

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
Харківський національний університет внутрішніх справ
Сумська філія
Кафедра соціально-економічних дисциплін

ТЕКСТ ЛЕКЦІЇ
з навчальної дисципліни «Аудит»
вибіркових компонент
освітньої програми першого (бакалаврського) рівня вищої освіти

081 Право (право)

за темою – «Аудиторський звіт та інші підсумкові документи»

Суми 2023

ЗАТВЕРДЖЕНО

Науково-методичною радою
Харківського національного
університету внутрішніх справ
Протокол від 30.08.2023 № 7

СХВАЛЕНО

Вченою радою
Сумської філії
Харківського національного
університету внутрішніх справ
Протокол від 29.08.2023 № 8

ПОГОДЖЕНО

Секцією Науково-методичної ради
ХНУВС з гуманітарних та соціально-
економічних дисциплін
Протокол від 29.08.2023 № 7

Розглянуто на засіданні кафедри соціально-економічних дисциплін Протокол від
29.08.2023 № 2

Розробник:

доцент кафедри соціально-економічних дисциплін Сумської філії ХНУВС, кандидат
економічних наук Парфентій Л.А.

Рецензенти:

1. Доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування Навчально-наукового інституту бізнесу, економіки та менеджменту Сумського державного університету, кандидат економічних наук, доцент Кравченко О.В.
2. Завідувач кафедри соціальних та економічних дисциплін факультету №2 Харківського національного університету внутрішніх справ, кандидат економічних наук, доцент Ткаченко С.О.

План лекції

1. Структура аудиторського звіту та загальні вимоги до нього.
2. Види аудиторського звіту.
3. Порядок складання та подання аудиторських звітів.
4. Інші підсумкові документи за наслідками аудиту.

Література:

Нормативна:

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII / Верховна Рада України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>. – Законодавство України.

Основна:

2. Аудит [Текст] : навч. посіб. / Жидеєва Л. І., Колісник О. П., Салямон-Міхеєва К. Д. ; Ун-т держ. фіск. служби України. - Ірпінь : Ун-т ДВС України, 2019. - 311 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підруч. для студ. спеціальності «Облік і аудит» вищих навч. закл. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: Рута, 2005.-512с.
4. Ватуля І.Д., Канцедаль Н.А., Пономаренко О.Г. Аудит: Практикум: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. -304с.
5. Гуцайлюк З.В., Мех Я.В., Щирба М.Т. Аудит (теорія, методика, збірник завдань). – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 190 с.
6. Добровольська, В. В. Аудит за оновленим законодавством України [Текст] / В. В. Добровольська // Правові горизонти. – 2018. – № 10. – С. 33-39.
7. Загородній А.Г., Корягін М.В., Єлісєєв А.В., Полякова Л.М. Аудит: теорія і практика: Навч. посібник – Львів: Вид-во нац ун-ту "Львівська політехніка", 2004. – 453с.
8. Каменська Т. Розгляд питань, що стосуються шахрайства при аудиторській перевірці / Т. Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. - 2015. - № 6. - С. 2-9. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2015_6_2.
9. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: Навч. посібник. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608с.
10. Потриваєва, Н. В. Внутрішній аудит як ефективний метод управління підприємством [Текст] / Н. В. Потриваєва, А. С. Біленко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2018. – № 23. – С. 691-694.
11. Пшенична А.Ж. Аудит. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
12. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит. Навч. пос. - К.: Центр учбової літератури, 2008. - 416 с.
13. Савченко В.Я. Аудит: Навч. посібник. - К.: КНЕУ, 2002. – 322с.
14. Слободяник, Ю. Б. Внутрішній аудит [Текст] : навч. посіб. / Ю. Б. Слободяник, Л. В. Зварич ; за ред. Ю.Б. Слободяник. – Суми : Фабрика друку, 2018. – 340 с.

15. Суха, О. Р. Аудит [Текст] : навч. посіб. / О. Р. Суха. – Львів : Новий Світ-2000, 2019. – 284 с.
16. Утенкова К. О. Аудит: Навчальний посібник. – К.: Алерта, 2011. – 408 с.

Допоміжна:

17. Антонюк, О. Р. Вектори розвитку системи контролю якості надання аудиторських послуг в Україні [Текст] / О. Р. Антонюк // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2018. – № 21. – С. 631-634.
18. Білуха М.Т., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник. – К.: Українська академія оригінальних ідей, 2005. – 888с.
19. Вериґа Ю.А., Пшенична АЖ. Процедури документальної перевірки аудиту нематеріальних активів / Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи// Зб. наук, праць Державної академії статистики, обліку та аудиту. – К., 2004 – 250 с.
20. Виговська Н.Г. Класифікація суб'єктів фінансового контролю // Регіональні перспективи. – 2003. - №2-3.- С.92 - 94.
21. Виноградова М. О. Аудит [текст] : навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидєєва – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 656 с.
22. Голуб Л. О. Оцінка аудиторського ризику та тестування засобів контролю фінансової діяльності підприємства / Л. О. Голуб // Наукові праці МАУП. - 2014. - Вип. 42. - С. 207-214. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npmaup_2014_3_37.
23. Давидов Г.М. Аудит: Навч. посібник - 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Т-во Знання, КОО, 2001, – 363с.
24. Долбнєва, Д. В. Сучасний стан і напрями удосконалення аудиторської діяльності в умовах європейської інтеграції України та застосування міжнародних стандартів [Текст] / Д. В. Долбнєва // Економіка та держава. – 2018. – № 2. – С. 72-76.
25. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во "Знання", КОО, 2001, – 402с.
26. Зубілевич С.Я., Голов С.Ф. Основи аудиту. – К.: Ділова Україна, 1996.- 375с.
27. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2003. -349с.
28. Кудирко, О. М. Комп'ютеризація аудиту в Україні: актуальні проблеми та реальні перспективи [Текст] / О. М. Кудирко // Економіка та держава. – 2018. – № 9. – С. 34-38.
29. Петрик О. Аудиторський висновок і його види // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №2. – С.56-62.
30. Рудницький В. Внутрішній аудит: методологія, організація. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104с.

Текст лекції

1. Структура аудиторського звіту та загальні вимоги до нього

Після закінчення аудиторської перевірки аудитор складає два підсумкових документи: аудиторський звіт і звіт про результати аудиторської перевірки.

Головним результатом ретельної роботи аудитора з виконання договору на аудит фінансової звітності є аудиторський звіт.

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.

Вимоги до структури, змісту та порядку вибору форми аудиторського звіту щодо фінансових звітів загального призначення викладено у таких документах:

- МСА 700 (переглянутий) "Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності";
- МСА 701 "Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора";
- МСА 800 (переглянутий) «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»;
- МСЗО 2400 (переглянутий) «Завдання з огляду історичної фінансової звітності»;
- МСЗО 2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання»;
- МСЗНВ 3000 (переглянутий) «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації»;
- МСЗНВ 3400 "Перевірка прогнозованої фінансової інформації".

Кожен стандарт має свою мету і свої особливості, але загальними вимогами є те, що аудиторський звіт повинен містити чітко сформульовану думку щодо фінансових звітів.

В аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту, щонайменше, має міститись наступна 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;
- 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 звіту про управління (консолідованого звіту про управління), який складається відповідно до законодавства, з фінансовою звітністю (консолідованою фінансовою звітністю) за звітний період; про наявність суттєвих викривлень у звіті про управління 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 включення до Реєстру).

Думка аудитора формується в контексті застосування основи фінансової звітності, а перелічені стандарти аудиту встановлюють більш конкретні та зрозумілі вимоги до процесу формування аудиторської думки.

Цей процес включає оцінку, розгляд та вивчення обставин, які надають аудиторіві достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

Звіт аудитора призначений для широкого кола користувачів, його оприлюднення є свідченням того, що річний бухгалтерський звіт клієнта як у цілому, так і в усіх частинах відповідає чинному законодавству України, правилам ведення бухгалтерського обліку і є достовірним.

Аудиторський звіт є єдиним комунікаційним каналом між аудитором, зовнішніми користувачами та власниками підприємства, фінансова звітність якого була перевірена аудитором. Аудиторський звіт, по суті, є тим містком, завдяки якому аудитор, що володіє значним обсягом інформації, передає її користувачам в стислому виді.

У відповідності з метою складання аудиторський звіт має наступні призначення:

- стислий, змістовний, цілеспрямований висновок незалежного спеціаліста про фінансову звітність підприємства-клієнта;

- правовий акт, тому що у визначених законом випадках лише наданий аудитором звіт є доказом про результати роботи підприємства-клієнта, якому можуть довіряти збори акціонерів, засновники, податкова служба та інші користувачі фінансової звітності;

- логічна заява аудитора про те, що він професійно, належним чином виконав свої обов'язки і представив об'єктивний звіт про фінансовий стан і результати діяльності підприємства-клієнта.

Через необхідність подання інформації в стислій формі аудиторський звіт перетворився в надзвичайно офіційний набір висловлювань-фраз, кожна із яких має особливе значення. Ці висловлювання схожі на юридичні фрази і називаються "професійною мовою". Будь-яке відхилення від стандартних професійних висловлювань розглядається як значне і може нести в собі важливу додаткову інформацію.

Тому при складанні аудиторського звіту важливо знати наступне:

- форму аудиторського звіту без застережень (безумовно позитивного аудиторського звіту) і значення фраз, які при цьому використовуються;

- випадки, коли видається аудиторський звіт з застереженнями (умовно-позитивний, негативний, відмова від надання звіту) і фрази, які використовуються при їх складанні;

- випадки, коли при наявності звіту без застережень, може бути доцільним включення додаткової інформації - пояснювального абзацу, що підкреслює певний аспект фінансової звітності.

2. Види аудиторського звіту

Згідно з МСА 700 звіт аудитора може бути:

1. безумовно-позитивним;
2. модифікованим: безумовно-позитивним з пояснювальним параграфом, умовно-позитивним, негативним, з відмовою від надання звіту.

Безумовно-позитивний звіт складають, коли на думку аудитора дотримані такі умови:

- аудитор отримав вичерпну інформацію і пояснення необхідні для проведення аудиту;
- надана інформація є достатньою для відображення реального стану суб'єкта перевірки;
- є адекватні дані з усіх питань, суттєвих з погляду достовірності та повноти змісту інформації;
- фінансову документацію складено згідно з прийнятою суб'єктом перевірки системою бухгалтерського обліку, яка відповідає нормативним вимогам;
- звітність ґрунтується на достовірних облікових даних, які не містять суперечностей.

Такий звіт беззаперечно і чітко виявляє задоволення аудитора станом обліку та звітності на підприємстві, що перевіряється.

У позитивному звіті зазначаються стверджувальні вислови: "задовольняє вимоги", "належним чином становить", "дає достовірне й дійсне уявлення", "достовірно відображає", "відповідно до...", "відповідає".

Наприклад: "... У результаті проведення аудиту встановлено, що надана інформація дає дійсне й повне уявлення про реальний склад активів та пасивів суб'єкта, що перевіряється. Система бухгалтерського обліку, що використовувалася на підприємстві, відповідає законодавчим та нормативним вимогам.

Фінансову звітність підготовлено на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку" Вона достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 31 грудня 2020 року згідно з нормативними вимогами щодо бухгалтерського обліку та звітності в Україні".

МСА 700 передбачено, що звіт може містити додаткові пояснення, певні модифікації, які суттєво не впливають на його зміст. Модифікація передбачає:

- проблеми невизначеності або невпевненості у безперервній діяльності підприємства;
- зміни облікових принципів протягом періоду перевірки;
- виправлення, які слід внести до обліку підприємства за результатами перевірки;
- викладення принципів обліку (у позитивному звіті), що відрізняються від тих, які діють в Україні;
- роз'яснення з приводу використання звітів інших аудиторів;
- пояснення попередніх аудиторських висновків.

З урахуванням цього аудиторський звіт вважатиметься модифікованим.

Отже, аудитор не може дати безумовно-позитивний звіт при наявності будь-якої з нижченаведених обставин:

- 1) невпевненість (аудитор не може сформулювати думку);
- 2) незгода (аудитор може сформулювати думку, але вона суперечить даним перевіреної звітності).

Причинами невпевненості можуть бути:

а) обмеження в обсязі аудиторської роботи в зв'язку з тим, що аудитор не може одержати всю необхідну інформацію й пояснення (через незадовільний стан бухгалтерського обліку тощо), не має можливості виконати всі аудиторські процедури (через обмеження в часі тощо);

б) ситуаційні обставини, невпевненість у правильності звіту щодо даної ситуації (спірна ситуація, багатоваріантність рішення).

Причини незгоди:

- а) неприйнятність систем або методів обліку;
- б) розходження у судженнях стосовно відповідності фактів або сум у фінансовій звітності;
- в) незгода із ступенем та способом відображення фактів в обліку та звітності;
- г) невідповідність здійснення або оформлення операцій законодавству та іншим вимогам.

Безумовно-позитивний звіт з пояснювальним параграфом складається аудитором у випадку наявності нефундаментальної невпевненості.

Наприклад: "...У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються, зокрема, неучасті аудитора в інвентаризації активів, неможливості підтвердити початкові залишки в балансі з причини того, що аудит проводився іншою аудиторською фірмою, через обмеженість інформації, ми не можемо дати звіт про вказані моменти, однак ці обмеження мають незначний вплив на фінансову звітність і на стан справу цілому.

Ми підтверджуємо те, що за винятком обмежень, які зазначені вище (або викладені у додатку № 1 до аудиторського звіту), фінансова звітність, у всіх суттєвих аспектах, достовірно і повно подає фінансову інформацію про Товариство станом на 31 грудня 2020 року згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні".

Невпевненість або незгода вважаються фундаментальними у тому випадку, коли вплив факторів на фінансову інформацію, які викликали непевність чи незгоду, настільки значний, що це може суттєво викривити дійсний стан справ у цілому. Необхідно також враховувати сукупний ефект усіх невпевненостей та незгод на фінансову звітність.

Умовно-позитивний звіт складається, коли існує фундаментальна невпевненість. В цьому випадку аудитор формулює відмову від надання звіту з конкретного питання, а про решту питань висловлює своє судження, як і при безумовно-позитивному звіті. Якщо умовно-позитивний звіт був наданий через наявність нефундаментальної незгоди, то аудитор формулює цю незгоду з конкретних моментів, а за відсутності цих моментів — висловлює позитивне судження.

Наприклад: "... Під час проведеної аудиторської перевірки встановлено, що операції (дається перелік операцій, або пишеться: "які викладені у додатку № 1 до аудиторського звіту), проведені з порушенням встановленого порядку. Проте

зазначені невідповідності мають обмежений вплив на фінансову звітність і не перекручують загальний фінансовий стан підприємства.

Ми підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених у додатку №1, фінансовий звіт, за всіма суттєвими аспектами, достовірно та повно подає фінансову інформацію про Товариство станом на 31 грудня 2020 року згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні".

Наявність фундаментальної незгоди може призвести до представлення клієнту негативного аудиторського звіту. Фундаментальна невпевненість може стати підставою для відмови від надання аудиторського звіту.

У всіх випадках, коли аудитор складає звіт, який відрізняється від позитивного, він повинен дати опис усіх суттєвих причин його невпевненості чи незгоди. Ці причини необхідно коротко навести в окремому розділі звіту, до того розділу, де аудитор висловлює негативний звіт або дає відмову від аудиторського звіту. У цьому ж розділі можуть більш детально обговорюватися моменти негативного характеру або даватися посилання на додаток до аудиторського звіту, де наводиться опис цих моментів. В останніх розділах звіту аудитор стисло формулює свій висновок стосовно достовірності і повноти фінансової звітності.

При підготовці негативного аудиторського звіту доречні такі висловлення: "не задовольняє вимоги", "перекручує дійсний стан справ", "не дає справжнього уявлення", "не відповідає", "суперечить".

Наприклад: "...У результаті проведення аудиту встановлено, що за звітний період підприємством були допущені суттєві порушення і перекручення (дається перелік порушень або зазначається, що вони викладені в додатку № 1 до цього звіту). Допущені порушення суттєво впливають на фінансову звітність підприємства та перекручують реальний стан справ. Фінансова звітність має суттєві перекручення і недостовірно подає фінансову інформацію про Товариство станом на 31 грудня 2020 року. Не виконані такі вимоги щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні (у стислій формі дається перелік питань, стосовно яких не виконані вимоги з організації обліку, або пишеться: "з питань, які наводяться в додатку 1.

Таким чином, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсний стан справ, що склався на 31 грудня 2020 року".

В окремих випадках аудитор може відмовитись від надання звіту. В цьому випадку він говорить про неможливість на підставі наведених аргументів сформулювати висновок про фінансову звітність підприємства.

Наприклад: "...У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються (вказати факти) з причини (вказати причини неможливості), ми не можемо надати звіт стосовно вказаних моментів.

Вищенаведені моменти істотно впливають на дійсний стан справу цілому (в основному).

У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських доказів ми не можемо надати об'єктивний аудиторський звіт щодо фінансової звітності підприємства, підготовлений станом на 31 грудня 2020 року".

3. Порядок складання та подання аудиторських звітів

Практика аудиторської діяльності в Україні показує доцільність оформлення суб'єктами аудиторської діяльності звіту на титульному аркуші з назвою

аудиторської фірми (чи ПІБ аудитора - приватного підприємця) та їхніми реквізитами, номер свідоцтва про включення в Реєстр, затверджене протоколом засідання АПУ, дата, термін дії.

Звіт аудитора повинен адресуватися відповідно до обставин завдання (акціонерам, раді директорів, кредиторам). Виходячи з цього, доцільно ще в договорі на аудит визначити адресата аудиторського звіту.

Національні закони та нормативні акти України (Цивільний кодекс, Господарський кодекс, Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів, розпорядження відомств і ін.) вказують, кому повинен адресуватись аудиторський звіт щодо фінансових звітів загального призначення в даній країні.

В аудиторському звіті вказується дійсна адреса аудитора (аудиторської фірми). Цю інформацію можна розмістити як наприкінці аудиторського звіту, після підпису аудитора, так і в матриці бланку аудиторської фірми.

В аудиторському звіті розмежовується відповідальність управлінського персоналу та аудитора шляхом подання в окремому параграфі інформації про відповідальність управлінського персоналу.

Зокрема зазначається, що відповідальність за підготовку та достовірне відображення інформації в фінансових звітах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності покладається на керівництво суб'єкта господарювання.

В окремому параграфі аудиторського звіту вказується, що відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансових звітів на основі результатів аудиторської перевірки.

В аудиторському звіті необхідно вказати, що аудит проводився відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, пояснити, що ці стандарти потребують від аудитора дотримання етичних вимог та відповідного планування і виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

У звіті аудитор описує виконання аудиторських процедур, порядок їхнього вибору, судження аудитора щодо отримання відповідних аудиторських доказів, чи є вони достатніми та відповідними для висловлення аудиторської думки.

Аудитор висловлює свою думку щодо ефективності внутрішнього контролю, включає оцінку відповідності використаної облікової політики, коректності облікових оцінок управлінського персоналу та детального представлення фінансової інформації.

У параграфі, в якому висловлюється думка аудитора щодо фінансових звітів, вказується концептуальна основа їх складання - Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО) тощо.

Окремі законодавчі чи нормативні акти державних регуляторних органів можуть вимагати від аудитора або дозволяти йому детально описувати питання, що надають додаткове пояснення стосовно відповідальності аудитора під час аудиторської перевірки фінансових звітів або стосовно аудиторського звіту. Аудитор може мати додаткові обов'язки щодо висловлення думки про фінансові звіти, або додаткові завдання щодо деяких питань та виконання додаткових процедур.

В Україні державні регулюючі органи, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР) і Національний банк України (НБУ), встановлюють

спеціальні вимоги щодо обов'язків аудитора стосовно конкретних додаткових питань під час надання звіту.

Аудиторський звіт від імені аудиторської фірми підписує її керівник або керівник і аудитор, який проводив аудит, оскільки відповідальність за проведений аудит несе аудиторська фірма.

Аудиторський звіт подається в письмовому вигляді (це стосується як документальної копії, так і копії в електронному форматі). Усні та інші форми висловлення звіту можуть бути неправильно розтлумачені без підтвердження письмовим звітом.

Стиль аудиторського звіту повинен бути офіційно-діловим, для якого характерні логічна основа і неприпустимість використання образного викладу змісту, а також послідовність і точність викладу фактів, об'єктивність і чіткість.

Аудиторська фірма повинна надати господарюючому суб'єкту не менше двох перших примірників аудиторського звіту, у тому числі:

- не менше одного примірника у складі вступної, аналітичної та підсумкової частин з додатками бухгалтерської звітності, що була об'єктом аудиту;
- не менше одного примірника у складі вступної та підсумкової частин з додатками бухгалтерської звітності, що була об'єктом аудиту, для представлення зацікавленим користувачам.

При підготовці аудиторського звіту аудиторам рекомендується дотримуватись ряду вимог. Аудиторський звіт складається українською мовою, вартісні показники виражаються у валюті України, виправлення у змісті звіту не допускаються.

При наданні "чорнового варіанту" рекомендується використання відповідних приміток, що дає клієнту можливість активної роботи з цим документом і повернення його з відповідними виправленнями. При цьому "чорновий варіант" документу за проектом повинен бути виконаний і наданий клієнту якісно.

У загальному вигляді вимоги до змісту аудиторських підсумкових документів (аудиторського звіту та звіту) є наступними:

- необхідно починати з відомих фактів і заданих обставин, поступово переходити до нової для клієнта інформації;
- звітні матеріали повинні відповідати умовам договору і техніці проведення аудиту;
- дотримання конфіденційності аудиторського звіту та аналітичної частини звіту;
- логічність, стислість, зрозумілість, лаконічність, тактовність записів;
- чіткість тексту, достовірність та однозначність висловлених суджень;
- грамотність і культура оформлення документів;
- всі письмові матеріали, надані клієнту, повинні бути високої якості незалежно від часу надання;
- у вступі приділяється увага структурі і змісту звіту, потім дається його коротке викладення, що допоможе клієнту отримати загальне уявлення про звітні матеріали;
- якщо звіт має розміри, які складні для сприйняття у зв'язку з їх об'ємністю, необхідно виділяти розділи і підрозділи;
- правильне встановлення параметрів сторінок і тексту, високоякісний папір, тверда палітурка і приваблива обкладинка не тільки підкреслять солідність і престиж аудитора, але і зможуть закласти основу для подальших контактів.

До аудиторського звіту додається бухгалтерська звітність господарюючого суб'єкта, яка підлягала аудиту. З метою ідентифікації така звітність повинна бути помічена підписом аудитора або спеціальним штампом аудиторської фірми. Кожен примірник звіту разом з доданою до нього бухгалтерською звітністю є єдиним цілим і повинен бути зброшурований.

Додатки до аудиторського звіту можуть бути представлені у вигляді таблиць. Кожна таблиця повинна мати змістовний заголовок, який розміщують нижче від слова "Таблиця". Слово "Таблиця" і заголовок пишуть з великої літери. Підкреслювати заголовок не рекомендується.

Заголовки граф таблиці треба писати великими буквами, підзаголовки - малими, якщо вони становлять одне речення із заголовком, а якщо вони самостійні - то великими. Ділити таблиці по діагоналі не дозволяється. Друкувати таблиці доцільно через один інтервал, щоб не розтягувати заголовки і підзаголовки граф.

Таблицю розміщують після першого посилання на неї в тексті. Якщо аудиторський звіт містить багато таблиць, то їх розміщують у кінці тексту. В іншому випадку текст таблиці для читання повертають за годинниковою стрілкою. При перенесенні таблиці на наступну сторінку шапку повторюють, над нею пишуть "Продовження табл." і ставлять її номер. Якщо шапка таблиці громіздка, то її можна не повторювати, а пронумерувати графи і повторити їхню нумерацію на наступній сторінці.

Таблиці нумерують арабськими цифрами. Над правим верхнім кутом пишуть "таблиця" із зазначенням її порядкового номера. Нумерація таблиці передбачає її порядковий номер і питання, досліджувані аудитором, розділені крапкою.

Нумерація аудиторського звіту може бути наскрізною, включаючи текст, таблиці, схеми і додатки. Порядковий номер сторінки проставляють арабськими цифрами в правому верхньому куті (чорними чорнилами). На першій сторінці номер не ставлять. Якщо у звіті є таблиці, рисунки, схеми, розміщені на окремих сторінках, то їх включають до загальної нумерації, а якщо вони розміщені на аркуші формату А4, то їх нумерують як одну сторінку.

Окремі стандарти аудиту не потребують стандартизованої форми висновку для всіх завдань з надання впевненості, але вони повинні ідентифікувати основні елементи, з яких складається звіт незалежного аудитора.

По закінченні і в ході перевірок аудитор робить певні висновки і пропозиції. Висновки, які, як правило, складаються лише з основних елементів, - це стиль "стислої форми". Висновки, в яких докладно описують умови завдання, використовувані критерії, дані, пов'язані з конкретними аспектами завдання, та в деяких випадках рекомендації, а також основні елементи - це стиль "докладної форми".

Будь-які дані та рекомендації чітко відокремлюються від висновку аудитора щодо інформації про предмет перевірки. Аудитор може використати заголовки, номери параграфів, друкарські засоби, наприклад, виділення тексту напівжирним шрифтом та інше, для більшої якості та зручності читання аудиторського звіту.

Якщо аудит призначений через аудиторську організацію, аудиторський звіт розглядається попередньо керівництвом цієї організації. При цьому перевіряють правильність застосування методичних прийомів аудиторського дослідження, формування і обґрунтування доказами результатів, стилю написання та оформлення акта аудитора. Аналогічно перевіряють акт про неможливість проведення аудиту. Якщо звіт не відповідає вимогам, зазначеним в МСА 700 "Формування думки та

складання звіту щодо фінансової звітності", то його повертають аудитору на доопрацювання. Звіт аудитора без зауважень аудиторської організації з написом "Розглянуто, головний аудитор, підпис, дата, завірені печаткою" направляють підприємству-замовнику.

Аудитор повинен проставляти дату аудиторського звіту на день завершення перевірки. Дата на аудиторському звіті проставляється в той самий день, коли керівництво підприємства підписує акт його прийому-передачі. Дату в аудиторському звіті проставляють або перед вступною частиною аудиторського звіту, або біля підпису аудитора.

4. Інші підсумкові документи за наслідками аудиту

Аудитор буде висловлювати свою думку стосовно виконання погоджених процедур щодо фінансової інформації, які узгоджуються із замовником або з користувачем звіту аудитора, та виконання завдань з підготовки фінансової інформації, наприклад, складання фінансової звітності або податкової декларації на підставі бухгалтерського обліку клієнта. У зв'язку з цим МССП 4400 "Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації" описує підсумкові документи щодо виконання цих завдань, зокрема складання Звітів.

У цих звітах треба зазначити мету й погоджені процедури завдання, для того щоб надати користувачеві можливість зрозуміти характер і обсяг виконаної роботи.

Стандарт використовує термін "бухгалтер", а не "аудитор" з метою проведення розмежування між аудиторською перевіркою й виконанням завдання з підготовки інформації, при якому аудитор вважається професійним бухгалтером-практиком.

Додаткова підсумкова документація не є обов'язковою і надається замовникові тільки в тому випадку, коли аудитор вважає це необхідним, або у випадку, коли це обумовлено в договорі чи додатковій угоді між аудитором та клієнтом.

Додаткова документація оформлюється як додаток до аудиторського звіту або як самостійний документ. Як додаток до аудиторського звіту додаткова підсумкова документація оформлюється, якщо аудитор у звіті посилається на неї. В іншому випадку додаткова підсумкова документація є самостійним документом. Аудитор може не посилатися у звіті на додаткову документацію в тому разі, якщо викладене в ній не настільки істотне, щоб вплинути на зміст аудиторського звіту. Зміст та форми додаткової підсумкової документації аудиту визначає сам аудитор.

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 звіт та додаткова документація) залишається в аудитора (аудиторської фірми). З урахуванням забезпечення зберігання та конфіденційності аудиторська фірма (аудитор) встановлює порядок зберігання підсумкової документації. Заборонено її вимагати або вилучати в аудитора (аудиторської фірми), за винятком випадків, передбачених законодавством.