

СУТНІСТЬ ПОНЯТТЯ «ДУМКА АУДИТОРА» ТА ПРОБЛЕМИ ЇЇ ФОРМУВАННЯ

Аудиторська перевірка завжди завершується складанням підсумкового документа, який має назву аудиторський звіт. Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» - «Аудиторський звіт передбачає надання впевненості користувачам, шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність, в усіх суттєвих аспектах, фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності вимогам Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам».

Об'єктивна необхідність в отриманні достовірних звітних даних, які розкривають характер і результати фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, зумовила підвищений інтерес користувачів до терміну «думка аудитора». Багато вітчизняних та зарубіжних вчених спробували провести науковий аналіз категорії «думка аудитора». Обмеженість такої інформації в теорії аудиту є серйозною проблемою, оскільки практика вибору типу аудиторської думки (немодифікованої або модифікованої: думка із застереженням, негативна думка, відмова від висловлення думки) до сих пір виявляє невирішені питання і суперечності щодо коректності висловленої аудитором думки. Незважаючи на явну тенденцію до вдосконалення законодавчих аспектів аудиту і численні дослідження вітчизняних і зарубіжних вчених, рішення аудитора про вибір змісту висловлення думки до сих пір практично не формалізоване і залишається неясним і малозрозумілим для зацікавлених осіб.

Відсутність обґрунтованих концептуальних положень формування думки, за результатами аудиту, значно обмежує науковість і переконливість аргументації звіту аудитора. Підхід науковців до інтерпретації думки аудитора, однозначно, вказує на умови нормативної невизначеності її формування. Так, одні науковці стверджують, що думкою аудитора є офіційний висновок аудитора про якість перевіреної бухгалтерської звітності і достатності зібраних аудиторських доказів, зроблений у звіті аудитора, інші, під цим поняттям, мають на увазі точку зору аудитора, яка ґрунтується на його знаннях, кваліфікації та досвіді роботи, деякі вважають, що думку аудитора слід розглядати як його професійне судження, предметом якого є оцінка того, що є істотним. Автор погоджується з визначенням,

яке запропоноване Л.А. Юдінцевою, як за суттю підходу, так і за змістом: «... думка аудитора є індивідуальною формою мислення з приводу достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності, яка заснована на його професійному судженні і досвіді».

Більшість користувачів фінансової звітності закликали до того, що аудиторський звіт повинен бути більш інформативним та актуальним. Виросла критика в адрес стандартизованого формулювання аудиторської думки, а отже появилася необхідність в таких аудиторських звітах, які будуть більш прозорими та враховувати індивідуальні особливості кожного клієнта. Комітетом з міжнародних стандартів аудиту і підтвердження достовірності інформації (IAASB) були переглянуті стандарти аудиту, які мають відношення до аудиторських звітів та висловлення думки аудитора. Відповідно до внесених змін, суттєво змінилася структура аудиторського звіту, окрім думки аудитора. Аудиторський звіт, відтепер, буде більш інформативним для користувачів фінансової звітності.

Відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, думка аудитора, щодо предмету перевірки, формується з оцінювання висновків на основі отриманих аудиторських доказів, із застосуванням професійного судження. Однак відсутність роз'яснень та уточнень поняття «судження аудитора», на якому будуються проміжні висновки аудитора та остаточна думка щодо фінансової звітності, збільшує вплив суб'єктивних чинників на результат аудиту.

Аудиторська думка, як джерело інформації для користувачів, має різне навантаження. Так, для зовнішніх користувачів фінансової звітності немодифікована думка є стандартизованою та не є інформативною, так як форма висловлення такої думки, практично, однакова. А звіти з модифікованою думкою мають два види ризику для користувачів: 1) ризик помилкової думки аудитора, зважаючи на помилкове професійне судження щодо вибору аудиторських процедур отримання аудиторських доказів; 2) ризик відсутності необхідної для користувача інформації та втрати власних інтересів в аудиторському звіті.

Таким чином, незважаючи на певну ступінь суб'єктивності і відносності, професійне судження та, заснована на ньому, думка аудитора повинні бути законодавчо обґрунтовані і чітко аргументовані фактами, виявленими в ході перевірки. Аудиторська думка, як об'єкт наукового дослідження має актуальність та невирішені питання, серед яких вдосконалення вимог до формулювання думки аудитора та визначення алгоритму висловлення модифікованої думки.