

1. ПОНЯТТЯ АУДИТОРСЬКОГО ЗВІТУ Й АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ

Результати аудиторської перевірки відображаються в аудиторському звіті. Аудиторський звіт містить відомості про стан обліку, внутрішнього контролю, достатність і достовірність фінансової звітності. У зв'язку з тим, що зміст аудиторського звіту залежить від конкретних обставин та наслідків перевірки, він складається за довільною формою. Аудиторський звіт складається тільки для замовника і може бути опублікований тільки за його дозволом.

Аудиторський звіт включає загальну (вступну), аналітичну і підсумкову частини.

У вступній частині вказують місце і дату складання звіту, назву аудиторської організації та її адресу, № і дату видачі Сертифіката та Свідоцтва про включення до Реєстру суб'єкта аудиторської діяльності, період, за який здійснюється перевірка, склад облікової та звітної документації, посилання на Закон і положення (стандарт) бухгалтерського обліку, Національні нормативи аудиту, якими керувався аудитор.

В аналітичній частині аудиторського звіту наводять результати перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності, стану внутрішнього контролю, спосіб перевірки (суцільний, вибірковий), факти порушень законодавчих, інших нормативно-правових актів та встановлених правил ведення бухгалтерського фінансового обліку і складання фінансової звітності.

Третя, підсумкова частина аудиторського звіту включає висновок за результатами аудиторської перевірки.

Аудиторський висновок - це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), що складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить у собі висновок стосовно достовірності фінансової звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

За визначенням Монтгомері [21, с. 469], "аудиторський висновок - це результат зусиль, спрямованих на проведення аудиту".

2. ОСНОВНІ ЕЛЕМЕНТИ АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ

Основні елементи аудиторського висновку, види висновків та їх форма наведені у нормативі № 26 "Аудиторський висновок". Цей норматив розроблено на підставі Закону України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 р. Згідно зі статтями 7 і 21 цього Закону, аудитор має провести перевірку фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою надання

висновку про достовірність і реальність представленої інформації та її підтвердження або непідтвердження. Крім того, даний аудиторський норматив регулює основні принципи, за якими складається аудиторський висновок. У ньому, зокрема, вказано, що аудитор повинен проаналізувати й оцінити висновки, одержані на підставі аудиторських доказів для підготовки аудиторського висновку про перевірену фінансову звітність. Аудиторський висновок складається за довільною формою, але обов'язково має вміщувати нижчевказані розділи. У зв'язку з цим всі нижчевказані положення взято нами з Національного нормативу № 26 без змін, за винятком внесених автором доповнень і змін, викликаних виходом у світ нового Закону "Про облік та фінансову звітність" та Положень (стандартів).

Відповідно до Нормативу № 26 "Аудиторський висновок", основними елементами аудиторського висновку є:

- * заголовок аудиторського висновку;
- * вступ;
- * масштаб перевірки;
- * висновок аудитора про перевірену фінансову звітність;
- * дата аудиторського висновку;
- * адреса аудиторської фірми;
- * підпис аудиторського висновку.

У Заголовку аудиторського висновку підкреслюється, що аудиторська перевірка проводилась незалежним аудитором, вказуються прізвище, ім'я та по батькові аудитора, назва аудиторської фірми. Крім того, зазначають повну назву підприємства, яке перевіряється, і час перевірки.

У розділі Вступ дається інформація про склад фінансової звітності та дату її підготовки. Тут також зазначається, що відповідальність за правильність підготовки звітності покладається на керівника підприємства та вказують про відповідальність аудитора за аудиторський висновок, який обґрунтовується результатами проведеної перевірки.

Вступна частина може мати такий вигляд:

"Згідно з договором №__ від 01 січня 200__р. аудиторська фірма (повна назва аудиторської фірми) провела аудит поданого в додатку балансу товариства з обмеженою відповідальністю (повна назва ТОВ) станом на 1 січня 200__р., звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал за 200__р.

Відповідальність стосовно достовірності зазначеної фінансової звітності несе керівництво ТОВ.

Наш обов'язок - зробити висновок стосовно цієї фінансової звітності на підставі проведеного аудиту".

Розділ Масштаб перевірки дає впевненість його користувачам у тому, що аудиторську перевірку здійснено відповідно до вимог Національних нормативів аудиту, що регулюють аудиторську практику та ведення бухгалтерського фінансового обліку. В ньому також зазначається, що перевірка була спланована і підготовлена з достатнім рівнем впевненості в тому, що у фінансовій звітності немає суттєвих помилок.

Аудитор дає оцінку помилок у системах обліку та внутрішнього контролю підприємства та їхнього впливу на фінансову звітність. Даючи оцінку суттєвості помилок, аудитор керується положеннями Національного нормативу аудиту № 11 "Суттєвість та її взаємозв'язок з ризиком аудиторської перевірки".

Потім вказується, що аудитор використовував спосіб вибіркової перевірки інформації і брав до уваги тільки суттєві помилки. Тут же зазначаються принципи бухгалтерського обліку, які використовувалися на підприємстві під час перевірки.

У цьому розділі можна подати таке формулювання:

"Ми провели перевірку відповідно до вимог Закону України "Про аудиторську діяльність" та "Національних нормативів аудиту в Україні". Ці вимоги передбачають, що планування та проведення аудиту скероване на одержання обґрунтованих підтверджень щодо відсутності у фінансовій звітності суттєвих помилок. Аудит проведено шляхом тестування доказів на обґрунтування сум, виявлених у звіті про фінансові результати. Крім того, шляхом тестування дано оцінку відповідності даних звіту про фінансові результати з метою встановлення правильності "фінансових результатів від звичайної діяльності до оподаткування" (прибуток, збиток) - код рядка 170, 175".

У розділі Висновок аудитора про перевірену фінансову звітність подається висновок про правильність фінансової звітності, зокрема:

"Ми підтверджуємо, що баланс станом на 01 січня 200__р. повно і достовірно відображає активи і пасиви підприємства за всіма статтями, і його складено відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87".

У розділі Дата аудиторського висновку аудитор ставить дату на день завершення аудиторської перевірки. Причому дата на аудиторському висновку проставляється в той день, коли керівництво підприємства підписує акт приймання-передання виконаних аудитором робіт. Дата ставиться або перед вступною частиною аудиторського висновку, або після підпису аудитора.

У розділі Підпис аудиторського висновку ставиться підпис директора аудиторської фірми або уповноваженої на це особи, яка має відповідну серію сертифіката аудитора України* на вид проведеного аудиту.

В останньому розділі Адреса аудиторської фірми вказується адреса дійсного місцезнаходження аудиторської фірми та № Свідоцтва про включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності в Україні.

Аудитор повинен попередити керівництво підприємства, на якому проведена аудиторська перевірка, про його відповідальність за несвоєчасне подання аудиторського висновку податковим органам у випадку проведення обов'язкового аудиту.

3. ВИДИ АУДИТОРСЬКИХ ВИСНОВКІВ ТА ЇХ ЗМІСТ

Аудиторський висновок складається з дотриманням встановлених норм та стандартів і має містити підтвердження або аргументовану відмову від підтвердження достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству фінансової звітності підприємства-клієнта. Перед складанням аудиторського висновку аудитор остаточно оцінює аргументованість своїх тверджень і доказів.

Аудиторський висновок може бути: безумовно позитивним, умовно-позитивним, негативним або дається відмова від надання висновку про фінансову звітність підприємства.

Коли складається негативний висновок або дається відмова від надання висновку, то можуть наводитись аргументи, якими керувався аудитор під час підготовки таких видів висновків, які відрізняються від позитивного.

Безумовно позитивний висновок складається, якщо виконано такі умови:

* аудитор отримав необхідну інформацію та пояснення і вони є достатньою базою для відображення реального стану справ на підприємстві;

* дані достовірні за суттєвими питаннями;

* фінансова звітність відповідає прийнятій на підприємстві системі бухгалтерського обліку, що, у свою чергу, відповідає вимогам чинного законодавства України;

* фінансова звітність складена на підставі правильних облікових даних і позбавлена суттєвих відхилень від нормативних положень;

* фінансова звітність складена відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" і Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Враховується також стан бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства.

У позитивному висновку можуть бути використані такі стверджувальні вислови, як "відповідає вимогам", "дає достовірне і дійсне уявлення", "достовірно відображає", "відображає реальний стан ..." тощо.

Аудитор не може видати умовно-позитивний висновок у разі існування фундаментальної непевності й незгоди.

Основні причини фундаментальної непевності - значні обмеження в обсязі аудиторської роботи у зв'язку з тим, що аудитор не може одержати всю необхідну інформацію й пояснення (через незадовільний стан обліку) і не може виконати всі необхідні аудиторські процедури (через обмеження у часі перевірки, що диктуються клієнтом).

Причини незгоди такі:

* неприйнятність системи обліку або порядку проведення облікових операцій;

* фундаментальна незгода з повнотою відображення фактів у обліку і звітності;

* невідповідність порядку оформлення або здійснення господарських операцій чинному законодавству.

Непевність чи незгода вважаються фундаментальними у випадку, коли вплив факторів на фінансову інформацію настільки значний, що це може суттєво змінити дійсний стан справ.

Наявність фундаментальної незгоди може зумовити негативний аудиторський висновок.

Наявність фундаментальної непевності може стати причиною відмови від надання аудиторського висновку.

У всіх випадках, коли аудитор складає висновок, який відрізняється від позитивного, він повинен дати опис усіх суттєвих причин непевності й незгоди.

Під час підготовки негативного аудиторського висновку можна використати такі вислови:

"перекручує дійсний стан справ", "не задовольняє вимоги", "суперечить ...", "не відповідає ..." тощо.

Нижче наведено рекомендований зміст розділу аудиторського висновку, де наводиться ставлення аудитора до фінансової звітності залежно від виду висновку.

Позитивний висновок (існує безумовна позитивна згода) "... У результаті проведення аудиту встановлено: надана інформація дає дійсне і повне уявлення про реальний склад активів і пасивів суб'єкта, що перевіряється. Система бухгалтерського фінансового обліку, що використовувалася на підприємстві, відповідає законодавчим та нормативним вимогам. Фінансову звітність підготовлено на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку і вона достовірно та повно подає фінансову інформацію про підприємство станом на 01 січня 200__р. згідно з нормативними вимогами щодо бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності в Україні".

Позитивний висновок (існує нефундаментальна непевність) "... У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються, наприклад, неучасті аудитора в інвентаризації активів, неможливості підтвердити початкові залишки в балансі з причини того, що аудит проводився іншою аудиторською фірмою, а також з причини обмеженості інформації, ми не можемо дати висновок за вказаними моментами, однак ці обмеження мають незначний вплив на фінансову звітність та на стан справ у цілому.

Ми підтверджуємо те, що за винятком обмежень, зазначених вище, фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах достовірно і повно подає фінансову інформацію про підприємство станом на 01 січня 200__р. згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні".

Умовно-позитивний висновок (існує фундаментальна незгода) "... Під час проведеної аудиторської перевірки встановлено, що операції (дається перелік операцій або пишеться: "які викладені у Додатку № 1 до аудиторського висновку") проведені з порушенням встановленого порядку. Проте зазначені невідповідності мають обмежений вплив на фінансову звітність і не перекошують загальний фінансовий стан підприємства.

Ми підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених у Додатку № 1, фінансовий звіт в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про ТОВ станом на 01 січня 200__р. згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні". Негативний аудиторський висновок:

"... У результаті проведення аудиту встановлено, що за звітний період підприємством були допущені суттєві порушення і перекошення (дається перелік порушень або пишеться: "які

викладені в Додатку № 1 до цього висновку"). Допущені порушення суттєво впливають на фінансову звітність підприємства та перекошують реальний стан справ.

Фінансова звітність має суттєві перекошення і недостовірно подає фінансову інформацію про підприємство станом на 01 січня 200__р., не виконані такі вимоги щодо організації бухгалтерського фінансового обліку та фінансової 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 на підприємстві, що склався на 01 січня 200__р."

Аудиторський висновок, в якому робиться відмова від надання висновку аудитора:

"... У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, що стосуються (вказати факти) з причини (вказати причини) ми не можемо надати висновок стосовно вказаних моментів.

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

У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських доказів, ми не можемо видати об'єктивний аудиторський висновок за фінансовою звітністю, підготовленою станом на 01 січня 200__р."

Отже, є п'ять таких видів аудиторських висновків.

1. Безумовно позитивний висновок - надана інформація дає дійсне і повне уявлення про реальний склад активів і пасивів, господарська діяльність здійснюється відповідно до чинного законодавства, система обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам, фінансова звітність складена на підставі справжніх даних обліку і достовірно відображає фінансовий стан.

2. Умовно-позитивний висновок (є фундаментальна непевність). У зв'язку з неможливістю перевірки окремих фактів аудитор не може висловити свою думку щодо вказаних моментів, але вони мають обмежений вплив на стан справ у цілому і не перекошують дійсний фінансовий стан. Аудитор вважає можливим підтвердити, що за винятком згаданих обмежень надана інформація свідчить про відповідність господарської діяльності чинному законодавству. Система обліку відповідає законодавчо-нормативним вимогам. Фінансова звітність складена на підставі достовірних даних і в цілому достовірно відображає фактичний фінансовий стан.

3. Умовно-позитивний висновок (є фундаментальна незгода). Деякі операції оформлені з порушенням встановленого порядку. Однак вказані моменти мають обмежений вплив на

стан справ у цілому і не викривляють дійсний фінансовий стан. Аудитор вважає можливим підтвердити, що за винятком згаданих обмежень надана інформація свідчить про відповідність здійснюваної господарської діяльності чинному законодавству. Система обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам. Фінансова звітність складена на підставі достовірних (справжніх) фінансових даних і в цілому достовірно відображає фактичний фінансовий стан.

4. Негативний висновок. Аудитом встановлені порушення. Допущені порушення викривляють реальний стан справ у цілому (в основному). Прийнята система обліку не відповідає законодавчим і нормативним вимогам. Дані фінансової звітності не відповідають обліковим даним. Таким чином, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсний фінансовий стан.

5. Відмова від надання висновку. У зв'язку з неможливістю перевірити факти аудитор не може висловити думку щодо вказаних моментів. Представлені моменти суттєво впливають на дійсний стан справ у цілому. У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських свідчень аудитор не може видати об'єктивний аудиторський висновок.

Контрольні запитання

1. Що містить у собі аудиторський звіт?
2. З яких частин складається аудиторський звіт?
3. Що вказується у вступній частині аудиторського звіту?
4. Що включає аналітична частина аудиторського звіту?
5. Як називається третя частина аудиторського звіту?
6. Що таке аудиторський висновок?
7. Які є основні елементи аудиторського висновку?
8. Що пишеться у заголовку аудиторського висновку?
9. Яка інформація подається у вступній частині висновку?
10. Що включає розділ "Масштаб перевірки"?
11. Що записується у розділі "Висновок аудитора про перевірену фінансову звітність"?
12. Як оформляється розділ "Дата аудиторського висновку"?
13. Хто підписує аудиторський висновок?
14. Що вказується у розділі "Адреса аудиторської фірми"?
15. Які Ви знаєте види аудиторських висновків?

16. У разі виконання яких умов складається позитивний висновок?
17. Які стверджувальні формулювання містить позитивний висновок?
18. Що записується в умовно-позитивному висновку?
19. Як Ви розумієте негативний аудиторський висновок?