

Міністерство освіти і науки України  
Тернопільський національний економічний університет  
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

**МАЙБОРОДА ГАННА АНАТОЛІЇВНА**

**АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ: ВИМОГИ ТА ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ**

**Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
Освітньо-професійна програма «Аудит і аналіз бізнесу»  
Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «Бакалавр»**

Студентка групи ОАБ-41

Майборода Г.А. \_\_\_\_\_

Науковий керівник:

к.е.н., доц. Голяш І.Д.

**Тернопіль-2019**

## Зміст

<b>Вступ.....</b>	<b>4</b>
<b>РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи формування</b>	
<b>підсумкових документів аудитора.....</b>	<b>4</b>
<b>1.1. Термін «аудиторський звіт»: професійне та</b>	
<b>наукове тлумачення.....</b>	<b>7</b>
<b>1.2. Сучасна регуляторна практика складання</b>	
<b>аудиторського звіту.....</b>	<b>12</b>
<b>1.3. Види та структура підсумкових документів</b>	
<b>аудитора.....</b>	<b>21</b>
<b>Висновки до розділу 1.....</b>	<b>27</b>
<b>РОЗДІЛ 2. Формування аудиторського звіту.....</b>	<b>29</b>
<b>2.1. Вимоги МСА, які стосуються аудиторського звіту.....</b>	<b>29</b>
<b>2.2. Оцінка суттєвості в аудиторському звіті.....</b>	<b>34</b>
<b>2.3. Формування інших підсумкових</b>	
<b>документів аудитора.....</b>	<b>37</b>
<b>Висновки до розділу 2.....</b>	<b>43</b>
<b>Висновки.....</b>	<b>45</b>
<b>Список використаної літератури.....</b>	<b>48</b>
<b>Додатки.....</b>	<b>54</b>

## Вступ

**Актуальність теми дослідження.** Сучасний стан розвитку аудиту породжує значний інтерес до нього серед вчених та практиків, дослідження та наукові праці яких спрямовані на підвищення якості аудиту, удосконалення аудиторських процедур, визначення недоліків та слабких сторін організації та здійснення аудиту, а також перспектив його розвитку.

Важливість аудиторського звіту, як одного з основних підсумкових документів роботи аудитора є безумовною. Від якості його складання залежить рівень достовірності, об'єктивності і повноти інформації про підприємство, яка подається зовнішнім і внутрішнім користувачам.

Вагомий вклад у розкриття теоретичних питань складання підсумкової документації аудитора зробили такі видатні вітчизняні та закордонні вчені як: М. Азарская, А. Герасимович, Н. Дорош, О. Жогова, О. Миронова, О. Петрик, І. Пилипенко, Н. Проскуріна, В. Савченко, І. Стефанюк, А. Суглобов, Б. Усач, А. Фалаєєв, О. Харламова та інші.

Однак, ними не здійснено розгляду законодавчих змін та міжнародних вимог щодо визначення сутності та оформлення аудиторських звітів. Окремі дослідження є застарілі і не враховують трансформації підсумкової документації аудитора, врахування якої є особливо важливим для практикуючих аудиторів та науковців.

Актуальність цих питань зумовило вибір теми дипломної роботи та визначило напрямки проведення дослідження.

**Мета та завдання дослідження.** Враховуючи те, що важливі питання аудиторської діяльності потребують негайного вирішення, спробуємо їх обґрунтувати та вирішити у даному дослідженні. Тому мета роботи полягає в обґрунтуванні організаційно-правових основ формування підсумкових документів аудитора і розробці практичних рекомендацій, спрямованих на подолання окремих проблем цієї сфери та викладення власної думки щодо шляхів їх вирішення.

Для досягнення поставленої мети нами сформульовано такі завдання:

- визначити й конкретизувати сутність та роль аудиторського звіту в сучасних умовах;
- вивчити та оцінити нормативно-правові вимоги щодо формування аудитором підсумкових документів;
- дослідити особливості порядку формування аудиторського звіту за новими вимогами;
- обґрунтувати необхідність використання сучасних технологій в аудиторській діяльності;
- поглибити організаційні засади забезпечення належної якості аудиту.

**Об'єктом дослідження** є сукупність організаційно-правових положень аудиторської діяльності щодо формування підсумкових документів.

**Предметом дослідження** є аудиторська діяльність ТОВ Аудиторська фірма «Галичина-аудитсервіс».

**Методи дослідження.** При підготовці дипломної роботи використано такі методи:

- узагальнення і порівняння – для розкриття сутності та змісту аудиторського звіту та аудиторської думки;
- індукції та дедукції – для визначення загальних тенденцій розвитку аудиту;
- конкретизації – для обґрунтування структури та змісту підсумкових документів аудитора;
- спостереження – для визначення проблем формування аудиторського звіту тощо.

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає в теоретичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу практичних питань, пов'язаних з удосконаленням порядку підготовки та формування підсумкових документів аудитора.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у формулюванні рекомендацій щодо удосконалення підготовки підсумкових документів на завершальній стадії аудиту. Отримані результати дослідження взято до уваги ТОВ Аудиторська фірма «Галичина-аудитсервіс».

**Обсяг та структура роботи.** Дипломна робота складається з двох розділів, висновків, додатків та списку використаних джерел. Робота викладена на 56 сторінках друкованого тексту. Вона містить 7 таблиць та 1 додаток. Список літератури містить 73 джерел.

## РОЗДІЛ 1

### Теоретичні основи формування підсумкових документів аудитора

#### 1.1. Термін «аудиторський звіт»: професійне та наукове тлумачення

Аудиторські фірми та аудитори у процесі своєї діяльності виконують аудит (перевірку і підтвердження фінансової звітності) та надають аудиторські послуги (консультації, підготовку звітів та іншої інформації для керівництва, аналітичні огляди тощо). При здійсненні аудиту фінансової звітності законодавство вимагає складання підсумкових документів.

У таблиці 1.1. систематизуємо погляди вчених щодо підсумкової документації аудитора.

*Таблиця 1.1.*

#### Систематизація поглядів вчених щодо виду підсумкової документації аудитора

Вид підсумкової документації аудитора	Автор
Аудиторський висновок	Андрейцева І. А. [1], Гуцаленко Л.В. [5], Пришляк Н.В. [5], Немченко В.В. [13], Редько К.О. [13], Редько О.Ю.[13], Кононенко В.А.[13], Іванченкова Л.В.[13], Скляр Л.Б.[13], Ткачук Г.О.[13], Хомутенко А.В.[13], Хомутенко В.П. [13], Огійчук М.Ф.[14], Новіков І.Т.[14], Рагулін І.І. [14], Панібратова С.В. [16], Рядська В.В.[20], Петраков Я.В.[20]
Аудиторський звіт	Петрик О.А. [2], Виноградова О.М. [4], Жидєєва Л.І. [4], Литвин Н.Б. [7], Пасько О.В. [17], Шалімова Н.С. [22]
Аудиторський звіт (висновок)	Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку України [3], Долбнева Д. В. [6]
Не виокремлюють вид підсумкового документа аудитора	Пожарицька І.М.[18], Утенкова К.О.[21]

Проаналізувавши дані, які наведені в таблиці 1.1, ми дійшли висновку, що переважна більшість вчених надають перевагу такому виду підсумкової документації аудитора як «аудиторський висновок», але при цьому значна кількість вчених підтримують нові вимоги Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг і вказуючи на узагальнення аудиту фінансової звітності в аудиторському звіті та незначна кількість вчених коливається з визначенням аудиторського звіту чи висновку, або взагалі не виокремлюючи виду підсумкового документа аудитора.

Існують деякі суперечки між трактуванням понять «звіт аудитора», «думка аудитора» та «аудиторський висновок» у сучасній редакції Міжнародних стандартів аудиту та Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Проведемо дослідження стосовно аудиторського висновку, думки та звіту у наступних напрямках:

- як співвідношення понять у логіці;
- як результат аудиторської перевірки;
- як джерело інформації;
- як об'єкт наукового дослідження.

Щоб уникнути розбіжності в тлумаченні значень уживаних термінів, кожна наука виробляє свою термінологію (див. додаток А).

Проведений аналіз дефініцій свідчить про єдність думки авторів довідкових джерел щодо аудиторського висновку як документу, складеного за результатом аудиторської перевірки (табл. 1.2).

Аудиторський звіт визначається, на нашу думку, найбільш правильно у словнику В. Я. Соколова, як сукупність матеріалів. Визначення як письмового документу за результатом аудита ефективності у В. Пантелеєва, є підсумковим документом державного аудиту.

Поняття «аудиторська думка» в словниках українських авторів відсутнє. Російські автори трактують дане поняття як параграф висновку аудитора.

Таким чином, на нашу думку, поняття «аудиторський висновок», «аудиторська думка», «аудиторський звіт» мають відношення підпорядкування, де зміст одного поняття складає частину іншого, а обсяг одного із понять входить до складу іншого поняття як частина його обсягу. Так, найбільш широким (підпорядковуючим) поняттям є «аудиторський звіт», до якого входить поняття «аудиторський висновок». А «аудиторська думка» є підпорядкованим поняттям як частина (останній абзац) аудиторського звіту.

Таблиця 1.2.

**Аналіз дефініцій «аудиторський висновок», «аудиторська думка»,  
«аудиторський звіт»**

№	Критерії групування	Джерело			
		Соколов В.Я. [2]	Бутинець Ф.Ф. [7]	Азрилиян А.Н. [12]	Пантелеев В. [16]
1	Документ	+	+	+	+
2	Письмовий документ	-	-	-	+
2	Сукупність матеріалів	+	-	-	-
3	Офіційний звіт	-	-	+	-
4	Параграф висновку	+	-	-	-
5	Висновок, представлений у звіті	-	-	+	-

В англійській мові слова «висновок аудитора» та «думка аудитора» перекладаються одним виразом «audit opinion» [11, с. 21, 22]. Тому, тепер зрозумілою є позиція Міжнародної федерації бухгалтерів та Аудиторської палати України, чому «висновок (opinion) незалежного аудитора» був змінений на «звіт (report) незалежного аудитора». Щоб однозначно інтерпретувати підсумковий документ за результатами аудиторської перевірки, в тому числі іноземних інвесторів (акціонерів).



Таким чином, з точки зору практичної діяльності аудиторський висновок тепер трактується як аудиторський звіт, в якому висловлюється думка аудитора.

Як джерело інформації, для користувачів аудиторська думка та звіт мають різне навантаження (див. табл.1.3.). Так, для зовнішніх користувачів фінансової звітності аудиторський звіт з немодифікованою думкою є неінформативним, тобто практично однаковий для всіх підприємств. А звіти з модифікованою думкою мають два види ризику для користувачів:

1) ризик помилкової думки аудитора зважаючи на помилкове професійне судження щодо вибору аудиторських процедур отримання аудиторських доказів;

2) ризик відсутності необхідної для користувача інформації та втрати власних інтересів в аудиторському звіту.

*Таблиця 1.3.*

### **Аудиторський звіт та думка аудитора як джерело інформації**

<b>Джерело</b>	<b>Зміст інформації</b>	<b>Межі інформації</b>	<b>Користь для користувачів</b>
Думка аудитора	Інформація про достовірність у суттєвих аспектах та відповідність фінансової звітності	Вузькі (обмежені стандартизованими фразами)	Чітке висловлення висновку аудитора щодо результатів перевірки звітності
Аудиторський звіт	Інформація про аудиторське завдання, період аудиту, склад фінансової звітності, межі відповідальності, концептуальну основу перевірки, думку аудитора та інше	Обмежені стандартами аудиту та поширюються пояснювальним параграфом	Сприяє розумінню суті аудиторської діяльності і підсумків перевірки фінансової звітності; надає впевненість щодо стабільності діяльності підприємства

Ризик першого роду зв'язано безпосередньо з процесом формування думки аудитора, ризик другого роду – з технікою представлення думки у звіті.

Але безумовно, що аудиторська думка має меншу інформативність ніж аудиторський звіт, який може поширювати стандарту форму пояснювальним параграфом з корисними для користувача даними.

Головною метою аудиту вважається вираження думки про достовірність звітності і відповідність порядку ведення бухгалтерського обліку відповідно до законодавства України. Саме аудит сприяє запобіганню фінансових порушень, викривлень, помилок, недоліків в організації обліку.

МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» передбачено, що за результатом аудиту фінансової звітності надається аудиторський звіт. Рішенням Аудиторської палати України від 26.01.2012 р. №245/13 затверджено роз'яснення щодо оформлення офіційного документа, складеного за результатами аудиту фінансової звітності, та рекомендовано оформляти документ під назвою «аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора)». Така суперечливість виникла у зв'язку з невідповідністю різних перекладів, адже в англomовному варіанті МСА 700 по суті нічого не змінилося, за результатами аудиту фінансової звітності надається аудиторський звіт.

Петрик О. А. вважає, що «якщо синтезувати наявні в Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг вимоги до аудиторського звіту, можна визначити такі критерії»:

а) документарна форма — аудиторський звіт надається у письмовому вигляді (п. 20, МСА 700).

б) публічність — спрямованість до всіх зацікавлених членів суспільства. Публічність інформації, зокрема, визначається двома аспектами:

- анонімністю користувача інформацією;
- чіткою визначеністю зберігача інформації.

в) незалежність думки аудитора - така «спрямованість думки, яка дає можливість висловити висновок без будь-якого впливу, що може поставити під загрозу професійне судження, та діяти добросовісно, з об'єктивністю та професійним скептицизмом» [2, с. 280-281].

Утенкова К. О. стверджує, що «аудиторський звіт - це документальне відображення аудитором виявлених порушень, помилок та відхилень при здійсненні господарської діяльності, веденні обліку та складанні звітності, а також проведена аудитором оцінка стану бухгалтерського обліку та достовірності звітності на певну дату. Інформація, що наводиться в аудиторському звіті, має бути більш детальною, надійною і компетентною, а також незалежною, об'єктивною і правдивою» [21].

Панібратова С.В. вважає, що «обов'язковими реквізитами аудиторського звіту є: I. Загальна частина (вступ); II. Аналітична частина. III. Підсумкова частина» [16].

Складання аудиторського звіту є одним із найвідповідальніших моментів аудиту, оскільки узагальнюються підсумки виконаних аудиторських процедур, зазначаються виявлені помилки, визначається їх сукупний вплив на фінансову звітність і висловлюється думка аудитора щодо її достовірності, повноти відповідності чинному законодавству.

## **1.2. Сучасна регуляторна практика складання аудиторського звіту**

Аудиторський звіт - це продукт праці аудитора. Під час формування аудиторського звіту слід враховувати дію таких основних законодавчих і нормативних актів:

1. Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».
2. Міжнародного стандарту аудиту 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність» (за текстом — МСА 700).
3. Міжнародного стандарту аудиту 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань аудиту спеціального призначення» (за текстом — МСА 800).
4. Вимог до аудиторського висновку та довідки про фінансовий стан, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при реєстрації випуску цінних паперів та

інформації про випуск цінних паперів, а також аудиторського висновку при поданні регулярної інформації акціонерними товариствами та підприємствами - емітентами облігацій (крім банків), затверджених рішенням №5.

Крім того, низка й інших МСА містить спеціальні пояснення щодо впливу тих чи інших обставин на звіт аудитора.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» спрямований на реформування ринку аудиторських послуг в Україні та приведення законодавство України до вимог законодавства Європейського Союзу у зазначених правовідносинах.

Результатом проведення аудиту фінансової звітності є аудиторський звіт (а не висновок, як було раніше).

Закон встановлює основні вимоги, що повинні бути визначені в аудиторському звіті.

Цей документ складається з дотриманням встановлених норм та стандартів й має містити підтвердження, або ж аргументовану відмову від підтвердження достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству фінансової звітності підприємства-клієнта.

Перед складанням аудиторського звіту аудитор повинен остаточно оцінити аргументованість своїх тверджень і доказів.

Це ж саме передбачено і в МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», у якому передбачено, що за результатом аудиту фінансової звітності складається аудитором та надається замовнику аудиту аудиторський звіт.

Концептуальними основами можуть бути й інші закони та нормативно-правові акти України, положення (стандарты) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, а також додаткові джерела.

Основною вимогою, яка ставиться до аудиторського звіту - це його зрозумілість і доступність користувачам інформації.

Здійснивши історичний екскурс щодо інструментарію регулювання аудиторської діяльності в Україні та узагальнення результатів аудиту представимо таблицю 1.4.

Таблиця 1.4.

**Еволюція інструментарію регулювання аудиторської діяльності та узагальнення результатів аудиту в Україні**

<b>Нормативний документ</b>	<b>Назва розділу</b>	<b>Назва та номер стандарту</b>	<b>Назва документу</b>	<b>Типи аудиторської думки</b>
Національні Нормативи аудиту (затв. ріш АПУ № 73 від 18.12. 1999)	ННА 26-27 Аудиторські висновки та звіти	ННА 26 Аудиторський висновок	Аудиторський висновок	Висновок може бути позитивним, умовно-позитивним, негативним, відмова від надання висновку
Міжнародні стандарти аудиту та положення з міжнародної практики аудиту (вид. 2003 р)	700-799 Аудиторські думки звітність	700А Аудиторський висновок про фінансову звітність	Аудиторський висновок	Безумовно-позитивний висновок; модифіковані висновки (умовно-позитивна думка, відмова від висловлення думки, негативна думка)
Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики (вид. 2006 р)	700-799 Аудиторські висновки та звітність	700 Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення	Висновок незалежного аудитора	Безумовно-позитивний висновок; модифіковані висновки (умовно-позитивна думка, відмова від висловлення думки, негативна думка)
Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (вид. 2012 р)	700-799 Аудиторські висновки та звітність	МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»	Звіт незалежного аудитора	Немодифікована думка; модифіковані думки (умовно-позитивна думка, негативна думка, відмова від висловлення думки)
Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (вид. 2015 р)	700-799 Аудиторські висновки та звітність	МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»	Звіт аудитора	Немодифікована думка; модифікована думка (думка із застереженням, негативна думка, відмова від висловлення думки)

Оцінка інформації наведеної в таблиці 1.4, дозволяє дійти висновку, що зі зміною назви узагальнюючого документа результатів аудиту не змінюється його структура та змістовне наповнення за виключенням окремих складових, щодо висловлення думки аудитора.

Зазначимо, що у вітчизняній практиці приведення нормативних актів з питань регулювання порядку проведення аудиту, у т.ч. і складання аудиторського звіту до нових вимог відбувалося у чотири етапи.

Нами було проведено дослідження трансформацій, які відбулися з моменту прийняття у 1998 році Національних нормативів аудиту до сьогодні. Це дало змогу визначити та узагальнити інформацію щодо основних змін за цей період щодо стану регулювання та вимог до формування аудиторського висновку (звіту) на кожному етапі трансформацій (див.табл.1.5.).

*Таблиця 1.5.*

### **Етапи регулювання порядку проведення аудиту та формування його результатів**

<b>Етапи</b>	<b>Період</b>	<b>Нормативний акт</b>
I етап	1998-2003 рр	Національні нормативи аудиту, затверджені Рішенням АПУ № 73 від 18.12.1998 р
II етап	2003-2006 рр	Про порядок застосування в Україні Міжнародних стандартів аудиту: рішення АПУ від 18.04.2003 р. № 122.
III етап	2007-2015 рр.	Про застосування Міжнародних стандартів аудиту видання 2006, 2010, 2015 років в якості Національних стандартів аудиту: відповідні рішення АПУ
IV етап	Сучасний період	Про застосування Міжнародних стандартів аудиту видання 2017 рр. в якості Національних стандартів аудиту: відповідне рішення АПУ

Основні трансформації стандартів, які стосуються аудиторського звіту, були такими:

1. Невідповідності Національних нормативів аудиту, які затверджені Рішенням АПУ № 73 від 18.12.1998 р. та Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (у редакції 2010 року).

Зокрема, стандарти, присвячені аудиторському висновку ННА 26-27 Аудиторські висновки та звіти (26. «Аудиторський висновок»; 27 «Інша інформація в документах, що стосується перевіреної аудитором фінансової звітності підприємства») та МСА700-799 Аудиторські висновки та звітність (МСА 700 «Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення»; МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора»; МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»; МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»; МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»).

2. Назва підсумкового документу про аудит фінансової звітності: «Аудиторський висновок» та «Звіт незалежного аудитора».

3. Елементи аудиторського звіта (висновка): Заголовок. Вступ. Масштаб перевірки. Висновок аудитора про фінансову звітність. Дата аудиторського висновку та Адреса аудиторської фірми. Підпис аудиторського Заголовок. Адресат. Вступний параграф. Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність. Відповідальність аудитора. Аудиторська думка. Інші обов'язки аудитора щодо звітності. Підпис аудитора. Дата аудиторського звіту. Адреса аудитора.

4. Типи (форми) аудиторської думки.

Висновок може бути:

- позитивним;
- умовно-позитивним;
- негативним;
- відмова від надання висновку.

Немодифікована думка.

Модифіковані думки:

- умовно-позитивна;
- негативна;
- відмова від висловлення.

5. Обставини надання модифікованої думки аудитора.  
Фундаментальна або нефундаментальна непевність, або ж незгода.

Характер питання, чи містить фінансова звітність суттєві викривлення або в разі неможливості отримання достатніх і належних аудиторських доказів.

Судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу питання на фінансову звітність.

6. Вимоги висловлення щодо таких чинників:

- умовно-позитивної думки;
- нефундаментальна непевність або незгода.

а) викривлення є суттєвим, проте не всеохоплюючим;

б) немає можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим.

Викривлення взяті окремо, або в сукупності є одночасно і суттєвими, і всеохоплюючими.

Аудитор не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим.

- негативної думки;
- відмові від висловлення думки.

Наявність фундаментальної незгоди.

Наявність фундаментальної непевності.

7. Приклади висновків (звітів), та порівняно з цим:

- Позитивний висновок (існує безумовна позитивна згода).
- Позитивний висновок (існує нефундаментальна непевність).
- Умовно-позитивний висновок (існує фундаментальна незгода).
- Негативний висновок.



- Відмова від надання висновку аудитора.

1. Немодифікований аудиторський звіт щодо фінансової звітності, складений відповідно до концептуальної основи достовірного подання.

2. Немодифікований аудиторський звіт щодо фінансової звітності, складений відповідно до концептуальної основи достовірного подання.

3. Немодифікований аудиторський звіт щодо консолідованої фінансової звітності, складений відповідно до концептуальної основи достовірного подання.

4. Умовно-позитивна думка, у зв'язку із суттєвими викривленнями фінансової звітності.

5. Негативна думка, у зв'язку із суттєвими викривленнями фінансової звітності.

6. Умовно-позитивна думка через неможливість отримання аудитором достатніх і належних аудиторських доказів.

7. Відмова від висловлення думки через неможливість отримання аудитором достатніх і належних аудиторських доказів щодо одного елемента фінансової звітності.

8. Відмова від висловлення думки через неможливість отримання аудитором достатніх і належних аудиторських доказів щодо декількох елементів фінансової звітності.

Важливими ключовими трансформаціями, що відбулися протягом останніх десятиліть у напрямі гармонізації концептуальних основ національної практики ведення аудиту до Міжнародних вимог (МСА), стали:

- 1) кількісна зміна стандартів щодо аудиторському висновку: від двох у 1998 році - до п'яти, починаючи з 2010 року;

- 2) зміна назви підсумкового документа – «Звіт незалежного аудитора» («audit report»), що пояснюється прогалинами перекладу з англійської на українську мову: зокрема, у англійській мові словосполучення «висновок аудитора» та «думка аудитора» є тотожними – «audit opinion» [3, с. 21, 22].

Зазначимо, що в українській практиці здійснення аудиту історично склалася думка про те, що аудиторський звіт – це більш ширший за змістом та

призначенням підсумковий документ аудитора , в той час як аудиторський висновок має короткий (узагальнюючий) характер і надається широкому колу користувачів;

3) необхідність врахування поряд з вимогами МСА 700 і вимог МСА 200 у розрізі професійного скептицизму та професійного судження;

4) чітке визначення у МСА 700 основних вимог до формулювання думки аудитора щодо достовірності та відповідності фінансової звітності: відповідність, суттєвість, достатність, незалежність, нейтральність, належність, обґрунтованість , доречність , достовірність , порівнянність , зрозумілість, адекватність.

Ці вимоги МСА 700 вимагають від аудитора однозначного їх розуміння та використання професійного судження під час застосування стандартів аудиту на практиці;

5) зміни обставин щодо умов надання модифікованих аудиторських висновків (звітів): суттєвість викривлення та достатність і належність аудиторських доказів; всеохоплюючий характер впливу на фінансову звітність.

Ступінь впливу на окремі елементи, рахунки бухгалтерського обліку та статті фінансової звітності, а також оцінку рівня принциповості для розуміння розкриття інформації фінансової звітності користувачами має визначити і підтвердити аудитор у власному судженні;

6) збільшення кількості прикладів модифікації аудиторської думки: від п'яти до восьми (додано три приклади немодифікованого аудиторського звіту), завдяки чому аудитори отримали додаткові орієнтири при висловленні ними немодифікованої думки.

Однак, окремі аудитори і надалі ігнорують необхідність дотримання вимог МСА щодо формування аудиторського звіту, що пов'язано із низькою якістю аудиторських послуг, які надаються вітчизняними аудиторами.

Зміни у МСА тривають й надалі , зокрема, вони стосуються і МСА 700 «Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення» та МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої

інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність».

Зазначимо, що на сьогодні у назві МСА 700 не визначено, що саме формулювання думки та надання звіту здійснюється аудитором через те, що тут відсутнє слово «аудитор», натомість в Національних нормативах аудиту (від 18.12.1998 р.) ця вказівка була присутня і таким чином виключала будь-яке помилкове розуміння можливості складання даного звіту іншими особами, окрім аудитора. Однак, це не є принциповим, і може бути уточненим в умовах подальших реформ та удосконалень МСА.

Зарубіжний досвід засвідчує, що в певних випадках навіть може не проставлятися прізвище аудитора, чи керівника аудиторської фірми, а лише може зазначатися її назва. Таку практику часто застосовують аудиторські фірми «великої четвірки».

На думку фахівців, дещо нелогічно поєднуються положення МСА 700 та МСА 800.

Зокрема, положення МСА 800 застосовується у таких випадках:

- фінансові звіти складені відповідно до іншої концепції обліку, аніж Міжнародні чи НПБО;
- перевіряються лише конкретні рахунки, елементи рахунків або статті у фінансовому звіті;
- перевіряється виконання угод;
- перевіряються узагальнені фінансові звіти.

Слід погодитися з необхідністю відображення в аудиторському звіті, який видається при реєстрації інформації та випуску цінних паперів, таких даних:

- величини статутного капіталу;
- складу та структури внесків до статутного капіталу;
- документів, на підставі яких зроблено аудиторський звіт про сплату капіталу (назва документа, його номер і дата складання).

Окрім зазначених обов'язкових розділів, вимогами передбачено можливість включення до аудиторського звіту інших розділів, на власний

розсуд аудитора, які, на його думку, є суттєвими для оцінки діяльності та підтвердження звітності акціонерного товариства та підприємства-емітента облігацій. Результати аналізу відображаються у довідці, яка завіряється підписом аудитора та печаткою.

### **1.3. Види та склад підсумкових документів аудитора**

Складання аудиторського звіту є завершальним етапом аудиту. Аудиторський звіт є офіційним документом, який засвідчений підписом та печаткою аудитора, чи аудиторської фірми, який складається у встановленому порядку і містить в собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

Висловлюючи свою думку, аудитор забезпечує впевненість користувачів інформації у тому, що звітність є достовірною у всіх суттєвих аспектах.

Аудиторський звіт складається з метою донесення думки аудитора про перевірену ним звітність до її зовнішніх користувачів, власників, адміністрації підприємства. На нашу думку, основною вимогою до аудиторського висновку є його зрозумілість і доступність сприйняття. Тому його структура і формулювання, які використовуються в ньому мають бути одноманітними й типовими.

Основні елементи аудиторського звіту визначено пунктами 5-26 МСА 700.

Вважається, що аудиторський звіт може бути складений у довільній формі, проте обов'язково повинен містити такі елементи (за новими вимогами):

- заголовок;
- адресат;
- аудиторська думка;
- основа для думки;

- пояснювальний параграф, який описує обсяг (характер) аудиторської перевірки;
- ключові питання перевірки;
- параграф з інших питань;
- інша інформація;
- відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність;
- відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності;
- звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів;
- ім'я партнера із завдання;
- адресу аудитора (аудиторської фірми);
- підпис аудитора (керівника аудиторської фірми);
- дата видачі аудиторського звіту.

Викладемо призначення і суть основних елементів аудиторського звіту.

Аудиторський звіт повинен мати назву. Має бути вказано, що він виданий незалежним аудитором, для того, щоб його відрізнити від інших звітів, які можуть бути складені на підприємстві. Зазначаються прізвище аудитора, який проводив перевірку, або назва аудиторської фірми, номер і дата видачі реєстраційного свідоцтва.

Аудиторський звіт повинен бути належним чином адресований, відповідно до умов договору про проведення аудиту та місцевих нормативних актів. Традиційно він адресується акціонерам, власникам або раді директорів підприємства, фінансова звітність якого перевіряється. Якщо аудит проводиться на вимогу певних органів, або установ, у звіті можуть бути зазначені інші відповідні адресати.

У пояснювальному параграфі потрібно зазначити перелік звітних форм, які були перевірені аудитором, звітний період і дату, на яку складено звіти. Крім того, зазначається відповідальність керівництва за підготовку та достовірність звітності, а також те, що обов'язком аудитора є висловлення об'єктивної незалежної думки щодо цієї звітності на підставі проведеної ним аудиторської перевірки.

Параграф, який описує обсяг (характер) перевірки повинен подавати інформацію про виконання аудитором усіх необхідних процедур у процесі перевірки за умов, що склалися. З цією метою потрібно зробити посилання на те, що перевірку було проведено відповідно до вимог МСА, або інших стандартів.

Аудиторський звіт повинен містити вказівку на те, що аудиторську перевірку було сплановано і проведено з метою забезпечення достатньої впевненості в тому, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Обов'язковим є те, що у звіті потрібно навести основні види робіт (напрями перевірки), які були виконані аудитором:

- визначення відповідності фінансової звітності основним принципам обліку, встановленим обліковою політикою підприємства, або загальноприйнятими принципам обліку;
- аналіз аудиторських доказів, які дають змогу підтвердити зазначені у звітності суми і показники, та наведені пояснення до них;
- дослідження суттєвих облікових оцінок, зроблених керівництвом під час підготовки фінансової звітності;
- оцінка надійності систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства, можливості виникнення помилок і їх суттєвого впливу на звітність;
- здійснення вибіркового контролю;
- оцінка загального подання фінансової звітності.

У кінці цього параграфа аудитор повинен зробити підтвердження того, що ним зібрано достатньо якісних доказів, які є підставою для висловлення ним думки про фінансову звітність, тобто аудитор зазначає, що аудиторська перевірка надає обґрунтовану впевненість для висловлення професійної думки.

В аудиторському звіті повинна бути чітко сформульована думка аудитора про те, чи є фінансова звітність достовірною, повною, об'єктивною, складеною відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (ПБО) чи

інших законодавчих актів (тобто відповідно до визначеної концептуальної основи). При цьому аудитор повинен оцінити об'єктивність звітності за всіма суттєвими аспектами.

Якщо користувачі фінансової звітності перебувають за межами країни, в якій функціонує підприємство, чи розташована аудиторська фірма, тоді доцільно конкретизувати країну, принципи ведення обліку і підготовки звітності, яку було використано.

Аудиторський звіт повинен мати дату його підписання, після якої до нього не може бути внесено жодних змін, не обумовлених із підприємством (крім виняткових випадків).

До дати підписання звіту повинно бути завершено збирання аудиторських доказів, їх оцінка, а також отримання інформації про наступні події, які сталися після дати балансу. Зауважимо, що аудитор (аудиторська фірма) не може датувати свій звіт раніше, ніж буде затверджено фінансову звітність керівництвом підприємства.

Перед оприлюдненням звітності можуть бути виявлені події, які існували на дату складання звіту і про які аудитора не було проінформовано, та які суттєво впливають на звітність (наприклад, сумнів у можливості подальшого функціонування підприємства).

У такому разі аудитор може доповнити свій висновок спеціальним додатком. При цьому можливе подвійне датування висновку.

У звіті повинна зазначатися юридична адреса місцезнаходження аудитора (аудиторської фірми). У зарубіжній практиці іноді проставляється лише назва міста, де розташовано офіс аудитора (партнера), відповідального за перевірку.

Згідно з п. 26 МСА 700 аудиторський звіт повинен бути підписаний від імені аудиторської фірми, особисто від імені аудитора або, за потреби, завіреним обома підписами.

В Україні, як правило, аудиторський звіт підписують керівник аудиторської фірми й аудитор, який проводив аудит, із зазначенням номерів їх аудиторських сертифікатів.

У вітчизняній практиці аудиторський звіт засвідчується печаткою аудиторської фірми або особистою печаткою аудитора.

Розглянемо види (форми) звітів, які можуть видаватися за результатами аудиторської перевірки звітності підприємств, які залежать від результатів аудиту.

Згідно з МСА 700, звіт аудитора може бути безумовно-позитивним та модифікованим, до яких належать:

- безумовно-позитивний з пояснювальним параграфом;
- умовно-позитивний;
- негативний;
- відмова від висловлення підсумкової думки.

Безумовно-позитивна думка повинна висловлюватися лише тоді, коли аудитор дійшов висновку про те, що фінансова звітність подає достовірну й об'єктивну інформацію відповідно до встановлених основ фінансової звітності. Виходячи з цього, конкретизуємо випадки, коли аудитор складає безумовно-позитивний висновок.

Це може бути за дотримання таких умов:

- річна фінансова бухгалтерська звітність складається з таких обов'язкових форм: Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал, Приміток (як це передбачено Законом N 996-XIV та національними положеннями, крім малих підприємств, для яких застосовуються положення ПБО 25);
- у випадку, якщо окремі форми звітів за певних обґрунтованих причин не перевірялися аудитором, то в разі їх публікації у складі звітності на них потрібно зробити надпис «не перевірено аудитором»;
- аудитор отримав достатню кількість аудиторських доказів та всі необхідні пояснення від керівництва та персоналу підприємства-клієнта;



- надана інформація є достатньою для відображення реального стану справ на підприємстві;
- існують адекватні та достовірні дані з усіх суттєвих питань аудиторської перевірки звітності;
- звітність складено на підставі достовірних даних поточних облікових реєстрів та Головної книги, які не містять суперечностей;
- фінансові звіти підготовлено відповідно до загальноприйнятих принципів ведення обліку та затвердженої на підприємстві облікової політики, яка відповідає вимогам чинного законодавства;
- показники фінансової бухгалтерської звітності є порівняльними з аналогічними показниками в інших фінансових нефінансових звітах;
- аудитор може підтвердити можливість подальшого функціонування підприємства;
- під час складання звітності враховано вплив подальших після дати балансу подій;
- якщо відбувалася зміна облікової політики, принципів і методів обліку, то це належним чином розкрито у Примітках до звітності;
- не було виявлено обставин, які потребують доповнення аудиторського висновку пояснювальним параграфом або видозмінення формулювань.

Аудиторський звіт, який складається на завершальній стадії аудиту, повинен містити у собі виявлені помилки, визначення та узагальнення їх сукупного впливу на фінансову звітність клієнта.

В аудиторському звіті висловлюється незалежна думка аудитора щодо достовірності фінансової звітності, її повноти та відповідності чинному законодавству. Саме тому, від розуміння аудитором сутності та вимог до складання аудиторського звіту залежить його якість та об'єктивність, а також

здатність задовольняти інформаційні потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Протиріччя, які були притаманні системі регулювання та регламентування аудиту і перешкоджали чіткому розумінню аудиторською спільнотою теоретичних, методологічних, організаційних і практичних питань формування аудиторського звіту були певним чином вирішені у новому законі.

## **Висновки до розділу 1**

Існують певні суперечки між трактуванням понять «звіт аудитора», «думка аудитора» та «аудиторський висновок» у сучасній редакції МСА та Законів України «Про аудит фінансової звітності» та «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

На нашу думку, поняття «аудиторський висновок», «аудиторська думка», «аудиторський звіт» мають відношення підпорядкування, де зміст одного поняття складає частину іншого, а обсяг одного із понять входить до складу іншого поняття як частина його обсягу. Так, найбільш широким, тобто підпорядковуючим поняттям є «аудиторський звіт», до якого входить поняття «аудиторський висновок». А «аудиторська думка» є підпорядкованим поняттям як частина та одночасно як останній абзац аудиторського звіту.

Аудиторські фірми та аудитори у процесі своєї діяльності виконують перевірку і підтвердження фінансової звітності та надають аудиторські послуги. При здійсненні аудиту фінансової звітності законодавство вимагає складання підсумкових документів.

Складання підсумкових документів є одним із найвідповідальніших моментів аудиту, оскільки узагальнюються підсумки виконаних аудиторських процедур, зазначаються виявлені помилки, визначається їх сукупний вплив на фінансову звітність і висловлюється думка аудитора щодо її достовірності, повноти відповідності чинному законодавству.

Аудиторський звіт є офіційним документом, який засвідчений підписом та печаткою аудитора, чи аудиторської фірми, який складається у

встановленому порядку і містить у собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку.

Висловлюючи свою думку, аудитор забезпечує впевненість користувачів інформації у тому, що звітність є достовірною у всіх суттєвих аспектах.

Аудиторський звіт складається з метою донесення думки аудитора про перевірену ним звітність до її зовнішніх користувачів, власників, адміністрації підприємства. На нашу думку, основною вимогою до аудиторського висновку є його зрозумілість і доступність сприйняття. Тому його структура і формулювання, які використовуються в ньому мають бути одноманітними й типовими.

## РОЗДІЛ 2

## Формування аудиторського звіту

## 2.1. Вимоги МСА, які стосуються аудиторського звіту

На даний час основні вимоги щодо складання аудиторського звіту містяться в Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, які прийняті в якості національних стандартів аудиту та в законодавчих та нормативно-правових актах України (див. табл.2.1).

Таблиця 2.1.

## МСА, які стосуються аудиторського звіту

№ з/п	Назва МСА	Сфера регулювання
1	МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».	Розглядає відповідальність аудитора за формулювання думки щодо фінансової звітності, а також визначає форму і зміст аудиторського звіту, що надається за результатами аудиту фінансової звітності загального призначення
2	МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора».	Визначає відповідальність аудитора за надання відповідного звіту за обставин, якщо, формулюючи думку згідно з МСА 700, аудитор доходить висновку про необхідність модифікації аудиторської думки щодо фінансової звітності
3	МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»	Розглядає включення до аудиторського звіту додаткової інформації, якщо аудитор вважає за потрібне привернути увагу користувачів: а) до питань, поданих або розкритих у фінансовій звітності, які за судженням аудитора, настільки важливі, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами; або б) питань, які не були подані або розкриті у фінансовій звітності, проте, за судженням аудитора, є доречними для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора та аудиторського звіту
4	МСА 710 «Порівняльна інформація - відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»	Розглядає відповідальність аудитора, пов'язану з порівняльною інформацією при проведенні аудиту фінансової звітності
5	МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»	Розглядає відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, які містять перевірену аудитором фінансову звітність та аудиторський звіт щодо неї

Зазначимо, що вимоги щодо аудиторського звіту закладені у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», а саме: у статті 13 наведено перелік інформації, яка має подаватися в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту.

Обсяг інформації в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту для підприємств, що становлять суспільний інтерес є значно більшим, ніж для інших підприємств.

Підприємствами, що становлять суспільний інтерес є публічні акціонерні товариства та емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи, які провадять діяльність на підставі ліцензії, та підприємства, які відповідно до законодавства належать до великих підприємств [4].

Нові вимоги щодо аудиторського звіту, докорінно змінюють структуру, зміст та обсяг аудиторського звіту.

У таблиці 2.2. нами представлено порівняльну структуру аудиторського звіту відповідно до вимог МСА (видання 2014 р.) та нових МСА (видання 2017 р.).

*Таблиця 2.2.*

### **Порівняльна структура аудиторського звіту**

<b>Структура аудиторського звіту відповідно до чинних в Україні МСА (видання 2014 р.)</b>	<b>Номер та § МСА</b>	<b>Структура аудиторського звіту відповідно до нових МСА(видання 2015 р.)</b>	<b>Номер та § МСА</b>
Заголовок. (Title)	700, § 21	Заголовок (Title)	700, § 21
Адресат. (Addressee)	700, §22	Адресат. (Addressee)	700, §22
Вступний параграф. (Introductory Paragraph)	700, §23	Аудиторська думка. (Auditor's opinion)	700, §23-27; 705, §16-19

## Продовження табл. 2

Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність. (Management's responsibility for the financial statements)	700, §24-27	Основа для думки. (Basis for opinion)	700, §28-27; 705, §20-27
Відповідальність аудитора. (Auditor's responsibility)	700, §28-33; 705, §26, 7	Суттєва невизначеність стосовно принципу безпе- рервності діяльності (якщо має місце). (Material uncertainty regarding going concern)	700, §29; 570, §21-24.
Підстава для висловлення модифікованої думки ( у випадку, якщо думка модифікована)	705, §16-21	Пояснювальний параграф (якщо має місце). Emphasis paragraph	706, §8, 9
Аудиторська думка. (Auditor's opinion)	700, §34-37; 705, §22-25	Ключові питання аудиту. (Key audit matters)	700, §30-31; 701; 705, §29
Пояснювальний параграф(якщо має місце). (Emphasis of matter paragraph)	706, §6-7	Параграф з інших питань (якщо має місце). (Other matter paragraph)	706, §10,11
Параграф з інших питань (якщо має місце). (Other matter paragraph)	706, §8	Інша інформація. (Other information)	720, §21-24
Звіт щодо вимог інших законодавчих та норма- тивних актів (Report on other legal and regulatory requirements)	—	Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність (Management's responsibility for the financial statements)	700, §32-35
Підпис аудитора. (Signature of the auditor)	700, §40	Відповідальність аудитора за аудит фінансової зві- тності (Auditor's responsibilities for the audit of the financial statements)	700, §36-41; 705, §28
Дата аудиторського звіту. (Date of the auditor's report)	700, §41	Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів (Report on other legal and regulatory requirements)	—
Адреса аудитора (Auditor's address)	700, §42	Ім'я партнера із завдання (Name of the engagement partner)	700, §45
		Підпис аудитора. (Signature of the auditor)	700, §46
		Адреса аудитора (Auditor's address)	700, §47
		Дата аудиторського звіту. (Date of the auditor's report)	700, §48

Як видно з табл. 2.2, в аудиторському звіті, складеному за новими вимогами МСА, змінилось розташування розділів, а також добавились нові.

Наприклад, «Аудиторська думка» тепер має наводитись на початку звіту перед розділом «Основа для думки». При цьому інформація, яка раніше подавалася у «Вступному параграфі» тепер має включатися в розділ «Аудиторська думка».

Змінився також зміст розділу «Основа для думки», в якому згідно п.28 переглянутого МСА 700 має бути:

- а) зазначено, що аудит проводився відповідно до МСА;
- б) зроблено посилання на розділ аудиторського звіту, де описано відповідальність аудитора згідно МСА;
- в) поміщено твердження про незалежність аудитора від підприємства, що перевіряється згідно з відповідними етичними вимогами;
- г) зазначено, чи аудитор вважає, що отримані ним аудиторські докази забезпечують достатню та відповідну основу для висловлення аудиторської думки [13, 74].

Розділ «Суттєва невизначеність стосовно принципу безперервності діяльності» включається в аудиторський звіт у випадку, якщо на думку аудитора, використання припущення про безперервність діяльності прийнятне, а інформація про суттєву невизначеність, яка існує, належно розкрита у фінансовій звітності [13, 43]. Зазначимо, що згідно з вимогами старого МСА 570 (видання 2014 р.) така інформація включалася в пояснювальний параграф.

Найбільш вагомою зміною у змісті аудиторського звіту є включення нового розділу «Ключові питання аудиту». Відповідно до МСА 701, ключові питання аудиту - це питання, які згідно з професійним судженням аудитора, були найбільш важливими під час аудиту фінансової звітності за поточний період. Ключові питання аудиту вибираються з питань, які обговорювалися з тими, кого наділено найвищими повноваженнями [13, 1025].

При визначені ключових питань аудиту аудитор має брати до уваги наступне:

а) сфери підвищених оцінених ризиків суттєвого викривлення або значних ризиків, ідентифікованих згідно з вимогами МСА 315;

б) важливі судження аудитора, що відносяться до сфер у фінансовій звітності, які потребують значного судження управлінського персоналу, включаючи облікові оцінки, ідентифіковані як ті, що мають високий рівень невизначеності попереднього оцінювання;

в) вплив на аудит значних подій чи операцій, що мали місце упродовж звітного періоду.

Опис кожного ключового питання в розділі «Ключові питання аудиту» повинен містити:

- посилання на пов'язане з ним розкриття інформації у фінансовій звітності;
- пояснення, чому дане питання було віднесено до одного з найважливіших під час аудиту і відповідно визначене як ключове питання аудиту;
- які дії були прийняті аудитором стосовно даного питання під час аудиту.

Зазнав певних змін також розділ «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності»: в ньому значно розширено і по-новому сформульовано перелік обов'язків аудитора. При цьому визначена частина опису обов'язків аудитора може бути подана у додатку до аудиторського звіту або представлена на веб-сайті відповідного органу.

Зміст «Пояснювального параграфу» та «Параграфу з інших питань» не змінився, проте їх розташування в аудиторському звіті тепер не є строго визначеним, а залежить від суті викладеної в них інформації та судження аудитора щодо її відносної значимості порівняно з іншими розділами.

Зазначимо, що застосування нових вимог МСА призведе до суттєвого збільшення обсягу аудиторського звіту. Так, якщо раніше немодифікований аудиторський звіт (без розділу «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів»), зазвичай, займав лише 1 сторінку, а модифікований – 2 сторінки, то обсяг нового звіту може зрости в 3-5 разів.



## 2.2. Оцінка суттєвості в аудиторському звіті

Аналіз нових вимог МСА щодо аудиторського звіту свідчить про значне вдосконалення його інформативності для користувачів фінансової звітності. Разом з тим, комунікаційна цінність аудиторського звіту, на нашу думку, зросла б ще більше, якщо б було запроваджено вимогу щодо розкриття інформації про те, як було застосовано концепцію суттєвості під час аудиту. Важливість даної інформації для користувачів фінансової звітності зумовлена кількома факторами.

По-перше, «суттєвість» - це одне з найважливіших понять, що застосовуються в процесі планування й проведення аудиту, при оцінці впливу ідентифікованих викривлень на сам аудит та впливу не виправлених викривлень (за їх наявності) на фінансову звітність, а також при формулюванні аудиторської думки. Встановлення рівня суттєвості є одним з найважливіших рішень, яке має прийняти аудитор під час аудиту фінансової звітності. Від встановленого рівня суттєвості залежатиме вибір аудиторських процедур, обсяг необхідних доказів, а також тип аудиторської думки.

По-друге, відсутність конкретних вказівок і рекомендацій відповідних міжнародних та національних регулятивних органів щодо встановлення рівня суттєвості під час аудиту фінансової звітності є причиною того, що кожна аудиторська фірма самостійно розробляє внутрішні документи, що стосуються застосування суттєвості та встановлюють систему контрольних показників і відсотки, що використовуються для розрахунку рівня суттєвості. Зауважимо, що у світовій практиці, при визначенні кількісного рівня суттєвості для фінансової звітності в цілому, найбільш поширеним є орієнтир 3 - 10% прибутку до оподаткування. Якщо прибуток до оподаткування є нестабільним, то в такому випадку використовується показник нормалізованого прибутку до оподаткування (середній показник прибутку до оподаткування за останні 3 роки), або ж вибирається інший контрольний показник, наприклад, загальна сума активів (0,25 - 2%), чисті активи (3-5%), власний капітал (1-5%). При встановленні суттєвості виконання аудиторів в більшості випадків беруть 50-

75% від рівня суттєвості, встановленого для фінансової звітності в цілому [8, 84].

Безумовно, такий широкий діапазон рівня суттєвості, що застосовується в практиці аудиту, створює труднощі для користувачів фінансової звітності у розумінні ними того, як саме аудитор застосував своє професійне судження при встановленні рівня суттєвості.

По-третє, однією із проблем, пов'язаних із застосуванням суттєвості в аудиті фінансової звітності є те, що визначення аудитором суттєвості є предметом його професійного судження про викривлення, які можуть вплинути на економічні рішення користувачів фінансової звітності, що приймаються на її основі. У зв'язку з цим, поняттю суттєвості притаманний значний суб'єктивізм, що можна проілюструвати на такому умовному прикладі. Припустимо, що під час аудиту фінансової звітності банку аудитор виявив, що сума резерву під знецінення кредитів та заборгованості клієнтів є заниженою на 23 496 тис. грн. Питання про те, чи це викривлення в кількісному аспекті слід вважати суттєвим залежатиме від рівня суттєвості, яке було встановлене аудитором. Наприклад, якщо рівень суттєвості було встановлено у розмірі 18 млн. грн. (0,25 % від суми активів), то викривлення вважатиметься суттєвим і аудиторський звіт буде модифікованим. Якщо ж рівень суттєвості було встановлено у розмірі 43 млн. грн. (0,6% від суми активів), то в кількісному аспекті викривлення є несуттєвим і за відсутності інших суттєвих викривлень звіт може бути немодифікованим (якщо не брати до уваги якісний аспект зазначеного викривлення).

Отже, якщо в аудиторському звіті не розкрито інформації про рівень суттєвості, який було застосовано аудитором, то в розділі «Аудиторська думка» твердження про те, що «фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах фінансовий стан підприємства відповідно до застосовної концептуальної основи» є дуже відносним і розпливчатым. Ця стандартна фраза «у всіх суттєвих аспектах» лише інформує користувачів фінансової звітності про те, що відповідальність аудитора обмежується тільки суттєвою фінансовою

інформацією. А як аудитор застосував своє професійне судження при встановленні рівня суттєвості і далі залишається таємницею.

Враховуючи вагомість інформації про суттєвість для користувачів фінансової звітності, Рада з фінансової звітності Великобританії (Financial Reporting Council –FRC, далі - РФЗ) у переглянутому нею в червні 2013 р. МСА 700 «Звіт незалежного аудитора щодо фінансової звітності» (ISA 700 (UK and Ireland)), включила вимогу щодо подання в аудиторському звіті пояснення про те, як аудитор застосував концепцію суттєвості під час планування та проведення аудиту із зазначенням встановленого рівня суттєвості для фінансової звітності в цілому (§19 А (b)). У додатку (A13B) до цього стандарту міститься перелік інформації, яка може наводитися в такому поясненні, а саме:

- рівень або рівні суттєвості для тих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, для яких рівні суттєвості є нижчими від рівня суттєвості, прийнятого для фінансової звітності загалом;
- суттєвість виконання;
- інформація про будь-який суттєвий перегляд рівнів суттєвості під час виконання аудиту;
- рівень, використаний для звітування неврегульованих різниць аудиторському комітету;
- значні якісні аспекти суттєвості, що вплинули на оцінку аудитором суттєвості [14].

Слід зауважити, що перегляд зазначеного вище МСА 700 був одним з етапів реформи з удосконалення аудиторського звіту, що здійснюється з 2012 року РФЗ Великобританії. Нові вимоги щодо змісту та формату аудиторського звіту, в тому числі й розкриття інформації про суттєвість, отримали позитивні відгуки від інвесторів та інших користувачів фінансової звітності [10, 10].

Як зазначається у звіті РФЗ Великобританії «Розширені аудиторські звіти: подальший огляд досвіду», опублікованому в січні 2016 р., інформація про рівень суттєвості є вкрай важливою для користувачів фінансової звітності у розумінні ними професійних суджень, зроблених аудиторами, а також надає

можливість порівнювати і аналізувати практику застосування суттєвості різними аудиторськими фірмами.

Водночас, інвестори, які брали участь в опитуванні, вказали на шляхи вдосконалення розкриття інформації про суттєвість: вони хочуть, щоб аудитори детально обґрунтовували встановлений ними рівень суттєвості, вибраний контрольний показник, коригування, зроблені для обчислення рівня суттєвості, а також пояснювали вплив суттєвості на масштаб і проведення аудиту [11, 28-29].

Такі відгуки і побажання ще раз свідчать про цінність даної інформації для користувачів фінансової звітності, адже інформація про застосований аудитором рівень суттєвості також надає певне уявлення про якість аудиту - нижчий рівень суттєвості асоціюється з вищою якістю аудиту, і навпаки.

### **2.3. Формування інших підсумкових документів аудитора**

В аудиторській практиці складаються й інші підсумкові документи::

- Додатковий звіт для аудиторського комітету;
- Звіт для органів нагляду;
- Звіт про прозорість для відкритого доступу користувачів.

Розглянемо детальніше кожен з видів зазначених підсумкових документів.

Суб'єкти аудиторської діяльності, які надають послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, подають до аудиторського комітету або органу (підрозділу), на який покладено відповідні функції, додатковий звіт не пізніше дати подання аудиторського звіту.

Додатковий звіт для аудиторського комітету повинен розкривати результати виконання завдання з обов'язкового аудиту та щонайменше має містити:

- 1) твердження про незалежність;

2) прізвище, ім'я та по батькові ключового партнера (партнерів) з аудиту та аудиторів, які залучалися до виконання завдання (для аудиторської фірми);

3) розкриття інформації про залучення зовнішніх експертів, інших суб'єктів аудиторської діяльності та підтвердження їх незалежності від юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється;

4) дані про співробітництво та обмін інформацією з аудиторським комітетом або органом (підрозділом), на який покладено відповідні функції, з посадовими особами органу управління та наглядового органу юридичної особи, зокрема із зазначенням дат та переліку питань, що обговорювалися;

5) інформацію про обсяг і строки виконання завдання з обов'язкового аудиту, залучені ресурси;

6) розподіл завдань між суб'єктами аудиторської діяльності при призначенні більш ніж одного суб'єкта аудиторської діяльності, якщо обов'язковий аудит проводиться спільно;

7) розкриття інформації про застосовану методикау перевірки фінансової звітності, зокрема пояснюються усі суттєві відхилення порівняно з попереднім роком, навіть якщо у попередньому році завдання з обов'язкового аудиту виконувалося іншим суб'єктом аудиторської діяльності;

8) рівень суттєвості, що застосовувався під час виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності в цілому, та у відповідних випадках рівень або рівні суттєвості щодо певних класів операцій, статей фінансової звітності, іншого розкриття інформації, а також повинні наводитися якісні фактори, що враховуються при визначенні рівня суттєвості;

9) судження про виявлені події або обставини, у зв'язку з якими можуть виникнути значні сумніви у здатності юридичної особи продовжувати діяльність на безперервній основі, і те, чи є вони суттєвою невизначеністю, а також коротко викладені вжиті та очікувані заходи підтримки, які враховано при судженні щодо здатності замовника продовжувати діяльність на безперервній основі, і те, чи є вони суттєвою невизначеністю;

10) інформацію про виявлені суттєві недоліки системи внутрішнього контролю та/або системи бухгалтерського обліку, при цьому зазначається усунуто або не усунуто ці недоліки;

11) інформацію про виявлені факти або обґрунтовані підозри порушення законодавства або положень установчих документів;

12) опис застосованих методів оцінки щодо різних груп активів та зобов'язань, у тому числі розкриваються відповідні зміни;

13) пояснення щодо обсягу консолідації та критерії невключення дочірніх підприємств до консолідації;

14) опис роботи, виконаної залученим іноземним суб'єктом аудиторської діяльності, який не є членом аудиторської мережі;

15) інформацію щодо забезпечення посадовими особами юридичних осіб надання всіх необхідних запитів, пояснень та документів;

16) повідомлення про:

- будь-які значні труднощі, що виникли в ході виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності;
- суттєві питання, що були предметом обговорення з посадовими особами юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється;
- інші питання, що можуть вплинути на якість фінансової звітності.

На вимогу суб'єкта аудиторської діяльності, аудиторського комітету, органу управління юридичної особи або наглядового органу суб'єкта аудиторської діяльності обговорює основні питання, що виникають у зв'язку з виконанням завдання з обов'язкового аудиту, зазначені в додатковому звіті для аудиторського комітету, з аудиторським комітетом або органом (підрозділом), на який покладено відповідні функції, органом управління або, у відповідних випадках, з наглядовим органом юридичної особи.

У разі виконання завдання з обов'язкового аудиту разом з декількома суб'єктами аудиторської діяльності при виникненні між ними будь-якої незгоди з процедури аудиту, правил бухгалтерського обліку або будь-якого іншого питання причини таких розбіжностей пояснюються в додатковому звіті для аудиторського комітету.

Додатковий звіт для аудиторського комітету оформлюється у порядку, визначеному для складання аудиторського звіту.

На вимогу Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та органів державної влади, суб'єкт аудиторської діяльності або аудиторський комітет, або орган (підрозділ), на який покладено відповідні функції, зобов'язаний надати додатковий звіт.

Суб'єкт аудиторської діяльності, який надає послуги з обов'язкового аудиту підприємству, що становить суспільний інтерес, зобов'язаний інформувати орган, який відповідно до законодавства здійснює нагляд за таким підприємством про:

- 1) порушення законодавства з питань, що належать до компетенції органу нагляду;
- 2) суттєву загрозу або сумніви щодо можливості підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі;
- 3) відмову від висловлення думки або надання негативної чи модифікованої думки.

Суб'єкт аудиторської діяльності повинен повідомляти про будь-яку інформацію щодо питань, про яку йому стало відомо під час виконання завдання з обов'язкового аудиту юридичної особи, що має тісні зв'язки з підприємством, що становить суспільний інтерес, обов'язковий аудит фінансової звітності якого він також проводить. Для цілей цього абзацу під терміном «тісні зв'язки» слід розуміти ситуацію, коли дві або більше фізичних чи юридичних осіб пов'язані у будь-який із зазначених способів:

- 1) участь у формі власності безпосередньо або шляхом контролю 20 або більше відсотків акцій, що мають право голосу, або статутного капіталу підприємства;
- 2) контроль;
- 3) постійний зв'язок двох або більшої кількості осіб до однієї і тієї самої третьої особи шляхом контролю.

Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку та Національна комісія, що здійснює державне регулювання у

сфері ринків фінансових послуг, мають запровадити механізм взаємодії із суб'єктами аудиторської діяльності, які проводять обов'язковий аудит фінансової звітності публічних акціонерних товариств та емітентів цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банків, страхових та фінансових установ.

Розкриття відповідно до цієї статті суб'єктом аудиторської діяльності або аудиторською мережею відповідної інформації органам нагляду не є порушенням договірною чи правового обмеження щодо розкриття інформації.

Суб'єкт аудиторської діяльності, що надає послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, оприлюднює звіт про прозорість за попередній рік не пізніше 30 квітня року, що настає за звітним.

Звіт про прозорість опубліковується на веб-сторінці суб'єкта аудиторської діяльності і залишається доступним на цьому веб-сайті щонайменше сім років з дня його оприлюднення.

Суб'єкт аудиторської діяльності може вносити зміни до опублікованого звіту про прозорість. У такому разі зазначається, що це виправлений варіант звіту, при цьому первинний варіант звіту залишається доступним на веб-сторінці.

Суб'єкт аудиторської діяльності протягом 30 робочих днів з дати виникнення події інформує Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю про те, що звіт про прозорість опубліковано на його веб-сторінці та/або про внесення змін до нього.

Звіт про прозорість включає щонайменше таке:

- 1) опис організаційно-правової структури та структури власності аудиторської фірми;
- 2) у разі якщо суб'єкт аудиторської діяльності є членом мережі:
  - характеристику мережі та організаційно-правових і структурних механізмів мережі;



- найменування аудиторських фірм (або прізвище та ім'я кожного аудитора, який працює одноосібно), які є членами аудиторської мережі, а також держави, в яких вони зареєстровані;
  - чистий дохід, отриманий мережею від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності;
- 3) опис структури управління аудиторської фірми;
  - 4) опис системи внутрішнього контролю якості та твердження органу управління або наглядового органу про її ефективність;
  - 5) інформацію про дату останньої зовнішньої перевірки системи контролю якості;
  - 6) перелік підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися послуги з обов'язкового аудиту в попередньому фінансовому році;
  - 7) інформацію про практики забезпечення незалежності, а також підтвердження проведення внутрішнього огляду дотримання незалежності;
  - 8) інформацію про безперервне навчання аудиторів;
  - 9) відомості щодо принципів оплати праці ключових партнерів;
  - 10) опис політики ротації ключових партнерів з аудиту та аудиторів, залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту;
  - 11) інформацію про:
    - доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, і суб'єктів, що належать до групи компаній, материнською компанією яких є такі підприємства;
    - доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності інших юридичних осіб;
    - доходи від надання дозволених неаудиторських послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес;
    - доходи від надання неаудиторських послуг іншим юридичним особам;
  - 12) інформацію про пов'язаних осіб суб'єкта аудиторської діяльності.

Звіт про прозорість складається у письмовій формі та підписується керівником суб'єкта аудиторської діяльності.

Суб'єкт аудиторської діяльності щороку, до 30 квітня року, наступного за звітним, подає до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю перелік підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися послуги протягом звітного року з обов'язкового аудиту, із розкриттям інформації про:

- доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємствам, що становлять суспільний інтерес;
- доходи від надання інших послуг цим підприємствам.

Суб'єкт аудиторської діяльності зберігає робочі документи та всі звіти протягом щонайменше семи років з дати завершення виконання завдання з аудиту фінансової звітності або їх створення, якщо виконання завдання з аудиту фінансової звітності не було завершено.

## **Висновки до розділу 2**

На даний час основні вимоги щодо складання аудиторського звіту містяться в Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, які прийняті в якості національних стандартів аудиту та в законодавчих та нормативно-правових актах України.

Аналіз нових вимог МСА щодо аудиторського звіту свідчить про значне вдосконалення його інформативності для користувачів фінансової звітності. Разом з тим, комунікаційна цінність аудиторського звіту, на нашу думку, зросла б ще більше, якщо б було запроваджено вимогу щодо розкриття інформації про те, як було застосовано концепцію суттєвості під час аудиту.

Обсяг інформації в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту для підприємств, що становлять суспільний інтерес є значно більшим, ніж для інших підприємств. В аудиторському звіті, складеному за новими вимогами МСА, змінилось розташування розділів, а також добавились нові.

Широкий діапазон рівня суттєвості, що застосовується в практиці аудиту, створює труднощі для користувачів фінансової звітності у розумінні ними того, як саме аудитор застосував своє професійне судження при встановленні рівня суттєвості.

Якщо в аудиторському звіті не розкрито інформації про рівень суттєвості, який було застосовано аудитором, то в розділі «Аудиторська думка» твердження про те, що «фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах фінансовий стан підприємства відповідно до застосовної концептуальної основи» є дуже відносним і розпливчатим. Ця стандартна фраза «у всіх суттєвих аспектах» лише інформує користувачів фінансової звітності про те, що відповідальність аудитора обмежується тільки суттєвою фінансовою інформацією. А як аудитор застосував своє професійне судження при встановленні рівня суттєвості і далі залишається таємницею.

В аудиторській практиці складаються й інші підсумкові документи::

- Додатковий звіт для аудиторського комітету;
- Звіт для органів нагляду;
- Звіт про прозорість для відкритого доступу користувачів.

Суб'єкт аудиторської діяльності повинен зберігати звіти протягом щонайменше семи років з дати завершення виконання завдання з аудиту фінансової звітності або їх створення, якщо виконання завдання з аудиту фінансової звітності не було завершено.

## Висновки

1. Аудиторські фірми та аудитори у процесі своєї діяльності виконують аудит (перевірку і підтвердження фінансової звітності) та надають аудиторські послуги (консультації, підготовку звітів та іншої інформації для керівництва, аналітичні огляди тощо). При здійсненні аудиту фінансової звітності законодавство вимагає складання підсумкових документів.

Складання аудиторського звіту є одним із найвідповідальніших моментів аудиту, оскільки узагальнюються підсумки виконаних аудиторських процедур, зазначаються виявлені помилки, визначається їх сукупний вплив на фінансову звітність і висловлюється думка аудитора щодо її достовірності, повноти відповідності чинному законодавству.

2. Аудиторський звіт є офіційним документом, який засвідчений підписом та печаткою аудитора, чи аудиторської фірми, який складається у встановленому порядку і містить в собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

Протягом тривалого часу відбуваються зміни, які трансформують процес складання аудиторських підсумкових документів відповідно до міжнародних вимог. На даний час порядок формування аудиторських звітів в Україні визначений Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та МСА 700, 705, 706, 710, 720, дотримання яких є обов'язковим усіма аудиторами.

3. Обсяг інформації в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту для підприємств, що становлять суспільний інтерес є значно більшим, ніж для інших підприємств. В аудиторському звіті, складеному за новими вимогами МСА, змінилось розташування розділів, а також добавились нові.

Окремі аудитори через непрофесійність та небажання вникати у сутність останніх змін, не дотримуються вимог МСА. Саме тому, гостро стоїть проблема удосконалення діючої системи контролю аудиторської діяльності та

визначення нормативними документами завдань щодо дослідження аудиторських звітів.

4. Існують деякі суперечки між трактуванням понять «звіт аудитора», «думка аудитора» та «аудиторський висновок» у сучасній редакції Міжнародних стандартів аудиту та Законів України «Про аудит фінансової звітності» та «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

На нашу думку, поняття «аудиторський висновок», «аудиторська думка», «аудиторський звіт» мають відношення підпорядкування, де зміст одного поняття складає частину іншого, а обсяг одного із понять входить до складу іншого поняття як частина його обсягу. Так, найбільш широким (підпорядковуючим) поняттям є «аудиторський звіт», до якого входить поняття «аудиторський висновок». А «аудиторська думка» є підпорядкованим поняттям як частина (останній абзац) аудиторського звіту.

5. Аудиторський звіт складається з метою донесення думки аудитора про перевірену ним звітність до її зовнішніх користувачів, власників, адміністрації підприємства. Основною вимогою до аудиторського висновку є його зрозумілість і доступність сприйняття, тому його структура і формулювання, які використовуються в ньому, мають бути одноманітними й типовими.

Аудиторський звіт, що складається за новими вимогами МСА, є більш детальним, прозорим та змістовнішим, а також дозволяє користувачам фінансової звітності краще розуміти весь процес аудиту. Водночас, переглянуті МСА не містять всіх вимог щодо розкриття інформації, які застосовуються у зарубіжній практиці під час проведення аудиту. Дотримання цих вимог сприятиме підвищенню прозорості аудиторського звіту, а також посиленню відповідальності зовнішніх аудиторів за висловленої аудиторської думки.

6. Враховуючи широкий діапазон рівня суттєвості, що застосовується у світовій практиці аудиту фінансової звітності, поряд із не розкриттям в аудиторському звіті інформації про рівень суттєвості, створює труднощі для користувачів фінансової звітності у розумінні ними того, як саме аудитор застосував своє професійне судження при встановленні рівня суттєвості, а

також породжує сумніви щодо висловленої аудиторської думки.

7. Висловлюючи свою думку, аудитор забезпечує впевненість користувачів інформації у тому, що звітність є достовірною у всіх суттєвих аспектах.

Потребують подальшого дослідження питання удосконалення професійних знань аудиторів у контексті тих трансформацій, які відбулися протягом останніх років, а також визначення напрямків автоматизації документування аудиту з метою підвищення якості аудиторської діяльності на кожному етапі її здійснення.

Необхідно також вирішити питання, які стосуються формування аудиторського звіту:

- розробка концепції формування аудиторської думки різного типу;
- уточнення вимог до формулювання аудиторської думки та визначення алгоритму її висловлення;
- удосконалення структури аудиторського звіту на основі використання комп'ютерної техніки та спеціальних програм тощо.

8. В аудиторській практиці складаються й інші підсумкові документи.:

- Додатковий звіт для аудиторського комітету;
- Звіт для органів нагляду;
- Звіт про прозорість для відкритого доступу користувачів.

Суб'єкт аудиторської діяльності повинен зберігати звіти протягом щонайменше семи років з дати завершення виконання завдання з аудиту фінансової звітності або їх створення, якщо виконання завдання з аудиту фінансової звітності не було завершено.

## Список використаної літератури

1. Адамик О. В., Саченко С. І. Аудит функціональної частини програмного забезпечення КСБО // Бізнес Інформ. – 2017. – №11. – С. 293–299. Електронний ресурс. - Режим доступу: [http://www.business-inform.net/export\\_pdf/business-inform-2017-11\\_0-pages-293\\_299.pdf](http://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2017-11_0-pages-293_299.pdf)
2. Адамик О.В. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків: організація та методика здійснення // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2005. – №3. – С.116-121,
3. Адамик, О.В. Інформаційна технологія зведеного обліку // Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти: Збірник наукових праць за матеріалами II Всеукраїнської науково-практичної конференції (29-30 березня 2018 р.).–Дніпро: НМетАУ, 2018.–747 с.
4. Адамик, О. В. Бази і сховища даних – інформаційний фундамент бухгалтерського обліку та аналізу // Економічні, управлінські, правові та інформаційно-технічні проблеми діяльності підприємств: колективна монографія/ за заг. ред. Л. М. Савчук, М. Фіц.–Дніпро: Герда, 2016.–528 с. ISBN 978-617-7097-58-6. – С. 330-341
5. Андреев А.В. Практичний аудит. Підручник. - М: - економіка, 2014 - 120 ст.
6. Андреева Н. М. Використання методів маркетингового аудиту при прийнятті стратегічних рішень на підприємствах /Н. М. Андреева, Д. В. Зінковська // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. - 2016. - Т. 21, Вип. 2. –С. 50-55.
7. Аудит : підручник / О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький [та ін.].- К. : КНЕУ, 2015.- 498 с.
8. Будник Л. Особливості сучасного стану системи контролю та необхідність її реорганізації / Л. Будник, І. Голяш // Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, контролю та аудиту у сфері надання послуг: Матер. міжнар. наук.-практ. конф., 15-16 груд. 2005 р. – Тернопіль: Економічна думка,

2005. – С. 11-15.

9. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: моногр. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинень, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.

10. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія. Вид. - 2-е, доп. І перероб. Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"/ Ф.Ф. Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга//. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 512с.

11. Волобуев А.Ф. Проблеми методики розслідування розкрадань майна в сфері підприємництва/ А.Ф. Волобуев //Харків: Вид-во Ун-ту внутр.справ, 2000. - 336 с.

12. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

13. Голяш І. Д. Роль обліку та контролю в посиленні інформаційної безпеки підприємства / І. Д. Голяш // Система контролю в умовах глобалізації : закономірності та протиріччя : зб. тез доп. наук.-практ. конф. / ред. кол. : Я. Д. Крупка, М. С. Пушкар, С. І. Шкарабан [та ін.] ; відп. за вип. М. С. Пушкар. - Тернопіль : ТНЕУ, 2010. - С. 84-87.

14. Голяш І.Д. Аналіз інтелектуального капіталу підприємства / І.Д. Голяш // Економічний аналіз. – Вип. 7. – 2010. – С. 254-256.

15. Голяш, І.Д., Романів, С.Р., Будник, Л.А. (2014). Проблеми організації екологічного аудиту в Україні [електронний ресурс, доступ: 2017-03-04]. Економіка та держава, 6, 65–67. Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde\\_2014\\_6\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2014_6_15).

16. Драч В.І. Наступний крок: забезпечення якості аудиторських послуг / В.І. Драч // Аудитор України. – 2009. – № 5-6(155-156) – С.60-61.

17. Євдокімов В.В. Особливості організації бухгалтерського обліку при забезпеченні економічної безпеки підприємства / В.В.Євдокімов, А.П.Дикий //Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. Збірник наукових праць Української академії банківської справи НБУ. – Вип. 24. – Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. – С. 255-264.



18. Желюк Т. Механізм забезпечення економічної безпеки в системі управління довгостроковим розвитком національної економіки [Текст] /Т.Желюк / Наука молода. -2009. -№11. с.154-160.
19. Завгородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту. / В.П. Завгородній – К.: А.С.К., 2004. – 768 с.
20. Загородній, А. Г., Вознюк Г. Л. Ринок фінансових послуг: Термінологічний словник. Підручник Львів: Бескид Біт, 2008. – 544с.
21. Зайцева Н.А. Антикризисное управление предприятием: теория и практика: уч. пособ. / Н. А. Зайцева. - М. : Международная академия оценки и консалтинга, 2014. - 179 с.
22. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [Електронний ресурс ]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
23. Закон України «Про захист від недобросовісної конкуренції» від 07.06.1996 № 236/96 - ВР зі змінами та доповненнями від 15.11.2001 // Конкуренційне законодавство України: Юридичний збірник. – К., 2002. – 296с.
24. Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992 № 2657-XII зі змінами та доповненнями, внесеними від 11.05.2004.
25. Закон України «Про рекламу» від 03.07.1996 № 270/96-ВР зі змінами та доповненнями, внесеними від 11.02. 2003.
26. Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність (від 16.07.99). (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України)
27. Зарубинский В.М. Оценка риска банкротства. Мнимое или фактическое банкротство / В.М.Зарубинский, И.И.Демьянов, И.В.Семеренко // АПЕ. - 2018. - №6.- с.80
28. Зеленецький В.С. Боротьба з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансуванням тероризму (економіко-правовий аналіз): Наук.-практ. посібник/ В.С. Зеленецький, В.Л. Кротюк, Д.А. Файер // Харків: Вид-во "Кроссруд", 2007. - 672с.
29. Зимовець, В.В. Фінансове посередництво: навч. посіб. / В.В. Зимовець, С.П. Зубик. – К.: КНЕУ, 2004. – 288 с.

30. Ивлев В. Процессная организация деятельности предприятия [Электронный ресурс] / В.Ивлев, Т.Попова. - Режим доступа: <http://quality.eup.ru/DOCUM/podp.htm>
31. Информационные технологии управления: приложения в экономике и управлении / Под ред. Ю.Г.Лысенко. – Донецк: ООО «Юго-Восток.Лтд», 2004. – Кн. 6. – 377 с.
32. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посіб. / С.В. Івахненко. – К.: Знання, 2004. – 348 с.
33. Івахненко С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології: наукове видання. / С.В. Івахненко – К.: Знання, 2005. – 286 с.
34. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук. За ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с.
35. Калистратов Л.М. Аудит: [учеб.пособ.] / Л.М. Калистратов. – М.: Издательско-торговая корпорация “Дашков и К°”, 2007. – 256 с.
36. Калюга С В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія/ С В. Калюга // К.: Ельга, Ніка-центр, 2002. - 360 с.  
Кабаков Ю.Б. Построение системы менеджмента организации / Ю.Б. Кабаков // Стандарты и качество. - 2016. - № 4. - с. 70-75
37. Каменська Т.О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд :монографія / Т.О.Каменська. – К., 2010. – 499 с.
38. Кодекс професійної етики внутрішнього аудитора . [Електронний ресурс ] – Режим доступу: <http://505748.iaa.web.hosting-test.net/wp-content/uploads/2013/10/Code-of-Ethics-Ukrainian.pdf>
39. Козаченко Т.В. Економічна безпека підприємства. Сутність та механізми забезпечення: [монографія] / Т.В. Козаченко, В.П. Пономарьов, О.М. Ляшенко. – К.: Лібра, 2013. – 280с.
40. Колос І.В. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємства / І.В. Колос, Н.Й. Радіонова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.:

Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2013. – Вип. 1. –С. 126 – 141. –

Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ptmbo\\_2013\\_1\\_11.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ptmbo_2013_1_11.pdf)

41. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-2005>

42. Кривобок В.О. Організація та завдання внутрішнього аудиту в системі управління підприємством / В.О. Кривобок, В.О. Євсєєнко // Економічні науки. Сер.:Облік і фінанси.–2013. –Вип. 10(3). – С. 370 – 375. . [Електронний ресурс ]– Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof\\_2013\\_10\(3\)\\_62.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(3)_62.pdf).

43. Кузьмінський Ю.А. Автоматизація оперативного обліку та контролю міжнародних економічних операцій : Монографія. – К. : КНЕУ, 2001. – 268 с.

44. Куркін М.В. Ревізії та перевірки за зверненнями правоохоронних органів. Навчальний посібник/ М.В. Куркін, В.Д. Понікаров//Харків: Східно-регіональний центр гуманітарно-освітніх ініціатив, 2003. - 412 с.

45. Майорова Н. І. Стратегічний аудит маркетингу у системі контролю підприємства / Н. І. Майорова // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(2). - С. 325-332.

46. Макеєва О. Перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні / О.Макеєва. – Економіст, 2010. – С. 54–56.

47. Мельниченко О.І. Внутрішній аудит як невід'ємна складова успішного розвитку підприємства [Електронний ресурс] / О.І. Мельниченко. - Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/5\\_PNW\\_2010/Economics/59296.doc.htm](http://www.rusnauka.com/5_PNW_2010/Economics/59296.doc.htm)

48. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 р.; пер.з англ. К.:Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2017, частина 1.–978с.

49. Міжнародні стандарти Фінансової звітності. Режим доступу до стандартів: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_010/print](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010/print)

50. Мішина Ю.О. Проблеми становлення та розвиток внутрішнього аудиту в Україні / Ю.О. Мішина, В.О. Євсєєнко // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(3). –С. 519 – 524. . [Електронний ресурс ]– Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof\\_2013\\_10\(3\)\\_86.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(3)_86.pdf).
51. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
52. Панасюк В. М. Інформаційні ресурси в обліку та їх роль в підвищенні ефективності управління підприємством / В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук // Міжнар. зб. наук. праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Вип. 3 (18) / Відпов. ред. д.е.н., проф. Ф. Ф.Бутинець. - Житомир: ЖДТУ, 2011. - С. 93-101.
53. Панасюк В.М., Бакум І.М. Ефективність розвитку соціальної інфраструктури регіону з орієнтацією на її пріоритетність // Бізнес Інформ. – 2017. – № 12, С. 144-147
54. Пантелєєв В.П. Аудит.: навч.посібник / В.П. Пантелєєв. – К.: Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 400 с
55. Петрик В.М. Сучасні технології та засоби маніпулювання свідомістю, ведення інформаційних війн і спеціальних інформаційних операцій: навчальний посібник. / В.М. Петрик, В.В. Остроухов та ін. – К.: Росава, 2006. – 208 с.
56. Подольский В.И. Компьютерный аудит: [Практ. пособие] / В.И.Подольский, Н.С., Щербакова, В.Л.Комиссарова; под. ред.. проф..В.И.Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 128с.
57. Положення про забезпечення незалежності аудитора рішення Аудиторської палати України від 24.12.2009 № 209/5 (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України)
58. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV: [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bi>.

59. Романів С., Будник Л., Саченко С. Судово-економічна експертиза в Україні : її економічна суть та кадрове забезпечення // Інфраструктура ринку. – 2018. – Випуск 23. – С. 343-350
60. Романів С.Р. Використання методу гіпотетичних припущень у судово- економічній експертизі / С. Р. Романів, І. Д. Голяш // Матеріали науково- практичної конференції «Прогнозування та моделювання соціально- економічних процесів сьогодення». - Київ, 2017.- С.87-90.
61. Романів С.Р. Використання методу гіпотетичних припущень у судово-економічній експертизі / С. Р. Романів, І. Д. Голяш // Матеріали науково-практичної конференції «Прогнозування та моделювання соціально- економічних процесів сьогодення». - Київ, 2017.- С.87-90.
62. Романів С.Р. Економічна експертиза : її сутність і роль у сфері контролю / С. Р. Романів, І. Д. Голяш // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Наукові економічні дослідження : теорії та пропозиції». - Запоріжжя, 2016.- С.76-78.
63. Романів С.Р. Теоретичні аспекти кадрового аудиту оцінки системи управління персоналом / Романів С.Р., Голяш І.Д., Романів Р.В. // Глобальні та національні проблеми економіки. – М. : Миколаївський національний університет ім. В.О. Сухомлинського. – 2015. - №5. – С.1025-1030.
64. Романів С.Р., Голяш І.Д. Основні напрямки удосконалення правового регулювання судово-економічної експертизи в Україні. // Економіка та суспільство. – 2017. – № 10. – С. 796-801.
65. Романов А. Н. Компьютеризация аудиторской деятельности [Текст] / А. Н. Романов, Б. Е. Одинцов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 2016. – 270 с.
66. Рубан Н.І. Аудит ефективності: успіхи і недоліки перших корків // Фінансовий контроль. – 2004. – № 1 (18). – с.4-6.
67. Рубан Н.І. Концептуальні питання проведення аудиту використання бюджетних коштів. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження // Фінансовий контроль. – 2005. – № 2 (25). – с.3-11.

68. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту / В.С. Рудницький. – Т.: Економічна думка, 2007. – 192 с
69. Сайти професійних бухгалтерських організацій, , [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uabs.edu.ua/ua/akademichna-spilnota-sertifikovanikh-fakhivtsiv/profesijni-organizatsiji/audit>
70. Саченко С, Черешнюк О. Економічна експертиза взаємовідносин підприємства зі споживачами // Приазовський економічний вісник. – 2017. – Випуск 2(02). – С. 159-163
71. Саченко С.І. Внутрішньогосподарський контроль у системі управління виробничими витратами // Науковий журнал ТДЕУ: Випуск 12/ матеріали Міжнародної науково – практичної Конференції( 15-16 грудня 2005 р.). – С. 270-272
72. Ситник В.Ф. Основи інформаційних систем: [підруч.] / В.Ф. Ситник, Т.А. Писаревська, Н.В. Єрьоміна, О.С.Краєва. – К.: КНЕУ, 2009. – 420с.
73. Ситнов А.А. Роль внутреннего аудита в системе управления экономическим субъектом / А.А. Ситнов // Менеджмент в России и за рубежом. - 2002. - № 4. - с. 51-60
74. Скулінець І.П. Роль внутрішнього контролю в діяльності підприємства / І.П. Скулінець // Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції “Майбутнє - аудит”. - Кривий Ріг: Видавничий дім, 2008. - с. 232
75. Соловьева И. В. Вопросы развития внутреннего аудита [Електронний ресурс] / И.В Соловьева. - Режим доступу: [http://science.ncstu.ru/articles/econom/2009\\_09/16.pdf/file](http://science.ncstu.ru/articles/econom/2009_09/16.pdf/file)
76. Сонин А. Независимость и объективность внутреннего аудита [Електронний ресурс] / А. Сонин. - Режим доступу: <http://www.ii-a-ru.ru/>
77. Стефанюк І.Б. Від фіксації порушень – до їх попередження. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження // Фінансовий контроль. – 2005. – № 2 (25). – с.3-11.
78. Стефанюк І.Б. Для України – над актуально // Фінансовий контроль. – 2004. – № 3 (20). – с.6-9.

79. Усач Б.Ф. Аудит і судово-бухгалтерська експертиза/ Б.Ф.Усач, Я.В. Дячишин, Л.М. Шмикова // Львів: Каменяр, 2008. - 134 с.
80. Черевко Г.В. Інтелектуальна власність: [навч. посіб.]/ Г.В. Черевко. – К.: Знання, 2008. – 249с.
81. Черкасова Ю.М. Информационные технологии управления: [учеб. пособ.] / Ю.М.Черкасова. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 216 с.
82. Чернявская И. Системы защиты информации / И. Чернявская // Инвестгазета. – 2007. – №3. – С. 52–55.
83. Чубатенко О.І. Інформаційні технології – майбутнє України / О.І. Чубатенко // Дзеркало тижня.-2007.-№1. – С 20-25.
84. Шестерняк М. М. Контроль як економічна категорія / М. М. Шестерняк // Система контролю: актуальні проблеми науки і практики [Текст]: матеріали інтернет-конференції, (м. Тернопіль, 31 січня 2013 р.) / Тернопільський національний економічний університет – Тернопіль, 2013. – 84 с., С. 74-79.
85. Шестерняк М. М. Проблемні аспекти класифікації витрат спільної діяльності / С. Р. Романів, М. М. Шестерняк // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет. – Вип. 8, ч. 2. – Тернопіль: Вид.-поліграф. центр «Економічна думка, ТНЕУ», 2011. – С. 416–422.
86. Adamyk B., Skirka A., Snihur K. and Adamyk O., "Analysis of Trust in Ukrainian banks based on Machine Learning Algorithms," *2019 9th International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT)*, Ceske Budejovice, Czech Republic, 2019, pp. 234-239.
87. Adamyk O. Audit of Accounting Staff in Computer-Based Environment // *Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges: Collection of scientific articles/* – Draft2Digital Publishing House, 2017. – 185 p. ISBN 978-0-692-87589-6. – P. 152-153.
88. Adamyk O., Adamyk B., Khorunzhak N. Auditing of the Software of Computer Accounting System // *CEUR-WS*, 2018. – 2018. – Paper 181

89. Auditing and assurance services; an integrated approach / Alvin A. Arens, Randal J. Eldez, Mark S. Beasley – 10th ed. – Pearson Prentice Hall, 2005. – 791 p.
90. Emblemsvg Jan. Life-Cycle Costing Using Activity-Based Costing and Monte Carlo Methods to Manage Future Costs and Risks / Jan Emblemsvg – John Wiley & Sons – 2003.
91. Gary Cokins. A Management Accounting Framework / Cokins Gary // Journal of Corporate Accounting & Finance. – Vol. 13. – 2001. – Pp. 73 – 82
92. Panasyuk V., Chereshnyuk, O., Sachenko S., Banasik A., Golyash I. Fuzzy-multiple Approach in Choosing the Optimal Term for Implementing the Innovative Project // Proceedings of 8th IEEE International Conference on Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications, Bucharest, Romania, 2017
93. Rippa S., Pushkar M., Sachenko S. Intellectualization of Accounting Systems (Інтелектуалізація систем обліку) // IEEE International Workshop, IDAACS, 2007, p. 6-9
94. Semenysheva N.; Khorunzhak N., Adamyk O., Sadovska I., Nahirska K., Zhuk V. The methodology for calculating baseline indicators for budgeting expenditures of budgetary institutions: the case of Ukraine. INTELLECTUAL ECONOMICS. 2019, No. 13(2).