

СПЕЦІАЛІЗОВАНІ СФЕРИ АУДИТУ (НА ПРИКЛАДІ МСА 800, 805, 810)



Малютяк Сергій Олександрович,
сертифікований аудитор (сертифікат серії А № 7123 АПУ),
спеціалізується на бухгалтерському і податковому обліку.

В сучасних умовах розвитку українського суспільства та в зв'язку з інтеграцією України у міжнародні економічні відносини, перед суб'єктами господарювання постає завдання забезпечувати користувачів достовірною та об'єктивною інформацією про фінансово-господарську діяльність. Для того, щоб надати впевненості користувачам у достовірності інформації, що міститься у фінансовій звітності, виникає потреба в аудиті.

Запровадження Міжнародних стандартів аудиту (далі - МСА) в Україні потребує їх належного теоретичного, організаційного та методичного забезпечення. Звідси, непересічне значення мають спеціалізовані сфери аудиту, а саме: МСА 800, 805, 810.

Адже на аудиторські стандарти покладено вирішення завдання щодо регулювання аудиторської діяльності, підтримки високої якості аудиторських перевірок. Стандарти встановлюють мінімальний рівень виконання і якості, якої очікують від аудитора їх клієнти і громадськість, тобто стандарти — це міра якості виконання роботи. Аудиторські стандарти повинні бути незмінними, незалежно від спектра діяльності.

Метою статті є аналіз та теоретичне обґрунтування існуючих Міжнародних стандартів, а саме: спеціалізованих сфер аудиту (МСА 800, 805, 810).

В регулюванні аудиторської діяльності важливу роль виконують Міжнародні стандарти аудиту, при цьому відчувається недостатність належної літератури з висвіт-

лення цих питань. Загалом слово «стандарт» перекладається як зразок, іншими словами — це набір загальноприйнятих вимог до роботи аудитора. Аудиторські стандарти є конкретизацією правил, принципів та норм поведінки для певного напрямку аудиторської діяльності (предмету аудиту).

Щодо сутності поняття «Міжнародні стандарти аудиту» (повна назва - Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг), то вони являють собою міжнародні професійні стандарти для здійснення аудиторської діяльності, котрі видаються Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ) через Раду з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. МСА покликані уніфікувати підхід до аудиту в міжнародному масштабі й сприяти розвитку аудиту в країнах, де рівень професіоналізму нижче загальносвітового.

Міжнародна федерація бухгалтерів є міжнародним об'єднанням осіб бухгалтерської професії. МФБ була заснована 7 жовтня 1977 року з метою координації на світовому рівні діяльності професійних організацій в

області обліку, фінансової звітності і аудиту. Її завдання – сприяти розвиткові й удосконаленню бухгалтерської професії за допомогою гармонізованих стандартів із тим, щоб бухгалтери-професіонали могли надавати послуги незмінно високої якості в інтересах суспільства.

До МФБ входять 159 членів та асоційованих організацій зі 124 країн світу, що представляють приблизно 2,5 млн практикуючих бухгалтерів, які працюють у промисловості, торгівлі, державному секторі та в освіті [1].

Федерація здійснює своє завдання шляхом:

- розробки міжнародних стандартів аудиту та послуг з надання впевненості, етики, освіти та бухгалтерського обліку для державного сектору;
- надання підтримки організаціям – членам федерації у їхніх зусиллях щодо обслуговування дедалі ширшого контингенту бухгалтерів, у тому числі й тих членів федерації, які працюють у бізнесі та промисловості, а також тих, які зайняті на малих та середніх підприємствах і мають власну практику;
- розробки міжнародних програм огляду забезпечення якості послуг для фірм, які здійснюють аудит транснаціональних суб'єктів господарювання;
- забезпечення дотримання організаціями – членами федерації вимог членства, у тому числі й заохочення бухгалтерів до дотримання стандартів високої якості роботи;
- роботи з регулювальними органами, органами, які встановлюють стандарти, а також із фінансовими інституціями з метою визначення способів того, як поширена в усіх країнах професія може максимально сприяти створенню стабільних фінансових відносин у всесвітньому масштабі [2].

Безумовно, що з розвитком економічних відносин теорія та практика аудиту також зазнає змін. Тому на сьогодні Аудиторська палата України рішенням від

27.02.2014 р. № 290/7 затвердила для обов'язкового застосування при виконанні завдань з 1 травня 2014 року в якості національних стандартів аудиту Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2012 року). Попередня редакція була здійснена у 2010 році.

Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) опублікувала збірки стандартів та постанов Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (PMСАНВ) та Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (PMСЕБ) в редакції 2012 року.

До нового видання 2012 року включено два нових стандарти: Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітності про викиди парникових газів» та МСЗНВ 3420 «Завдання з надання впевненості щодо звіту про складання прогнозу фінансової інформації, включеної до проспекту емісії». Також видання включає Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) 1000 «Особливості аудиту фінансових інструментів» та нову редакцію Передмови, МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкту господарювання та його середовища», МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» та відповідні зміни в інших стандартах внаслідок прийняття нової редакції, а також Міжнародний стандарт супутніх послуг (МССП) 4410 «Завдання з підготовки фінансової інформації» [3].

Також видання 2012 року включає новий вступ та виправлення редакційного характеру. Удосконалення витікають з проекту для підвищення зрозумілості та включають: 1) Ідентифікацію усіх завдань аудитора в процесі виконання аудиту у відповідності з МСА; 2) Встановлення завдання в кожному МСА і встановлення зобов'язання аудитора відносно цього завдання; 3) Уточнення зобов'язань покладених на аудитора відповідно до вимог МСА та мови викладення

цих вимог; 4) Усунення будь-якої можливої двозначності стосовно вимог, які повинен виконати аудитор; 5) Удосконалення загальної читабельності і зрозумілості МСА через структурні удосконалення [4].

МСА відтепер мають нову структуру, в якій інформація викладена в окремих секціях: вступ, завдання, визначення, вимоги, застосування та інші пояснювальні матеріали. Так, вступний матеріал повинен включати інформацію про мету, контекст, предмет МСА, а також питання про відповідальність аудитора. Кожен МСА відтепер містить чітке положення про завдання аудитора у відповідній області аудиту, що визначається відповідним МСА. Для більшої зрозумілості кожен МСА містить визначення термінів, що в ньому застосовуються. Процес виконання кожного завдання аудитора підкріплюється вимогами до нього. Вимоги завжди формулюються за допомогою фрази: «Аудитор повинен». Застосування та інший пояснювальний матеріал на багато глибше розглядають вимоги до завдання або містять приклади процедур, що є доречними за певних обставин [4].

Окрім того, оновлені стандарти в результаті мають більшу зрозумілість, вони ще й містять нові та додаткові вимоги, порівняно з попередніми стандартами. Зокрема, нові вимоги містять такі стандарти – МСА 200, МСА 260, МСА 320, МСА 402, МСА 450, МСА 505, МСА 540, МСА 550, МСА 580, МСА 600, МСА 620, МСА 705, МСА 706, МСА 800, МСА 805, МСА 810. Поряд з цим введено новий стандарт – МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу» [4].

Так як нові стандарти містять більш деталізовані вимоги і загальна їхня кількість збільшилася, то це означає, що аудиторів (аудиторській фірмі) під час аудиту потрібно буде виконати більше процедур (завдань), а отже, збільшиться вартість аудиту.

Тож, детальніше розглянемо саме спеціалізовані сфери аудиту:

- МСА (ISA) 800 «Особливі міркування – аудит фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»;
- МСА (ISA) 805 «Особливі міркування – аудит окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»;
- МСА (ISA) 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності».

Щодо МСА 800, то розглядаються особливі міркування щодо застосування МСА в процесі аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення. Даний МСА складений у контексті повного комплексу фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення. МСА 805 розглядає особливі міркування щодо аудиту окремого фінансового звіту або певного елемента, рахунку або статті фінансового звіту. Цей МСА не позбавляє чинності інші МСА; він також не є достатнім для вирішення всіх особливих міркувань, які можуть виникнути в умовах завдання. Метою аудитора при застосуванні МСА під час аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення, є належний розгляд особливих міркувань, які стосуються:

- а) прийняття завдання;
- б) планування і виконання цього завдання;
- в) формулювання думки та звіту щодо фінансової звітності [1].

Під час аудиту фінансової звітності спеціального призначення аудитор повинен отримати розуміння щодо: призначення цієї фінансової звітності; визначених користувачів та заходів, вжитих управлінським персоналом для визначення того, що застосовна концептуальна основа фінансової звітності прийнятна за цих обставин.

В разі аудиторського звіту щодо фінансової звітності спеціального призначення:

- аудиторський звіт повинен визначати мету, з якою складається фінансова звітність, та в разі потреби її користувачів вказувати на примітку до фінансової звітності спеціального призначення, що містить цю інформацію;
- якщо управлінський персонал мав можливість обрати концептуальну основу фінансової звітності під час складання такої фінансової звітності, то пояснення відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність має містити посилання на таку його відповідальність за умови визначення того факту, що застосовна концептуальна основа фінансової звітності є прийнятною за цих обставин [5].

Також варто відмітити, що Аудиторський звіт щодо фінансової звітності спеціального призначення має містити параграф «Питання, що впливають на нашу думку», привертаючи особливу увагу користувачів аудиторського звіту, що фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення та внаслідок цього не може використовуватися з іншою метою. Аудитор повинен дати цьому параграфу відповідний заголовок.

Фінансова звітність, складена відповідно до концептуальних основ спеціального призначення, може бути єдиною фінансовою звітністю, яку складає суб'єкт господарювання. У такому разі ця фінансова звітність може бути застосована іншими користувачами, ніж ті, для яких ця концептуальна основа фінансової звітності була призначена. І, незважаючи на поширення фінансової звітності за цих обставин, фінансова звітність все ще вважається фінансовою звітністю спеціального призначення для цілей МСА.

Потреби визначених користувачів фінансової інформації є основним чинником для визначення прийнятності концеп-

туальної основи фінансової звітності, застосованої при складанні фінансової звітності спеціального призначення.

Варто відмітити, що основа фінансової звітності може містити в собі стандарти фінансової звітності, встановлені організацією, що вповноважена або визнана поширювати стандарти фінансової звітності спеціального призначення. В цьому випадку такі стандарти вважаються припустимими для цих цілей, якщо суб'єкт господарювання дотримується встановленого та прозорого процесу, який передбачає обговорення і розгляд поглядів доречних зацікавлених сторін. У деяких юрисдикціях закон або положення можуть вимагати застосування управлінським персоналом концептуальної основи фінансової звітності при складанні фінансової звітності спеціального призначення для суб'єкта господарювання окремого типу. Наприклад, регуляторний орган може встановити положення фінансової звітності для того, щоб відповідати умовам цього регуляторного органу. За відсутності зворотних ознак така концептуальна основа фінансової звітності вважається припустимою для фінансової звітності спеціального призначення, що складена цим суб'єктом господарювання [1].

МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» вимагає, щоб аудитор дотримувався: а) відповідних вимог етики, включаючи вимоги щодо незалежності, які стосуються завдань з аудиту фінансової звітності; б) усіх МСА, які є доречними для аудиту. Він також потребує, щоб аудитор дотримувався кожної вимоги будь-якого МСА, крім випадків, якщо за обставин аудиту весь МСА є недоречним або вимога є недоречною, оскільки вона залежить від умови, якої не існує. За виняткових обставин аудитор може вважати за потрібне відступити від доречної вимоги в МСА через проведення альтернативних аудиторських процедур для досягнення мети цієї вимоги. Вважаємо доречним навести деякі прикла-

ди аудиторських висновків щодо фінансової звітності спеціального призначення:

Приклад 1 — Висновок до повного комплекту фінансової звітності, підготовленої відповідно до положень договору;

Приклад 2 — Висновок до попередньої фінансової звітності [6].

В аудиті фінансової звітності спеціального призначення використання окремих вимог МСА може вимагати від аудитора особливого судження. Прикладом може слугувати наступна ситуація: у МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» судження щодо питань, суттєвих для користувачів фінансової звітності, ґрунтуються на міркуваннях щодо потреб користувачів загальної фінансової інформації як групи, а у МСА 800 ці судження ґрунтуються на міркуваннях щодо потреб визначених користувачів фінансової інформації.

Варто зазначити, що фінансова звітність спеціального призначення може бути використана для інших цілей, ніж ті, що передбачені. [1].

Що стосується МСА 805, то в ньому розглядаються особливі міркування щодо використання МСА 100-700 під час аудитів окремих фінансових звітів або певного сегмента, рахунку або статті фінансового звіту. Даний МСА не використовується до звіту аудитора компонента, наданого в результаті роботи, виконаної щодо фінансової інформації компонента на прохання аудиторської групи із завдання для цілей аудиту фінансової звітності. Також не включає вимог інших МСА та не стосується всіх особливих міркувань, які можуть бути прийнятними у обставинах завдання.

В процесі застосування відповідного МСА та аудиту окремої фінансової звітності або певного елемента, рахунку чи статті є належний розгляд особливих міркувань, котрі відповідно стосуються: прийняття завдання; планування та проведення цього завдання; формування думки та звіту щодо окремих фінансових звітів або певного сегмента, ра-

хунку чи статті [1].

У випадку аудиту окремого фінансового звіту або певного елемента фінансової звітності вимога щодо дотримання вимог усіх МСА, які є доречними для аудиту, застосовується незалежно від того, чи залучений аудитор також до аудиту повного пакета фінансової звітності. Якщо ж аудитор має зобов'язання щодо виконання завдання з надання звіту щодо окремого фінансового звіту або певного елемента у зв'язку із завданням з аудиту повного пакета фінансової звітності, він має надати окремий звіт щодо кожного завдання. Окремий фінансовий звіт, перевірений аудитором, може бути опублікований разом із повним пакетом фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Окремий фінансовий звіт або певний елемент фінансової звітності може бути складений відповідно до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності. Також під час аудиту окремого фінансового звіту або певного елемента фінансової звітності у зв'язку з аудитом повного пакету фінансової звітності суб'єкта господарювання аудитор може застосовувати аудиторські докази, отримані як частина аудиту повного пакету фінансової звітності суб'єкта господарювання, в аудиті фінансового звіту або елемента.

Далі наведені приклади аудиторських висновків за скороченою фінансовою звітністю:

Приклад 1 — Висновок за скороченою фінансовою звітністю, підготовлений відповідно до загальноприйнятих критеріїв. Після аудиту фінансової звітності виражено безумовно позитивну думку;

Приклад 2 — Висновок за скороченою фінансовою звітністю, підготовлений відповідно до критеріїв, встановлених керівництвом. Після аудиту фінансової звітності виражено безумовно позитивну думку;

Приклад 3 — Висновок за скороченою фінансовою звітністю, підготовлений відповідно до критеріїв, встановлених керів-

ництвом. Після аудиту фінансової звітності виражено думку із застереженням;

Приклад 4 — Відмова від висловлення думки за скороченою фінансовою звітністю, підготовленою відповідно до критеріїв, встановлених керівництвом. Після аудиту фінансової звітності висловлено негативну думку;

Приклад 5 — Негативний висновок за скороченою фінансовою звітністю, підготовленою відповідно до загальноприйнятих критеріїв. Після аудиту фінансової звітності виражено безумовно позитивну думку [6].

Тепер розглянемо МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності», котрий розглядає відповідальність аудитора за завданням з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності, основою для складання якої була фінансова звітність, аудит якої проводився відповідно до МСА тим самим аудитором. Даний МСА чинний для завдань за періоди починаючи з 15 грудня 2009 року.

Відповідно до МСА 810 цілі аудитора наступні:

- визначення того, чи є доречним прийняття завдання з надання звіту про узагальнену фінансову звітність;
- якщо прийняте завдання з надання звітності щодо узагальненої фінансової звітності, то: висловити думку про узагальнену фінансову звітність на основі оцінки результатів, отриманих із наявних свідчень та чітко висловити таку думку письмово у формі аудиторського звіту, який також надає основу для висловлення цієї думки [6].

Аудитор має прийняти завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності відповідно до цього МСА тільки у разі, якщо він має завдання на виконання аудиту відповідно до МСА фінансової звітності, яка є основою для складання узагальненої фінансової звітності.

До прийняття завдання з надання

звіту щодо узагальненої фінансової звітності аудитор має:

- визначити, чи є застосовані критерії прийнятними;
- отримати згоду управлінського персоналу на те, що він визнає та розуміє свою відповідальність за: складання узагальненої фінансової звітності згідно із застосованими критеріями; надання перевіреної аудитором фінансової звітності визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності без надмірних труднощів; включення аудиторського звіту щодо узагальненої фінансової звітності у будь-який документ, частиною якого є узагальнена фінансова звітність та в якому зазначено, що аудитор надав щодо неї висновок;
- з'ясувати з управлінським персоналом форму висновку, який має надаватися щодо узагальненої фінансової звітності [1].

Якщо аудитор вирішує, що застосовані критерії не є прийнятними або якщо він не в змозі отримати згоду управлінського персоналу, то аудитор не приймає завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності, крім тих випадків, коли це є вимогою законодавства. Завдання, яке виконується згідно з таким законодавством, не відповідає цьому МСА. Відповідно думка аудитора щодо узагальненої фінансової звітності не буде включати вказівку на те, що таке завдання було виконано згідно з МСА. Аудитор має надати відповідне посилання на цей факт в умовах завдання. Та має визначити, як це може вплинути на завдання з аудиту фінансової звітності, на основі якої складалася узагальнена фінансова звітність [5].

Також аудитор має виконати такі, а також будь-які інші процедури, які він вважатиме потрібними як основу для аудиторського звіту щодо узагальненої фінансової звітності:

- оцінити, чи відображає узагальнена фінансова звітність достатньою мірою свій узагальнений характер, а також вста-

новити достовірність перевіреної аудитором фінансової звітності.

У разі, якщо узагальнена фінансова звітність не супроводжується перевіреною аудитором фінансовою звітністю, встановити, чи вона чітко відображає: від кого або звідки була отримана перевірена аудитором фінансова звітність; законодавчі акти, які вказують на те, що перевірена аудитором фінансова звітність має надаватися визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності; порівняти узагальнену фінансову звітність із відповідною інформацією, відображеною у перевіреній аудитором фінансовій звітності з метою визначення; оцінити, чи була узагальнена фінансова звітність складена згідно із застосованими критеріями; оцінити, чи містить в собі узагальнена фінансова звітність необхідну інформацію та чи має достатній рівень агрегації для того, щоб не вводити в оману за цих обставин; оцінити, чи може перевірена аудитором фінансова звітність надаватися без перешкод визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності, за винятком випадків, коли згідно із законодавством перевірена аудитором фінансова звітність має надаватися визначеним користувачам узагальненої фінансової звітності та існують встановлені критерії [1].

Аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності може бути датований пізніше, ніж аудиторський звіт щодо перевіреної аудитором фінансової звітності. У такому разі аудиторський звіт щодо узагальненої фінансової звітності має містити інформацію про те, що узагальнена та перевірена аудитором фінансова звітність не відображає впливу подій, які відбулися після дати аудиторського звіту щодо перевіреної аудитором фінансової звітності, яка може потребувати коригування перевіреної аудитором фінансової звітності або відповідного розкриття у перевіреній аудитором фінансовій звітності.

Аудитор може дізнатися про факти, існуючі на дату аудиторського звіту щодо перевіреної аудитором фінансової звітності,

про наявність яких він раніше не знав. У такому разі аудитор не висловлює аудиторську думку стосовно узагальненої фінансової звітності до закінчення ним розгляду таких фактів у зв'язку з перевіреною аудитором фінансовою звітністю відповідно до вимог МСА 560 «Подальші події».

Аудит фінансової звітності, на основі якої складається узагальнена фінансова звітність, надає аудиторю необхідні знання для виконання своїх обов'язків щодо узагальненої фінансової звітності відповідно до МСА. Застосування цього МСА не дає достатніх аудиторських доказів, на яких ґрунтується висновок щодо узагальненої фінансової звітності, якщо аудитор також не здійснить аудит фінансової звітності, на основі якої складалася узагальнена фінансова звітність. Згода управлінського персоналу з вимогами може бути підтверджена письмовим прийняттям умов завдання. Складання узагальненої фінансової звітності потребує від управлінського персоналу визначення інформації, яка має бути відображеною в узагальненій фінансовій звітності так, щоб вона відповідала в усіх суттєвих аспектах перевіреній аудитором фінансовій звітності або подавала її справедливе узагальнення. У зв'язку з тим, що узагальнена фінансова звітність містить узагальнену за своїм характером інформацію та обмежені розкриття, існує зростаючий ризик того, що вона може не містити необхідну інформацію, яка дасть змогу не ввести користувачів в оману в існуючій ситуації. Ризик зростає, якщо не існує встановлених критеріїв складання узагальненої фінансової звітності.

Чинниками, які можуть вплинути на визначення аудитором прийнятності застосованих критеріїв, є:

- характер суб'єкта господарювання;
- мета складання узагальненої фінансової звітності;
- інформаційні потреби визначених користувачів узагальненої фінансової звітності;
- факт того, чи стане результатом засто-

сованих критеріїв узагальнена фінансова звітність, яка не є недостовірною в існуючих обставинах.

Приклад аудиторський висновок по порівняльній фінансовій інформації (МСА 810):

Приклад 1 — По звітності попереднього періоду було випущено модифікований висновок. Причина модифікації не усунена і суттєво впливає на звітність поточного періоду;

Приклад 2 — За звітності попереднього періоду було випущено модифікований висновок. Причина модифікації не усунена, але на звітність поточного періоду суттєво не впливає;

Приклад 3 — Висновок у разі, коли фінансова звітність за попередній період перевірялася іншим аудитором;

Приклад 4 — Висновок з порівняльної фінансової звітності [6].

Критерії складання узагальненої фінансової звітності можуть встановлювати визнані організації, уповноважені розробляти стандарти або законодавство. Так само, як і у випадку з фінансовою звітністю, як це визначено у МСА 210 «Узгодження умов виконання завдань з аудиту». У багатьох інших випадках аудитор може вважати, що такі критерії є прийнятними. Якщо не існує встановлених критеріїв складання узагальненої фінансової звітності, управлінський персонал може розробити їх самостійно, керуючись, наприклад, практикою окремої галузі господарства.

ВИСНОВКИ

На основі вищевикладеного, можна зробити наступні висновки. Основою для міжнародних стандартів та, зокрема, для спеціалізованих сфер аудиту є аксіоматичні положення аудиторської теорії, котрі допомагають краще зрозуміти зміст аудиторських стандартів. Дотримання відповідних постулатів є необхідним з урахуванням конкретних обставин аудиторської діяльності.

Окреслені стандарти визначають загальний підхід до аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення, аудиту окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту та завдань з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності. І на кінець, варто відмітити, що аудит будує свій зростаючий успіх на неухильному дотриманні стандартів, тому ефективність кожного з них оцінюється на основі відповідності характеристик та якостей окремого.

ЛІТЕРАТУРА

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2012 року, частина 1 [Текст]. - Київ, 2013 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf. - Назва з екрана.
2. Міжнародна федерація бухгалтерів [Текст]: офіційний сайт Міністерства Фінансів України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81042/B2.pdf>. - Назва з екрана.
3. Збірки стандартів РМСАНВ та РМСЕБ видання 2012 року [Текст]: офіційний сайт міністерства Фінансів України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://msfz.minfin.gov.ua/uk/News/Pages/201207181720.aspx>. - Назва з екрана.
4. Гордієнко М. І. Вплив оновлених міжнародних стандартів аудиту на вартість аудиту [Текст] / М. І. Гордієнко, О. В. Пасько [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://ic.faaf.org.ua/Zb_Tez_conf_2013.pdf. - Назва з екрана.
5. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2012 [Текст] / International Federation of Accountants [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.ifac.org/publications-resources/2012-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a>. - Назва з екрана.
6. Примеры аудиторских отчетов по Международным Стандартам Аудита [Електронний ресурс] // е-журнал IFRS in Ukraine. - 2013. - Режим доступу: <http://www.ifrs.org.ua/primery-auditovskih-otchetov-po-mezhdunarodny-m-standartam-auditamsa-na-russkom/>. - Назва з екрана.