

## ТЕМА 5. УЗАГАЛЬНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ДЛЯ ПОПЕРЕДЖЕННЯ БАНКРУТСТВА

- 5.1. Підсумкові процедури завершальної стадії санаційного аудиту.
- 5.2. Вплив подальших подій на фінансові звіти.
- 5.3. Складання акту та висновку про проведення санаційного аудиту.

### 5.1. Підсумкові процедури завершальної стадії санаційного аудиту

Американські спеціалісти з аудиту Е. А. Аренс і Дж. К. Лоббек виділяють чотири групи процедур, що мають місце при завершенні аудиту: оглядову перевірку непередбачених обов'язків, огляд наступних подій, оцінку результатів і подання аудиторського висновку.

Етап систематизації, групування та узагальнення матеріалів аудиту починається після завершення перевірки фінансових показників та іншої інформації всіма членами аудиторської групи. Особлива роль на цьому етапі належить керівникові групи (старшому аудитору). Він може широко впроваджувати і використовувати принципи взаємного контролю, колективного вирішення проблемних питань («мозкового штурму»), консультації тощо.

Основними аудиторськими процедурами на цьому етапі є: перевірка виконання загального плану і програми аудиту, систематизація і групування аудиторських доказів, узагальнення аудиторських доказів (табл. 1).

**Таблиця 1. Перелік аудиторських процедур на завершальній стадії аудиту**

Аудиторські процедури	Методичні прийоми	Робочі документи
Перевірка виконання загального плану і програми аудиту	- порівняння; - вибіркоче тестування; - взаємний контроль; - евристичні прийоми	1. протоколи взаємного контролю; 2. контрольний лист оцінки аудиторських зобов'язань
Систематизація і групування аудиторських доказів	- аналіз та синтез; - класифікація; - групування	групувальні таблиці виявлених недоліків
Узагальнення аудиторських доказів	- абстрагування	групувальні таблиці виявлених недоліків
Оцінка аудиторських доказів	- аналітичний огляд; - експертиза	звіти експертів
Репрезентація клієнта	- кореспонденція; - прийняття рішення	лист адміністрації клієнта про попередні підсумки аудиту
Написання аудиторського звіту	- написання звіту; - текстове і графічне оформлення	звіт (висновок) за наслідками аудиторської перевірки

Керівник групи аудиторів, зібравши робочі документи, виконує процедуру систематизації виявлених недоліків, які групуються за ознаками однорідності, а також за об'єктами, видами показників та іншими критеріями. Групувальні

таблиці виявлених недоліків і помилок доцільно складати окремо за різними формами проєктованих фінансових звітів чи видами проєктів.

Після вирішення питання про завершення дослідних процедур аудитор повинен ознайомити замовника (клієнта) з попередніми результатами своєї роботи. Для цього він особисто зустрічається з керівником підприємства або іншим представником клієнта і ознайомлює його з попередніми висновками аудиту. У деяких випадках аудитор може обмежитися надсиланням листа на адресу адміністрації, в якому вказуються всі суттєві зауваження та обґрунтовується думка аудитора. Якщо клієнт має заперечення щодо фактів чи припущень, наведених аудитором, або не погоджується з його оцінкою, ці питання з'ясовуються шляхом взаємних консультацій і спільного розгляду необхідних матеріалів.

Процедура написання аудиторського звіту є останньою на завершальній стадії. Аудитори спочатку готують для клієнта документ, призначений для обмеженого користування – так званий *драфт (чернетку) аудиторського звіту*. Цей документ не публікується і не передається третім особам; він потрібен для ознайомлення клієнта з думкою аудитора про фінансову звітність та обговорення спірних питань та застережень.

Документальне оформлення аудиторської перевірки складається з двох видів документації – робочої та підсумкової. Аудитор зобов'язаний вести документацію зі справ, які стосуються прийняття рішень за результатами проведеної аудиторської перевірки і, в свою чергу, будуть покладені в основу аудиторського висновку.

## **5.2. Вплив подальших подій на фінансові звіти**

Події після дати балансу стосуються відображення у фінансовій звітності сприятливих і несприятливих подій, що відбуваються між датою фінансових звітів та датою затвердження фінансових звітів до публікації.

Такі події можуть бути двох типів: події, що потребують коригування фінансової звітності, та події, що потребують розкриття у примітках до фінансової звітності.

Аудитор повинен розглянути вплив подальших подій на фінансові звіти та аудиторський висновок.

МСА 560 «Подальші події» надані рекомендації про обов'язки аудитора щодо подальших подій. За цим МСА термін «подальші події» використовується як для визначення подій, що відбуваються між датою фінансових звітів та датою аудиторського висновку, так і для визначення фактів, виявлених після дати аудиторського висновку.

У МСА 560 зазначено, що якщо управлінський персонал не вживає необхідних заходів щодо інформування всіх сторін, які отримали раніше опубліковані фінансові звіти і аудиторський висновок щодо них, про ситуацію, що склалася, і не переглядає фінансових звітів, хоча аудитор вважає за необхідність переглянути їх, аудитор повинен повідомити управлінському персоналу суб'єкта господарювання про заходи, які буде вжито ним для запобігання посилення на аудиторський висновок. Такі заходи залежатимуть від юридичних прав і обов'язків аудитора та рекомендації адвоката аудитора.

**До подій, які відбулися після дати складання фінансових звітів і, огляд яких повинен виконати аудитор, зокрема відносяться:**

- істотні зміни в діяльності або фінансовому становищі;
- додаткова інформація стосовно статей, відображених в обліку на основі попередньої або неповної інформації;
- здійснення будь-яких незвичних бухгалтерських коригувань;
- будь-які події (або ймовірність того, що вони відбудуться), які поставлять під сумнів відповідність облікової політики, використаної щодо складених фінансових звітів;
- істотні дії, прийняті радою директорів (нові зобов'язання, нові позики, кредитори, гарантії);
- плани або наміри, які можуть вплинути на балансову вартість або класифікацію активів, або зобов'язань у фінансових звітах (здійснення продажу або придбання суттєвих активів);
- зміни у правових питаннях або суттєві нові правові питання;
- початок або зміни у стані перевірки, яка проводиться органами державного контролю тощо;
- нові законодавчі або нормативні акти, які впливають на діяльність підприємства;
- випуск нових акцій або інших цінних паперів;
- реорганізація або ліквідація підприємства;
- відчуження активів державою або знищення внаслідок стихійного лиха.

Аудитор зобов'язаний одержати достатню впевненість у відношенні всіх суттєвих подій до дати складання аудиторського висновку. Він також повинен переконатися в тому, що подальші події прийняті до уваги або розкриті у фінансових звітах. В протилежному випадку, аудитор розглядає питання про модифікації аудиторського висновку.

### **5.3. Складання акту та висновку про проведення санаційного аудиту**

В акті про результати санаційного аудиту треба відобразити реальну картину поточного становища підприємства та його санаційних шансів з урахуванням прогнозів розвитку самого підприємства та навколишнього бізнесового середовища.

**Акт аудиторської перевірки може складатися з таких розділів:**

1. Основні відомості про аудитора та аудиторську фірму.
2. Підстави для здійснення аудиту, мета, методи та обсяг.
3. Оцінка достовірності інформації та наданих доказів.
4. Висновки про санаційну спроможність чи неспроможність.

На підставі аналізу сильних та слабких сторін діяльності підприємства, а також санаційних заходів, які вивчаються аудитором, робиться висновок про можливість чи не можливість проведення фінансової санації на підприємстві.

**Істотні елементи аудиторського висновку визначаються міжнародними і національними стандартами, а саме:**

- 1) загальні положення;
- 2) масштаби перевірки (зазначити обсяг та види проведених досліджень);
- 3) думка аудитора.

**Остаточний висновок санаційного аудиту може бути мати три варіанти подання:**

1. Однозначно стверджується, що концепція санації відбиває реальний стан справ і підприємство є санаційно-спроможним.

2. Зазначається, що план санації можна реалізувати, виконавши певні рекомендації, зроблені під час санаційного аудиту.

3. План санації визнається нереальним, а сама санація – неможливою.

Якщо аудитор визнає, що санація підприємства є можливою лише при виконанні певних рекомендацій, зроблених у ході аудиту, то він повинен послатися на ці конкретні рекомендації. Якщо план санації визнаний недосконалим, аудитор повинен обґрунтувати це відповідними доказами, описати основні позиції плану, які є недостовірними або сумнівними. Якщо на підставі проведених аудитором процедур і вивченні необхідної інформації він здобуває переконання в тім, що компанія не може продовжувати своє функціонування в майбутньому, аудитор визнає запропоновану концепцію санації помилковою.