

РОЗДІЛ 8

АУДИТОРСЬКІ РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ, ЇХ ПРИЗНАЧЕННЯ

8.1. Суть робочої документації

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку затверджено наказом Міністерства фінансів України №88 від 24 травня 1995 року визначає порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів підприємствами, організаціями (крім банків) незалежно від форм власності.

Міжнародним стандартом аудиту 230 «Документація» визначено зміст і форму робочої документації та конфіденційність, забезпечення зберігання й утримування робочих документів та право власності на них (дод. 16).

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.

Термін «документація» означає матеріали або робочі документи, підготовлені аудитором і для аудитора або одержані ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки та зберігаються в нього [11, с. 225].

У робочу документацію включається інформація, яка, на думку аудитора, є важливою для того щоб правильно виконати аудиторську перевірку і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському висновку. Вона може бути оформлена у вигляді стандартних форм і таблиць на папері або зафіксована на електронних носіях інформації.

Під час планування та проведення аудиту робоча документація допомагає краще здійснювати аудиторську перевірку та контроль над проце-

сом її проведення. В ній реєструються результати аудиторських експертиз виконані для підтвердження прийнятих аудитором рішень.

Підсумкова документація складається з аудиторського висновку та документації, що передається замовникові перевірки.

Аудиторський висновок є обов'язковим компонентом підсумкової документації.

Зміст робочої документації є питанням професійного судження аудитора, оскільки немає ні можливості, ні необхідності документувати кожне спостереження або обстеження. Функції робочих документів наведені на рис. 8.1.

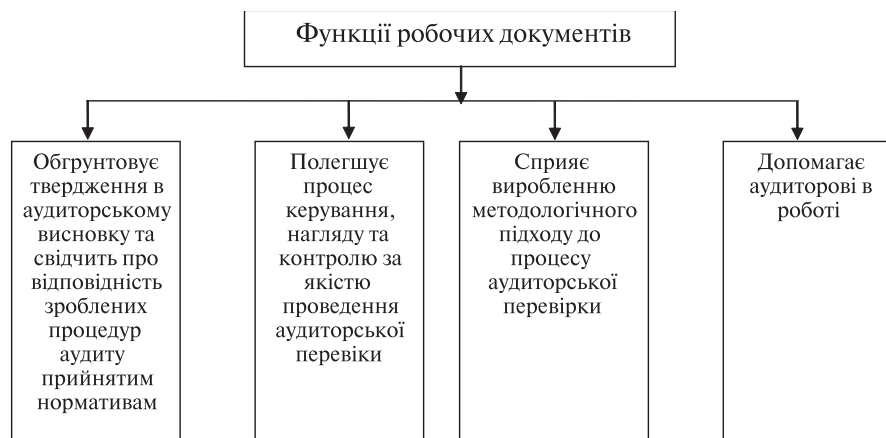


Рис. 8.1. Функції робочих документів

Робоча документація повинна відображати таку інформацію за кожним об'єктом перевірки:

- методику проведеної аудиторської перевірки;
- тести, проведені під час перевірки;
- висновки, зроблені аудитором та прийняті рішення і пропозиції.

Призначення робочих документів надано на рис. 8.2.

Аудитор повинен вести документацію зі справ, які стосуються прийняття рішень за результатами проведених аудиторських процедур. Процедури перевірки аудитором повинні бути покладені в основу аудиторського висновку.

Аудитор має зібрати докази у клієнта, які б підтвердили або спростували твердження про те, що фінансова звітність об'єктивно, повно та достовірно відображає фінансовий стан клієнта, а здійснені операції є законними і реально відображають стан підприємства.



Рис. 8.2. Призначення робочої документації

Аудитор повинен вести документацію зі справ, які стосуються прийняття рішень за результатами проведених аудиторських процедур. Процедури перевірки аудитором повинні бути покладені в основу аудиторського висновку.

Аудитор має зібрати докази у клієнта, які б підтвердили або спростували твердження про те, що фінансова звітність об'єктивно, повно та достовірно відображає фінансовий стан клієнта, а здійснені операції є законними і реально відображають стан підприємства.

Достатній рівень розкриття та деталізації процедур аудиту в робочій документації повинен забезпечити можливість контролю будь-яким аудитором процесу проведення аудиту поточного року, підтвердити обґрунтування аудиторського висновку та відповідність проведеної перевірки прийнятим аудиторським норматива, забезпечити ефективну допомогу іншим аудитором у плануванні та проведенні наступних перевірок, слугувати аудитору довідковим матеріалом з метою пояснення змісту проведеної перевірки у будь-який час. Перелік робочої документації аудитора наведений у табл. 8.1.

Таблиця 8.1. Перелік основної робочої документації аудитора

№ з/п	Назва документа аудитора	Джерела інформації
1	2	3
Розділ I. Документи по підготовці проведення аудиту		
1.1.	Лист замовника клієнту	Аудитор, замовник
1.2.	Відповідь на лист клієнта	Аудитор, замовник
1.3.	Окремі вимоги Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку, Національного банку України, Міністерства статистики України до порядку підготовки та представлення фінансової звітності.	Нормативні документи
1.4.	Окремі вимоги Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку, Національного банку України, Аудиторської палати України до порядку підготовки та представлення аудиторського висновку	Нормативні документи
1.5.	Документація для попереднього обстеження клієнта, інформація про судові справи, виставлені претензії тощо	Клієнт
1.6.	Договір на проведення аудиту	Клієнт, аудитор
1.7.	Документи, що підтверджують розрахунки з клієнтом	Банківські документи
Розділ II. Організаційна інформація, встановлена законом		
2.1.	Прізвище, ім'я та по батькові директорів акціонерних товариств, їх телефони, сфера відповідальності.	Клієнт
2.2.	Прізвище, ім'я та по батькові секретаря акціонерного товариства, телефон, факс	Клієнт
2.3.	Копії статуту, засновницького договору, свідоцтва про	Клієнт

Продовження таблиці 8.1

1	2	3
	реєстрацію та інші документи, необхідні для відкриття поточних рахунків	
	Розділ III. Інформація діяльності підприємства	
3.1.	Види діяльності підприємств, розміщення дочірніх підприємств і їх філій	Клієнт
3.2.	Історія підприємства, його фінансові показники за минулі роки	Клієнт
3.3.	Персонал підприємства, його характеристика (кваліфікація, освіта, досвід)	Клієнт
3.4.	Облікова політика підприємства, особливості бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю	Клієнт
3.5.	Структура організації управління	Клієнт
3.6.	Банківська інформація	Клієнт
3.7.	Контакти клієнта з основними партнерами і конкурентами	Клієнт
3.8.	Договори з торговельними партнерами, угоди про продаж з відстроченням платежу або з орендою тощо	Клієнт
	Розділ IV. Фінансова звітність	
4.1.	Баланс (ф. 1)	Копії документів клієнта
4.2.	Звіт про фінансові результати (ф. 2)	Копії документів клієнта
4.3.	Звіт про власний капітал (ф. 3)	Копії документів клієнта
4.4.	Звіт про рух грошових коштів (ф. 4)	Копії документів клієнта
4.5.	Примітки до звітності	Аудитор
4.6.	Запропоновані аудитором форми узагальнення інформації щодо оцінки ймовірності позитивного функціонування клієнта у майбутньому	Клієнт
4.7.	Річна звітність клієнта за попередній рік	Клієнт
4.8.	Спеціальна та інша звітність клієнта перед державними органами	Клієнт
	Розділ V. Документи по вивченню системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю	
5.1.	Тести контролю й висновки по аудиторських перевірках	Аудитор
5.2.	Індивідуальні і зведені графіки, документообіг	Клієнт
5.3.	Опис системи бухгалтерського обліку клієнту	Клієнт
5.4.	Короткий зміст запропонованих аудитором проводок, пов'язаних з процедурами консолідації	Клієнт, аудитор

5.5.	Інші документи, пов'язані з вивченням системи обліку і контролю	Аудитор, клієнт
Розділ VI. Оцінка ризиків		
6.1.	Вказівки з ризику здійснення діяльності в конкретній галузі підприємства	Висновки аудитора
6.2.	Дані про клієнта і вказівки щодо виявлення аудитором проблемних питань	Клієнт, аудитор
6.3.	Нормативи з аудиту, коефіцієнти та різноманітні економічні аналізи	Нормативні документи, аудитор, клієнт
6.4.	Оцінка ризику невиявлення	Аудитор погоджує з клієнтом
6.5.	Загальна оцінка ризиків	Аудитор
6.6.	Оцінка організації контролю та оцінка ризику з боку органів контролю	Аудитор
Розділ VII. Оцінка планування аудиту		
7.1.	Інформація про процес планування	Аудитор
7.2.	Документація з оцінки планування	Аудитор
7.3.	Лист-опитування якості попередньо проведеної аудиторської перевірки	Клієнт, аудитор
7.4.	План аудиторської перевірки	Аудитор
7.5.	Робоча програма по аудиторській перевірці	Аудитор
Розділ VIII. Контроль роботи інших осіб, що брали участь в аудиторській перевірці.		
8.1.	Документи для перевірки аудиту внутрішнім аудитором.	Внутрішній аудитор
8.2.	Документи для перевірки аудиту іншими аудиторами	Інші аудитори
8.3.	Інформація інших фахівців	Інші фахівці
8.4.	Робота, що делегована іншим дочірнім підприємством (філіям) аудиторської фірми	Інші аудитори
Розділ IX. Документальне оформлення аудиторських робіт по об'єктах обліку		
9.1.	Аудит основних засобів, нематеріальних активів	Аудитор. Аналітичні таблиці, розрахунки, оперограми, схеми тощо
9.2.	Аудит запасів, грошових коштів та інших активів	Аудитор. Аналітичні таблиці, розрахунки, оперограми, схеми тощо
9.3.	Аудит власного капіталу, нерозподіленого прибутку	Аудитор. Аналітичні таблиці, розрахунки, оперограми, схеми тощо

Продовження таблиці 8.1

1	2	3
9.4.	Аудит довгострокових зобов'язань	Аудитор. Аналітичні таблиці, розрахунки, оперограми, схеми тощо
9.5.	Аудит поточних зобов'язань	Аудитор. Аналітичні таблиці, розрахунки, оперограми, схеми тощо
9.6.	Аудит доходів, витрат і результатів діяльності	Аудитор. Аналітичні таблиці, розрахунки, оперограми, схеми тощо
9.7.	Аудит засновницьких та загальних документів	Аудитор. Аналітичні таблиці, розрахунки, оперограми, схеми тощо

Після завершення аудиту робочі документи залишаються в аудитора. Вони є його власністю. Аудитор повинен складати довідки на підставі витягів із своїх робочих документів.

Проте право власності аудитора обмежене етичними нормами та умовами конфіденційності. Робочі документи не можуть розглядатись як частина фінансової документації клієнта.

По закінченні аудиторської перевірки робоча документація підлягає здачі для її зберігання в архів аудиторської організації.

Порядок зберігання підсумкової документації встановлюється аудиторською фірмою з урахуванням забезпечення вимог збереження та конфіденційності, а термін її зберігання визначається, виходячи із практики аудиторської діяльності та юридичних вимог.

По закінченні аудиторської перевірки аудитор складає два підсумкові документи: звіт про результати аудиторської перевірки та аудиторський висновок.

В аудиторському звіті відображаються результати виявлених порушень, помилок, відхилень; оцінка стану бухгалтерського обліку; достовірність фінансової звітності та законності господарських операцій.

Інформація звіту повинна бути надійною, чіткою, реальною та достовірною і компетентною, а також незалежною, об'єктивною та правдивою.

Аудиторський звіт складається в довільній формі, його зміст не підлягає оприлюдненню.

8.2. Види аудиторського висновку

У Законі України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93р. №3126-ХІІ (ст.7) зазначено, що аудиторський висновок — це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить у собі висновок стосовно достовірності повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

Складання висновку регламентується також міжнародним стандартом аудиту 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення» (дод. 17).

Висновок може бути позитивним, умовно-позитивним, негативним або дається відмова від надання висновку про фінансову звітність підприємства.

У двох останніх випадках в аудиторському висновку може наводитися короткий перелік аргументів — причина такого висновку, який відрізняється від позитивного. Для більш докладного опису цих аргументів аудиторський висновок може містити посилання на інформацію, що наводиться у додатку.

Позитивний висновок (дод. 18, 19, 20) оформлюється за наявності безумовної позитивної згоди, нефундаментальної невпевненості і нефундаментальної незгоди. Невпевненість виникає у випадку, якщо аудитор не може її сформулювати, але вона відрізняється від перевіреної фінансової інформації.

Умовно-позитивний висновок визначається тоді, коли існує фундаментальна незгода та коли вплив факторів, які їх викликали, настільки значний, що може суттєво спотворити дійсний стан підприємстві.

Наявність фундаментальної незгоди — основа для негативного висновку (дод. 21), а фундаментальної невпевненості — для відмови від видачі висновку (дод. 22).

Ці види висновків можуть мати:

- обмеження, якщо існують відхилення у висновку від Національних нормативів аудиту (ННА), а також методології обліку чи недостатності інформації. При усуненні цих причин у висновок вносять зміни;
- модифікацію — додаткові пояснення, що не вносять обмежень у зміст висновку;
- доповнення — розширення структури висновку, передбаченої Національними нормативами аудиту.

МСА 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення» визначає основні критерії видачі аудитором позитивного висновку. Він складається, якщо:

1. Аудитор отримав всю інформацію, необхідну для цілей аудиту;
2. Інформація достатня;
3. Дані адекватності і достовірності.
4. Фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних.
5. Фінансова документація підготовлена згідно з прийнятою на підприємстві обліковою політикою.
6. Фінансова звітність складена належним чином за формою у встановленому порядку.

Аудитор повинен надати вичерпну інформацію, необхідну для цілей аудиту. Дані перевірки повинні свідчити про її адекватність та достовірність. Фінансову звітність потрібно складати належним чином.

У ході перевірки суцільним способом повинні перевірятися такі документи: рахунки, платіжні доручення, касові ордери, накладні, якісні посвідчення, податкові накладні, меморіальні ордери та оборотно-сальдові відомості, журнали по субконто та звітність підприємства.

8.3. Порядок складання аудиторських висновків

За формою та змістом аудиторський висновок по-винен відповідати певним вимогам, передбаченим Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 р. №3126-ХІІ. Аудиторський висновок визначається як «офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), містить в собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності». Законом передбачено, що аудиторський висновок, складений аудитором іноземної держави для офіційного подання, повинен бути підтверджений аудитором України, якщо інше не встановлено міжнародним законодавством.

Результати перевірки бухгалтерського балансу та річної звітності в Україні оформлюються за вимогами до міжнародного стандарту аудиту 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення».

Згідно зі статтями 7 і 21 Закону України «Про аудиторську діяльність» аудитор має право провести перевірку бухгалтерської річної звітності суб'єкта господарювання з метою надання висновку про достовірність

і реальність представленої інформації і її підтвердження або не підтвердження. МСА 800 регулює основні принципи, за якими складається висновок аудитора. В ньому зазначається, що аудитор повинен проаналізувати й оцінити висновки, одержані на основі отриманих аудиторських доказів, для підготовки аудиторського висновку про перевірену фінансову звітність.

Аудиторський висновок повинен містити в собі чітке уявлення аудитора про перевірену фінансову звітність. Він складається у довільній формі, але обов'язково в ньому мають бути такі розділи:

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

У вступі відображається: інформація про склад перевіреної звітності та дату її складання; про розподіл відповідальності між керівництвом підприємства, яке перевірялося та обґрунтованість аудиторського висновку при складанні звітності аудитором.

Масштаб перевірки містить відомості про критерії якості аудиту (вимоги нормативів, що діють в Україні, або міжнародні стандарти аудиту); зауваження щодо планування і перевірки з достатнім ступенем впевненості щодо відсутності суттєвих помилок у звітності; методика дослідження (тестування) бухгалтерських принципів оцінки статей звітності, методологію обліку, що використовується на підприємстві.

Під час аудиторської перевірки аудитор повинен здійснювати оцінку помилок у системах обліку та внутрішнього контролю підприємства на предмет їх впливу на фінансову звітність. При оцінці суттєвості помилок аудитор має керуватися міжнародним стандартом аудиту 320 «Суттєвість в аудиті».

У цьому розділі можна навести такі висловлювання:

«Ми провели нашу перевірку згідно з вимогами Закону України «Про аудиторську діяльність» та міжнародного стандарту аудиту 320 «Суттєвість в аудиті» Ці законодавчі акти вимагають, щоб планування та проведення аудиту було спрямоване на одержання розумних підтверджень щодо відсутності у фінансовій звітності суттєвих помилок. Під час аудиту зроблено дослідження шляхом тестування доказів на обґрунтування сум та інформації, розкритих у фінансовому звіті, а також оцінку відповідності засто-

сованих принципів обліку нормативним вимогам щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні, чинним протягом періоду перевірки. Крім того, шляхом тестування здійснено також оцінку відповідності даних звітності з метою оподаткування бухгалтерського обліку. На нашу думку, проведена аудиторська перевірка забезпечує розумну основу для аудиторського висновку».

У висновку аудитора про перевірену фінансову звітність висвітлюється аудитором оцінка перевіреної звітності, відповідність її у всіх суттєвих аспектах інструкціям про порядок складання звітності та принципам обліку, що діють в Україні, а саме:

«Ми підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених у додатку № 1, фінансовий (бухгалтерський) звіт в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 1 січня 20... року згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

У висновку надається уточнення поняття «дата аудиторського висновку». За міжнародним стандартом аудиту 800 аудитор повинен проставляти дату аудиторського висновку на день завершення аудиторської перевірки.

Дата на аудиторському висновку представляється на той самий день, коли керівництво підприємства підписує акт прийому-передачі аудиторського висновку. Дата в аудиторському висновку повинна проставлятися або перед вступною частиною аудиторського висновку, або біля підпису аудитора.

У висновку аудитор має висловити власну думку з приводу:

- вичерпності та достатності одержаної аудитором інформації;
- узгодженості системи бухгалтерського обліку з чинними нормативами та законодавчими актами;
- відповідності фінансової звітності даним бухгалтерського обліку, чинним законодавчим та нормативним актам. Пояснення повинні бути викладені наприкінці аудиторського висновку.

За Законом України «Про аудиторську діяльність» прийом-здача аудиторського висновку повинні оформлятися актом.

Слід зауважити, що деякі аудиторські фірми (аудитори) не складають окремий документ про прийом-здачу аудиторського висновку, а вказують необхідні реквізити на останньому аркуші аудиторського висновку.

Аудиторський висновок складається у трьох примірниках. Перший та третій передається замовнику, а другий — виконавцю. У другому при-

мірнику необхідно проставити підпис та розшифровку підпису замовника та виконавця.

Крім того, у висновку слід проставити печатку замовника та виконавця.

Складання аудиторського висновку завершується аудиторською перевіркою.

8.4. Складання аудиторських висновків спеціального призначення та оцінка фінансової інформації

Міжнародний стандарт 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення» включає такі розділи:

- вступ;
- загальні міркування;
- висновки щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої ніж міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку;
- висновки щодо компонентів фінансових звітів;
- висновки щодо узагальнених фінансових звітів;
- приклади, висновки щодо фінансових звітів, складених відповідно всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку.

При плануванні тематичного аудиту аудитор повинен чітко уявляти мету інформації про складання висновку, а також про майбутніх користувачів інформації. Висновок аудитора за результатами тематичного аудиту складається у задовільній формі, але він повинен включати основні його елементи. До них відносяться:

- назва незалежного аудитора (аудиторської фірми);
- назва підприємства;
- вступ;
- посилання на те, яка фінансова інформація перевіряється та яку відповідальність несе керівництво клієнта, а яку – аудитор;
- характер проведеної тематичної перевірки;
- інформація про правила чи практику, яка використовувалася під час перевірки;
- опис роботи, зробленої аудитором;
- висновок аудитора про фінансову звітність, який повинен включати:

- 1) дату висновку;
- 2) адресу аудитора;
- 3) підпис аудитора.

Якщо фінансова звітність підприємства надається таким користувачам, як Національний банк України або Державна комісія з цінних паперів і фондового ринку, може існувати стандартна форма аудиторського висновку.

Аудитор повинен упевнитися, чи відповідають умови договору про проведення тематичної перевірки спеціальним вимогам користувача або замовника аудиторського висновку.

Крім того, аудитору необхідно переглянути основні вимоги договорів та встановити існування правильного розкриття цих вимог у фінансовій звітності та примітках до неї.

Аудиторський висновок про фінансову звітність, підготовлену згідно з Іншими принципами обліку містить набір критеріїв і принципів, які використовуються для підготовки фінансової звітності, що застосовуються щодо всіх її суттєвих елементів і є загально визнаними як в окремо взятій країні, так і багатьма країнами. Фінансова звітність може бути підготовлена зі спеціальною метою згідно з міжнародними обліковими принципами. Це податкові декларації, звіт про рух грошових коштів, специфічна фінансова звітність (введена, наприклад, регулюючим державним органом – Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку, яка може встановити спеціальні вимоги щодо форми і змісту представлення фінансової звітності).

В аудиторському висновку про фінансову інформацію, підготовленою за іншими міжнародними принципами бухгалтерського обліку, необхідно вказувати на ці принципи бухгалтерського обліку, або на розділ фінансової звітності, в котрому міститься таке посилання. У даному висновку слід вказати, чи підготовлена фінансова звітність відповідно до таких принципів. З метою висловлення такого висновку застосовуються такі терміни: «дає правдиве і неупереджене уявлення», або «представлено об'єктивно, з усіх поглядів, що відповідають» тощо.

Аудитор повинен визначити, чи можна замовнику фінансової звітності підприємства, а також аудиторського висновку зі спеціальних питань зрозуміти з назви або з приміток до неї, що вона підготовлена згідно із спеціальними вимогами замовника. Якщо у назві фінансової звітності або у тексті немає відповідних посилань і вказівок, то аудитор повинен зробити відповідні доповнення до раніше підготовленого висновку.

Аудиторський висновок про окремі частини фінансової звітності передбачає перевірку однієї чи кількох позицій фінансової звітності підприємства, наприклад, про стан дебіторської заборгованості, правильність нарахувань заробітної плати, нарахування преміальних винагород, правильність розрахунків податків тощо.

Такий вид перевірки дає змогу аудитору скласти висновок по фінансовій звітності не загалом, а за окремими її позиціями, якщо елементи фінансової звітності пов'язані між собою. Наприклад, стаття «виробничі запаси», з одного боку, та «розрахунки з постачальниками», з іншого, аудитор ніколи не може визначити їх значення відокремлено одного компонента від іншого, йому необхідно проводити аудиторську перевірку в тісному взаємозв'язку.

Таким чином, аудитор повинен проаналізувати ті статті фінансової звітності підприємства, які суттєво пов'язані між собою та впливають на інформацію, про яку він дає свій висновок.

Незважаючи на це, аудитору слід визначити розмір суттєвості окремих компонентів фінансової звітності стосовно всієї звітності. Наприклад, дослідження залишку на якомусь одному рахунку може привести аудитора до прийняття ним меншого значення суттєвості, ніж встановленого ним значення при розгляді фінансової звітності загалом, виходячи з вальюти балансу.

8.5. Звіт аудитора керівництву господарючого суб'єкта

За результатами проведеного аудиту аудиторська організація зобов'язана надати адресату письмову інформацію (звіт) аудитора керівництву економічного суб'єкта.

У письмовій інформації аудитора наводяться свідчення щодо недоліків в облікових записах, бухгалтерському обліку і системі внутрішнього контролю, які можуть призвести до суттєвих помилок у бухгалтерській звітності.

Аудиторська організація зобов'язана вказати у письмовій інформації аудитора всі помилки і перекручення, які суттєво впливають на достовірність фінансової звітності.

Письмова інформація аудитора може навести будь-які відомості, що стосуються проведеного аудиту та фактів господарського життя економічного суб'єкта.

Інформація не може розглядатися як повний звіт про всі недоліки, крім тих, які виявлені в процесі аудиторської перевірки.

З урахуванням вимог законодавства кожна аудиторська організація має розробляти вимоги щодо форми підготовки письмової інформації аудитора. Внутрішні вимоги повинні бути затверджені керівником аудиторської організації та забезпечувати відповідне оформлення даного документа для різних економічних суб'єктів.

Аудитори, які здійснюють свою діяльність самостійно, зобов'язані розробляти акуратну і однакову форму надання письмової інформації. У даній інформації аудитора повинні міститись в обов'язковому порядку такі свідчення:

- реквізити аудиторської організації, а саме:
 - а) найменування і юридична адреса фірми або прізвище, ініціали і адреса аудитора;
 - б) номер і дата реєстраційного посвідчення;
 - в) номер і дата реєстрації права на здійснення аудиту;
- реквізити економічного суб'єкта, а саме:
 - а) офіційне найменування і юридична адреса клієнта або прізвище, ініціали і адреса фізичної особи – індивідуального підприємця;
 - б) номер і дата реєстраційного посвідчення;
 - в) перелік посадових осіб (прізвища, ініціали, посади), відповідальних за складання бухгалтерської звітності юридичної особи;
- вказівка на період часу, до якого відноситься документація суб'єкта, дата підписання письмової інформації аудитора;
- виявлені в ході аудиту суттєві порушення;
- результати перевірки організації і ведення бухгалтерського обліку, складання звітності і функціонування СВК економічного суб'єкта.

На додаток до обов'язкових свідчень, що вказані вище, залежно від обсягу, масштабів і специфіки аудиторської перевірки, розмірів і особливостей економічного суб'єкта слід включити у письмову інформацію аудитора такі свідчення:

- особливості виконання аудиторської перевірки, передбачені договором, а також особливості виконання роботи, що стали відомі в ході перевірки;
- дані про кількісний склад працівників, які виконують бухгалтерський облік, про структуру бухгалтерії і особливості системи бухгалтерського обліку;
- перелік основних галузей або напрямів бухгалтерського обліку, які підлягали перевірці;
- свідчення щодо методики аудиторської перевірки, підтвердження того, що аудиторська організація слідувала в роботі правилам (стандартам) аудиторської діяльності;

- перелік зауважень, вказівок на недоліки і рекомендації як такі;
- оцінку кількісних розходжень звітних або податкових показників суб'єкта і таких, що прогножуються за результатами перевірки аудиторської організації;
- у випадку перевірки великих економічних суб'єктів зі складною організаційною структурою – свідчення про здійснення перевірок філій і дочірніх фірм економічного суб'єкта;
- при наступних аудиторських перевірках – оцінку і аналіз виконання або виправлення економічним суб'єктом зауважень, які є в попередній письмовій інформації аудитора;
- у випадку відхилення від вимог правил (стандартів) аудиторської діяльності і причин такого відхилення.

У письмовій інформації аудитора повинні бути обґрунтування кількісних розрахунків і оцінок, посилань на документи законодавства.

У письмовій інформації аудитора в обов'язковому порядку повинно бути вказано, які із зауважень є суттєвими, які – ні, чи впливають або не впливають перераховані зауваження та недоліки на висновки, зроблені аудитором.

У випадку підготовки аудиторською організацією умовно-позитивного висновку, негативного висновку або відмови від висловлення думки в письмовій інформації (звіті) аудитора повинна міститись розгорнута аргументація причин, які призвели до такої думки аудитора.

Письмова інформація може бути передана таким особам:

- а) особі, яка підписала договір (контракт, лист-зобов'язання) на надання аудиторських послуг;
- б) будь-якій іншій особі – у випадку письмової вказівки на те, що в адресу аудиторської організації, підписаною особою, яка засвідчила договір (контракт, лист-зобов'язання) на надання аудиторських послуг.

8.6. Питання для обговорення та самоперевірки

1. Що таке робочі документи аудитора?
2. Назвіть основні призначення робочих документів.
3. В якій формі складаються робочі документи?
4. Для чого складаються робочі документи?
5. Що таке аудиторський звіт?
6. Якою повинна бути інформація, надана у звіті?
7. Яким міжнародним стандартом аудиту передбачений порядок складання аудиторських висновків спеціального призначення?

8. Назвіть види аудиторських висновків.
9. Які основні елементи включає аудиторський висновок за результатами тематичного аудиту?
10. Що являють собою принципи бухгалтерського обліку?
11. Які існують форми загальноприйнятої спеціальної фінансової звітності?
12. Що повинен включати аудиторський висновок про окрему позицію фінансової звітності підприємства?

8.7. Практичний блок

1. Скласти аудиторський висновок про фінансову інформацію, підготовлену згідно з іншими принципами бухгалтерського обліку (звіт про фінансові результати).
2. Скласти аудиторський висновок про окрему позицію фінансової звітності (облік дебіторської заборгованості).
3. Скласти аудиторський висновок щодо фінансової звітності підприємства, а також окремих положень договору.
4. Скласти аудиторський позитивний висновок із зауваженнями про узагальнену фінансову звітність підприємства.