аудитора; адресат; вступний параграф; відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти; відповідальність аудитора; аудиторська думка; інші обов'язки стосовно надання висновку; підпис аудитора; дата аудиторського висновку; адреса аудитора (Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 700 «Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення», п. 17).

Висновок з надання впевненості має містити такі основні елементи (МСЗНВ 3000, п. 49-50):

1. Заголовок, який чітко зазначає, що висновок є незалежним висновком з надання впевненості.
2. Зазначення одержувача.
3. Ідентифікація та опис інформації про предмет перевірки та, якщо доречно, предмет перевірки.
4. Зазначення критеріїв.
5. Опис будь-яких значних властивих обмежень, пов'язаних з оцінкою або виміром предмета перевірки за допомогою критеріїв (якщо доречно).
6. Якщо критерії, використані для оцінки чи виміру предмету перевірки, доступні лише конкретним потенційним користувачам або відповідають конкретному призначенню, зазначення того, що висновок з надання впевненості призначений для обмеженого використання лише потенційними користувачами або лише за призначенням.
7. Зазначення відповідальної сторони та опис відповідальності відповідальної сторони та практика.
8. Зазначення того, що завдання виконувалося згідно з Міжнародними стандартами завдань з надання впевненості.
9. Стислий опис виконаної роботи.
10. Висновок практика.
11. Дата висновку з надання впевненості.
12. Назва фірми або практика та конкретної місцевості, яка, як правило, є містом, у котрому знаходиться офіс практика, що несе відповідальність за завдання.
13. Додатково. Інша інформація та пояснення, які не впливають на висновок практика.

Якщо порівняти зміст висновку за результатами аудиту фінансової звітності та висновку з надання впевненості, то можна зробити висновок, що останній є більш інформативним. Це пояснюється тим, що критерії оцінки для аудиту фінансової звітності є чіткими, а для завдань з надання впевненості важливим є опис предмету завдання та обраних критеріїв оцінки. Крім того, МСЗНВ 3000 рекомендує включати додаткову інформацію та пояснення, зокрема: подробиці щодо кваліфікації та досвіду практика та інших осіб, задіяних у завданні, інформацію про рівні суттєвості, дані,

пов'язані з конкретними аспектами завдання, та рекомендації.

Класифікація висновків за результатами виконання завдання з надання впевненості, яке не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, слід здійснювати, виходячи з наявних варіативних положень у видах самих завдань з надання впевненості, а також з врахуванням вимог МСА 700 «Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення» та МСА701 «Модифікація висновку незалежного аудитора», оскільки, як підкреслено в п.3 МСЗНВ 3000, хоча міжнародні стандарти аудиту та завдань з огляду не застосовують до завдань, на які поширюються міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, вони, тим не менше, надають рекомендації практикам. Отже, можна виділити такі ознаки класифікації висновків з надання впевненості і, відповідно, їх види:

1. Вид завдання. В п.10 Концептуальної основи виділено два види завдання з надання впевненості: завдання з підтвердження або з завдання зі складання безпосереднього висновку. Відповідним чином можуть бути класифіковані і висновки з завдань з надання впевненості.

2. Рівень впевненості. За цією ознакою ми можемо виділити завдання з надання обґрунтованої впевненості та завдання з надання обмеженої впевненості (п.11 Концептуальної основи) і, відповідно, два види висновків: висновок з надання обґрунтованої впевненості та висновок з надання обмеженої впевненості.

3. Форма висловлення думки. Ця ознака безпосередньо пов'язана з попередньою, оскільки обґрунтована впевненість вимагає позитивної форми висловлення думки практика, а обмежена – негативної форми (п.11 Концептуальної основи).

4. Інформація, на підставі якої формулюється думка практика в завданнях, що базуються на твердженнях. За цією ознакою ми можемо виділити завдання, в яких думка практика формулюється на основі тверджень відповідальної сторони, та завдання, в яких думка практика формулюється безпосередньо на основі предмету завдання та критеріїв (п.57 Концептуальної основи). Відповідно відрізняється форма висловлення думки практика у висновку.

5. Обсяг представлення інформації у висновку. МСЗНВ 3000 дозволяє практику самостійно обирати між висновком «стислої» форми та висновком «докладної» форми (п.48 МСЗНВ 3000).

6. Наявність певних обставин, які були виявлені під час виконання завдання, та суттєвість їх впливу (п.60 Концептуальної основи, п. 51-52 МСЗНВ 3000). За цими ознаками ми відокремлюємо безумовно-позитивний, умовний, негативний висновки та відмову від висловлення думки.

7. Конкретний вид виявлених обставин під час виконання завдання (п.60 Концептуальної основи, п. 51 МСЗНВ 3000). Можна виділити такі укрупнені групи обставин, при яких практик не може висловити безумовно-позитивний висновок: обмеження в обсязі роботи практика, недостовірність тверджень відповідальної сторони, викривлення інформації про предмет перевірки, невідповідність критеріїв, невідповідність предмету перевірки.

Розглянемо порядок вибору виду висновку з надання впевненості, враховуючи виявлену в процесі виконання інформацію. Вимоги щодо вибору виду висновків містяться в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості (п.55-60) та в МСЗНВ 3000 (п. 51-53) і узагальнені в таблиці 1.

Таблиця 1 – Вплив виявлених фактів в процесі виконання завдання з надання впевненості на вибір форми висновку

Сутність виявленого факту	Форма висновку	
	Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості	МСЗНВ 3000
Обмеження обсягу роботи практика, які полягають в наступному: а) обставини не дають практику можливості отримати докази задля зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятного рівня; б) відповідальна сторона або замовник накладають обмеження, що не дають практику можливість отримати докази, необхідні для зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятного рівня	Умовний висновок або відмовитись від висловлювання висновку в залежності від того, наскільки суттєвим або глибоким є таке обмеження (п.60, «а»).	Умовно-позитивний висновок або відмова від висловлення висновку (п.51, «а»)
Висновок практика формулюється на основі твердження відповідальної сторони, але ці твердження не є правдивими (не наведені достовірно) в усіх суттєвих аспектах	Умовний або негативний висновок в залежності від того, наскільки суттєвими або глибокими є такі обставини (п.60 «б»).	Умовно-позитивний або негативний висновок (п.51, «б»)
Висновок практика формулюється безпосередньо на основі предмету завдання та критеріїв, але інформація з предмету завдання є суттєво перекрученою (суттєво викривленою)	Умовний або негативний висновок в залежності від того, наскільки суттєвими або глибокими є такі обставини (п.60 «б»).	Умовно-позитивний або негативний висновок (п.51, «б»)
Після прийняття завдання з'ясується, що критерії є неприйнятними, або предмет завдання не стосується (не відповідає) завданню з надання впевненості	Умовний або негативний висновок в залежності від того, наскільки суттєвими або глибокими є обставини, коли неприйнятні критерії або невідповідний предмет завдання можуть вводити користувачів в оману (п.60 «в»).	Умовно-позитивний або негативний висновок, якщо ймовірно, що невідповідні критерії або невідповідний предмет перевірки введуть в оману потенційних користувачів (п. 51, «в»)
	Умовний висновок або відмову від висловлювання висновку в інших випадках в залежності від того, наскільки суттєвими або глибокими є такі обставини (п.60 «в»).	Умовно-позитивний висновок чи відмову від висловлення висновку в інших випадках (п.51, «в»).
	В деяких випадках практик повинен розглянути можливість відмови від виконання завдання (п.60).	

Аналіз вимог міжнародних стандартів, представлених в таблиці 1, дозволяє виділити такі особливості:

1. Чіткі критерії вибору форми висновку відсутні, що вимагає від практика

кваліфікованого професійного судження при визначенні рівня суттєвості впливу певного виявленого питання для того, щоб обрати між умовним та негативним висновком або ж відмовитися від його видачі. В п.52 МСЗНВ 3000 підкреслюється, що практикові слід висловлювати умовно-позитивний висновок, якщо вплив питання не є настільки суттєвим чи переконливим, що вимагає негативного висновку або відмови від висновку. Умовно-позитивний висновок висловлюється як «за винятком» впливу питання, якого стосується модифікація висновку.

2. Існує невідповідність між вимогами міжнародних стандартів у випадку існування обмежень в обсязі роботи практика:

- Міжнародна концептуальна основа рекомендує видати умовний висновок, або відмовитися від висловлення думки, або ж взагалі відмовитися від виконання завдання;
- МСЗНВ 3000 рекомендує видавати умовно-позитивний висновок або відмовлятися від його висловлення;
- МСЗНВ 3400 «Перевірка прогнозової фінансової інформації» стосовно цього випадку містить такі положення: «Якщо на перевірку впливають умови, які перешкоджають виконанню однієї чи кількох процедур, необхідних за цих обставин, аудитор повинен відмовитися від виконання завдання або відмовитися від висловлення думки та описати обмеження обсягу аудиту у висновку щодо прогнозової фінансової інформації» (п.33).

3. Відсутня чіткість у виборі виду аудиторського висновку у випадку виявлення вже в процесі виконання завдання невідповідності критеріїв або предмету перевірки. Якщо дослівно використовувати положення Концептуальної основи та МСЗНВ 3000, негативний висновок видається, якщо практик впевнений, що така ситуація вводить в оману потенційних користувачів. Відмову від висловлення висновку рекомендується видавати «в інших випадках», не розшифровуючи, що мається на увазі під цим.

Отже, узагальнимо випадки, в яких видається той або інший висновок (табл.2).

Таблиця 2 – Взаємозв'язок виявлених обставин та виду висновку

Вид висновку	Обставини, при яких слід обрати певну форму висновку з надання впевненості
Умовно-позитивний	Існує обмеження обсягу роботи практика, яке має несуттєвий характер
	В твердженнях відповідальної сторони виявлені недостовірності, які мають несуттєвий характер
	В інформації про предмет перевірки виявлені викривлення, які мають несуттєвий характер
	Після прийняття завдання виявлено, що критерії невідповідні або предмет перевірки не відповідає завданню, але вплив цих факторів не має суттєвого характеру
Негативний	В твердженнях відповідальної сторони виявлені недостовірності, які мають суттєвий характер
	В інформації про предмет перевірки виявлені викривлення, які мають суттєвий характер
	Після прийняття завдання виявлено, що критерії невідповідні або предмет перевірки не відповідає завданню, вплив цих факторів має суттєвий характер і ймовірно, що вони введуть в оману потенційних користувачів
Відмова від висловлення думки	Існує обмеження обсягу роботи практика, яке має суттєвий характер
	Після прийняття завдання виявлено, що критерії невідповідні або предмет перевірки не відповідає завданню і вплив цих факторів має суттєвий характер

Слід звернути увагу, що МСА 701 «Модифікація висновку незалежного аудитора» пропонує і такий вид модифікованого аудиторського висновку як безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом. Модифікація здійснюється шляхом додавання пояснювального параграфу, який не впливає на думку аудитора і

висвітлює питання, що впливає на фінансові звіти у деяких випадках та включене в примітку до фінансових звітів, яка ширше розглядає це питання (п.5 МСА 701).

Така можливість не передбачена в МСЗНВ 3000, але, на наш погляд, в складі висновків з надання впевненості слід також виділити і такий висновок. Він буде відрізнятися від висновку «докладної» форми причиною, за якою у висновок включається додаткова інформація. Безумовно-позитивний висновок з надання впевненості з пояснювальним параграфом – це висновок, який містить додаткову інформацію, яка висвітлює суттєве питання, яке стосується проблем невизначеності, під якої розуміється проблема, результат якої залежить від майбутніх дій чи подій, що не є під безпосереднім контролем суб'єкта господарювання, але може впливати на предмет завдання з надання впевненості. Висновок з надання впевненості «докладної» форми містить інформацію, яка додатково розкриває інформацію, необхідною для розуміння змісту конкретного завдання з надання впевненості та висновку, для того, щоб зробити її доступною та зрозумілою користувачам. В складних випадках (наприклад, у випадку наявності декількох невизначеностей, що є важливими для інформації з предмету завдання з надання впевненості) практик може вважати доцільним відмовитися від висловлення думки замість додавання пояснювального параграфу. Для інформації, яка включається до висновку з надання впевненості «докладної» форми, така альтернатива не передбачена.

З врахуванням виділених вище ознак класифікації та видів висновків можна представити систематизовану класифікацію висновків з надання впевненості (табл.3)

Перші чотири групи інформації (рівень висловленої впевненості, форма висловлення думки, інформація, на підставі якої формулюється думка практика в завданнях, що базуються на твердженнях, обсяг висновку) практик має в своєму розпорядженні вже на початку виконання завдання при погодженні умов завдання. Отже, важливим є ретельне погодження умов завдання між користувачами та практиком при його прийнятті. П'ята, шоста та сьома групи інформації (існування певних обставин під час виконання завдання, конкретний вид виявлених обставин та суттєвість їх впливу, причина, за якою включається додаткова інформація) стає відомою в процесі виконання завдання.

Фактично з урахуванням всіх виділених ознак, які будуть впливати на форму та зміст аудиторського висновку, можна нарахувати сто чотири (104) види висновків з надання впевненості, з них вісім (8) видів безумовно-позитивних висновків, вісім (8) видів безумовно-позитивних висновків з пояснювальним параграфом, тридцять два (32) умовних висновків, двадцять чотири (24) негативних висновків, тридцять два (32) відмов від висновків. Наприклад, можна виділити дванадцять негативних висновків стислої форми:

1. Негативний висновок з надання обґрунтованої впевненості, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони (причина – твердження не наведено достовірно).
2. Негативний висновок з надання обмеженої впевненості, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони (причина – твердження не наведено достовірно)
3. Негативний висновок з надання обґрунтованої впевненості, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв (причина – інформація про предмет перевірки викривлена).
4. Негативний висновок з надання обмеженої впевненості, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв (причина – інформація про предмет перевірки викривлена).

Таблиця 3 – Класифікація висновків з надання впевненості, які складаються за результатами виконання завдання з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності

Ознака класифікації	Обставини, які впливають на формування думки практика	Можливі види висновків з надання впевненості за даної ознакою
I. Інформація, на підставі якої формулюється думка практика в завданнях, що базуються на твердженнях (п.57 Концептуальної основи)	Виконання завдань, в яких думка практика формулюється на основі тверджень відповідальної сторони	Висновок з надання впевненості, в якому думка практика сформульована на основі тверджень відповідальної сторони
	Виконання завдань, в яких думка практика формулюється безпосередньо на основі предмету завдання та критеріїв	Висновок з надання впевненості, в якому думка практика сформульована на основі предмету завдання та критеріїв
II. Рівень впевненості (п.11 Концептуальної основи)	Виконання завдань з надання обґрунтованої впевненості	Висновок з надання обґрунтованої впевненості
	Виконання завдань з надання обмеженої впевненості	Висновок з надання обмеженої впевненості
III. Форма висловлення думки (п.11 Концептуальної основи)	Позитивна форма висловлення думки	Висновок з надання обґрунтованої впевненості з позитивною формою висловлення думки практика
	Негативна форма висловлення думки	Висновок з надання обмеженої впевненості з негативною формою висловлення думки практика
IV. Обсяг висновку (п. 48 МСЗНВ 3000)	Стиль «стислої» форми або стиль «докладної» форми	Висновок з надання впевненості «стислої» форми
		Висновок з надання впевненості «докладної» форми
V. Наявність певних обставин, які були виявлені практиком під час виконання завдання (п.60 Концептуальної основи; п. 51 МСЗНВ 3000).	Відсутні обставини, які вимагають висловити висновок, інший безумовно-позитивний	Безумовно-позитивний висновок.
	Виявлені обставини, які вимагають висловити висновок, інший безумовно-позитивний	Безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом
		Умовний висновок.
		Негативний висновок.
VI. Суттєвість обставин, виявлених практиком під час виконання завдання (п.52 МСЗНВ 3000)	Виявлені обставини, але ці обставини не мають суттєвого чи переконливого характеру	Відмова від висловлення висновку
		Безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом
	Виявлені обставини, вплив яких має суттєвий та переконливий характер	Умовний висновок
		Безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом
		Негативний висновок.
		Відмова від висловлення висновку
VII. Обставини, при яких необхідно є висловлення думки, іншої ніж безумовно-позитивна (п.60 Концептуальної основи; п. 51 МСЗНВ 3000).	Суттєва невизначеність	Безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом
		Відмова від висловлення думки
	Обмеження обсягу роботи практика	Умовно-позитивний
		Відмова від висловлення думки
	Твердження відповідальної сторони не наведені достовірно у всіх суттєвих аспектах	Умовно-позитивний
		Негативний
	Інформація про предмет перевірки суттєво викривлена	Умовно-позитивний
		Негативний
	Критерії невідповідні	Умовно-позитивний
		Негативний
		Відмова від висловлення висновку
	Предмет перевірки не відповідає завданню з надання впевненості	Умовно-позитивний
		Негативний
		Відмова від висловлення висновку

5. Негативний висновок з надання обґрунтованої впевненості, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв (причина – невідповідність критеріїв).

6. Негативний висновок з надання обмеженої впевненості, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв (причина – невідповідність критеріїв).

7. Негативний висновок з надання обґрунтованої впевненості, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони (причина - невідповідність критеріїв).

8. Негативний висновок з надання обмеженої впевненості, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони (причина – невідповідність критеріїв)

9. Негативний висновок з надання обґрунтованої впевненості, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв (причина – невідповідність предмета перевірки).

10. Негативний висновок з надання обмеженої впевненості, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв (причина – невідповідність предмета перевірки).

11. Негативний висновок з надання обґрунтованої впевненості, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони (причина - невідповідність предмета перевірки).

12. Негативний висновок з надання обмеженої впевненості, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони (причина – невідповідність предмета перевірки).

Така ж кількість негативних висновків (дванадцять) наведених вище видів може бути виділена і докладної форми.

Кількість висновків кожного виду може бути збільшена, якщо деталізувати інші вимоги, які висуваються до змісту висновку з надання впевненості.

При виборі виду аудиторського висновку та формуванні його змісту слід також враховувати такі обставини.

По-перше, в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості передбачена можливість відмови від виконання завдання.

По-друге, приклади формулювання думки практика у висновку наведено лише для відображення рівня впевненості, форми висловлення думки та для інформації, на підставі якої формулюється думка практика в завданнях, що базуються на твердженнях, і лише для безумовно-позитивних висновків. Отже, необхідно розробити приклади таких формулювань для інших видів аудиторських висновків, використовуючи в якості прикладу МСА 701 «Модифікація висновку незалежного аудитора».

По-третє, існує певний специфічний вид висновку, який згадується лише в МСЗНВ 3000. Якщо безумовно-позитивний висновок практика висловлюється у термінах твердження відповідальної сторони, та це твердження ідентифікує та належним чином описує, що інформація про предмет перевірки суттєво викривлена (п.53 МСЗНВ), то висловлюється умовно-позитивний або негативний висновок, сформульований у термінах предмета перевірки та критеріях (п.53, «а»). Якщо умови завдання конкретно вимагають формулювати висновок у термінах твердження відповідальної сторони, висловлюється безумовно-позитивний висновок, але підкреслюється проблема, конкретно посиляючись на неї у висновку з надання впевненості (п.53, «б»). В останньому випадку такий висновок слід формулювати як безумовно-позитивний висновок з надання впевненості з пояснювальним параграфом.

Узагальнюючи результати дослідження, слід підкреслити, що особлива увага при виконанні завдання з надання впевненості необхідно приділяти складанню висновку, оскільки саме цей документ стає відомим користувачам, коло яких може бути доволі значним. МСЗНВ 3000 не містить стандартизованої форми висновку, а лише наводить перелік основних елементів висновку та вимоги щодо їх викладення. Тому аудитор при формуванні та складанні висновку повинен враховувати ті якісні

характеристики, які висуваються до будь-якої інформації: доречності, достовірності тощо. Важливим є правильний вибір виду аудиторського висновку, що залежить від адекватного вибору та розуміння практиком рівня суттєвості впливу певного виявленого питання на предмет перевірки. Враховуючи те, що в МСЗНВ 3000 відсутні конкретні приклади різних видів висновків з надання впевненості важливим є подальші розробки прикладів тверджень, які слід використовувати практикам. Складність даного питання підсилюється тим, що в нашій країні найпоширенішим є аудит саме фінансової звітності, а практика проведення завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, в розумінні Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, є недостатньо репрезентативною.

Список літератури

1. Аудит: підручник / Г.М. Давидов, І.Г. Давидов, Ю.Г. Давидов та ін.; за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2009. – 495 с.
2. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: Монографія. / Григорій Миколайович Давидов. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.
3. Давидов Г.М. Практичні аспекти проведення управлінського аудиту руху грошових коштів / Г.М.Давидов, Н.С. Шалімова // Вісник соціально-економічних досліджень. Вип.18 / Одес.держ.екон.ун-т – Одеса: ОДЕУ, 2004. – С.93-101.
4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2007. – 1172 с.
5. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/5. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1011111899.pdf>
6. Шалімова Н.С. Розвиток підходів щодо класифікації аудиту / Н. С. Шалімова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 13. – Кіровоград: КНТУ, 2008. – С. 305-312.

И.Андрощук

Содержание, виды и порядок подготовки заключения по предоставлению уверенности

Исследовано содержание, назначение и порядок подготовки заключения, который составляется по результатам выполнения заданий по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором финансовой отчетности. Дана характеристика его структуры та ее отличий от структуры заключения по результатам аудита финансовой отчетности. Рассмотрена классификация заключений по предоставлению уверенности. Рассмотрен порядок учета выявленных фактов в процессе выполнения заданий при выборе вида заключения по предоставлению уверенности.

I.Androschuk

Contents, kinds and procedures of preparation of assurance report

The contents, purpose and procedures of preparation of assurance report which is drawn up after fulfilling the assurance engagement (not an audit or review of financial statements) have been investigated. The characteristic of its structure and its differences from the structure of auditors' report which is drawn up after fulfilling the audit of financial statement have been proposed. The classification of assurance reports has been considered. The procedures of taking into account the facts which were revealed while fulfilling the engagement in choosing the kind of assurance report have been substantiated.

Одержано 01.10.10