

ТЕМА 9. АУДИТОРСЬКІ ВИСНОВКИ ТА ЗВІТНІСТЬ

План

- 4.1 Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності.
- 4.2 Модифікація думки у звіті незалежного аудитора.
- 4.3. Порівнювальна інформація.
- 4.4 Відповідальність аудитора щодо іншої інформації.

4.1 Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності

МСА 700 розглядає відповідальність аудитора за формулювання думки щодо фінансової звітності. Він також розглядає форму і зміст аудиторського звіту, що надається за результатами аудиту фінансової звітності. Також він забезпечує послідовність аудиторського звіту. Послідовність аудиторського звіту (коли аудит здійснювався відповідно до МСА) підвищує ступінь довіри до нього на глобальному ринку, полегшуючи можливість ідентифікації тих аудитів, які проводились відповідно до визнаних на міжнародному рівні стандартів. Вона також допомагає поліпшити розуміння фінансової звітності користувачем та виявити незвичайні обставини, якщо такі мають місце.

Цілями аудитора є:

- а) сформулювати думку про фінансові звіти виходячи з оцінки висновків на основі отриманих аудиторських доказів;
- б) чітко висловити таку думку в письмовому звіті, який також описує підставу для висловлення такої думки.

Посилання на фінансову звітність у цьому МСА означає повний комплект фінансової звітності загального призначення, включаючи пов'язані примітки. Пов'язані примітки включають, як правило, стислий виклад суттєвих принципів облікової політики та іншу пояснювальну інформацію. Вимоги застосовної концептуальної основи фінансової звітності визначають форму і зміст фінансових звітів, а також структуру повного комплексу фінансової звітності.

Посилання на Міжнародні стандарти фінансової звітності у цьому МСА означає Міжнародні стандарти фінансової звітності, оприлюднені Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а посилання на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі означає Міжнародні

стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, оприлюднені Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Згідно з МСА 200 *метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності*. Її досягають через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності.

При проведенні аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання основою такої концепції можуть бути положення (стандарти) бухгалтерського обліку або міжнародні стандарти фінансової звітності.

Виконуючи своє завдання, аудитор готує аудиторський звіт. Мета його складання – підвищення довіри майбутніх користувачів до перевіреної фінансової звітності.

Аудитор повинен сформулювати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності.

Для того щоб сформулювати таку думку, аудитор повинен визначити, чи отримав він обґрунтовану впевненість щодо відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки. Такий висновок повинен враховувати:

- висновок аудитора відповідно до МСА 330 щодо отримання достатніх і належних аудиторських доказів;
- висновок аудитора відповідно до МСА 450 щодо суттєвості не виправлених викривлень (окремо або в сукупності);
- оцінки, що полягають в наступному:
 - чи фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосованої концептуальної основи фінансової звітності
 - чи є інформація, подана у фінансовій звітності, доречною, достовірною, порівнюваною і зрозумілою
 - чи забезпечує фінансова звітність адекватні розкриття суттєвих облікових політик, які були обрані та застосовані
 - чи обрані та застосовані облікові політики відповідають застосовній концептуальній основі фінансової звітності та є належними
 - чи забезпечує фінансова звітність адекватне розкриття даних у такий спосіб, щоб визначені користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, подану у фінансовій звітності

– чи є обґрунтованими облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом

– чи є належною термінологія, що використовується у фінансовій звітності, включаючи назву кожного фінансового звіту

Структура аудиторського звіту зображена на рис. 4.1

Ґрунтуючись на отриманих доказах, аудитор може висказати модифіковану або не модифіковану думку. При цьому має бути викладено аргументи, що обґрунтовують думку аудитора.

Аудитор висловлює не модифіковану думку, якщо він доходить висновку, що фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності.

Якщо зібрані докази, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення або аудитор не може зібрати достатні і належні аудиторські докази для того щоб зробити висновок про відсутність суттєвих викривлень, то він висловлює модифіковану думку.

Приклади формування аудиторського звіту наведені у Додатках 1, 2, 3 МСА705

Види підготовки аудиторської думки по результатам аудиту наведено на рис. 4.3:

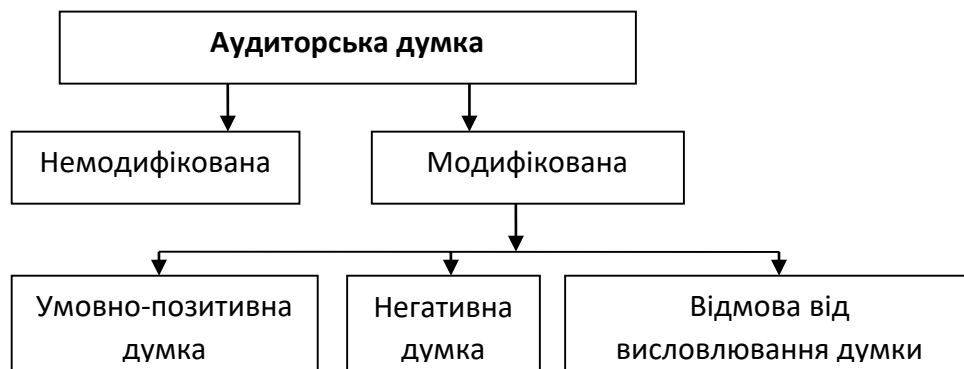


Рис. 4.3 Можливі види аудиторської думки щодо фінансової звітності

Модифікація думки у звіті незалежного аудитора відбувається, якщо:

- аудитор на основі отриманих аудиторських доказів доходить висновку, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення; або
- аудитор не має можливості отримати достатні й прийнятні аудиторські докази, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень.

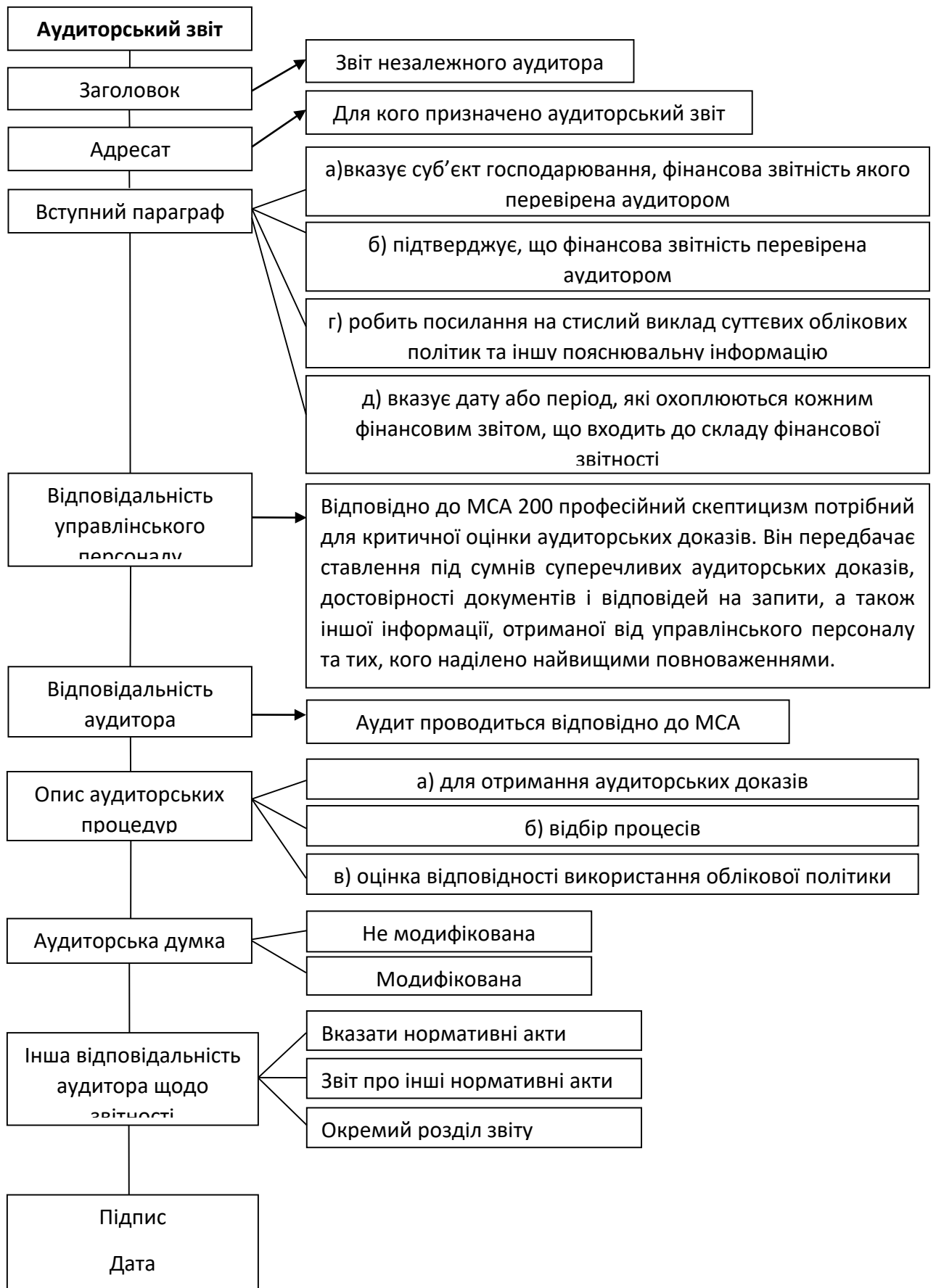


Рис. 4.2 Структура аудиторського звіту

4.2 Модифікація думки у звіті незалежного аудитора

МСА 705 і МСА 706 розглядають, як змінюються форма та зміст аудиторського звіту, коли аудитор висловлює модифіковану думку або включає до аудиторського звіту пояснювальний параграф або параграф з інших питань

МСА 705 визначає три типи модифікованих думок, а саме:

- Умовно-позитивну
- Негативну
- Відмову від висловлення думки.

Рішення, яка модифікована думка є прийнятною, залежить від:

- характеру питання, що призвело до модифікації;
- судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу або можливого впливу питання на фінансову звітність.

Немодифіковану думку аудитор висловлює тоді, коли, на думку аудитора, виконуються наступні умови (рис. 4.4):

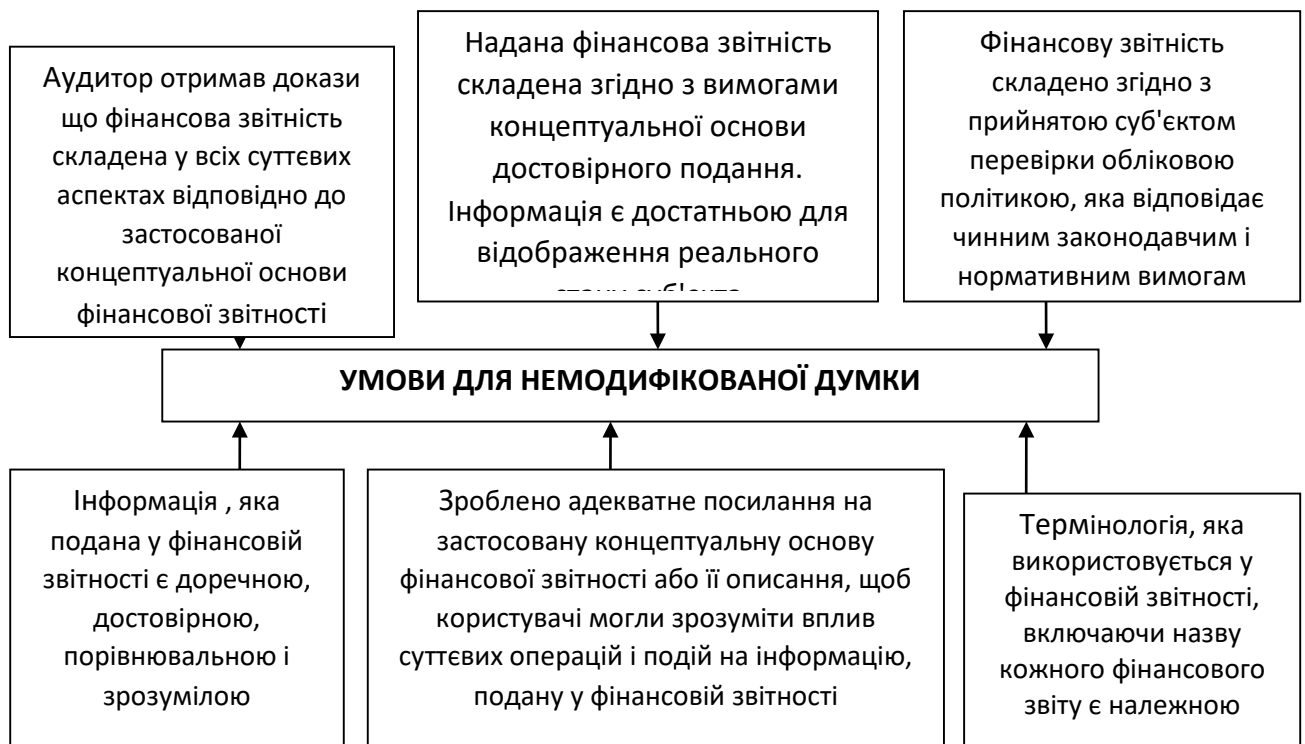


Рис. 4.4 Необхідні умови для висловлювання

Якщо під час перевірки в аудитора виникли заперечення або сумніви щодо відповідності встановленим вимогам тих чи інших прийнятих суб'єктами

перевірки рішень, але аудитору було надано аргументоване й переконливе їх обґрунтування через письмові запевнення управлінського персоналу, то у своєму звіті аудитор не зобов'язаний акцентувати увагу на цьому, і така ситуація не змінює безумовності позитивного висновку.

МСА 705 містить поглиблене тлумачення до визначення типу модифікації аудиторської думки.

Введено новий термін "*всеохоплюючий*", який застосовується в контексті викривлень для описання впливу викривлень на фінансову звітність або можливого впливу на фінансову звітність не виявлених викривлень із-за обмежень або неможливості отримати достатні та прийнятні аудиторські докази.

Згідно з МСА 705 аудитор модифікує думку у звіті в разі, якщо існує будь-яка з наведених нижче обставин і її вплив на фінансові звіти (на думку аудитора) є або може бути суттєвим:

а) на основі отриманих аудиторських доказів доходить висновку, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення,

б) не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень).

Визначення типу модифікації аудиторської думки зображено на рис. 4.5.

Якщо аудитор висловлює не безумовно-позитивну, а іншу думку, він повинен обґрунтовано навести у звіті причини і, якщо це можливо, зробити пояснювальний параграф і опис імовірного впливу на фінансові звіти.

Форма та зміст аудиторського звіту при висловленні модифікованої 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, використовує заголовок "Підстава для висловлення умовно-позитивної думки"; "Підстава для висловлення негативної думки" або "Підстава для відмови від висловлення думки" в залежності від обставин.



Рис. 4.5 Умови модифікації аудиторської думки

Послідовність аудиторського звіту допомагає користувачам краще розуміти інформацію та виявляти незвичні обставини, якщо вони виникають. Стандарту викладення інформації у модифікованій формі звіту не має, але бажано узгодження як форми, так і змісту аудиторського звіту.

У разі існування суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується конкретних сум у фінансовій звітності (включаючи розкриття кількісної інформації), аудитор включає до параграфу з описанням основи для модифікації описання та кількісне визначення фінансового впливу викривлення, крім випадків, коли це неможливо.

Подана в МСА таблиця (табл. 4.2) показує, як судження аудитора щодо характеру питання, у зв'язку з яким виникає необхідність модифікації, і всеохоплюваність його впливу чи можливого впливу на фінансову звітність, впливає на тип думки, що буде висловлена.

Таблиця 4.2 Судження аудитора щодо характеру питання

Характер питання, у зв'язку з яким виникає необхідність модифікації	Судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу чи можливого впливу на фінансову звітність	
	Суттєвий, але не всеохоплюючий	Суттєвий і всеохоплюючий
Фінансова звітність містить суттєві викривлення	Умовно-позитивна думка	Негативна думка
Неможливість отримати достатні і прийнятні аудиторські докази	Умовно-позитивна думка	Відмова від надання думки

МСА 706 розглядає включення до аудиторського звіту додаткової інформації, якщо аудитор вважає за потрібне:

- привернути увагу користувачів до питання чи питань, поданих або розкритих у фінансовій звітності, які, за судженням аудитора, настільки важливі, що є фундаментальними для розуміння фінансової звітності користувачами;
- привернути увагу користувачів до будь-якого питання чи питань, які не були подані або розкриті у фінансовій звітності, проте, за судженням аудитора, є доречними для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора та аудиторського звіту.

Додатки 1 і 2 містять перелік МСА, в яких сформульовані спеціальні вимоги до аудитора щодо включення пояснювальних параграфів або параграфів з інших питань до аудиторського звіту. У таких випадках застосовуються вимоги цього МСА щодо форми та розміщення цих параграфів (табл. 4.3)

Таблиця 4.3 Параграфи МСА

Назва МСА	Параграф
МСА 210 "Узгодження умов завдань з аудиту"	параграф 19 б
МСА 560 "Подальші події"	параграфи 12 б) та 16
МСА 570 "Безперервність"	параграф 19
МСА 800 "Особливі міркування – аудити фінансової звітності складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення"	параграф 14

В аудиторському звіті вказується про будь-який брак інформації, що призвів у результаті до неможливості виконати необхідні за даних обставин аудиторські процедури.

При застосуванні цього стандарту використовуються певні терміни (табл. 4.4)

Таблиця 4.4 Визначення термінів у МСА 706

№	Визначення	Зміст
1	Пояснювальний параграф	параграф, включений до аудиторського звіту, що стосується питання, яке належно подане або розкрито у фінансовій звітності, та, за судженням аудитора, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами
2	Параграф з інших питань	параграф, включений до аудиторського звіту, який не стосується питань, поданих або розкритих у і фінансовій звітності, проте, за судженням аудитора, є важливим для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора та аудиторського звіту

Здебільшого це неможливість підтвердити дебіторську заборгованість, перевірити наявність матеріальних запасів, отримати інформацію про інвестиції, про судові рішення. Клієнт може не дозволити підтвердження важливих рахунків дебіторської заборгованості через розсилання на адресу дебіторів запитів аудиторською фірмою. Якщо ці проблеми можна вирішити, зібравши необхідну інформацію за допомогою альтернативних процедур, то аудитор зобов'язаний спробувати це зробити для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів на підтвердження немодифікованої думки.

Наприклад, дебіторську заборгованість можна спробувати перевірити за допомогою підтвердження платежів, отриманих після дати складання звіту (зробити робочий документ на підставі внутрішнього стандарту).

Можна провести інвентаризацію матеріальних цінностей навіть після дати складання звітності підприємства та співставити дані по їх руху. Викладене свідчить про те, що масштаб перевірки має забезпечувати отримання достовірної інформації про стан справ суб'єкта, що перевіряється, надати можливість аудитору сформулювати обґрунтований висновок про його реальний фінансовий стан.

На підставі параграфу 11 МСА 710 у разі, якщо раніше наданий аудиторський звіт за попередній період містив умовно-позитивну думку, відмову від висловлення думки або негативну думку і питання що призвели до модифікації, не вирішено, то аудитор повинен внести модифікації до аудиторської думки щодо фінансової звітності за поточний період.

4.3 Порівнювальна інформація

МСА 710 стандарт аудиту розглядає відповідальність аудитора, пов'язану з порівняльною інформацією при проведенні аудиту фінансової звітності. У разі якщо аудит фінансової звітності за попередній період не проводився попереднім аудитором, або не проводився треба застосовувати вимоги МСА 510 щодо залишків на початок періоду.

Цілі аудитора такі:

- отримати достатні і 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; та
- надати звіт згідно з відповідальністю аудитора щодо звітності

При застосуванні цього стандарту використовуються терміни, що наведені в табл. 4.5.

Таблиця 4.5 Визначення термінів у МСА 710

№	Визначення	Зміст
1	Порівняльна інформація	суми та розкриття інформації, які входять до складу фінансової звітності стосовно одного чи кількох попередніх періодів відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності.
2	Порівняльна фінансова звітність	порівняльна інформація, яка містить суми та розкриття іншої інформації за попередній період для порівняння з фінансовою звітністю поточного періоду, проте якщо ця звітність перевірена аудитором, то 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
3	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 "даними поточного періоду"). Рівень деталізації, поданої у відповідних сумах і розкритті інформації, обумовлюється в основному її доречністю для даних поточного періоду

Відповідно до Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості аудитор приймає завдання, коли:

- будуть дотримані відповідні етичні вимоги (незалежність і професійна компетентність);

- завдання має всі зазначені характеристики:

- предмет завдання доречний;

- критерії, що будуть використовуватися, відповідають завданню та є доступними для користувача;

- аудитор має доступ до достатньої кількості доказів для обґрунтування своєї думки;

- аудитор впевнений, що для завдання є раціональне обґрунтування. Якщо є значні обмеження щодо обсягу роботи аудитора (обставини не дозволяють аудитору отримати докази для зменшення ризику або ж відповідальна сторона чи замовник накладають обмеження, які не дозволяють отримати необхідні докази), може виявитись, що завдання не має раціонального обґрунтування.

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

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

- 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 її розкриті.

При поданні порівняльної фінансової звітності в аудиторській думці робиться посилання на кожний період, за який подано фінансову звітність та щодо якої висловлюється аудиторська думка. Тобто, оскільки аудиторський звіт щодо порівняльної фінансової звітності застосовується до фінансової звітності за кожен із поданих періодів, аудитор може висловити умовно-позитивну або негативну думку відмовитися від висловлення думки або включити пояснювальний параграф щодо одного або більше періодів із наведенням думки, висловленої іншим аудитором щодо фінансової звітності іншого періоду.

У разі, якщо фінансова звітність за попередній період не була перевірена аудитором, він повинен зазначити у 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 незалежних аудиторських доказів стосовно того, що залишки на початок періоду не містять викривлень, які суттєво впливають на фінансову звітність за поточний період.

МСА 710 містить приклади звітів аудитора за різних обставин, які доречно використовувати у практичній діяльності.

4.4 Відповідальність аудитора щодо іншої інформації

МСА 720 розглядає відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, які місіям, перевірену аудитором фінансову звітність та аудиторський звіт щодо неї. Якщо відсутні окремі вимоги за конкретних обставин завдання, аудиторська думка не стосується іншої інформації та аудитор не несе конкретної відповідальності за визначення того, чи належно подано іншу інформацію. Однак аудитор ознайомлюється з іншою інформацією, оскільки суттєві невідповідності між перевіреною аудитором фінансовою звітністю та іншою інформацією ставлять під сумнів достовірність перевіреної аудитором фінансової звітності.

Метою аудитора є вжиття незалежних 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.

Аудитор повинен розглянути іншу інформацію з метою ідентифікації суттєвих невідповідностей, якщо вони є, з перевіреною аудитором фінансовою звітністю. 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 іншої інформації та управлінський персонал погоджується здійснити такий перегляд, аудитор повинен виконати процедури, потрібні за цих обставин. Аудиторські процедури можуть включати перевірку заходів, вжитих управлінським персоналом для забезпечення того, щоб особи, які отримують попередньо випущену фінансову

звітність, аудиторський звіт щодо неї та іншу інформацію, були поінформовані про перегляд.

МСА 720 дає визначення певним термінам (табл. 4.6)

Таблиця 4.6 Визначення термінів у МСА 720

№	Визначення	Зміст
1	Інша інформація	фінансова та не фінансова 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 що до неї
2	невідповідність	інша інформація, що суперечить інформації, яка суперечить інформації, яка міститься у перевірній аудитором фінансовій звітності. Суттєва суперечність може викликати сумніви щодо аудиторських висновків, зроблених виходячи з раніше одержаних аудиторських доказів та, можливо щодо основи з аудиторської думки про фінансову звітність
3	викривлення факту	інша інформація, не пов'язана з питаннями розкритими в перевірній аудитором фінансовій звітності, що викладена чи подана не правильно. Суттєве викривлення факту може зашкодити довірі до документа, який містить перевірену аудитором фінансову звітність

У разі, якщо необхідний перегляд перевіреної аудитором фінансової звітності, але управлінський персонал відмовляється виконати такий перегляд, аудитор повинен виконати певні дії, зокрема (рис. 4.6):



Рис. 4.6 Дія аудитора при відмові щодо перегляду фінансової звітності