

## Тема 10 Реалізація матеріалів аудиту

- 10.1 Користувачі результатів аудиту.
- 10.2 Реалізація матеріалів аудиту відповідно до МСА.
- 10.3 Відповідальність аудитора.
- 10.4 Реалізація матеріалів аудиту за порівнювальною інформацією.

### 10.1 Користувачі результатів аудиту.

**Користувачі результатів аудиту** - це юридична або фізична особа, що зацікавлена в достовірності інформації, яка підлягала аудиту.

Користувачами результатів аудиту є існуючі та потенційні інвестори, позикодавці, постачальники, замовники, уряд, урядові установи, громадськість та інші.

Користувачі результатів аудиту в подальшому приймають відповідні рішення (про інвестиції, співпрацю, тощо) за результатами аудиторської перевірки, довіряючи висловленій думці аудитора в аудиторському висновку стосовно достовірності фінансової звітності.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність користувачі інформації мають право виступати замовниками на проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг, встановлювати обсяги та напрямки аудиторської перевірки або аудиторської послуги у межах повноважень, визначених законодавством, установчими документами або відповідними договорами.

Максимальні повноваження щодо результатів аудиту має власник (замовник аудиту та інших послуг).

Представники державних контролюючих органів та інші контрагенти мають використовувати інформацію аудиту лише у межах, наданих їм законодавством або визначених певними угодами (договорами).

У кожного користувача різні інтереси але всі вони зацікавлені отримати найбільш достовірну інформацію про реальний стан суб'єкта господарювання для прийняття рішення. Інформаційні потреби користувачів результатів аудиту наведено у табл. 10.1.

Таблиця 10.1 – Інформаційні потреби користувачів результатів аудиту

<b>Користувачі</b>	<b>Інформаційні потреби</b>
Аудитори	Висловлення думки про достовірність і відповідність фінансової звітності суб'єкта господарювання чинному законодавству
Управлінський персонал	Оцінка ефективності діяльності, отримання достовірної інформації, необхідної для управління підприємством,

	уникнення штрафних санкцій, запобігання порушень законодавства
Інвестори	Оцінка ефективності інвестицій та ризику, який властивий інвестиціям
Акціонери	Зацікавлені в отриманні інформації, що дає їм можливість оцінити здатність підприємства виплачувати дивіденди
Працівники суб'єкта господарювання	Оцінити здатність підприємства забезпечити належний рівень оплати праці, пенсій і зайнятість
Позикодавці суб'єкта господарювання	Зацікавлені в отриманні інформації, що дає можливість визначити чи будуть позики та нараховані відсотки своєчасно повернуті
Постачальники та інші кредитори	Зацікавлені в отриманні інформації, що дає можливість визначити чи будуть своєчасно погашені суми заборгованості перед ними
Інші клієнти суб'єкта господарювання	Проявляють зацікавленість відносно безперервності діяльності підприємства, особливо у випадках, коли вони мають довготривалі угоди з підприємством або залежать від нього
Уряд та урядові установи	Формування податкової політики, отримання статистичних даних про національний дохід, повнота та вчасність розрахунків із бюджетом, тощо.
Громадськість	Оскільки підприємства впливають на суспільство різними способами, наприклад, шляхом сплати податків до місцевих бюджетів, забезпечення зайнятості тощо, то достовірні фінансові звіти можуть допомогти громадськості безпосередньо наданням інформації стосовно останніх тенденцій і досягнень у добробуті підприємства та обсягів його діяльності

## 10.2 Реалізація матеріалів аудиту відповідно до МСА.

МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналу» надає рекомендації аудитору, щодо інформування управлінського персоналу замовника за результатами проведення аудиторської перевірки після закінчення аудиторської перевірки.

Інформація про результати аудиту може бути надана управлінському персоналу аудитором усно або письмово. Якщо за результатами аудиторської перевірки не виявлено суттєвих недоліків інформація може бути повідомлена в усній формі. Якщо за результатами аудиторської перевірки виявлені суттєві недоліки, аудитору необхідно повідомляти управлінський персонал письмово.

Таке повідомлення може бути оформлено відповідною довідкою або іншим документом. В документі необхідно вказати виявлені недоліки, а за потребою і привести аудиторські докази, на підставі яких аудитор виявив недоліки.

Фактори, які впливають на вибір форми повідомлення інформації управлінському персоналу замовника:

- організаційно-правова форма суб'єкта господарювання;

- характер і суттєвість інформації;
- умови договору на проведення аудиторської перевірки.

Якщо управлінська структура суб'єкта господарювання чітко не визначена, то аудитор повинен узгодити із замовником, кому треба повідомляти важливу для управління інформацію з питань аудиту. З цією метою МСА рекомендують до листа-зобов'язання включити:

- опис форми, в якій буде повідомлятися інформація з питань аудиту, що має значення для управління;
- зазначення відповідних осіб, яким буде повідомлятися така інформація;
- зазначення будь-якої інформації з конкретних питань аудиту, яка має значення для управління, а отже, її треба повідомляти згідно з попередньою домовленістю.

Після закінчення аудиторської перевірки аудитор та замовник повинні здійснити наступні дії щодо реалізації матеріалів перевірки:

- скласти проект рішення за результатами аудиту;
- розглянути проект рішення за результатами аудиту на Загальних зборах (акціонерів, учасників);
- скласти довідки, які необхідні для пояснення окремих питань користувачам аудиторського висновку;
- скласти аудиторський звіт аудиторської перевірки і надати його замовнику;
- належним чином оформити аудиторський висновок і передати його замовнику;
- передати замовнику аудиторський звіт аудиторської перевірки.

Відповідно до МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу» повідомлення інформації управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю та її аналіз допомагають:

- більш повно зрозуміти питання, що стосуються аудиту та розвитку конструктивної співпраці;
- аудитору в отриманні інформації, що стосується аудиту, наприклад, в отриманні розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, ідентифікації відповідних джерел аудиторських доказів і наданні інформації щодо конкретних операцій чи подій.

### **10.3 Відповідальність аудитора.**

Аудитор несе відповідальність за формулювання та висловлення думки щодо фінансової звітності, яка була складена управлінським персоналом під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Аудит фінансової звітності не звільняє управлінський персонал або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, від їх відповідальності.

Згідно МСА 720 - метою аудитора є вжиття належних заходів у разі, якщо до складу документів, які містять перевірену аудитором фінансову

звітність і аудиторський звіт щодо неї, входить також інша інформація, яка може поставити під сумнів достовірність цієї фінансової звітності та аудиторський звіт.

Інша інформація - фінансова та нефінансова інформація (крім фінансової звітності та аудиторського звіту щодо неї), що включена за законом, нормативним актом або традицією до складу документа, який містить перевірену аудитором фінансову звітність та аудиторський звіт щодо неї.

Суттєва суперечність фінансової та не фінансової інформації може викликати сумніви щодо аудиторських висновків, зроблених виходячи з раніше одержаних аудиторських доказів та, можливо, щодо основи аудиторської думки про фінансову звітність.

Суттєве викривлення факту може зашкодити довірі до документа, який містить перевірену аудитором фінансову звітність.

Аудитор повинен розглянути іншу інформацію з метою ідентифікації суттєвих невідповідностей з перевіреною аудитором фінансовою звітністю.

Аудитор повинен домовитися належним чином з управлінським персоналом або з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, про отримання іншої інформації до дати аудиторського звіту. Якщо неможливо отримати всю іншу інформацію до дати аудиторського звіту, аудитор повинен розглянути таку інформацію в максимально стислий строк.

У разі, якщо під час розгляду іншої інформації аудитор ідентифікує суттєву невідповідність, він повинен визначити, чи слід переглядати перевірену аудитором фінансову звітність або іншу інформацію.

У разі, якщо необхідний перегляд перевіреної аудитором фінансової звітності, але управлінський персонал відмовляється виконати такий перегляд, аудитор повинен модифікувати думку в аудиторському звіті відповідно до МСА 705.

У разі, якщо необхідний перегляд іншої інформації, але управлінський персонал відмовляється виконати такий перегляд, аудитор повинен повідомити про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо не всі з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, залучені до управління суб'єктом господарювання, а також:

а) включити до аудиторського звіту параграф «Інші питання», який описує суттєву невідповідність відповідно до МСА 706;

б) утриматися від надання аудиторського звіту;

в) відмовитися від виконання завдання, якщо відмова можлива відповідно до застосовного закону або нормативного акту.

У разі, якщо необхідний перегляд перевіреної аудитором фінансової звітності, аудитор повинен дотримуватися відповідних вимог МСА 560.

У разі, якщо необхідний перегляд іншої інформації та управлінський персонал погоджується здійснити такий перегляд, аудитор повинен виконати процедури, необхідні за цих обставин.

У разі, якщо необхідний перегляд іншої інформації, але управлінський персонал відмовляється здійснити такий перегляд, аудитор повинен повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо не всі з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, залучені до управління

суб'єктом господарювання, про занепокоєність аудитора щодо іншої інформації та вжити подальших відповідних заходів.

У разі, якщо під час розгляду іншої інформації з метою ідентифікації суттєвих невідповідностей аудитору стає відомо про безперечне суттєве викривлення факту, він повинен обговорити це питання з управлінським персоналом.

У разі, якщо після таких обговорень аудитор все ще вважає, що існує безперечне суттєве викривлення факту, то він повинен затребувати в управлінського персоналу дозвіл на консультацію з кваліфікованою третьою стороною, такою як юридичний консультант суб'єкта господарювання, та розглянути отримані рекомендації.

За неналежне виконання своїх обов'язків аудитори несуть професійну, дисциплінарну та майнову відповідальність перед клієнтом, органами, що видали дозвіл на заняття аудиторською діяльністю, аудиторською фірмою, а також третіми особами.

У ході виконання аудиту відповідальність, згідно з договором, розподіляється між аудитором, замовником та третіми особами (інвестори, кредитори, постачальники, акціонери тощо). Аудитор несе відповідальність перед замовником за професійну думку. Замовник несе відповідальність перед аудитором за фінансову звітність та вхідні залишки за рахунками, а також перед третіми особами в порядку черговості погашення боргів.

До аудиторів можуть бути застосовані й інші види відповідальності (а не тільки майнова чи інша цивільно-правова, наприклад кримінальна), відповідно до законодавства України.

Ст. 22 Закону України «Про аудиторську діяльність» передбачає, що порядок застосування стягнень до аудиторів (аудиторських фірм) визначається АПУ, а її рішення щодо стягнень можуть бути оскаржені в суді.

АПУ окремим рішенням затвердила Положення про Дисциплінарну комісію Аудиторської палати України, яким визначаються її головні завдання. До них, зокрема, відносяться:

- розгляд матеріалів дисциплінарного впровадження по фактам порушення аудиторами та аудиторськими фірмами України вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту та норм професійної етики;

- прийняття рішень, спрямованих на запобігання в аудиторській практиці порушень професійних та законодавчих вимог щодо аудиторської діяльності та її якості.

За неналежне виконання своїх обов'язків до аудитора можуть бути застосовані наступні санкції:

- **професійні** - Аудиторська Палата України може призупинити дії сертифікату та дозволу на строк до 1 року або анулювати сертифікат та дозвіл;

- **дисциплінарні** – керівник аудиторської фірми може винести догану або звільнити аудитора;

- **майнові** - перед клієнтом, у межах завданих збитків.

- **кримінальні** - за навмисне приховування достовірної інформації та видачі безумовно - позитивного висновку (немодифікованого), що призвели до шкоди.

#### **10.4 Реалізація матеріалів аудиту за порівнювальною інформацією.**

В ході аудиторської перевірки аудитор використовує порівняльну інформацію, яка поділяється на:

- порівняльну інформацію;
- відповідні показники;
- порівняльну фінансову звітність.

МСА надають наступні визначення термінів:

а) **порівняльна інформація** - суми та розкриття інформації, що входять до складу фінансової звітності за одним чи кількома попередніми періодами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;

б) **відповідні показники** - порівняльна інформація, що складається із сум та іншого розкриття інформації за попередній період, поданих як невід'ємна частина фінансових звітів поточного періоду; їх слід тлумачити лише відносно сум та розкриття іншої інформації, що стосуються поточного періоду (які називають «дані поточного періоду»). Рівень деталізації, поданої у відповідних сумах і розкритті інформації, обумовлюється в основному її доречністю для даних поточного періоду;

в) **порівняльна фінансова звітність** - порівняльна інформація, до складу якої входять суми та інші розкриття інформації за попередній період для порівняння з фінансовою звітністю поточного періоду. В разі, якщо ця звітність перевірена аудитором, на неї робиться посилання в аудиторській думці. Рівень інформації, що входить до складу цієї порівняльної фінансової звітності, є зіставним із рівнем інформації у фінансовій звітності поточного періоду.

Мета аудиту:

а) отримати достатні й прийнятні аудиторські докази щодо того, чи була подана порівняльна інформація, яка включена до фінансової звітності, в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами щодо порівняльної інформації у застосовній концептуальній основі фінансової звітності;

б) надати звіт відповідно чинного законодавства.

Аудитор визначає, чи включає фінансова звітність порівняльну інформацію, яка вимагається згідно із застосовною концептуальною основою фінансової звітності, та чи належно класифікована така інформація. З цією метою аудитор повинен здійснити оцінку того, чи:

а) узгоджується порівняльна інформація із сумами та іншим розкриттям інформації, що були подані у попередньому періоді, або, якщо це доцільно, перераховані; та

б) узгоджується облікова політика, відображена у порівняльній інформації, з обліковою політикою, застосованою у поточному періоді; або, якщо в обліковій політиці мали місце зміни, чи були вони належно відображені в обліку та в достатній мірі подані й розкриті.

Якщо аудитору стає відомо про можливе суттєве викривлення у порівняльній інформації при проведенні аудиту фінансової звітності за поточний період, він виконує такі додаткові аудиторські процедури, які потрібні за цих обставин, щоб отримати достатні й належні аудиторські докази для визначення факту існування суттєвого викривлення. Якщо аудитор проводив аудит фінансової звітності за попередній період, він також повинен дотримуватися відповідних вимог МСА 560. У разі внесення поправок до фінансової звітності за попередній період, він встановлює, що порівняльна інформація узгоджується із зміненою фінансовою звітністю.

Згідно з вимогами МСА 580 аудитор робить запит на письмові запевнення за всі періоди, на які є посилання в аудиторській думці. Він також отримує спеціальне письмове запевнення, яке стосується будь-якого перерахунку, що був здійснений, для виправлення суттєвого викривлення у фінансовій звітності за попередній період, яке впливає на порівняльну інформацію.

У разі, якщо раніше наданий аудиторський звіт за попередній період містив умовно-позитивну думку, відмову від висловлення думки або негативну думку і питання, що призвело до модифікації, не вирішено, аудитор повинен внести модифікації до аудиторської думки щодо фінансової звітності за поточний період. У параграфі, в якому йдеться про підставу для модифікації в аудиторському звіті, або:

а) робить посилання і на дані поточного періоду, і на відповідні показники при описанні питання, що призвело до внесення модифікацій, коли вплив або можливий вплив цього питання на дані поточного періоду є суттєвим;

б) в інших випадках надає пояснення, що аудиторська думка була модифікована у зв'язку з впливом або можливим впливом невирішеного питання на порівнянність даних поточного періоду та відповідних показників.

У разі, якщо аудитор отримує аудиторські докази, що існує суттєве викривлення у фінансовій звітності попереднього періоду, щодо якого раніше була висловлена немодифікована думка, та відповідні показники не були належно перераховані або відповідне розкриття інформації не було зроблено, він висловлює умовно-позитивну або негативну думку в аудиторському звіті щодо фінансової звітності за поточний період, модифіковану з урахуванням відповідних показників, які входять до неї.

У разі, якщо фінансова звітність за попередній період перевірялася попереднім аудитором і законом або нормативним актом аудитору не забороняється робити посилання на звіт попереднього аудитора щодо відповідних показників і аудитор вирішує зробити таке посилання, він повинен зазначити у параграфі з інших питань аудиторського звіту:

а) що фінансова звітність за попередній період перевірялася попереднім аудитором;

б) тип думки, висловленої попереднім аудитором, та якщо думка була модифікована, причини цього;

в) дату цього звіту.

У разі, якщо фінансова звітність за попередній період не була перевірена аудитором, аудитор повинен зазначити у параграфі з інших питань в аудиторському звіті, що відповідні показники не були перевірені аудитором. Проте ця заява не звільняє аудитора від дотримання вимог, які стосуються отримання достатніх і належних аудиторських доказів щодо того, що залишки на початок періоду не містять викривлень, які суттєво впливають на фінансову звітність за поточний період.

При поданні порівняльної фінансової звітності в аудиторській думці робиться посилання на кожний період, за який подано фінансову звітність та щодо якої висловлюється аудиторська думка.

При наданні звітів щодо фінансової звітності за попередній період у зв'язку з аудитом поточного періоду, якщо аудиторська думка щодо такої фінансової звітності за попередній період відрізняється від раніше висловленої аудитором думки, аудитор повинен розкрити суттєві причини для висловлення іншої думки у параграфі з інших питань згідно з МСА 706.

У разі, якщо фінансова звітність за попередній період була перевірена попереднім аудитором, крім висловлення думки щодо фінансової звітності за поточний період, аудитор повинен зазначити у параграфі з інших питань:

а) що фінансова звітність за попередній період була перевірена попереднім аудитором;

б) тип думки, висловленої попереднім аудитором, та, якщо думка була модифікована, причини цього,

в) дату цього звіту, за винятком випадків, якщо звіт попереднього аудитора щодо фінансової звітності за попередній період виданий повторно разом із фінансовою звітністю.

У разі, якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення, яке впливає на фінансову звітність за попередній період, щодо якої попередній аудитор раніше надав звіт, що не містив модифікацій, він повинен повідомити про викривлення управлінському персоналу відповідного рівня та, за винятком випадків, якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, і вимагає, щоб про це був повідомлений попередній аудитор. Якщо у фінансову звітність за попередній період вносяться поправки та попередній аудитор погоджується надати новий аудиторський звіт щодо зміненої фінансової звітності за попередній період, аудитор надає звіт тільки щодо поточного періоду.

У разі, якщо фінансова звітність за попередній період не була перевірена аудитором, він повинен зазначити в параграфі з інших питань, що порівняльна фінансова звітність не була перевірена аудитором. Проте ця заява не звільняє аудитора від дотримання вимог щодо отримання достатніх і належних аудиторських доказів стосовно того, що залишки на початок періоду не містять викривлень, які суттєво впливають на фінансову звітність за поточний період.

Метою аудитора, який уже сформулював думку щодо фінансової звітності, є привернення уваги користувачів у разі, якщо, на його погляд, це



доцільно, через включення до аудиторського звіту пояснювального параграфу.

а) до питання, яке хоча й було належно подане чи розкрито у фінансовій звітності, однак, за судженням аудитора, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами; або

б) якщо це доцільно, до будь-якого іншого питання, що стосується розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора чи аудиторського звіту.

Пояснювальний параграф - параграф, включений до аудиторського звіту, що стосується питання, яке в належний спосіб подане або розкрито у фінансовій звітності, та, за судженням аудитора, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами.

Параграф з інших питань - параграф, включений до аудиторського звіту, який не стосується питань, поданих або розкритих у фінансовій звітності, проте, за судженням аудитора, є важливим для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора та аудиторського звіту.

Якщо аудитор включає пояснювальний параграф до аудиторського звіту, він:

а) розміщує цей параграф в аудиторському звіті після параграфа «Висловлення думки»;

б) використовує заголовок «Пояснювальний параграф» чи інший належний заголовок;

в) у цьому параграфі чітко зазначає питання, що висвітлюється, та де саме у фінансовій звітності можна знайти інформацію, яка повною мірою розкриває його;

г) зазначає, що аудиторська думка не модифікується у зв'язку з висвітленим питанням.

Якщо аудитор вважає за потрібне повідомити про питання, яке не було подане чи розкрито у фінансовій звітності, проте, за його судженням, є важливим для розуміння користувачами проведеного аудиту відповідальності аудитора та аудиторського звіту, а також не заборонене законодавством, він розкриває це у параграфі аудиторського звіту під заголовком «Інші питання» або під іншим належним заголовком.

Аудитор подає цей параграф після параграфа «Висловлення думки» та пояснювального параграфа або будь-де в аудиторському звіті, якщо зміст параграфа з інших питань стосується розділу «Інша відповідальність аудитора щодо звітності».

Якщо аудитор має намір включити до аудиторського звіту пояснювальний параграф чи параграф з інших питань, він повинен повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про такий намір та надати текст такого параграфа.

## **Контрольні питання.**

1. Надайте визначення користувачів аудиту.
2. Поясніть інформаційні потреби користувачів аудиту.
3. Хто виступає замовником аудиту?
4. Назвіть форми повідомлення інформації аудитором управлінському персоналу.
5. Назвіть дії аудитора щодо реалізації матеріалів аудиту.
6. Назвіть дії замовника щодо реалізації матеріалів аудиту.
7. Що означає інша інформація при аудиті?
8. Як впливає інша інформація на висловлення думки аудитора?
9. Яку відповідальність несе аудитор за результатами проведеного аудиту.
10. Як відповідальність розподіляється між аудитором і замовником?
11. Назвіть основні види порівняльної інформації відповідно до МСА.
12. Що означає порівняльна інформація?
13. Що означає відповідні показники?
14. Що означає порівняльна фінансова звітність?
15. Поясніть значення пояснювального параграфу в аудиторському висновку.