

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 неможливість 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.

Аудиторський висновок – це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (АФ), який складається в установленому порядку за наслідками проведеного аудиту і містить у собі висновки стосовно повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємства.

Аудиторський висновок складається у вільній формі, але обов'язково в ньому мають бути такі розділи:

- заголовок;
- адресат;
- вступ;
- масштаб перевірки;
- висновок аудитора про перевірку фінансової звітності;
- дата аудиторського висновку;
- підпис аудиторського висновку;
- адреса аудиторської фірми.

Аудиторські висновки, залежно від змісту висловленого судження у них поділяються на:

1. безумовно-позитивні,

2. модифіковані, а саме:

- безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом,

- умовно-позитивний висновок,

- негативний висновок,

- відмова від висловлення думки.

Приклади типових формулювань думки аудитора:

1. Позитивний (існує безумовна позитивна згода)

Підтверджуємо, що надана інформація дає дійсне і повне уявлення про реальний склад активів та пасивів суб'єкта, що перевіряється. Система бухгалтерського обліку, що використовується на підприємстві, відповідає законодавчим та нормативним вимогам. Фінансову звітність підготовлено на основі реальних даних бухгалтерського обліку. Вона достовірно та повно подає

фінансову інформацію про Підприємство станом на 01.01.20... р. згідно з нормативними вимогами щодо ведення бухгалтерського обліку та звітності в Україні.

2. Позитивний (існує нефундаментальна невпевненість)

У зв'язку з неможливістю перевірки фактів через аудитор не може висловити думку з приводу цих моментів. Однак обмеження мають незначний вплив на фінансову звітність та на етап справ у цілому. Підтверджуємо, що за винятком обмежень, які зазначені вище (або які викладені у додатку 1 до аудиторського висновку), фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01.01.20... р. згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні.

3. Умовно-позитивний висновок (існує нефундаментальна незгода)

Під час проведеної аудиторської перевірки встановлено, що операції проведені з порушенням встановленого порядку. Проте зазначені невідповідності мають обмежений вплив на фінансову звітність і не перекручують загальний фінансовий стан підприємства. Підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених у додатку, фінансовий звіт в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01.01.20... р. згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні.

4. Негативний

У результаті проведення аудиту встановлено, що за звітний період підприємством були допущені суттєві порушення і перекручення (дається їх перелік або наводяться у додатку до цього висновку). Допущені порушення суттєво впливають на фінансову звітність підприємства та перекручують реальний стан справ. Фінансова звітність має суттєві перекручення і недостовірно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01.01.20... р., не виконані вимоги щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні (в стислій формі наводиться перелік питань, щодо яких не виконані вимоги з організації обліку). Отже, дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсний стан справ на Підприємстві, що склався на 01. 01. 20... р.

5. Відмова від надання висновку аудитора

У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються (вказати факти) з причини (вказати причини неможливості), не можемо виказати своє професійне судження. Наведені вище моменти суттєво впливають на дійсний стан суб'єкта перевірки в цілому (основному), У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських доказів не можемо видати об'єктивний аудиторський висновок по фінансовій звітності станом на 01.01.20... р.

У *безумовно-позитивному* аудиторському висновку думка аудитора про достовірність інформації фінансової звітності підприємства-клієнта означає, що ця звітність підготовлена таким чином, щоб забезпечити в усіх суттєвих аспектах відображення активів, зобов'язань, власного капіталу на звітну дату і фінансових результатів за звітний період.

Будь-яка *фундаментальна невпевненість або незгода* є підставою для відмови від надання безумовно-позитивного аудиторського висновку і подальший вибір його виду залежить від рівня невпевненості або незгоди.

Невпевненість або незгода вважаються фундаментальними у тому випадку, коли вплив факторів на фінансову звітність, що зумовили невпевненість чи незгоду, дуже значний і це може суттєво перевернути дійсний стан справ.

За наявності *фундаментальної незгоди* клієнтові можуть дати негативний аудиторський висновок, а за наявності *фундаментальної невпевненості* - відмовити у поданні аудиторського висновку.

Наявність *не фундаментальних невпевненостей і незгод* передбачає складання умовно-позитивного висновку.

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

Інформація, що наводиться в аудиторському звіті, має бути більш детальною, надійною і компетентною, незалежною і об'єктивною. Аудиторський звіт складається в довільній формі, не є офіційним документом і призначений для замовника, а його зміст може бути оприлюднено лише за бажанням клієнта.

Аудиторський звіт повинен складатися з 3-х частин:

I. Загальна частина аудиторського звіту повинна містити таку інформацію: назву документа і назву клієнта; місце і дату складання; назву аудиторської фірми, її адресу; номер реєстраційного свідоцтва; номер поточного рахунку; ПІБ всіх аудиторів, що брали участь у перевірці; період, за який проводилася аудиторська перевірка; склад, перелік документів, які підлягали перевірці; посилання на норми МСА та інших використаних нормативних документів.

II. Аналітична частина висвітлює сам хід аудиторської перевірки. В цій частині має бути детально описано: що було об'єктом перевірки, які інформаційні джерела досліджувалися, які методичні прийоми і процедури аудиту при цьому було застосовано, які докази зібрано, які виявлено помилки і порушення, їх причини і наслідки тощо.

III. У заключній частині на підставі проведених робіт має бути чітко сформульовано висновок аудитора про перевірені ним об'єкти аудиту.

Аудиторський звіт адресується замовнику із зазначенням дати складання, підписується керівником аудиторської фірми та аудитором, що проводив перевірку, і завіряється печаткою аудиторської фірми. Кожна сторінка аудиторського звіту повинна бути підписана аудитором, який здійснював перевірку, і завірена його особистою печаткою.

Додаткова підсумкова документація аудиту може оформлюватися під одною з таких назв: "Аудиторський звіт", "Звіт про проведення аудиту", "Звіт про результати проведення аудиту", "Звіт про експрес-огляд", "Експертний огляд", "Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки", "Лист-інформування клієнта" тощо.

Після завершення аудиту один примірник підсумкової документації (аудиторський висновок та додаткова документація) залишається в аудитора (аудиторської фірми).

Письмова інформація (звіт) аудитора *може бути передана таким особам:*

- а) особі, яка підписала договір на надання аудиторських послуг;
- б) особі, яка прямо вказана в якості отримувача письмової інформації аудитора в договорі на надання аудиторських послуг;
- в) будь-якій іншій особі - у випадку письмової вказівки на те в адресу аудиторської організації, підписаної особою, яка засвідчила договір на надання аудиторських послуг.