

Тема 8 Аудиторський висновок та інші підсумкові документи

8.1 Елементи аудиторського висновку про фінансову звітність.

8.2 Види аудиторського висновку про фінансову звітність.

8.3 Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення.

8.1 Елементи аудиторського висновку про фінансову звітність.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» та Міжнародних стандартів аудиту на заключному етапі аудиту аудитор повинен скласти аудиторський звіт про результати аудиторської перевірки або аудиторський висновок.

Аудиторський звіт – це документальне відображення аудитором виявлених порушень, помилок та відхилень при здійсненні фінансово – господарської діяльності, веденні обліку та складанні звітності, а також проведена аудитором оцінка стану бухгалтерського обліку та достовірності звітності на певну дату.

Аудиторський звіт складається в довільній формі, не є офіційним документом і призначений для замовника, та може бути оприлюдненим тільки за бажанням клієнта.

Складання аудиторського висновку це: аналіз виконаних аудиторських процедур, узагальнення виявлених помилок, визначення їх суттєвості та вплив на показники фінансової звітності.

Згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» - аудиторський висновок – документ, який складено відповідно до стандартів аудиту, надає впевненості користувачам відносно відповідності фінансової звітності та іншої інформації концептуальним основам, яка використовувалися при його складанні. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно – правові акти України, П(С)БО, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.

Вимоги до формування думки аудитора відносно фінансової звітності визначає МСА 700 «Формування думки та надання звіту відносно фінансової звітності».

Стандарт МСА 700 визначає основні цілі аудитора:

1. Сформулювати думку про фінансові звіти, виходячи із оцінки висновків отриманих на основі аудиторських доказів.

2. Чітко висловити свою думку в письмовому звіті, який також визначає підстави для висловлення такої думки.

Основні елементи аудиторського висновку:

1. Заголовок. Аудиторський висновок повинен мати відповідний заголовок. Може бути доцільно використати термін «незалежний аудитор»

щоб відрізнити аудиторський висновок від звітів, складених іншими особами, наприклад, посадовими особами суб'єкта господарювання.

2. Адресат. В аудиторському висновку слід зазначити адресата відповідно до умов завдання та місцевих нормативних актів. Висновок, як правило, призначається для акціонерів або ради директорів суб'єкта господарювання, фінансові звіти якого перевіряються.

3. Вступний або початковий параграф. До аудиторського висновку слід включити перелік перевірених фінансових звітів суб'єкта господарювання із зазначенням дати та звітного періоду. У висновку слід зазначити, що відповідальність за фінансові звіти несе управлінський персонал суб'єкта господарювання і що обов'язком аудитора є лише висловлення його думки щодо фінансових звітів на основі проведеної аудиторської перевірки. Відповідальністю аудитора є аудиторська перевірка фінансових звітів для висловлення думки щодо них.

4. Параграф, що описує обсяг (опис характеру аудиторської перевірки). Аудиторський висновок повинен містити опис обсягу аудиторської перевірки, зазначаючи, що аудит було здійснено відповідно до МСА та практики. Аудиторський висновок повинен містити твердження, що аудит було заплановано і проведено для забезпечення обґрунтованої впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

В аудиторському висновку слід описати процес аудиторської перевірки а саме:

- здійснену шляхом тестування перевірку доказів, які підтверджують суми у фінансових звітах та розкриття інформації;
- оцінку принципів бухгалтерського обліку, що застосовуються при підготовці фінансових звітів;
- аналіз попередніх суттєвих оцінок, здійснених управлінським персоналом при підготовці фінансових звітів;
- оцінку фінансових звітів.

5. Параграф, у якому висловлено думку аудитора. В параграфі необхідно описати, яку концептуальну основу фінансової звітності використано для підготовки фінансових звітів і викласти думку аудитора з приводу того, що фінансові звіти справедливо та достовірно відображають (або відображають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності та відповідають вимогам законодавства.

6. Дата висновку. Аудитор повинен зазначити дату висновку, яка є датою завершення аудиторської перевірки. Аудитор не повинен датувати висновок числом, що передує даті підписання або затвердження фінансових звітів управлінським персоналом.

7. Адреса аудитора. Зазначається конкретне місце перебування аудитора, яке, як правило, є місцем перебування офісу аудитора, відповідального за аудит.

8. Підпис аудитора. Аудиторський висновок слід підписати від імені аудиторської фірми, особисто від імені аудитора, або, якщо це доцільно,

обома підписами. Зазвичай висновок підписується від імені аудиторської фірми, оскільки фірма бере на себе відповідальність за аудит.

8.2 Види аудиторського висновку про фінансову звітність.

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості і супутніх послуг визначають наступні види аудиторської думки:

1. Немодифікована думка.

Висловлюється аудитором на підставі немодифікованої впевненості тоді, коли він дійшов висновку, що фінансові звіти справедливо та достовірно відображають (або подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

2. Модифікована думка, яка поділяється на:

2.1 Умовно – позитивну думку, яка висловлюється аудитором в разі:

- викривлення суттєвого але не всеохоплюючого;
- відсутності можливості отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів, можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень може бути суттєвим але не все охопним.

2.2 Негативну думку, яка висловлюється аудитором у випадку наявності одночасно суттєвих і все охопних викривлень як окремих статей звітності так і в їх сукупності.

2.3 Відмову від висловлення думки, яка надається коли аудитор не має можливості отримати достатні та відповідні аудиторські докази, можливий вплив на фінансову звітність не виявлених викривлень може бути одночасно суттєвим та все охопним.

Питання, що не впливають на думку аудитора

За певних обставин аудиторський висновок може бути модифікований з додаванням пояснювального параграфа щодо питання, яке впливає на фінансові звіти і включене до приміток до фінансових звітів. Додавання такого пояснювального параграфа не впливає на думку аудитора. Цей параграф розміщують після параграфа, який містить думку аудитора; у ньому, як правило, є фраза про те, що це питання не є підставою для висловлення умовно - позитивної думки.

Аудитор повинен модифікувати аудиторський висновок:

- додавши відповідний параграф, який указуватиме на суттєвий фактор, який стосується проблеми безперервності;
- додавши відповідний параграф, якщо виявлено суттєву невизначеність (яка не стосується проблеми безперервності), усунення якої залежить від майбутніх подій і яка може вплинути на фінансові звіти.

Невизначеність – це фактор, наслідки якого залежать від майбутніх дій (або подій), які суб'єкт господарювання безпосередньо не контролює, але які можуть вплинути на фінансові звіти.

Пояснювальний параграф можна використати й за наявності додаткових зобов'язань стосовно звітності, встановлених законодавством.

Питання, що впливають на думку аудитора

Аудитор не в змозі висловити безумовно – позитивну думку якщо є будь-яка з наведених далі обставин, чий вплив на фінансові звіти (на думку аудитора) є або може бути суттєвим:

- обмеження обсягу роботи аудитора, це може призвести до висловлення умовно-позитивної впевненості або до відмови від висловлення впевненості;

- незгода з управлінським персоналом щодо прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або відповідності розкриття інформації у фінансовому звіті, ця обставина може призвести до висловлення умовно-позитивної або негативної впевненості.

Обставини, які можуть призвести до висловлення іншої впевненості, ніж безумовно-позитивна.

Обмеження обсягу. Обмеження обсягу роботи аудитора можуть установлюватися суб'єктом господарювання. Наприклад, умови завдання визначають, що аудитор не виконуватиме необхідну, на його думку, процедуру, коли час призначення аудиту не дає змоги аудиторіві спостерігати за інвентаризацією, коли на думку аудитора, облікові записи суб'єкта господарювання є неправильними або коли аудитор не може проводити аудиторські процедури, які він вважає за потрібні.

За існування обмеження обсягу роботи аудитора, що вимагає висловлення умовно-позитивної думки або відмови від висловлення думки, в аудиторському висновку слід описати обмеження та зазначити можливі коригування фінансових звітів, які могли б виявитися необхідними за відсутності обмеження.

Незгода з управлінським персоналом. Аудитор може не погодитися з управлінським персоналом стосовно обраної облікової політики, методів її застосування, відповідності розкриття інформації у фінансових звітах. Якщо такі незгоди є суттєвими для фінансових звітів, аудитор повинен висловити умовно-позитивну чи негативну думку.

Умовно-позитивну думку слід висловити тоді, коли аудитор дійде висновку про неможливість висловлення безумовно-позитивної думки, але вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом чи обмеження обсягу не настільки суттєві, щоб висловити негативну думку або відмовитися від висловлення думки. Умовно позитивну думку слід висловлювати так: «за винятком» впливу питання, якого стосується модифікація.

Відмову від висловлення думки слід висловити тоді, коли обмеження обсягу настільки суттєве, що аудитор не в змозі одержати достатні відповідні аудиторські докази, а тому висловити думку щодо фінансових звітів.

Негативну думку слід висловлювати лише тоді, коли вплив на фінансові звіти будь-якої незгоди з управлінським персоналом є настільки

суттєвим, що (на думку аудитора) недостатньо модифікувати висновок, щоб розкрити неповний характер фінансових звітів.

Якщо аудитор висловлює думку, відмінну від безумовно-позитивної, він повинен у висновку чітко описати всі обґрунтовані причини і, по зможі, дати кількісний опис можливого впливу на фінансові звіти. Як правило, цю інформацію наводить в окремому параграфі, який передує висловленню думки або відмові від висловлення думки і може містити посилання на докладнішу інформацію у примітках до фінансових звітів.

8.3 Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення.

Міжнародний стандарт 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення» встановлює положення та надає рекомендації у зв'язку з аудиторськими завданнями спеціального призначення:

- відповідність фінансових звітів концептуальній основі бухгалтерського обліку іншої, ніж Міжнародні або національні стандарти бухгалтерського обліку;
- висновки щодо компонентів фінансових звітів (конкретні рахунки, елементи рахунків, статті в фінансових звітах);
- конкретних угод, що стосуються питань бухгалтерського обліку та фінансових питань;
- висновок щодо узагальнених фінансових звітів.

Аудитор повинен переглянути та оцінити висновки, зроблені на основі аудиторських доказів, отриманих під час аудиторського завдання спеціального призначення, як підставу для висловлення думки. У звіті слід чітко в письмовій формі висловити думку.

Перед тим, як почати виконувати аудиторське завдання спеціального призначення, аудитор повинен переконатися, що угода із замовником визначає точний характер завдання, а також форму і зміст висновку, який буде наданий.

До висновку аудитора щодо завдання з аудиту спеціального призначення, крім висновку щодо узагальнених фінансових звітів, слід включити перелічені основні елементи, викладені, як правило, в такій послідовності:

1. Заголовок.
2. Адресат.
3. Вступний параграф (опис перевіреної фінансової інформації, положення про відповідальність управлінського персоналу суб'єкта господарювання та відповідальність аудитора).
4. Параграф, що описує обсяг, характер аудиторської перевірки (посилання на МСА, які застосовуються до аудиторських завдань спеціального призначення, або на відповідні національні стандарти чи практику, опис роботи, виконаної аудитором).

5. Параграф, що містить думку стосовно фінансової інформації.
6. Дата звіту.
7. Адреса аудитора.
8. Підпис аудитора.

Якщо треба надати висновок у визначеній формі, аудитор повинен розглянути суть і формулювання визначеного висновку і (за потреби) внести необхідні зміни, згідно з вимогами МСА, змінивши формулювання, або додавши окремий висновок.

До аудиторського висновку щодо фінансових звітів, складених відповідно інших ніж МСБО концептуальній основі, слід включити твердження, яке зазначає застосовану основу бухгалтерського обліку, або слід зробити посилання на примітку до фінансових звітів з такою інформацією. Думка повинна констатувати, чи складено фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної основи бухгалтерського обліку. Якщо фінансові звіти, підготовлені відповідно іншої концептуальної основи, не мають відповідної назви або якщо основа бухгалтерського обліку невідповідно розкрита, то аудитор повинен надати відповідним чином модифікований звіт.

Зміст аудиторського звіту залежить від конкретних обставин та наслідків перевірки, він складається в довільній формі. Аудиторський звіт складається тільки для замовника та може бути опублікований тільки за його дозволом.

Аудитора можуть просити висловити думку щодо одного чи кількох компонентів фінансових звітів. Наприклад, щодо дебіторської заборгованості, запасів, основних засобів або інших об'єктів бухгалтерського обліку. Таке завдання можна виконувати як окреме завдання чи одночасно з аудитом фінансових звітів суб'єкта господарювання. Однак результати виконання такого завдання не відображаються в аудиторському висновку щодо фінансових звітів у цілому, аудитор повинен висловити думку лише щодо того, чи підготовлений перевірений компонент в усіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної основи бухгалтерського обліку.

До аудиторського висновку стосовно компонента фінансових звітів слід включити твердження, яке вказує на основу бухгалтерського обліку, відповідно до якої цей компонент наданий, або посилання на угоду, яка визначає цю угоду. Аудиторська думка повинна констатувати чи відповідає складений компонент визначеній основі бухгалтерського обліку в усіх суттєвих аспектах.

Висловлюючи негативну думку або відмовляючись від висловлення думки щодо фінансових звітів у цілому, аудитор повинен підготувати висновок щодо компонентів фінансових звітів лише тоді, коли ці компоненти не настільки великі, щоб складати більшу частину фінансових звітів.

Висновок щодо узагальнених фінансових звітів.

Суб'єкт господарювання може підготувати фінансові звіти, які узагальнюють перевірені аудитором річні фінансові звіти, які узагальнюють

перевірені аудитором річні фінансові звіти, для інформування груп користувачів, зацікавлених лише в основній інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання та результати його діяльності. Якщо аудитор не висловив думки щодо фінансових звітів, на підставі яких складено узагальнені фінансові звіти, то аудитор не повинен надавати висновок щодо них.

Узагальнені фінансові звіти містять менше подробиць, ніж річні перевірені аудитором фінансові звіти. Тому такі фінансові звіти повинні зазначати узагальнений характер інформації та містити попередження, що для кращого розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання та результатів його діяльності узагальнені фінансові звіти слід читати разом з останніми перевіреними фінансовими звітами суб'єкта господарювання, які включають розкриття всієї інформації, що її вимагає відповідна концептуальна основа фінансової звітності.

До аудиторського висновку щодо узагальнених фінансових звітів входять елементи:

1. Заголовок.
2. Адресат.
3. Опис перевірених аудитором фінансових звітів, що стали підставою для складання узагальнених фінансових звітів.
4. Посилання на дату аудиторського висновку щодо перевірених фінансових звітів і на тип аудиторської думки про таку звітність.
5. Думка про те, чи відповідає інформація, що міститься в узагальнених фінансових звітах, інформації у перевірених аудитором первинних фінансових звітах. Якщо аудитор надав модифікований висновок щодо первинних фінансових звітів, але впевнений в узагальнених фінансових звітах, то в аудиторському висновку слід констатувати, що хоч узагальнені фінансові звіти й не суперечать первинним фінансовим звітам, їх складено на підставі фінансових звітів, щодо яких надано модифікований аудиторський висновок.
6. Твердження або посилання на примітку в узагальнених фінансових звітах, яка вказує, що для кращого розуміння результатів фінансової діяльності та фінансового стану суб'єкта господарювання, а також обсягу проведеного аудиту, узагальнені фінансові звіти слід читати разом з первинними фінансовими звітами та аудиторським висновком щодо них.
7. Дата звіту.
8. Адреса аудитора.
9. Підпис аудитора.

Контрольні питання.

1. Назвіть основні елементи аудиторського висновку про фінансову звітність?
2. Які є види аудиторського висновку про фінансову звітність?

3. В чому полягає особливість аудиторського висновку при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення?
4. Що таке не модифікована впевненість?
5. Що таке модифікована впевненість?
6. Які питання не впливають на думку аудитора?
7. У якому випадку висловлюється негативна впевненість?
8. У якому випадку надається відмова від висловлення думки?
9. Яким чином аудитор повинен модифікувати аудиторський висновок?
10. Що таке невизначеність?
11. Які питання впливають на думку аудитора?
12. Які обставини можуть призвести до висловлення іншої впевненості, ніж безумовно-позитивна?
13. В яких випадках слід висловити умовно-позитивну думку?
14. В яких випадках слід застосувати відмову від висловлення думки?
15. В яких випадках слід висловити негативну думку?