

НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНА КАРТКА ЛЕКЦІЙНЕ ЗАНЯТТЯ № 10

ТЕМА 6. АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ І ІНШІ ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ.

Дисципліна: «Основи аудиту».

Тема заняття: Аудиторський висновок. Види висновків. Помилки і можливості обману. Дата підписання аудиторських висновків. Оцінка результатів.

Написання листа керівництву підприємства. Складання аудиторського звіту. Безумовно, позитивне. Умовно позитивне. Негативне. Відмовлення від видачі аудиторського висновку. Принципи складання аудиторського висновку. Склад і зміст аудиторського висновку. Вступна частина аудиторського висновку.

Поняття, що підлягають засвоєнню: аудиторський висновок, суттєвість, позитивний висновок, умовно-позитивний висновок, безумовно-позитивна згода, негативний висновок, перекручення звітних даних, відмова від надання висновку.

Тип заняття: формування компетентностей.

Вид заняття: лекція проблемна з елементами бесіди, дослідницька.

Дидактична мета:

1. Навчальна: перевірити рівень засвоєння знань, сформулювати поняття та уявлення аудиторського висновку та його видів.

2. Розвиваюча: розвивати зацікавленість у застосуванні набутих знань.

3. Виховна: удосконалювати професійну увагу (зосередженість, активність, стійкість).

4. Методична: активізація самостійної роботи студентів на заняттях з дисципліни «Основи аудиту».

Методичні рекомендації: необхідно нагадати, що аудит закінчується наданням клієнту аудиторського звіту, який оформляється на останній (заключній) стадії процесу. Тому слід більш конкретно визначити суть і зміст цієї стадії перевірки.

Під час вивчення цієї теми потрібно розглянути зміст і структуру стандартного аудиторського звіту та відповідальність аудитора за формулювання думки щодо фінансової звітності, який складається на підставі безумовно-позитивної думки аудитора. Якщо ж виникають певні обставини, що суттєво та всеохоплююче впливають на цю думку, змінюючи її, той думку та відповідний їй звіт необхідно модифікувати, тобто змінити з безумовно-позитивного на інші три види.

Крім того, необхідно зупинитись на умовах складання аудиторського звіту при виконанні завдань спеціального призначення, визначити ці завдання, з'ясувати складові цього виду звіту та методику оформлення.

Міжпредметні та міждисциплінарні зв'язки:

Забезпечуючі дисципліни: Економіка підприємства, Фінанси, Бухгалтерський облік, Гроші та кредит.

Забезпечувані дисципліни: Фінанси підприємства, Облік і звітність в бюджетних установах, Контроль і ревізія, Фінансовий облік, Організація обліку на підприємствах малого бізнесу, Податкова система.

Навчально – методичне забезпечення лекції:

Засоби навчання: наочні посібники, роздатковий матеріал до теми, короткий конспект заняття, слайди (чорнило з ручкою на слайді свідчить про те, що це потрібно законспектувати).

Завдання заняття:

Знати: якими нормативними документами слід керуватися аудитору при складанні підсумкових документів; чим відрізняється звіт про результати аудиторської перевірки від аудиторського висновку; структуру аудиторського висновку; види висновків та за яких умов вони видаються.

Вміти: дотримуватися принципу конфіденційності щодо інформації, відображеної в робочих документах; визначити різницю між аудиторським звітом, аудиторським висновком за ННА №26 і аудиторським висновком за ННА №28; скласти аудиторський звіт та аудиторський висновок в усіх його модифікаціях.

Література:

1. Виноградова М.О. Аудит: навч.посіб./М.О.Виноградова, Л.І.Жиднеева – К.: «Центр учбової літератури», 2014.- 656с. [ст. 392-401].
2. Радська В.В., Я.В.Петраков Аудит. Навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с. [ст. 237-262].
3. Радська В.В., Я.В.Петраков Аудит. Практикум. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 464 с. [ст. 191-194].

ХІД ЗАНЯТТЯ

1. Організаційний момент

1. Привітання.
2. Перевірка присутніх.
3. Перевірка підготовленості студентів до заняття.

2. Актуалізація опорних знань

(фронтальне опитування)

1. Назвіть завдання, об'єкти, джерела аудиту статутного фонду.
2. Назвіть завдання, об'єкти, джерела аудиту кредиторської заборгованості.
3. Назвіть завдання, об'єкти, джерела аудиту валових доходів.
4. Назвіть завдання, об'єкти, джерела аудиту витрат підприємства.
5. Назвіть завдання, об'єкти, джерела аудиту фінансових результатів.
6. Назвіть завдання, об'єкти, джерела аудиту використання фондів і цільового фінансування.

3. Мотивація навчальної діяльності

(оголошення теми, мети, завдання заняття)

Тема: Аудиторський висновок. Види висновків. Помилки і можливості обману. Дата підписання аудиторських висновків. Оцінка результатів. Написання листа керівництву підприємства. Складання аудиторського звіту. Безумовно, позитивне. Умовно позитивне. Негативне. Відмовлення від видачі аудиторського

висновку. Принципи складання аудиторського висновку. Склад і зміст аудиторського висновку. Вступна частина аудиторського висновку.

Дидактична мета:

1. Навчальна: перевірити рівень засвоєння знань, сформулювати поняття та уявлення аудиторського висновку та його видів.

2. Методична: активізація самостійної роботи студентів на заняттях з дисципліни «Основи аудиту».

4. Сприйняття і засвоєння нових знань

Переходимо до вивчення нової теми, щоб вивчити і засвоїти тему, ми розглянемо матеріал за таким планом лекції.

ПЛАН ЛЕКЦІЇ:

1. Аудиторський висновок. Види висновків.
2. Помилки і можливості обману.
3. Дата підписання аудиторських висновків. Оцінка результатів.
4. Написання листа керівництву підприємства.
5. Складання аудиторського звіту. Безумовно, позитивне. Умовно позитивне. Негативне. Відмовлення від видачі аудиторського висновку.
6. Принципи складання аудиторського висновку. Склад і зміст аудиторського висновку. Вступна частина аудиторського висновку.

Нормативні документи:

1. ННА № 6 «Документальне оформлення аудиторської перевірки».
2. ННА № 26 «Аудиторський висновок».
3. ННА № 27 «Інша інформація в документах, які стосуються перевіреної аудито-ром фінансової звітності підприємства».
4. ННА № 28 «Аудиторські висновки спеціального призначення».
5. МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

1. Аудиторський висновок. Види висновків. По закінченню аудиторської перевірки аудитор складає два підсумкових документи: аудиторський висновок та звіт про результати аудиторської перевірки.

Головним результатом кропіткої роботи аудитора по виконанню договору на аудит фінансової звітності є аудиторський висновок.

Стаття 7 Закону України «Про аудиторську діяльність» дає таке визначення аудиторського висновку.

Аудиторський висновок – це документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, П(С)БО, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.

Висновок може бути позитивним (безумовно—позитивний, позитивний висновок, що містить пояснювальний параграф), умовно-позитивним, негативним, або дається відмова від надання висновку про фінансову звітність підприємства. У

двох останніх випадках в аудиторському висновку може наводитися короткий перелік аргументів, які підштовхнули аудитора видати такий висновок, який відрізняється від позитивного.

Висновок: Для користувачів публічної фінансової звітності аудитор готує чіткий висновок про перевірену звітність, відповідність її у всіх суттєвих аспектах інструкціям про порядок складання звітності та принципам обліку, що передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Порядок складання висновку регламентується ННА №26 «Аудиторський висновок» та № 28 «Аудиторські висновки спеціального призначення».

2. Помилки і можливості обману. В частині звіту «Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність» включається пояснення того, що управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності, а також за такий внутрішній контроль, який він вважає необхідним для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилок.

Цей розділ аудиторського висновку дає впевненість його користувачам у тому, що аудиторська перевірка здійснена відповідно до вимог українського законодавства та норм, які регулюють аудиторську практику та ведення бухгалтерського обліку, або відповідно до вимог міжнародних стандартів та практики. У цьому розділі говориться, що перевірка була спланована і підготовлена з достатнім рівнем впевненості у тому, що фінансова звітність не має суттєвих помилок. Під час аудиторської перевірки аудитор повинен робити оцінку помилок у системах обліку та внутрішнього контролю підприємства на предмет їх суттєвого впливу на фінансову звітність. Оцінюючи суттєвість помилок, аудитор повинен керуватися положеннями Міжнародного стандарту аудиту № 320 «Суттєвість в аудиті». Далі аудитор відмічає, що в ході аудиту ним використовувалися принципи вибіркової перевірки інформації і що під час перевірки він брав до уваги тільки суттєві помилки.

Також дається інформація про принципи бухгалтерського обліку, які використовувалися на підприємствах у період перевірки. У цьому розділі можна навести такі висловлювання: «Ми провели нашу перевірку у відповідності з вимогами Закону України «Про аудиторську діяльність» та «Міжнародних стандартів аудиту». Ці нормативи вимагають, щоб планування та проведення аудиту було спрямоване на одержання переконливих тверджень щодо відсутності у фінансовій звітності суттєвих помилок. Під час аудиту зроблено дослідження шляхом тестування доказів на обґрунтування сум та інформації, розкритих у фінансовому звіті, а також оцінку відповідності застосованих принципів обліку нормативним вимогам щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні, чинним протягом періоду перевірки. Крім того, шляхом тестування здійснено також оцінку відповідності даних звітності меті оподаткування бухгалтерського обліку. На нашу думку, проведена аудиторська перевірка забезпечує розумну основу для аудиторського висновку». У розділі «Аудиторська думка» дається висновок аудитора про фінансову звітність, про її правильність за

всіма суттєвими аспектами, а саме: «Ми підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених у додатку № 1, фінансовий (бухгалтерський) звіт в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про Товариство станом на 01 січня 20__ року згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

Висновок: В частині звіту «Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність» включається пояснення того, що управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності, а також за такий внутрішній контроль, який він вважає необхідним для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилок.

3. Дата підписання аудиторських висновків. Оцінка результатів. Необхідно пам'ятати, що надання аудиторського звіту замовнику здійснюється за таких умов:

- звіт адресується замовникові із зазначенням дати складання;
- звіт підписується керівником аудиторської фірми або особою, вповноваженою на це керівником і аудитором (керівником бригади аудиторів), який здійснював перевірку;
- звіт звіряється печаткою аудиторської фірми;
- кожна сторінка аудиторського звіту повинна бути підписана аудитором, який здійснював перевірку (і завірена його особистою печаткою – за наявності).

Якщо аудитор робить свій висновок, що фінансова звітність складена клієнтом в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності, то він висловлює думку, яку прийнято називати не модифікованою, а звіт, складений на її підставі – безумовно-позитивним.

У розділі «Дата аудиторського звіту» аудитор повинен поставити дату аудиторського висновку на день завершення аудиторської перевірки. Дата в аудиторському звіті проставляється або перед вступною частиною аудиторського звіту або біля підпису аудитора. Аудиторський висновок підписується директором аудиторської фірми або уповноваженою на це особою, яка має відповідну серію сертифіката аудитора України на вид проведеного аудиту.

Аудитор повинен підготувати висновок, який відрізняється від позитивного, якщо керівництво клієнта не вносить виправлення в фінансову звітність, а аудитор вважає це за необхідне, та аудиторський висновок ще не передавався клієнтові.

Якщо аудиторський висновок передано клієнтові, аудитор повинен повідомити про це керівництво клієнта, яке відповідає за оприлюднення звітності або її публікацію, про недопустимість публікації звітності без відповідного коригування коли фінансовий звіт все-таки випущений без внесення змін, аудитор повинен вжити заходів для інформування про це користувачів фінансової звітності стосовно наявності свого діючого і дійсного аудиторського висновку. Прийняття рішення про такі дії буде залежати від правової підтримки аудитора і рекомендацій юриста.

Висновок: Дата аудиторського звіту датується не раніше від дати, на яку аудитор отримав достатні та відповідні аудиторські докази, на основі яких буде ґрунтуватися його думка щодо фінансової звітності.

4. Написання листа керівництву підприємства. Аудитор повинен отримати від адміністрації підприємства інформацію, яка необхідна для уточнення його думки про достовірність фінансової звітності. Аудитору необхідно отримати докази того, що керівництво підприємства, яке перевіряється знає відповідальність за надання аудитору достовірної фінансової звітності.

Письмова інформація від адміністрації може бути в одній з наступних форм:

- лист, підписаний керівництвом клієнта;
- документ, підготовлений аудитором;
- копія протоколу засідання ради директорів або правління підприємства чи завірена копія звіту підприємства.

В письмових доказах підприємство вказує про достовірність всіх суттєвих аспектів фінансової звітності, з припущенням того, що жодних інших доказів, цілком напевно, не існує.

При отриманні документальної інформації від керівництва можна обмежитися інформацією, визнаною аудитором, суттєвою для звітності підприємства.

Аудитор під час перевірки може отримати безліч інформації від керівництва підприємства. Вона може надаватися як за власним бажанням керівництва, так і на вимогу аудитора. Якщо така інформація стосується суттєвих позицій фінансової звітності підприємства, від аудитора вимагається:

- отримати перевірені докази з внутрішніх джерел інформації підприємства або із зовнішніх;
- оцінити зрозумілість та відповідність даних, наданих керівництвом клієнта та зіставити їх з іншими аудиторськими доказами та іншою інформацією, яка отримана від керівництва підприємства;
- вирішити, які особи в достатній мірі можуть пояснити зміст інформації, що надають.

Необхідно знати аудитору, що інформація, яка надається керівництвом підприємства, не може замінити інші докази, котрі аудитор може отримати.

Якщо аудитору не вдалося отримати необхідну кількість доказів щодо показників, які визнані суттєвими, а такі докази на думку аудитора існують в принципі, можливість скласти думку з цього питання вважається обмеженою. При цьому аудитор враховує, що з цього питання інформація від керівництва отримана.

Може бути така ситуація, коли інформація, яка надана керівництвом клієнта, буде єдиним доступним джерелом аудиторських доказів.

Якщо інформація, отримана від керівництва клієнта, суперечить іншим аудиторським доказам, аудитору необхідно з'ясувати причину цих суперечностей і, в разі необхідності, переглянути надійність всіх інших наданих керівництвом даних.

Якщо керівництво відмовляється надати інформацію, необхідну для аудиторської перевірки, то можливість аудитора сформулювати висновок вважається

обмеженою і він може скласти аудиторський висновок, який відрізняється від позитивного. Аудитор у таких випадках оцінює надійність всієї іншої, надійної керівництвом, інформації і визначав розмір впливу такої відмови керівництва на твердження аудиторського висновку.

Висновок: Може бути така ситуація, коли інформація, яка надана керівництвом клієнта, буде єдиним доступним джерелом аудиторських доказів.

Якщо інформація, отримана від керівництва клієнта, суперечить іншим аудиторським доказам, аудитору необхідно з'ясувати причину цих суперечностей і, в разі необхідності, переглянути надійність всіх інших наданих керівництвом даних.

5. Складання аудиторського звіту. Безумовно-позитивний. Умовно позитивний. Негативний висновок. Відмовлення від видачі аудиторського висновку. Результати аудиторської перевірки відображаються в аудиторському звіті, що складається відповідно до МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності». МСА 700 розглядає відповідальність аудитора за формулювання думки щодо фінансової звітності, форму та зміст аудиторського звіту.

Аудиторський звіт містить інформацію про:

- стан бухгалтерського обліку;
- стан внутрішнього контролю;
- достатність і достовірність фінансової звітності.

За практикою аудиторської діяльності аудиторський звіт складається на основі зібраних аудиторських доказів аудитором і свідчить про результати аудиту, є наслідком правильності застосування аудиторських процедур у процесі проведення аудиторської перевірки й оцінки стану бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності.

Аудиторський звіт повинен містити чітко сформульовану думку, викладену письмово. Він може складатися у доцільній формі, але в ньому обов'язково мають бути такі частини, яких МСА 700 для аудиторського звіту з аудитів, проведених відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, визначає десять:

- 1) заголовок;
- 2) адресат;
- 3) вступний параграф;
- 4) відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність;
- 5) відповідальність аудитора;
- 6) аудиторська думка;
- 7) інша відповідальність аудитора щодо звітності;
- 8) підпис аудитора;
- 9) дата аудиторського звіту;
- 10) адреса аудитора.

Аудиторський звіт повинен містити чітко сформульовану думку аудитора щодо фінансових звітів клієнта. Аудитор має оцінити власні висновки (міркування), зроблені завдяки отриманим аудиторським доказам, - ці висновки будуть основою для формування його думки.

Саме думка аудитора є вирішальною при формуванні виду аудиторського звіту.

МСА 700 говорить саме про *немодифіковану думку* аудитора, яка формує *безумовно-позитивний* вид аудиторського звіту. Якщо ж таку думку висловити неможливо, то вона змінюється, тобто модифікується. Підставою для цього можуть бути обставини, коли аудитор:

а) доходить висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення;
або

б) не може отримати достатні і належні аудиторські докази для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень, то він висловлює модифіковану думку в аудиторському звіті відповідно до МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

МСА 705 розглядає відповідальність аудитора за надання відповідного звіту за обставин, при яких аудитор приймає рішення про необхідність модифікації аудиторської думки щодо фінансової звітності.

Якщо фінансова звітність містить суттєві викривлення, аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і, залежно від концептуальної основи та способу вирішення цього питання визначити, чи потрібно висловлювати модифіковану думку відповідно до МСА 705. У випадках, коли аудитор доходить висновку, що фінансова звітність вводить в оману, він повідомляє управлінський персонал та залежно від способу вирішення визначає, як і яким чином слід надати інформацію у аудиторському звіті.

У результаті модифікації можуть бути надані три інші види аудиторської думки (і відповідно до цього – виду звіту):

- умовно-позитивна;
- негативна;
- відмова від висловлення (надання) думки.

Аудитор висловлює *умовно-позитивну думку* в разі, якщо він:

а) отримавши достатні і прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими для фінансової звітності; або

б) не має змоги отримати достатні і прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим.

Аудитор висловлює негативну думку, якщо він, отримавши достатні і прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що викривлення, взяті окремо або в сукупності, є одночасно і суттєвими, і всеохоплюючими для фінансової звітності.

Аудитор відмовляється від висловлення думки, якщо він не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим.

У всіх випадках, коли аудитор надає думку, яка відрізняється від безумовно-позитивної, він повинен чітко описати всі обґрунтовані причини.

Якщо аудитор модифікує думку щодо фінансової звітності, він повинен додатково до окремих елементів, передбачених вимогами МСА 700, включити до аудиторського звіту параграф із описанням питання, що призвело до модифікації. Аудитор наводить цей параграф безпосередньо перед параграфом аудиторського звіту, в якому висловлена думка. Цей параграф може мати назву залежно від обставин:

- «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки»,
- «Підстава для висловлення негативної думки» або
- «Підстава для відмови від висловлення думки».

У цьому параграфі аудитор повинен обґрунтувати з проведенням опису основи зміни для модифікації думки та визначає кількісний вплив його на фінансову звітність, крім випадків коли це зробити неможливо, про що зазначається у звіті.

Крім цього, у цьому параграфі зазначається також причини неможливості отримання достатніх і прийнятих доказів у процесі аудиту, на основі чого надається модифікована думка, навіть коли аудитор висловив негативну аудиторську думку.

Якщо аудитор модифікує аудиторську думку, то для параграфа «Висловлення думки» він використовує заголовок «Умовно – позитивна думка», «Негативна думка» або «Відмова від висловлення думки» залежно від обставин.

При висловленні *умовно-позитивної думки* через існування суттєвого викривлення у фінансовій звітності, аудитор повинен зазначити у параграфі «Висловлення думки», що на його думку, за винятком впливу питань (питання), описаного у параграфі «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки»:

- фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності в рамках звітування;

Або

- фінансова звітність була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності в рамках звітування згідно з концептуальною основою достовірного подання, але якщо це є результатом неможливого отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, аудитор використовує відповідне формування «за винятком можливого впливу операцій, описаних у параграфі...».

При висловленні *негативної думки*, аудитор повинен зазначити у параграфі «Висловлення думки», що на його думку, через те, що операції мають не тільки суттєвий, а й всеохоплюючий вплив на показники фінансової звітності, описаних у параграфі «Підстава для висловлення негативної думки» та:

- фінансова звітність не надає достовірну та справедливу інформацію;
- фінансова звітність не була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до вимог концептуальної основи».

Якщо аудитор *відмовляється від висловлення думки* через неможливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, він повинен зазначити у параграфі «Висловлення думки», що:

- у зв'язку з тим чи іншим питанням, описаним у параграфі «Підстава для відмови від висловлення думки», аудитор не мав можливості отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки та відповідно аудитор не висловлює думку щодо фінансової звітності.

Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки через неможливість отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, він повинен змінити вступний параграф аудиторського звіту, де зазначається, що аудитор отримав завдання виконати аудит фінансової звітності. Однак, у зв'язку з питанням, описаним у параграфі «Підстава для відмови від висловлення думки», що «ми не мали можливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки...».

Практика аудиту свідчить, що у більшості випадків негативну думку аудитор висловлює в тому випадку, коли виявляється суттєвий вплив на показники фінансової звітності в результаті зловживання, якщо аудитор отримав достатні докази цих зловживань і перевірів всі документи і реєстри. У випадку, якщо керівництво клієнта підприємства, звітність якого перевіряється, відмовляється надати всі документи, реєстри тощо, для того щоб аудитор висловив свою думку, то він надає відмову від висловлення думки.

Приклади аудиторських звітів, у яких висловлено безумовно-позитивну та модифіковані аудиторські думки, надано у наступному питанні.

Висновок: Результати аудиторської перевірки відображаються в аудиторському звіті, що складається відповідно до МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

Аудиторський звіт повинен містити чітко сформульовану думку, викладену письмово. Він може складатися у доцільній формі, але в ньому обов'язково мають бути такі частини, яких МСА 700 для аудиторського звіту з аудитів, проведених відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, визначає десять: заголовок; адресат; вступний параграф; відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність; відповідальність аудитора; аудиторська думка; інша відповідальність аудитора щодо звітності; підпис аудитора; дата аудиторського звіту; адреса аудитора.

6. Принципи складання аудиторського висновку. Склад і зміст аудиторського висновку. Вступна частина аудиторського висновку.

Аудиторський звіт повинен містити чітко сформульовану думку, викладену письмово (п. 20 МСА 700). Він може складатися у довільній формі, але в ньому обов'язково мають бути такі частини, яких МСА 700 для аудиторського звіту з аудитів, проведених відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, визначає десять (таблиця 10.1):

Структура аудиторського звіту відповідно до МСА 700

| Частини звіту | Зміст частин |
|--|---|
| Заголовок (п. 21) | Чітко вказується, що це є зміст незалежного аудитора (див. п. Д15). |
| Адресат (п. 22) | Визначається для кого призначений аудиторський звіт, тобто — визначається, відповідно до яких завдань його складено (див. п. Д16) |
| Вступний параграф (п. 23) | Надається (див. пп. Д17-Д19): <ul style="list-style-type: none"> - назва суб'єкта господарювання, фінансова звітність якого перевірена аудитором; - підтвердження, що фінансова звітність перевірена аудитором; - назва кожного з фінансових звітів, що входять до складу фінансової звітності; - посилання на стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію; - дата або період, які охоплюються кожним фінансовим звітом, до входить до складу фінансової звітності. |
| Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність (пп. 24-27) | Включається пояснення того, що управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, а також за такий внутрішній контроль, який він вважає необхідним для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки (див. п. Д20-Д23). |
| Відповідальність аудитора (пп. 28-33) | Зазначається, що відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансової звітності на основі результатів аудиту, здійснюється посилання на застосування відповідних стандартів (див. пп. Д24-Д26). |
| Аудиторська думка (пп. 34-37) | У разі висловлення немодифікованої думки щодо фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи, обов'язково необхідно пояснювати (див. пп. Д27-Д33): <ul style="list-style-type: none"> - фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах... відповідно до [застосована концептуальна основа фінансової звітності]; або - фінансова звітність надає достовірну та справедливую інформацію про... відповідно до [застосована концептуальна основа фінансової звітності] В аудиторські думці завжди має бути зазначена юрисдикція походження концептуальної основи. |
| Інша | Інша відповідальність повинна розглядатися в окремому розділі |

| | |
|--|--|
| відповідальність аудитора щодо звітності (пп. 38-39) | аудиторського звіту, якщо вона є додатковою по відношенню до визначеної МСА відповідальності аудитора за надання звіту щодо фінансової звітності — тобто, якщо розглядаються певні питання, які вважаються додатковими (див. пп. Д34-Д36). |
| Підпис аудитор (п. 40) | Зазначається, що аудиторський звіт повинен бути підписаний (див. п. Д37). |
| Дата аудиторського звіту (п. 41) | Датується не раніше від дати, на яку аудитор отримав достатні та відповідні аудиторські докази, на основі яких буде ґрунтуватися його думка щодо фінансової звітності (див. пп. Д38-Д41) |
| Адреса аудитора (п. 42) | Констатується, що повинно бути зазначене місцеперебування в юрисдикції, де практикує аудитор. |

Нижче наведено три ілюстративних приклади аудиторських звітів щодо фінансової звітності, яка складена відповідно до застосованих концептуальних основ, але перевірка здійснювалась щодо різних завдань аудиту. Ці звіти включають елементи, про які йдеться в параграфах 21-42 (для більшої їхньої деталізації див. пп. Д15-Д41).

Необхідно пам'ятати, що надання аудиторського звіту замовнику здійснюється за таких умов:

- звіт адресується замовникові із зазначенням дати складання;
- звіт підписується керівником аудиторської фірми або особою, вповноваженою на це керівником і аудитором (керівником бригади аудиторів), який здійснював перевірку;
- звіт завіряється печаткою аудиторської фірми;
- кожна сторінка аудиторського звіту повинна бути підписана аудитором, який здійснював перевірку (і завірена його особистою печаткою — за наявності останньої).

Якщо аудитор робить свій висновок, що фінансова звітність складена клієнтом в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, то він висловлює **думку**, яку прийнято називати **немодифікованою**, а звіт, складений на її підставі - **безумовно-позитивним**.

Висновок: В аудиторському висновку має бути чітко визначено, кому він адресується — правлінню, раді директорів, засновникам, акціонерам, організаціям, податковій інспекції. Можуть бути вказані також і інші користувачі цієї інформації.

У вступній частині аудиторський висновок має містити інформацію про склад фінансової звітності та дату підготовки звітності. У цьому ж розділі йдеться про те, що відповідальність за правильність підготовки звітності покладається на керівництво підприємства, про відповідальність аудитора за аудиторський висновок, який обґрунтовується результатами проведеної перевірки.

Загальний висновок: По закінченню аудиторської перевірки аудитор складає два підсумкових документи: аудиторський висновок та звіт про результати аудиторської перевірки.

Головним результатом кропіткої роботи аудитора по виконанню договору на аудит фінансової звітності є аудиторський висновок.

Стаття 7 Закону України «Про аудиторську діяльність» дає таке визначення аудиторського висновку.

Аудиторський висновок – це документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, П(С)БО, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.

В частині звіту «Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність» включається пояснення того, що управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності, а також за такий внутрішній контроль, який він вважає необхідним для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилок.

Дата аудиторського звіту датується не раніше від дати, на яку аудитор отримав достатні та відповідні аудиторські докази, на основі яких буде ґрунтуватися його думка щодо фінансової звітності.

Якщо інформація, отримана від керівництва клієнта, суперечить іншим аудиторським доказам, аудитору необхідно з'ясувати причину цих суперечностей і, в разі необхідності, переглянути надійність всіх інших наданих керівництвом даних.

Саме думка аудитора є вирішальною при формуванні виду аудиторського звіту.

МСА 700 говорить саме про *немодифіковану думку* аудитора, яка формує *безумовно-позитивний* вид аудиторського звіту. Якщо ж таку думку висловити неможливо, то вона змінюється, тобто модифікується.

У результаті модифікації можуть бути надані три інші види аудиторської думки (і відповідно до цього – виду звіту):

- умовно-позитивна;
- негативна;
- відмова від висловлення (надання) думки.

Якщо аудитор модифікує думку щодо фінансової звітності, він повинен додатково до окремих елементів, передбачених вимогами МСА 700, включити до аудиторського звіту параграф із описанням питання, що призвело до модифікації. Аудитор наводить цей параграф безпосередньо перед параграфом аудиторського звіту, в якому висловлена думка. Цей параграф може мати назву залежно від обставин:

- «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки»,
- «Підстава для висловлення негативної думки» або
- «Підстава для відмови від висловлення думки».

Зміст розділів аудиторського висновку, в якому наводиться ставлення аудитора до фінансової звітності залежить від виду аудиторського висновку.

5. Закріплення нових знань

Фронтальне опитування:

1. Які підсумкові документи складаються за результатами аудиту?
2. Які види висновків складаються та які відмінності між ними?
3. З яких обставин аудитор може відмовитися від видачі аудиторського висновку?
4. Яка різниця між висновком і звітом аудитора?
5. У яких випадках аудитор може скласти негативний аудиторський висновок?

6. Підсумки заняття

Закріпивши знання з нової теми, ми повинні в кінці заняття продовжити відповідь: Я знаю...., Я вмію...., Я нового дізнався...., Я попрацюю над....

Робимо підсумок сьогоднішнього заняття. Виходячи з позитивних висновків, можна зробити висновок, що матеріал не складний і дався легко.

Оголошення оцінок.

7. Домашнє завдання

Вивчити і опрацювати новий матеріал.

Законспектувати СРС: Аналітична частина аудиторського висновку. Виклад загальних результатів перевірки стану внутрішнього контролю організації. Виклад загальних результатів перевірки стану бухгалтерського обліку і звітності.

Законспектувати СРС: Виклад загальних результатів перевірки дотримання законодавства підприємством. Підсумкова частина аудиторського висновку.

Законспектувати СРС: Надання аудиторського висновку. Аудиторський висновок спеціального призначення.

Література:

1. Виноградова М.О. Аудит: навч. посіб./М.О.Виноградова, Л.І.Жиднеева – К.: «Центр учбової літератури», 2014.- 656с. [ст. 392-401].
2. Немченко В.В., Редько О.Ю. Аудит в Україні. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту: підручник. – К.: «Центр учбової літератури», 2012.- 536с. [ст. 323-328].
3. Огійчук М.Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2012. – 664 с. [ст. 590-601].

Укладач : викладач, спеціаліст II категорії
Минич Ю.В.

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Раді директорів Публічного акціонерного товариства «АТП-31156»

Ми здійснили аудит Балансу акціонерного товариства «АТП-31156» станом на 31 грудня 201__ року, що додається, і відповідних Звітів про фінансові результати, про рух грошових коштів та про власний капітал за рік, що закінчився на вказану дату. Відповідальність за цю фінансову звітність несе керівництво акціонерного товариства.

Нашим обов'язком є подання думки про фінансову звітність на основі аудиту, що ми здійснили.

Ми здійснили аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудит так, щоб забезпечити достатню впевненість щодо того, чи не містить фінансова звітність суттєвих викривлень. До аудиту належить отримання, на основі тестів, доказів, що підтверджують суми та розкриття, які містяться у фінансовій звітності.

Ми вважаємо, що проведений нами аудит забезпечує достатню основу для надання нашої думки.

(Далі йдуть продовження різного виду аудиторських звітів)

Продовження в випадку надання безумовно-позитивної аудиторської думки

На нашу думку, фінансова звітність надає достовірну інформацію та об'єктивно відображає фінансове положення акціонерного товариства станом на 31 грудня 201__ року, результатів її господарської діяльності, руху грошових коштів та власного капіталу за рік, що закінчився, на вказану дату відповідно до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Продовження у випадку надання умовно-позитивної аудиторської думки

Як було вказано в Примітці 2 до фінансової звітності, не передбачалося ніякого відображення амортизації основних засобів у фінансових звітах, що, за нашою думкою, не відповідає П(С)БО.

Відрахування на амортизацію за рік, що закінчився 31 грудня 201__ року, має дорівнювати _____ грн, на основі прямолінійного методу із застосуванням 5% річних для будівель і споруд та 20% - для обладнання. Відповідно, необоротні активи мають бути зменшені на суму накопиченої амортизації, що дорівнює _____ грн, нерозподілений прибуток має бути зменшений на _____ грн і, відповідно, чисті збитки за 201__ рік мають бути збільшені _____ грн.

На нашу думку, за винятком впливу, що має попередній параграф на фінансову звітність, ця звітність надає достовірну та об'єктивну картину фінансового стану акціонерного товариства на 31 грудня 201__ року, результатів її господарської діяльності, руху грошових коштів та власного капіталу за рік, що закінчився, на вказану дату, відповідно до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Продовження у випадку висловлення негативної думки аудиторської думки

Як оговорювалось у Примітці 6 до фінансової звітності, акціонерне товариство не нараховує податків на прибуток, які виникають внаслідок

тимчасових різниць між фінансовим прибутком та прибутком, що підлягає оподаткуванню.

Крім того, акціонерне товариство використовує методи нарахування амортизації, які базуються на строках корисної служби основних засобів, які є помітно короткими та ніяк не обґрунтованими.

П(С)БО вимагають, щоб відбувалося нарахування відстроченого податку, а амортизація основних засобів здійснювалася протягом строку їхньої реально оціненої корисної служби.

Через відхилення від П(С)БО, зазначені вище, на 31 грудня 20__ року вартість товарно-матеріальних цінностей була завищена на _____ грн за рахунок включення до виробничих накладних витрат амортизації поверх норм, яка розраховується із строку корисної служби активів; накопичена амортизація становить _____ грн понад суму, яка розраховується, виходячи із реального строку корисної служби активів. Крім того, розподіленого податку на прибуток у розмірі _____ грн не було відображено, що призвело до збільшення нерозподіленого прибутку на _____ грн. Для року, який закінчився 31 грудня 201__ року, собівартість проданих товарів було збільшено на _____ грн через вплив обліку амортизації, про який згадувалося вище, не був нарахований відстрочений податок на прибуток у розмірі _____ грн, що призвело до збільшення чистого прибутку на _____ грн.

На нашу думку, через вплив випадків, які були оговорені у попередньому параграфі, фінансова звітність не надає достовірної і об'єктивної картини фінансового положення акціонерного товариства станом на 31 грудня 201__ року або результатів її господарської діяльності, руху грошових коштів та власного капіталу за рік, що закінчився на вказану дату, відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Далі подаються закінчення всіх трьох звітів

30 квітня 201__ року

ТОВ Аудиторська фірма «Євроаудит»

вул. Шевченка, 116, офіс 19-20 підпис розшифровка

м. Київ, Україна

М.П.

*Зразок відмови від висловлення аудиторської думки***ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА***Раді директорів Публічного акціонерного товариства «АТП-31156»*

Ми підписали Лист-зобов'язання на здійснення аудиту акціонерного товариства «АТП-31156» станом на 31 грудня 201__ року, що додається, і відповідних Звітів про фінансові результати, про рух грошових коштів та про власний капітал за рік, що закінчився на вказану дату. Відповідальність за цю фінансову звітність несе керівництво акціонерного товариства.

У Міжнародних стандартах аудиту вимагається, щоб ми планували та здійснювали аудит для отримання достатньої впевненості щодо того, чи не містить фінансова звітність суттєвих викривлень. До аудиту належить отримання, на основі тестів, доказів, що підтверджують суми та розкриття, які містяться у фінансовій звітності. Також аудит включає оцінювання облікових принципів, що застосовуються, і суттєвих оцінок керівництвом, а також оцінку загального подання фінансової звітності.

Як зазначено в наступному параграфі, нам не вдалося здійснити аудит для отримання достатньої впевненості щодо того, чи фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Ми не спостерігали за інвентаризацією запасів станом на 31 грудня 201__ року, тому що вона відбувалася до того, як ми отримали замовлення на аудит акціонерного товариства. Через характер запасів акціонерного товариства ми не змогли застосувати інших аудиторських процедур для перевірки кількості запасів. Запаси, відображені в наданому балансі, представляють близько 50% всіх активів акціонерного товариства станом на 31 грудня 201__ року.

Внаслідок важливості проблеми, що обговорювалась у попередньому параграфі, ми відмовляємося від висловлення думки про фінансову звітність.

30 квітня 201__ року

ТОВ Аудиторська фірма «Євроаудит»

вул. Шевченка, 116, офіс 19-20 підпис розшифровка

м. Київ, Україна

М.П.

Рекомендується такий зміст розділу аудиторського висновку, в якому наводиться ставлення аудитора до фінансової звітності залежно від виду аудиторського висновку.

Позитивний висновок (є безумовна позитивна згода)

«У результаті проведення аудиту встановлено: надана інформація дає достовірне й повне уявлення про реальний склад активів та пасивів суб'єкта, що перевіряється. Система бухгалтерського обліку, що використовувалася на підприємстві, відповідає законодавчим та нормативним вимогам; фінансову звітність підготовлено на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку і достовірно та повно наданої фінансової інформації про підприємство станом на 1 січня 201_ року згідно з нормативними вимогами до бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

Позитивний висновок (є нефундаментальна непевність)

«...У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються, наприклад, неучасті аудитора в інвентаризації активів, неможливості підтвердити початкові залишки в балансі з причини того, що аудит проводився іншою аудиторською фірмою, а також з причини обмеженості інформації ми не можемо дати висновок щодо зазначених моментів, однак ці обмеження мають незначний вплив на фінансову звітність та на стан справ у цілому. Ми підтверджуємо, що за винятком обмежень, зазначених вище (або які викладені у додатку № 1 до аудиторського висновку), фінансова звітність, у всіх суттєвих аспектах, достовірно і повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 1 січня 201_ року згідно з нормативними вимогами до організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

Умовно-позитивний висновок (є фундаментальна незгода)

«...Під час проведеної аудиторської перевірки встановлено, що операції (додається перелік операцій, або пишеться: «які викладені у додатку № 1 до аудиторського висновку») проведені з порушенням встановленого порядку. Проте зазначені невідповідності мають обмежений вплив на фінансову звітність і не перекошують загальний фінансовий стан підприємства. Ми підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених, у додатку № 1, фінансовий звіт в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про банк станом на 1 січня 201_ року згідно з нормативними вимогами до організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

Негативний аудиторський висновок

«У результаті проведення аудиту встановлено, що за звітний період підприємством були допущені суттєві порушення і перекошення (дається перелік порушень, або пишеться: «які викладені в додатку № 1 до цього висновку»). Допущені порушення суттєво впливають на фінансову звітність підприємства та перекошують реальний стан справ. Фінансова звітність має суттєві перекошення і недостовірно подає фінансову інформацію про підприємство станом на 1 січня 201_ року. Не виконані такі вимоги до організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні (в стислій формі дається перелік питань, стосовно яких не

виконані вимоги з організації обліку, або пишеться: «з питань, які наводяться в додатку № 1»).

Таким чином, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсний стан справ на Підприємстві, що склався на 1 січня 201_ року».

Аудиторський висновок, в якому робиться *відмова від надання висновку аудитора*.

«...У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються (зазначати факти), з причини (зазначати причини неможливості) ми не можемо надати висновок стосовно зазначеного.

Наведене вище істотно впливає на дійсний стан справ у цілому (в основному).

У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських доказів, ми не можемо видати об'єктивний аудиторський висновок з фінансової звітності, підготовленої станом на 1 січня 201_ року».