**Тема 8 Аудиторський звіт та інші підсумкові документи**

8.1 Елементи аудиторського звіту про фінансову звітність.

8.2 Види аудиторського звіту про фінансову звітність.

8.3 Аудиторський звіт при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення.

8.4 Контрольні питання.

8.5 Тести для самоконтролю.

8.6 Практичне завдання

8.7 Вправи для самостійного виконання.

**8.1 Елементи аудиторського звіту про фінансову звітність.**

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

**Аудиторський звіт -** документ, підготовлений суб’єктом аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог цього Закону за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності, комбінованої фінансової звітності).

Звіти за результатами надання аудиторських послуг оформляються відповідно до **міжнародних стандартів аудиту** та вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Звіти за результатами виконання завдань з обов’язкового аудиту фінансової звітності та інших обов’язкових завдань складаються відповідно до вимог закону, нормативно-правових актів з питань аудиторської діяльності, міжнародних стандартів аудиту та оформлюються у письмовій формі (паперовій або електронній).

Аудиторський звіт в паперовій формі може бути підготовлений щодо фінансової звітності, складеної в паперовій формі. Аудиторський звіт в електронній формі, за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг, складається щодо фінансової звітності, складеної в електронній формі.

Аудиторський звіт передбачає надання впевненості користувачам шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Аудиторський звіт підписує аудитор, який провадить аудиторську діяльність як фізична особа-підприємець, або провадить незалежну професійну діяльність у разі проведення ним аудиту одноосібно, або, щонайменше, як ключовий партнер у разі проведення аудиту аудиторською фірмою. У разі спільного проведення аудиту фінансової звітності аудиторський звіт підписується кожним аудитором, який провадить аудиторську діяльність як фізична особа-підприємець, або провадить незалежну професійну діяльність у разі проведення ним аудиту одноосібно, а від аудиторських фірм, щонайменше, їх ключовими партнерами. Особа, яка підписала аудиторський звіт, зазначає дату підписання.

**В аудиторському звіті за результатами обов’язкового аудиту**, щонайменше, має наводитися така інформація:

1) повне найменування юридичної особи; склад фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності, звітний період та дата, на яку вона складена; також зазначається - відповідно до яких стандартів складено фінансову звітність або консолідовану фінансову звітність (міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших правил);

2) твердження про застосування міжнародних стандартів аудиту;

3) чітко висловлена думка аудитора немодифікована або модифікована (думка із застереженням, негативна) або відмова від висловлення думки, про те, чи розкриває фінансова звітність або консолідована фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах достовірно та об’єктивно фінансову інформацію згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та відповідає вимогам законодавства з питань її складання. Якщо суб’єкт аудиторської діяльності не може висловити аудиторську думку, звіт повинен містити відмову від висловлення думки;

4) окремі питання, на які суб’єкт аудиторської діяльності вважає за доцільне звернути увагу, але які не вплинули на висловлену думку аудитора;

5) про узгодженість фінансової інформації у звіті про управління (консолідованому звіті про управління), який складається відповідно до законодавства, з фінансовою звітністю (консолідованою фінансовою звітністю) за звітний період та/або з іншою інформацією, отриманою аудитором під час аудиту, а за наявності суттєвих викривлень у звіті про управління наводиться опис таких викривлень та їх характер;

6) суттєву невизначеність, яка може ставити під сумнів здатність продовження діяльності юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, на безперервній основі у разі наявності такої невизначеності;

7) основні відомості про суб’єкта аудиторської діяльності, що провів аудит (повне найменування, місцезнаходження, інформація про реєстрацію у Реєстрі).

**В аудиторському звіті за результатами обов’язкового аудиту** підприємства, що становить суспільний інтерес, додатково має наводитися така інформація:

1) найменування органу, який призначив суб’єкта аудиторської діяльності на проведення обов’язкового аудиту;

2) дата призначення суб’єкта аудиторської діяльності та загальна тривалість виконання аудиторських завдань без перерв з урахуванням продовження повноважень, які мали місце, та повторних призначень для надання послуг з обов’язкового аудиту;

3) аудиторські оцінки, що включають, зокрема:

а) опис та оцінку найбільш значущих ризиків суттєвого викривлення інформації у фінансовій звітності (консолідованій фінансовій звітності), що перевіряється, у тому числі внаслідок шахрайства;

б) чітке посилання на відповідну статтю або інше розкриття інформації у фінансовій звітності (консолідованій фінансовій звітності) для кожного опису та оцінки найбільш значущих ризиків у звітності, що перевіряється;

в) стислий опис заходів, вжитих аудитором для врегулювання таких ризиків;

г) якщо це доречно, основні застереження щодо таких ризиків;

4) пояснення щодо того, якою мірою вважалось можливим виявити порушення, включаючи шахрайство, під час обов’язкового аудиту;

5) підтвердження того, що думка аудитора, наведена в аудиторському звіті, узгоджується з додатковим звітом для аудиторського комітету;

6) твердження про ненадання неаудиторських послуг, і про незалежність ключового партнера з аудиту та суб’єкта аудиторської діяльності від юридичної особи під час проведення аудиту;

7) інформація про інші надані аудитором або суб’єктом аудиторської діяльності юридичній особі або контрольованим нею суб’єктам господарювання послуги, крім послуг з обов’язкового аудиту, що не розкрита у звіті про управління або у фінансовій звітності;

8) пояснення щодо обсягу аудиту та властивих для аудиту обмежень.

В аудиторському звіті, за виключенням підтвердження, не має бути будь-яких посилань на додатковий звіт для аудиторського комітету.

Суб’єкту аудиторської діяльності забороняється в аудиторському звіті використовувати згадування про Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та/або Національний банк України, та/або Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку у будь-який спосіб, який би вказував чи наводив на думку, що цей аудиторський звіт схвалений або затверджений такими органами.

Зміст аудиторського звіту має бути зрозумілим та не викликати двозначності розуміння.

У разі проведення обов’язкового аудиту декількома суб’єктами аудиторської діяльності (спільне проведення аудиту) вони повинні дійти згоди щодо результатів обов’язкового аудиту і надати спільний аудиторський звіт. У разі неузгодження позицій кожен суб’єкт аудиторської діяльності повинен навести свою думку в окремому пункті аудиторського звіту із відповідним обґрунтуванням.

Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку можуть встановити додаткові вимоги до інформації, що має обов’язково міститися в аудиторському звіті за результатами обов’язкового аудиту або звіті щодо огляду проміжної фінансової інформації, а також встановити відповідно до законодавства вимоги стосовно додаткових звітів суб’єктів аудиторської діяльності щодо юридичних осіб, які підлягають регулюванню.

Аудиторський звіт, підготовлений за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності), складеної на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами і яка подається в єдиному електронному форматі, надається разом з фінансовою звітністю (консолідованою фінансовою звітністю) згідно із законодавством в єдиному електронному форматі.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та/або Аудиторська палата України, та/або Національний банк України, та/або Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку при виконанні повноважень, визначених законом, не можуть впливати на зміст складеного суб’єктом аудиторської діяльності аудиторського звіту за результатами обов’язкового аудиту конкретної фінансової звітності (крім випадків реалізації повноважень із забезпечення якості аудиторських послуг). Не є впливом на зміст аудиторського звіту реалізація Національним банком України, Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

Відповідно до МСА 700 переглянутий, цілями аудитора є: сформувати думку щодо фінансової звітності виходячи з оцінювання висновків на основі отриманих аудиторських доказів та чітко висловити таку думку у письмовому звіті.

**Фінансова звітність загального призначення** (general purpose financial statements) – фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи загального призначення;

**Концептуальна основа загального призначення** (general purpose framework) – концептуальна основа фінансового звітування, яка відповідає загальним потребам широкого кола користувачів у фінансовій інформації. Концептуальна основа фінансового звітування може бути концептуальною основою достовірного подання або концептуальною основою дотримання вимог.

**Термін «концептуальна основа достовірного подання** (fair presentation framework)» вживається для зазначення концептуальної основи фінансового звітування, яка вимагає дотримання вимог концептуальної основи та:

• визнає, прямо чи опосередковано, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може виявитись необхідним надати розкриття інформації додатково до тієї, яку конкретно вимагає концептуальна основа; або

• прямо визнає, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може виявитись необхідним відхилитися від вимоги концептуальної основи. Очікується, що такі відхилення необхідні лише за надзвичайно рідкісних обставин.

Аудитор повинен сформувати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Для того щоб сформувати 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:

(a) висновок аудитора відповідно до МСА 330 щодо того, чи були отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі;

(b) висновок аудитора відповідно до МСА 450 щодо суттєвості невиправлених викривлень (окремо або в сукупності); та

(c) оцінювання, що вказані нижче.

Аудитор повинен оцінити, чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Таке оцінювання повинно включати розгляд якісних аспектів облікових практик суб’єкта господарювання, в тому числі ознаки можливої упередженості суджень управлінського персоналу.

Зокрема, аудитор повинен оцінити з огляду на вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування:

(a) чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття стислого викладу обраних та застосованих значущих облікових політик. Оцінюючи це, аудитор повинен розглянути доречність облікових політик для суб’єкта господарювання та чи викладені вони зрозуміло;

(b) чи відповідають обрані й застосовані облікові політики вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування та є належними;

(c) чи є обґрунтованими облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом;

(d) чи є інформація, подана у фінансовій звітності, доречною, надійною, порівнюваною і зрозумілою.

При цьому аудитор повинен оцінити, чи

• було включено ту інформацію, яка мала бути включеною, та чи класифіковано, узагальнено чи відокремлено й охарактеризовано таку інформацію;

• не було погіршене загальне подання фінансової звітності включенням інформації, що є недоречною або такою, яка ускладнює правильне розуміння розкритих питань;

(e) чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття даних у такий спосіб, щоб визначені користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, подану у фінансовій звітності; та

(f) чи є належною термінологія, що використовується у фінансовій звітності, включаючи назву кожного фінансового звіту.

Оцінювання аудитором достовірності подання фінансової звітності включає розгляд таких аспектів:

(a) загальне подання, структура і зміст фінансової звітності; та

(b) чи показує фінансова звітність операції та події, покладені в основу її складання, у спосіб, що забезпечує достовірне подання.

Аудитор повинен оцінити, чи зроблено у фінансовій звітності належне посилання на застосовну концептуальну основу фінансового звітування або її описання.

**8.2 Види аудиторського звіту про фінансову звітність.**

Всеохоплюючим на фінансову звітність вважають вплив, який, за судженням аудитора:

– не обмежується конкретними елементами, рахунками або статтями фінансової звітності;

– якщо й є обмеженим, як це визначено вище, охоплює або може охоплювати значну частину фінансової звітності;

– має принципове значення для розуміння фінансової звітності користувачами, якщо йдеться про розкриття інформації.

У разі висловлення аудитором модифікованої думки щодо фінансової звітності він повинен додатково до окремих елементів, передбачених вимогами МСА 700, включити до аудиторського звіту параграф із описанням питання, що спричинило модифікацію думки. Аудитор цей параграф наводить безпосередньо перед параграфом, де висловлена думка аудитора.

**Характер суттєвих викривлень у фінансовій звітності** може бути пов’язаний із:

1) прийнятністю обраних облікових політик;

2) застосуванням обраних облікових політик;

3) прийнятністю чи адекватністю розкриття у фінансовій звітності.

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

1. **Немодифікована думка.**

Висловлюється аудитором на підставі немодіфікованої 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 поділяться на:

2.1 **Думку з застереженням,** 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 охватним.

2.2 **Негативну думку**, яка висловлюється аудитором у випадку наявності одночасно суттєвих і все охватних 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 охватним.

**МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»** розглядає відповідальність аудитора за формулювання думки щодо фінансової звітності. Цей стандарт також розглядає форму і зміст аудиторського звіту, що надається за результатами аудиту фінансової звітності.

**МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора»** розглядає, як змінюється форма та зміст аудиторського звіту, коли аудитор висловлює модифіковану думку.

**Якщо аудитор має підстави для модифікації думки, розділ «Основа для думки» буде мати назву в залежності від модифікації:**

1. Основа для думки із застереженням;
2. Основа для негативної думки;
3. Основа для відмови від висловлення думки.

**Рішення, яка модифікована думка є належною, залежить від:**

* характеру питання, що призвело до модифікації, тобто чи містить фінансова звітність суттєві викривлення;
* у разі неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, чи може фінансова звітність містити суттєві викривлення;

- судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу або можливого впливу питання на фінансову звітність.

**Підстави для визначення типу модифікації думки при «Думки із застереженням»:**

* аудитором отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, при цьому взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими щодо фінансової звітності;
* не можливо отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки, проте можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, є суттєвим, проте не всеохоплюючим.

**Підстави для визначення типу модифікації думки при «Негативної думки»:**

* отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, при цьому викривлення, взяті окремо або в сукупності, є одночасно суттєвими та всеохоплюючими щодо фінансової звітності.

**Підстави для визначення типу модифікації думки при «Відмові від висловлення думки»:**

* не можливо отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки, при цьому можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим;
* якщо за надзвичайно рідкісних обставин, пов’язаних із численними невизначеностями, аудитор доходить висновку, що, незважаючи на отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно кожної з індивідуальних невизначеностей, неможливо сформулювати думку щодо фінансової звітності у зв’язку з потенційною взаємодією невизначеностей та їх можливим кумулятивним впливом на фінансову звітність.

**8.3 Аудиторський звіт при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення.**

**МСА 800 (переглянутий)** «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення».

**Фінансова звітність спеціального призначення** (special purpose financial statements) – фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення.

**Приклади концептуальної основи спеціального призначення**: податкова основа обліку для комплекту фінансової звітності, що супроводжує податкову декларацію суб’єкта господарювання; основа обліку методом грошових надходжень та витрат, необхідна для інформації про рух грошових коштів, яку можуть замовити у суб’єкта господарювання для надання кредиторам; положення фінансового звітування, встановлені регуляторним органом для задоволення вимог цього органу, або положення контракту, що стосуються фінансового звітування, такі як боргова угода, договір позики або угода субсидії.

**Фінансова звітність** (в контексті МСА 800) – повний комплект фінансових звітів спеціального призначення, включаючи відповідні примітки. Відповідні примітки охоплюють стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію.

**Вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування** встановлюють форму фінансової звітності; зміст фінансової звітності; склад повного комплекту фінансової звітності.

**Ціллю аудитора за МСА 800** є належний розгляд особливостей: прийняття завдання; планування і виконання цього завдання; формування думки та звіту щодо фінансової звітності.

**Концептуальна основа спеціального призначення** (special purpose framework) – концептуальна основа фінансового звітування, призначена для задоволення інформаційних потреб конкретних користувачів. така фінансова основа може бути концептуальною основою достовірного подання або концептуальною основою дотримання вимог.

Концептуальна основа спеціального призначення може ґрунтуватися на концептуальній основі фінансового звітування, встановленій повноважною або визнаною організацією, що формує стандарти, або законом чи нормативним актом, але не узгоджуватися з усіма вимогами цієї концептуальної основи.

Фінансова звітність, складена відповідно до концептуальних основ спеціального призначення, може бути єдиною фінансовою звітністю, яку складає суб’єкт господарювання. У такому разі ця фінансова звітність може бути застосована іншими користувачами, ніж ті, для яких ця концептуальна основа фінансового звітування була призначена. Незважаючи на поширення фінансової звітності у цих обставинах, фінансова звітність все ще вважається фінансовою звітністю спеціального призначення для цілей МСА.

**МСА 210** вимагає, щоб аудитор визначив, чи є прийнятною концептуальна основа фінансового звітування, яку слід застосовувати при складанні фінансової звітності. Аудитор повинен отримати розуміння таких аспектів: призначення фінансової звітності; визначених користувачів; заходів, вжитих управлінським персоналом для визначення того, що застосовна концептуальна основа фінансового звітування прийнятна за цих обставин.

Аудитор має дотримуватися (за МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»): етичних вимог, включаючи вимоги щодо незалежності, які стосуються завдань з аудиту фінансової звітності; усіх МСА, які є доречними для аудиту.

Під час планування та проведення аудиту фінансової звітності спеціального призначення аудитор повинен визначити, чи застосування цих МСА потребує особливого розгляду за конкретних обставин завдання. Аудитором має отримати розуміння та застосування облікових політик суб’єкта господарювання (за МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища»).

При формуванні думки та звіту щодо фінансової звітності спеціального призначення аудитор повинен дотримуватися вимог МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності». МСА 700 потребує, щоб аудитор оцінив, чи зроблено у фінансовій звітності адекватне посилання на застосовну концептуальну основу фінансового звітування або її описання.

МСА 700 стосується форми та змісту звіту аудитора. В разі звіту аудитора щодо фінансової звітності спеціального призначення: • звіт аудитора повинен визначати мету, з якою складається фінансова звітність, та в разі потреби її користувачів вказувати на примітку до фінансової звітності спеціального призначення, що містить цю інформацію; • якщо управлінський персонал має можливість обрати концептуальну основу фінансового звітування під час складання такої фінансової звітності, то пояснення відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність має містити посилання на його відповідальність за визначення того факту, що застосовна концептуальна основа фінансового звітування є прийнятною за цих обставин.

Звіт аудитора щодо фінансової звітності спеціального призначення має містити «Пояснювальний параграф», привертаючи особливу увагу користувачів звіту аудитора, що фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення та внаслідок цього не може використовуватися з іншою метою. Аудитор повинен дати цьому параграфу відповідний заголовок.