

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 – «Реалізація матеріалів аудиту»

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. Меморандум виправлених аудитором помилок за результатами перевірки.
2. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності.
3. Дії аудитора при виявленні зловживань і неможливості проведення аудиту.
4. Використання результатів аудиту замовниками перевірки та іншими користувачами звітності.

Література:

Нормативна:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=702.
2. 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:

3. 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.
4. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підруч. для студ. спеціальності «Облік і аудит» вищих навч. закл. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: Рута, 2005.-512с.
5. Ватуля І.Д., Канцедаль Н.А., Пономаренко О.Г. Аудит: Практикум: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. -304с.
6. Гуцайлюк З.В., Мех Я.В., Щирба М.Т. Аудит (теорія, методика, збірник завдань). – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 190 с.
7. Добровольська, В. В. Аудит за оновленим законодавством України [Текст] / В. В. Добровольська // Правові горизонти. – 2018. – № 10. – С. 33-39.
8. 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.
9. 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.
10. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: Навч. посібник. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608с.
11. 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.

12. Пшенична А.Ж. Аудит. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
13. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит. Навч. пос. - К.: Центр учбової літератури, 2008. - 416 с.
14. Савченко В.Я. Аудит: Навч. посібник. - К.: КНЕУ, 2002. – 322с.
15. 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.
16. Суха, О. Р. Аудит [Текст] : навч. посіб. / О. Р. Суха. – Львів : Новий Світ-2000, 2019. – 284 с.
17. Утенкова К. О. Аудит: Навчальний посібник. – К.: Алерта, 2011. – 408 с.
- 18.

Допоміжна:

19. 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.
20. Верига 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.
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/Nrmaup_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. 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.
28. Петрик О. Аудиторський висновок і його види // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №2. – С.56-62.
29. Рудницький В. Внутрішній аудит: методологія, організація. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104с.

Текст лекції

1. Меморандум виправлених аудитором помилок за результатами перевірки

Меморандум виправлених аудитором помилок може складатися для запобігання різним конфліктам між державними структурами та об'єднаннями підприємців і профспілками у сфері стандартизації та сертифікації якості продукції. Цей документ повинен активно залучати громадськість до вироблення державної регуляторної політики.

Меморандум може бути оформлений у вигляді доповідної записки, пояснювальної письмової довідки, листа з приводу визначених питань тощо.

Крім того, меморандум може бути самостійним документом листування між аудитором та клієнтом або бути додатком до особистого або вербального спілкування.

Цей вид офіційного документу часто є детальним вираженням фактів та аргументів, які з них випливають, і практично не відрізняється від аудиторського звіту (за винятком того, що Меморандум не починається та не завершується формулою ввічливості та не повинен мати підпису). Іноді Меморандум доречно супроводжувати короткою пояснювальною запискою.

Якщо Меморандум направляється клієнтові факсом чи поштою, то він друкується на окремому бланку суб'єкта аудиторської діяльності, місце та дата не вказуються, печатка не ставиться.

Якщо Меморандум передається особисто або відправляється кур'єром, то під текстом вказується місце та дата відправлення, печатка не ставиться.

2. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності

Аудитори несуть відповідальність за неналежне виконання своїх обов'язків перед:

- клієнтом;
- органами, що видали дозвіл на здійснення аудиторської діяльності;
- аудиторською фірмою;
- третіми особами.

Під час аудиту відповідальність, згідно із договором, розподіляється між аудитором, замовником (клієнтом) та третіми особами за певними зобов'язаннями (власниками, акціонерами, інвесторами, кредиторами, постачальниками тощо).

Аудитор несе відповідальність перед замовником за професійну думку, замовник - перед аудитором за фінансову звітність та вхідні залишки на рахунках та перед третіми особами в порядку черговості погашення боргів.

За вчинення професійного проступку до аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності може застосовуватися одне з таких стягнень:

1) попередження, що вимагає від аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, відповідального за порушення, припинення неприйнятної поведінки або усунення порушення та утримання від будь-яких подібних повторних дій;

2) зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, на строк від одного місяця до трьох років;

3) офіційна заява ОСНАД або АПУ про невідповідність аудиторського звіту вимогам Закону;

4) накладення штрафу на аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності;

5) виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру.

Професійним проступком аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності є:

1) невиконання або неналежне виконання своїх професійних обов'язків;

2) недотримання вимог незалежності суб'єкта аудиторської діяльності;

3) порушення міжнародних стандартів аудиту;

4) ухилення суб'єктів аудиторської діяльності від проведення перевірки з контролю якості та/або невиконання рекомендацій, наданих за результатами проведення перевірок з контролю якості;

5) порушення вимог Закону № 2258 щодо повноти, достовірності та своєчасності подання відомостей про аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності для оприлюднення у Реєстрі;

6) порушення інших обов'язків, визначених Законом № 2258.

Порядок застосування до суб'єктів аудиторської діяльності стягнень визначається Аудиторською палатою України.

Рішення Аудиторської палати України щодо застосування до суб'єктів аудиторської діяльності стягнень можуть бути оскаржені до суду.

До аудиторів можуть бути застосовані інші види відповідальності відповідно до закону.

Тому аудитор, як і будь-який громадянин України, що займається підприємницькою діяльністю, несе юридичну відповідальність.

Юридична відповідальність поділяється на наступні види:

- кримінальна;
- адміністративна (адміністративно-правова);
- дисциплінарна;
- цивільно-правова (майнова).

Основною підставою для притягнення особи до юридичної відповідальності є вчинення нею протиправного діяння (дії чи бездіяльності), причому за наявності вини такої особи. Тільки в окремих випадках можлива відповідальність незалежно від наявності вини.

Крім того, додатковою підставою для виникнення матеріальної (майнової) відповідальності є такий негативний наслідок протиправних дій працівника, як заподіяння шкоди підприємству. Причому відповідальність настає виключно за наявності причинного зв'язку між порушенням трудових обов'язків та завданою шкодою. З іншого боку, наявна шкода також дуже часто виступає необхідною підставою для притягнення до кримінальної відповідальності.

До кримінальної та адміністративно-правової відповідальності притягаються особи, які вчинили діяння, передбачені Кримінальним кодексом України (ККУ) та законодавством України про адміністративні правопорушення.

Кримінальна відповідальність завжди має особистий характер (тобто хто вчинив, той і відповідає) і передбачає вини особи як обов'язкову підставу такої відповідальності.

При розгляді кримінальної відповідальності будь-якого працівника, в тому числі й аудитора, необхідно більш детально зупинитися на комерційній таємниці.

За Законом України "Про інформацію", комерційна таємниця є конфіденційною інформацією.

Відповідно до Частини А розділу 140 п. 140.1 Кодексу етики професійних бухгалтерів принцип конфіденційності означає зобов'язання професійних бухгалтерів утримуватись від:

а) розкриття за межами фірми або організації-роботодавця конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, без належного та спеціального дозволу або якщо немає юридичного чи професійного права або обов'язку розкривати її;

б) використання конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, на власну користь чи на користь третіх сторін.

Адміністративні відповідальність пов'язана із застосуванням передбаченим законом засобів впливу (порівняно менш жорстких, ніж у випадку з кримінальною відповідальністю) щодо особи, яка вчинила адміністративне правопорушення.

Основна частина складових адміністративних правопорушень і санкцій за їх вчинення передбачена у кодифікованому нормативно-правовому акті - Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУпАП). Але деякі з них містяться і в інших законодавчих актах.

Аудитори та інші співробітники аудиторської фірми як наймані працівники можуть притягатися до дисциплінарної відповідальності.

Основним нормативним документом, де регламентовано трудові відносини в Україні є Кодекс законів про працю (КЗпП).

Перед клієнтом та третіми особами аудитор несе майнову відповідальність. За неналежне виконання своїх зобов'язань суб'єкт аудиторської діяльності несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону.

Розмір майнової відповідальності суб'єктів аудиторської діяльності не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини.

Оскільки аудитор не вважається матеріально відповідальною особою і з ним не укладається відповідного договору то, за загальним правилом, він несе обмежену матеріальну відповідальність за шкоду підприємству, завдану невиконанням чи неналежним виконанням своїх обов'язків.

Таким чином, суб'єкт аудиторської діяльності відповідає за:

- відображення об'єктивної та обґрунтованої думки про достовірність бухгалтерської звітності, представленої у письмовому вигляді в якості аудиторського звіту керівництву підприємства;

- правильність і повноту даних, відображених у звіті аудитора, про виявлені ним суттєві невідповідності з даними бухгалтерської звітності;

- недотримання конфіденційності комерційної інформації підприємства, що виражається в розголошенні відомостей про виявлені невідповідності бухгалтерської звітності третім особам.

3. Дії аудитора при виявленні зловживань і неможливості проведення аудиту

МСА розглядають дії аудитора при виявленні двох типів зловживань:

- шахрайства (МСА 240 "Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності");
- невідповідність законам та нормативним актам, недотримання їхніх вимог (МСА 250 "Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності").

Так, за п. 38 МСА 240, якщо аудитор стикається з винятковими обставинами, які ставлять під сумнів можливість продовжувати виконання аудиту внаслідок певних викривлень, що є результатом шахрайства або він підозрює, що було заподіяно шахрайство, необхідно:

а) визначити професійну та юридичну відповідальність, застосовну за цих обставин, включаючи, чи існує вимога, щоб аудитор надавав звіт особі або особам, які призначали його на аудит, або, в деяких випадках, регуляторним органам;

б) розглянути, чи є прийнятною відмова від завдання, якщо відмова можлива згідно із застосовними законодавчими або нормативними актами;

в) якщо аудитор відмовляється:

- він обговорює з управлінським персоналом відповідного рівня та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, свою відмову від завдання та причини такої відмови;

- він визначає, чи існує професійна або юридична вимога надавати звіт особі або особам, які призначили його на аудит, або, в деяких випадках, регуляторним органам про відмову від завдання та причини такої відмови.

МСА 250, у свою чергу, описує вимоги до:

- розгляду аудитором дотримання вимог законодавчих і нормативних актів (пп. 12-17);

- аудиторських процедур, якщо недотримання вимог ідентифіковане або підозрюється (пп. 18-21);

- звітності про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог (пп. 22-28).

Останнє групування щодо звітності виділяє три види повідомлень про невідповідність законам і нормативним актам, а саме:

1. Повідомлення про випадки недотримання вимог тими, кого наділено найвищими повноваженнями (тобто щодо виявлених викривлень, заподіяних персоналом, повідомляється найвищий управлінський персонал (аудиторський комітет, спостережна рада тощо) у якнайкоротший строк).

2. Зазначення недотримання вимог в аудиторському звіті щодо фінансової звітності (тобто у цьому випадку звіт аудитора модифікується в залежності від виду думки аудитора за результатами перевірки).

3. Звітність про недотримання вимог регуляторним та правоохоронним органам (тут необхідно пам'ятати, що існують конфіденційність та аудиторська таємниця, але за певних обставин це не є обов'язковим внаслідок статуту, закону або рішення суду).

Однак за більш детальним рішенням щодо конкретних обставин певного повідомлення варто звернутись за консультацією до юриста.

Викривленням бухгалтерської звітності визнається невірне відображення і надання даних бухгалтерського обліку, пов'язане з порушенням встановлених правил його організації та ведення.

Викривлення можуть бути двох основних видів: навмисні (шахрайство) та ненавмисні (помилка).

Навмисні викривлення бухгалтерської звітності є результатом навмисних дій або бездіяльності персоналу економічного суб'єкта, який підлягає перевірці. Вони здійснюються з корисною метою, щоб ввести в оману користувачів бухгалтерської звітності. Разом з тим, аудиторі необхідно враховувати, що висновки (висловлення думки) чи були ці дії персоналу навмисними або ненавмисними, має право зробити тільки уповноважений на це орган.

Ненавмисні викривлення бухгалтерської звітності є результатом ненавмисних дій або бездіяльності персоналу економічного суб'єкта. Вони можуть бути результатом арифметичних або логічних помилок у облікових записах чи у розрахунках, недогляду при відображенні повноти всіх операцій, неправильного відображення в обліку фактів господарської діяльності, наявності та стану майна тощо.

При виявленні фактів невідповідності фінансової звітності даним бухгалтерського обліку, аудитор повинен повідомити старшого аудитора (керівника групи аудиторської перевірки), керівника аудиторської фірми та керівництво підприємства-клієнта з висловленням вимоги усунення недоліків, а також рекомендувати здійснення сплати повної суми податків до бюджету, якщо господарські операції пов'язані із заниженням доходів чи завищенням витрат.

З приводу виявлених фактів викривлень на різних стадіях перевірки дії аудитора можуть бути різними:

- на початковій стадії у період ознайомлення - у цьому випадку аудиторі краще відмовитись від проведення аудиту;

- на основній стадії, тобто у період безпосереднього здійснення - аудиторі необхідно рекомендувати підприємству-клієнту усунути виявлені помилки чи зловживання, визначивши термін їх усунення. Якщо управлінський персонал вносить корективи і проводить сплату повних сум податків, аудиторі продовжують процес аудиту. У випадку відмови та ненаданню можливості проведення аудиторської перевірки, аудитор з допомогою юриста провадить письмове повідомлення керівництва про усунення виявлених недоліків, визначивши термін для усунення. Якщо клієнт відмовляється від подальшого проведення аудиту та не дає можливості працювати з документами, то аудитор письмово повинен попередити керівництво про неможливість виконання зобов'язань за договором і надати відмову від висловлення думки щодо фінансової звітності, вказавши причини;

- на завершальній стадії, коли зібрані всі достатні та прийнятні докази, аудитор може висловити негативну аудиторську думку та надати відповідний тип звіту.

Як навмисне, так і ненавмисне викривлення бухгалтерської звітності може бути суттєвим (що впливає на достовірність бухгалтерської звітності) і несуттєвим.

У процесі перевірки суб'єкт аудиторської діяльності повинен оцінити ризик виявлення викривлень у бухгалтерській звітності та ризик їх невиявлення. При цьому, необхідно враховувати наступні фактори, що підвищують або понижують даний ризик:

- наявність значних фінансових вкладень в кризові галузі економіки;

- невідповідність величини оборотних засобів значному росту обсягів реалізації (виробництва) або значного зниження прибутків;
- залежність економічного суб'єкта в певний період від одного або невеликої кількості замовників або постачальників;
- нетипові угоди економічного суб'єкта, особливо в період закінчення року, які суттєво впливають на величину фінансових показників;
- наявність платежів за роботи/послуги, які явно не відповідають наданим роботам/послугам;
- наявність відхилень у веденні обліку від облікової політики, встановленої підприємством, та організації підготовки бухгалтерської звітності.

До факторів, що впливають на викривлення інформації стану галузі, економіки в цілому, а також на фінансово-господарську діяльність економічного суб'єкта відносяться:

- стан галузі економіки та економіки країни: криза, депресія, підйом;
- галузеві особливості економічного суб'єкта в зв'язку з кризовим станом галузі;
- особливості виробничої діяльності економічного суб'єкта, технологічні особливості виробництва;
- особливості податкового законодавства щодо оподаткування.

При виявленні викривлень бухгалтерської звітності економічного суб'єкта аудиторська фірма повинна оцінити їх вплив на достовірність звітності, що підлягає перевірці по суті.

Для цього необхідно враховувати можливі види порушень у економічного суб'єкта:

- відхилення від установлених законодавством правил ведення та організації бухгалтерського обліку і звітності;
- відсутність або недотримання протягом року прийнятої облікової політики в бухгалтерському обліку окремих господарських операцій та оцінки майна;
- порушення податкового, валютного, цивільного, адміністративного законодавства тощо.

При виявленні викривлень аудитор повинен скоригувати аудиторські процедури залежно від:

- виду порушень;
- ступеню суттєвості порушень;
- ризику появи викривлень при подальшій перевірці;
- ризику невиявлення викривлення.

Якщо в процесі перевірки було виявлено викривлення у звітності, суб'єкт аудиторської діяльності повинен перевірити стан внутрішнього контролю на підприємстві, а також з'ясувати, наскільки ефективні його дії при виникненні різних порушень, що призводять до викривлення інформації.

При здійсненні перевірки та виявленні викривлень у звітності, аудитору у своїх робочих документах необхідно детально відобразити виявлені факти та оформити їх необхідним чином. Виявлені викривлення бухгалтерської звітності обов'язково відображаються у звіті аудитора за результатами перевірки.

4. Використання результатів аудиту замовниками перевірки та іншими користувачами звітності

В умовах ринкової економіки значно розширилося коло користувачів інформації, яку надає аудит. Саме користувач результатів аудиту буде в подальшому приймати відповідні рішення, ґрунтуючись на результатах аудиту, які буде вважати достовірними.

Так, потенційних користувачів інформації найбільше цікавить:

- управлінський персонал підприємства - оцінка ефективності господарських операцій;
- власників і акціонерів - прибутковість вкладених ними капіталів і ризик їх можливої втрати;
- інвесторів - ефективність праці вкладених ними коштів;
- кредиторів - можливість своєчасного погашення заборгованості;
- працівників підприємства - здатність підприємства забезпечити належний рівень оплати праці, пенсій та зайнятості;
- державу (державні органи) - повнота та своєчасність розрахунків з бюджетом тощо.

Як відомо, у кожного користувача різні економічні інтереси, однак усі вони зацікавлені мати найбільш достовірну інформацію про реальний стан суб'єкта господарювання.

Звичайно, максимальні повноваження щодо результатів аудиту має власник (замовник аудиту та інших послуг).

Представники державних контролюючих органів та інші контрагенти мають використовувати інформацію аудиту лише у межах, наданих їм законодавством або визначених певними угодами (договорами).

У процесі перевірки аудитор повинен інформувати управлінський персонал або орган, який на це уповноважений, щодо питань аудиту і проходження перевірки. Форми та характер цих повідомлень розглядає МСА 260 "Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями", де сказано, що інформація може бути надана управлінському персоналу аудитором усно чи письмово, однак незалежно від цього, все повинно бути задокументовано у робочих документах аудитора.

Після закінчення аудиту керівництво аудиторської фірми та підприємства-клієнта повинні здійснити наступні дії щодо реалізації матеріалів перевірки:

- скласти Проект Рішення за матеріалами аудиту - підприємство-клієнт;
- розглянути його на Загальних зборах (акціонерів, учасників тощо) - підприємство-клієнт;
- скласти довідки, необхідні для пояснення окремих питань користувачам аудиторського звіту - суб'єкт аудиторської діяльності;
- передати матеріали аудиту:
 - 1) Звіт та рекомендації - замовнику - суб'єкт аудиторської діяльності;
 - 2) Звіт аудитора - зацікавленим користувачам - підприємство-клієнт;
 - 3) опублікувати Звіт аудитора, в якому надана немодифікована чи модифікована думка аудитора щодо достовірності фінансової звітності у періодичній пресі - підприємство-клієнт.