УДК 331.215.5

ШАЛІМОВА Н. С.
д. е. н., доцент
Кіровоградський національний технічний університет

ПОДАННЯ ПІДСУМКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛУ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Досліджені питання можливості та необхідності подання аудитором додаткового узагальнюючого підсумкового документу за результатами аудиту фінансової звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів аудиту. Задля оптимізації інформаційного спілкування між аудитором та управлінським персоналом з метою забезпечення цілісної уяви про факти, виявлені аудитором, умотивовано необхідність подання узагальнюючого листа-повідомлення для суб'єктів, кого наділено найвищими повноваженнями, під назвою «Резюме (меморандум) за результатами виконання завдання з аудиту фінансової звітності». Запропоновано структуру та зміст такого документу з виділенням назв розділів та мінімального переліку інформації, який охоплюватиме відомості про процес та результати аудиту.

Ключові слова: аудит фінансової звітності, аудитор, управлінський персонал, користувачі, листи-повідомлення, резюме (меморандум).

ШАЛИМОВА Н. С.
д. э. н., доцент
Кировоградский национальный технический университет

ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ОБОБЩАЮЩЕЙ ИНФОРМАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОМУ ПЕРСОНАЛУ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Рассмотрены вопросы возможности и необходимости предоставления аудитором дополнительного обобщающего итогового документа по результатам аудита финансовой отчетности с учетом требований международных стандартов аудита. Для оптимизации информационного общения между аудитором и управленческим персоналом с целью обеспечения целостного представления о фактах, выявленных аудитором, обоснована необходимость закрепления обязательности предоставления обобщающего письма-сообщения для субъектов, наделенных высшими полномочиями, под названием «Резюме (меморандум) по результатам выполнения заданий по аудиту финансовой отчетности». Предложена структура и содержание такого документа с выделением названий разделов и минимального перечня информации, охватывающей сведения о процессе и результатах аудита.

Ключевые слова: аудит финансовой отчетности, аудитор, управленческий персонал, пользователи, письма-сообщения, резюме (меморандум).

SHALIMOVA N. S.
doctor of economic sciences, associate professor
Kirovograd National Technical University

THE CONCLUDING INFORMATION GRANTING TO THE MANAGEMENT ACCORDING TO THE RESULTS OF AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

The questions of opportunities and the needs of providing by the auditor an additional concluding document as the results of an audit of financial statements taking into account the requirements of international standards of audit have been considered. To optimize the information communication between the auditor and management and to provide an integral conception of the facts identified by the auditor the necessity of securing the provision of concluding information letter for management endowed with supreme authority entitled "Summary (memorandum) on the results of the audit of financial statements" have been substantiated. The structure and content of this document with the titles of issues and minimum set of information covering facts about the process and results of the audit have been proposed.

Keywords: financial statement audit, auditor, management, users, writing information letter, summary (memorandum).

n.shalimova@mail.ru

Постановка проблеми. Зміст інформаційної функції, яка покладена на аудит, полягає в тому, що аудитор повинен не тільки видати аудиторський звіт (висновок), який

використовуватиметься третіми особами, а й повідомляти управлінському персоналу певну інформацію, виявлену під час проведення аудиту фінансової звітності, яка є значущою та важливою при здійсненні ним контролю за фінансовою звітністю і розкриттям інформації, зменшуючи тим самим ризики її суттєвого викривлення. Тому найважливішим аспектом оцінки якості аудиту є якість доведення його результатів до користувачів, тобто якість їх інформування, а при визначенні якості аудиту як професійної послуги слід орієнтуватися на процес її надання та подання, що потребує дослідження двох питань: що буде мати користувач та в який спосіб йому це буде представлено.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Традиційно документація аудитора поділяється на робочу та підсумкову, до складу якої відноситься аудиторський висновок та інша підсумкова документація. Саме така класифікація пропонувалася в Національному нормативі аудиту №8 «Документальне оформлення аудиторської перевірки» [12, с. 41]. Проте, така класифікація не повною мірою відповідала вимогам Міжнародних стандартів аудиту, в складі яких окремо виділені стандарти, присвячені офіційному аудиторському висновку (звіту) та повідомленню інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналу.

Про результуючу частину роботи аудитора йдеться лише в стандартах, в яких регламентуються питання складання офіційного аудиторського висновку (звіту). Основні положення та рекомендації щодо повідомлення інформації з питань аудиту в процесі його проведення та на завершальній стадії надано в МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», який був включений до складу стандартів аудиту видання 2001 року [1] і почав застосовуватися для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що закінчуються 31 грудня 2000 року, та в МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу», який був введений до складу стандартів видання 2010 року [10] і почав застосовуватися при проведенні аудиту фінансової звітності починаючи з 2009 року. Зміст і перелік інформації, яка має в обов'язковому порядку повідомлятися управлінському персоналу, міститься і в інших стандартах аудиту (її узагальнення представлено в [18, с. 223–225]). Натомість порядок подання іншої підсумкової інформації окремо докладно не розглядається в жодному з міжнародних стандартів.

Українськими та російськими науковцями підкреслюється необхідність подання підсумкового документу управлінському персоналу з огляду на скорочений зміст аудиторського висновку, а самі питання змісту та форми подання такого документу зазвичай окремо виділялися в підручниках та навчальних посібниках з аудиту, зокрема [2, с. 152–153; 3, с. 329; 4, с. 607–608; 5, с. 348–349; 6, с. 105–106; 7, с. 201–202; 13, с. 204–205; 14, с. 84–85; 16, с. 239; 17, с. 180–181; 19, с. 281–282]. Але існуючі розробки потребують доопрацювання з урахуванням вимог міжнародних стандартів аудиту, що і визначає цільову спрямованість представленого дослідження.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є визначення можливості та необхідності подання аудитором додаткового узагальнюючого підсумкового документу в процесі проведення аудиту фінансової звітності з урахуванням вимог Міжнародних стандартів аудиту, визначення змісту інформації, розробка рекомендацій щодо її документального оформлення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Міжнародні стандарти аудиту значну увагу приділяють інформуванню управлінського персоналу різних рівнів і зобов'язанню аудиторів повідомляти управлінському персоналу певну інформацію, виявлену під час проведення аудиту фінансової звітності, яка є важливою і стосується найвищого управлінського персоналу при здійсненні ним контролю за фінансовою звітністю і розкриттям інформації. Проте механізм інформаційного спілкування між управлінським персоналом та аудитором у процесі проведення аудиту, регламентований МСА 260 та МСА 265, має, на наш погляд, кілька недоліків: по-перше, аудитор зобов'язаний повідомляти

інформацію лише при виявленні певних відхилень, тому факти дотримання вимог при веденні обліку та підготовці фінансової звітності залишаються поза обсягом повідомлень; по-друге, інформація повинна повідомлятися в такі строки, щоб особи, які відповідають за управління, могли вжити відповідні заходи, тому наявність значної кількості листів, які могли бути подані управлінському персоналу в різні дати, не дає йому змоги мати цілісне уявлення про факти, виявлені аудитором; по-третє, не передбачена обов'язковість повідомлення інформації про процес аудиту, застосовані методи та процедури, що не сприяє забезпеченню поінформованості про сутність аудиту та адекватному сприйнятті його результатів.

Розробляючи стратегію надання підсумкової інформації управлінському персоналу, аудитор повинен базуватися на вимогах МСА 260, 265 і визначити відповідну особу (осіб) у структурі управління суб'єкта господарювання, яким слід буде повідомляти певну інформацію, мету, форму, час та очікуваний зміст повідомлення інформації, осіб в аудиторській групі, які повідомлятимуть інформацію з конкретних питань.

Що стосується назви такого документу, то в Національному нормативі аудиту №8 пропонувалося додаткову підсумкову документацію оформлювати під однією з наступних назв: «Аудиторський звіт», «Звіт про проведення аудиту», «Звіт про результати проведення аудиту», «Звіт про експрес-огляд», «Експертний огляд», «Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки», «Лист-інформування клієнта» [12, с. 45]. Вітчизняними науковцями підкреслюється, що у практичній діяльності аудитор (аудиторська фірма) для звіту перед замовником найчастіше вибирають форму акта аудиторської перевірки [3, с. 328; 6, с. 105].

На наш погляд, при виборі назви такого документа не слід використовувати термін «звіт», щоб в свідомості користувачів він не змішувався з офіційним документом, який складається за результатами аудиту. Річ у тім, що у січні 2012 р. Аудиторська палата України видала роз'яснення «Щодо оформлення офіційного документу, складеного за результатами аудиту фінансової звітності» [15], в якому звертається увага на начебто існуючу колізію норм Міжнародних стандартів аудиту та Закону України «Про аудиторську діяльність», сутність якої полягає в тому, що стандартами передбачено складання за результатами аудиту фінансової звітності аудиторського звіту, а вітчизняним законодавством – аудиторського висновку. В підсумку рекомендується оформляти документ під назвою «аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора)». Причина такої проблеми надзвичайно проста і криється вона не у відмінностях між документами, а у відсутності обґрунтованості в перекладі, на яку звертали увагу В.С. Рудницький та Я.А. Гончарук, підкреслюючи, що аналіз англомовних наукових джерел з аудиту доводить, що підсумковий документ за наслідками аудиторської перевірки називається аудиторським звітом (англ. audit report), а термін «аудиторський висновок» (англ. audit opinion) стосується лише останнього розділу аудиторського звіту, в якому і подається професійна думка аудитора [5, с. 330]. Дійсно, у Міжнародних стандартах аудиту для позначення документа, який складають за результатами аудиту фінансової звітності, використовують термін «auditor's report» і він є незмінним із часів їх запровадження. В перекладах міжнародних стандартів українською мовою цей термін постійно змінювався: в стандартах аудиту та етики видання 2001 року [1] та 2004 року [8] застосовувався термін «аудиторський висновок», у стандартах видання 2007 року [9] – «аудиторський висновок» або «висновок незалежного аудитора», а в стандартах видання 2010 та 2012 рр. [10; 11] – «аудиторський звіт» або «звіт незалежного аудитора».

На наш погляд, доцільно скористатися назвою, яку запропоновано в МСА 230 «Робоча документація», для внутрішнього узагальнюючого робочого документа, – резюме або меморандум про завершення аудиту (Д11) [10, с. 153]. Відповідно пропонуємо документ назвати «Резюме (меморандум) результатів виконання завдання з аудиту фінансової звітності, який представляється суб'єктам, кого наділено найвищими повноваженнями».

Питання, які доречно включати до такого звіту, розглядаються і вітчизняними, і російськими науковцями. Так, Петрик О.А. та Фенченко М.Т. [14, с. 84–85] пропонують

поділяти аудиторський звіт за такими розділами: загальна частина або вступ (інформація про суб'єкта аудиторської діяльності, період, за який проводилася перевірка звітності, склад, перелік фінансових звітів та інших документів, які перевірялися, посилання на існуючі стандарти, нормативні та інші документи, якими керувався аудитор під час аудиту); аналітична частина (перелік ділянок діяльності клієнта, перевірених суцільним і вибірковим методом, результати перевірки стану обліку, внутрішнього контролю, недоліки і порушення, які завдали або можуть завдати шкоди інтересам власників, державі або третім особам, недоліки та порушення, які не були виправлені за час аудиторської перевірки, рекомендації аудитора та аналітичний огляд діяльності підприємств); підсумкова частина, яка, по суті, містить думку аудитора про перевірену фінансову звітність. Подібна структура пропонується і в інших підручниках з аудиту [4, с. 607–608; 13, с. 204–205].

Рядська В.В. та Петраков Я.В. [16, с. 239] пропонують виділяти такі три основні розділи в аудиторському звіті: загальні відомості про перевірку; загальна характеристика системи внутрішнього контролю; результати виконаних процедур щодо отримання доказів стосовно тверджень у показниках фінансової звітності. Такої ж позиції дотримуються і автори підручнику «Аудит. (Основи державного, незалежного, професійного та внутрішнього аудиту)» [3, с. 329].

У російському виданні «Аудит» за ред. В.В. Скобари рекомендований зміст письмової інформації аудитора включає: загальну інформацію (перелік основних областей або напрямів бухгалтерського обліку, які підлягали перевірці, методику аудиторської перевірки, способи перевірки); результати аудиторської перевірки (виявлені в ході аудиту суттєві порушення правил ведення бухгалтерського обліку та підготовки фінансової (бухгалтерської) звітності); аналіз і оцінка виявлених розходжень у звітних показниках, перелік зауважень та рекомендацій [2, с. 152–153]. Інші російські науковці в сфері аудиту складові підсумкової письмової інформації поділяють на обов'язкові (реквізити аудиторської організації, реквізити економічного суб'єкта, період часу, до якого належать документація, перевірена в ході аудиту, виявлені суттєві порушення, результати перевірки організації та ведення бухгалтерського обліку, складання відповідної звітності та стану системи внутрішнього контролю) та додаткові (особливості виконання аудиторської перевірки, перелік основних об'єктів бухгалтерського обліку, які підлягали аудиторському контролю, методика аудиторської перевірки, перелік зауважень, недоліків та рекомендацій, оцінка кількісних розходжень звітних і (або) податкових показників, аналіз впливу на підсумки перевірки результатів перевірок філій, підрозділів і дочірніх фірм) [17, с. 180–181; 19, с. 281–282]. Подібна структура пропонується і у вітчизняних підручниках [5, с. 348–349; 6, с. 105–106; 7, с. 201–202].

Узагальнюючи існуючі пропозиції, слід відзначити, що ними доволі повно охоплений результати аудиту та його об'єкти, але, на наш погляд, перелік питань слід розширити і доповнити, враховуючи наявність вимог щодо обов'язковості подання певної інформації в процесі аудиту, встановленої міжнародними стандартами аудиту. Шаблон пропонованого документу із мінімальним переліком інформації наведено в табл. 1.

Відповідно до п.10 МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» існує дві категорії осіб, яким потрібно повідомляти інформацію [10, с. 227]. Перша – це суб'єкти, кого наділено найвищими повноваженнями, під якими розуміють особу (осіб) чи організацію (організації) (наприклад, установу, що виконує функції довіреної особи), які відповідають за нагляд за стратегією суб'єкта господарювання, в тому числі за процесом фінансової звітності, та зобов'язаннями, пов'язаними з підзвітністю суб'єкта господарювання; друга – це інший управлінський персонал, під яким розуміють осіб, які несуть адміністративну відповідальність за ведення діяльності суб'єкта господарювання. На наш погляд, подання узагальнюючої інформації доречно здійснювати саме управлінському персоналу з найвищими повноваженнями, який вже, на власний розсуд, може приймати рішення про ознайомлення з нею інших суб'єктів.

Таблиця 1

Зміст та структура узагальнюючого листа для управлінського персоналу суб'єкту господарювання «Резюме (меморандум) за результатами виконання завдання з аудиту фінансової звітності (назва підприємства), який представляється суб'єктам, кого наділено найвищими повноваженнями (назва органу, П.І.Б.)»

№	Назва розділу	Мінімальний перелік інформації, який повинен бути розкрити в розділі
1.	*Заголовок*	(Фірмовий бланк аудиторської фірми) (Дата, №) Резюме (меморандум) результатів виконання завдання з аудиту фінансової звітності (назва підприємства) …. (назва підприємства) за 20__ рік за період з 1 січня 20__ року по 31 грудня 20__ року на підставі договору №___ від «__»_____20__ р., який представляється суб'єктам, кого наділено найвищими повноваженнями (назва органу, П.І.Б.)
2.	*Дотримання принципу незалежності в процесі виконання завдання*	– наявність (відсутність) фактів, подій та обставин, які стали відомі в процесі проведення аудиту та вплинули на дотримання принципу незалежності; – застосовані застережні заходи та ін.
3.	*Результати оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, в тому числі внаслідок шахрайства*	– наявність (відсутність) умов та подій, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення; – наявність (відсутність) ідентифікованих ризиків; – значні питання, що виникають унаслідок аудиту, які обговорювалися з управлінським персоналом або підлягали узгодженню з управлінським персоналом, включаючи умови бізнесу, які впливають на суб'єкт господарювання, бізнес-плани та стратегії, які можуть впливати на ризики суттєвого викривлення, стурбованість щодо консультацій управлінського персоналу з іншими бухгалтерами стосовно питань бухгалтерського облік чи аудиту, обговорення або листування у зв'язку з першим або повторним призначенням аудитора стосовно облікових практик, застосування стандартів аудиту або гонорарів за аудит чи інші послуги; – додаткові питання, які необов'язково стосуються нагляду за процесом фінансової звітності, але все-таки ймовірно, що вони є значущими для відповідальності тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за нагляд щодо стратегічного напряму суб'єкту господарювання або його зобов'язань, пов'язаних з його підзвітністю; – інформація, пов'язана з оцінкою ризиків виникнення шахрайством (занепокоєння щодо характеру, обсягу та періодичності оцінок управлінським персоналом заходів контролю, встановлених для запобігання й виявлення шахрайства, і ризику того, що фінансова звітність може бути викривленою, неможливість належного розгляду управлінським персоналом виявлених важливих недоліків внутрішнього контролю або вживання належних дій у відповідь на ідентифіковане шахрайство, оцінка аудитором середовища контролю суб'єкта господарювання, включаючи питання, що стосуються компетентності та чесності управлінського персоналу, дії управлінського персоналу, які можуть свідчити про неправдиву фінансову звітність, наприклад, вибір та застосування управлінським персоналом облікових політик, як можуть бути ознакою спроби управлінського персоналу управляти доходами з метою введення в оману користувачів фінансової звітності через вплив на їх розуміння результатів діяльності та прибутковості суб'єкта господарювання, занепокоєння щодо достатності та повноти санкціонування операцій, які виявляються такими, що виходять за межі звичайного ходу бізнесу); – роль відповідей на письмові запити, які здійснював аудитор, при здійсненні ним остаточної оцінки ризиків суттєвого викривлення та ін.
4.	*Характер, час та обсяг виконаних процедур у відповідь на оцінені ризики*	– характер, час та обсяг виконаних процедур за обраними об'єктами для того, щоб розкрити інформацію, в яких випадках аудитор покладався на результати тестів заходів внутрішнього контролю, а в яких виконував процедури по суті та ін.
5.	*Відмінності між процедурами, які застосовувалися при виконанні даного завдання, та процедурами, які застосовувалися при попередньому аудитові, їх причини*	– наявність (відсутність) відмінностей в характері, часі та обсягах виконаних процедур за обраними об'єктами для того, щоб розкрити інформацію, в якому періоді аудитор покладався більше на результати тестів заходів внутрішнього контролю, а в яких виконував процедури по суті та ін.
6.	*Інформація про ідентифіковане шахрайство або про можливість існування шахрайства*	– наявність (відсутність) ідентифікованих фактів шахрайства за участі управлінського персоналу, працівників, які виконують значні ролі у внутрішньому контролі, або інших працівників та ін.
7.	*Оцінка системи внутрішнього контролю*	– результати оцінки системи внутрішнього контролю; – наявність (відсутність) недоліків внутрішнього контролю, ідентифікованих під час аудиту, включаючи: • описання недоліків і пояснення їх потенційного впливу; • іншу достатню інформацію, щоб надати можливість зрозуміти контекст повідомлення; • пропозиції щодо виправних заходів стосовно недоліків; • фактичні або запропоновані дії управлінського персоналу у відповідь; • пояснення, чи вживав аудитор будь-яких заходів, щоб перевірити, чи запровадив управлінський персонал дії у відповідь та ін.
8.	*Порядок застосування концепції суттєвості*	– порядок розрахунку суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому; – порядок розрахунку рівнів суттєвості, що застосовувалися до конкретних класів операцій, залишків по рахунках та розкриття інформації, причини використання таких рівнів суттєвості; – порядок визначення суттєвості виконання; – причини перегляду розрахованих рівнів суттєвості; – порядок застосування концепції суттєвості під час ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення, визначення характеру, змісту, часу та обсягу подальших аудиторських процедур; – результати оцінки впливу невиправлених викривлень (за їх наявності) на фінансову звітність, формулювання думки та вибору виду аудиторського звіту, зміни розрахованих рівнів суттєвості та причини таких змін та ін.

9.	*Якісні аспекти організації обліку суб'єкта господарювання, включаючи облікові політики, облікові оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності*	– прийнятність облікових оцінок конкретним обставинам суб'єкта господарювання з урахуванням потреби співвідношення витрат на надання інформації та ймовірних вигод для користувачів фінансової звітності; – початковий вибір значних облікових оцінок та зміни, включаючи застосування нових положень з бухгалтерського обліку (вплив часу і методу застосування зміни в обліковій політиці на поточні та майбутні доходи суб'єкта господарювання, час зміни в обліковій політиці залежно від очікуваних нових положень з бухгалтерського обліку); – вплив значних облікових політик у спірних або нових питаннях, або питаннях, що є характерними для певної галузі, зокрема, якщо немає авторитетних рекомендацій або консенсусу; – вплив часу операцій залежно від періоду, в якому вони були зареєстровані; – щодо статей, для яких попередні оцінки є значущими, питання, які включають ідентифікацію облікових оцінок управлінським персоналом, процес здійснення облікових оцінок управлінським персоналом, ризики суттєвого викривлення, ознаки можливої упередженості управлінського персоналу, розкриття інформації про невизначеність попереднього оцінювання в фінансовій звітності; – порушені питання та відповідні висловлені судження під час формулювання розкриття особливо чутливої інформації у фінансовій звітності; – загальна нейтральність, послідовність та зрозумілість розкриття інформації у фінансовій звітності; – потенційний вплив на фінансову звітність значних ризиків, доступності ризикам та невизначеності, наприклад, незавершеного судового процесу, інформація про які розкривається у фінансовій звітності; – міра, якою незвичайні операції, включаючи одноразові суми, визнані протягом періоду, впливають на фінансову звітність, та міра, якою інформація про такі операції окремо розкривається у фінансовій звітності; – чинники, які впливають на балансову вартість активів та зобов'язань, включаючи основи визначення суб'єктом господарювання строку корисної експлуатації матеріальних і нематеріальних активів; – вибіркове виправлення викривлень, наприклад, виправлення викривлень, наслідком яких є збільшення доходів, відображених у звітності, але не виправлення викривлень, наслідком яких є зменшення доходів, відображених у звітності та ін.
10.	*Дотримання вимог інших законодавчих та нормативних актів*	– перелік інших законодавчих та нормативних актів, дотримання вимог яких досліджував аудитор; – наявність (відсутність) ознак недотримання вимог законодавчих та нормативних актів; – наявність (відсутність) виявлених фактів недотримання вимог законодавчих та нормативних вимог; – оцінка наслідків недотримання вимог та ін.
11.	*Оцінка дотримання підприємством принципу безперервності діяльності*	– результати оцінювання оцінки управлінським персоналом здатності підприємства дотримуватися принципу безперервності діяльності; – наявність (відсутність) ідентифікованих подій або умов, які можуть поставити під сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність та їх вплив та ін.
12.	*Факти, які зумовлюють необхідність подачі модифікованого аудиторського звіту, їх вплив на вибір виду аудиторського звіту*	– наявність (відсутність) значних труднощів, включаючи: • значні затримки в наданні потрібної інформації; • надто короткий час, за який слід завершити аудиту; • неочікувані великі зусилля, необхідні для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів; • недоступність очікуваної інформації; • обмеження, які вводить для аудитора управлінський персонал; • небажання управлінського персоналу за вимогою зробити або розширити оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність; – наявність (відсутність) інших питань, які виникають унаслідок аудиту, та, за професійним судженням аудитора, є значущим для нагляду за процесом фінансової звітності, включаючи суттєві викривлення фактів або суттєві розбіжності в інформації, що додається до перевіреної аудитором фінансової звітності, яка була перевірена; – наявність (відсутність) ідентифікованих невиправлених викривлень в процесі аудиту фінансової звітності та їх можливий вплив поодинці або сукупно на конкретні класи операцій, залишки на рахунках або розкриття інформації, так і на фінансову звітність у цілому, а також на висновок у звіті незалежного аудитора; – наявність (відсутність) виявлених викривлень у залишках на початок періоду при здійсненні першого завдання з аудиту; – наявність (відсутність) ідентифікованих значних питань, які стосуються пов'язаних сторін суб'єкта господарювання; – наявність (відсутність) фактів суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок нерозкриття інформації; – наявність (відсутність) суттєвого викривлення, яке впливає на фінансову звітність за попередній період, щодо якої попередній аудитор раніше надав звіт, що не містив модифікації; – наявність (відсутність) такої ситуації, при якій аудитор вимагав зробити перегляд фінансової звітності або іншої інформації при встановленні факту суттєвої невідповідності під час розгляду іншої інформації, а управлінський персонал відмовляється це робити та ін.
13.	*Наявність підстав для включення пояснювального параграфу або параграфу з інших питань до аудиторського звіту, включаючи причини та текст такого параграфу.*	– наявність (відсутність) підстав для включення пояснювального параграфу, їх опис; – наявність (відсутність) підстав для включення параграфу з інших питань, їх опис та ін.
14.	*Підписи*	П.І.Б. керівника (директора) аудиторської фірми П.І.Б. аудитора – керівника аудиторської групи із виконання завдання (Печатка аудиторської фірми). Резюме (меморандум) був отриманий …. (назва підприємства). Дата отримання «__»_____20__р. (П.І.Б. відповідальної особи, підпис відповідальної особи) (Печатка підприємства).

Слід зауважити, що безпосередньо в стандартах аудиту перелік таких осіб не визначений, оскільки структури управління варіюють залежно від юрисдикції та суб'єкта

господарювання, відображуючи вплив різних культурних і правових традицій, а також розмір і характеристики власності. Визначаючи таких осіб, аудитор повинен враховувати вимоги національного законодавства, наприклад Законів України «Про господарські товариства», «Про акціонерні товариства», Господарського та Цивільного кодексів України тощо. Необхідним є обговорення та узгодження переліку відповідних осіб зі стороною, яка його наймає. З метою уникнення непорозумінь опис форми та змісту узагальнюючого письмового документу, зазначення осіб в групі із аудиту, які повідомлятимуть певну інформацію, та відповідних осіб, яким буде повідомлятися така інформація, строки та порядок її повідомлення обов'язково слід наводити в договорі на проведення аудиту та/або в листі-зобов'язанні, складання якого вимагають Міжнародні стандарти аудиту, після обговорення з управлінським персоналом.

Висновки і перспективи подальших розробок. Інформаційні зв'язки між аудитором та управлінським персоналом суб'єкта господарювання, які виникають у процесі проведення аудиту фінансової звітності, складні й різнопланові. Інформуванню управлінського персоналу в процесі аудиту фінансової звітності приділяється значна увага в інших міжнародних стандартах аудиту. Дотримання мінімальних вимог стосовно цих питань, які викладені в Міжнародних стандартах аудиту, ознака того, що проведений аудит фінансової звітності або аудит спеціалізованих сфер може бути визнаний як такий, що виконувався відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Обґрунтовано, що механізм інформаційного спілкування між управлінським персоналом та аудитором у процесі проведення аудиту має кілька недоліків, які полягають у тому, що фактично аудитор зобов'язаний повідомляти інформацію лише при виявленні певних відхилень, а наявність значної кількості листів, які могли подавати управлінському персоналу в різні дати, не дає йому змоги мати цілісне уявлення про факти, виявлені аудитором. Тому задля оптимізації інформаційного спілкування між аудитором та управлінським персоналом у процесі проведення аудиту з метою забезпечення в останнього цілісної уяви про факти, виявлені аудитором, умотивовано закріплення обов'язковості подання узагальнюючого листа-повідомлення для суб'єктів, кого наділено найвищими повноваженнями, щонайменше, для виконання завдань з обов'язкового аудиту, – «Резюме (меморандум) результатів виконання завдання з аудиту фінансової звітності, який представляється суб'єктам, кого наділено найвищими повноваженнями» – в якому повинна розкриватися інформація, що стосується процесу та результатів аудиту, навіть якщо аудитор вважає, що в даному конкретному випадку політика та процедури суб'єкта господарювання повністю відповідають встановленим вимогам. Доцільним є закріплення обов'язковості подання узагальнюючого листа-повідомлення для суб'єктів, кого наділено найвищими повноваженнями, щонайменше, для завдань з обов'язкового аудиту, в якому має бути розкрита інформація, яка стосується процесу та результатів аудиту, навіть, у тому разі, якщо аудитор вважає, що в такому конкретному випадку політика та процедури суб'єкта господарювання повністю відповідають встановленим вимогам. Запропонований документ доцільно використовувати і при визначенні змісту інформації, яка повідомлятиметься користувачу при виконанні завдань з ініціативного аудиту, який є суб'єктом, який наймає аудитора, і не входить до структури суб'єкта господарювання, що підлягає аудиту.

Список використаних джерел

1. 2001 МФБ. Стандарти аудиту та етики. – К. : ТОВ «Парітет-Інформ», 2003. – 712 с.

2. Аудит : учеб. для вузов / [В.В. Скобара, Г.И. Пашигорева, О.Л. Островская и др.] ; под ред. В.В. Скобара. – М. : Просвещение, 2005. – 479 с.

3. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : [підручник / за ред. Немченко В.В., Редько О.Ю.]. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.

4. Білик М. Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств : [підручник] / М.Д. Білик. – К. : КНЕУ, 2003. – 628 с.

5. Гончарук Я.А. Аудит : [навч. посіб.] / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – [3-є вид., перероб. і доп.]. – К. : Знання, 2007. – 443 с.

6. Гордієнко Н.І. Аудит, методика і організація : [навчальний посібник (для студентів екон. спец.)] : у 2 ч. Ч. 1 / Н.І. Гордієнко, О.В. Харламова, М.Ю. Карпенко. − Харків : ХНАМГ, 2007. – 163 с.

7. Ільїна С.Б. Основи аудиту : [навчально-практичний посібник] / С.Б. Ільїна. – К. : Кондор, 2006. – 378 с.

8. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / [пер. з англ. О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Д.Й. Юрківська, С.О. Куліков]. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2004. – 1028 с.

9. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / [пер. з англ. О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов]. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2007. – 1172 с.

10. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг / [пер. з англ. Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зєніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г.]. – К. : Видавництво «Фенікс», 2010. – Частина 1. – 846 с.

11. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. – 2012. – Частина 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://apu.com.ua

12. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України : [повний текст Національних нормативів аудиту в Україні та Кодекс професійної етики аудиторів країни, затверджений рішенням Аудиторської палати України № 73 від 18.12.1998 р.]. – К., 1999. – 274 с.

13. Основи аудиту : навч. посіб. / [С.І. Дерев'янко, С.О. Олійник, Н.П. Кузик, О.М. Ганяйло]. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 328 с.

14. Петрик О.А. Аудит у зарубіжних країнах : [навч. метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / О.А. Петрик, М.Т. Фенченко ; за заг. ред. О.А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2002. – 168 с.

15. Рішення Аудиторської палати України «Про затвердження роз'яснення щодо оформлення офіційного документу, складного за результатами аудиту фінансової звітності» від 26 січня 2012 року №245/13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://apu.com.ua/files/ris/2001750172.doc

16. Рядська В.В. Аудит : [навч. посіб.] / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.

17. Суйц В.П. Аудит: общий, банковский, страховой : [учебник] / Суйц В.П., Ахметбекова А.Н., Дубровина Т.А. – М. : ИНФРА – М, 2002. – 556 с.

18. Шалімова Н.С. Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика : [монографія] / Н.С. Шалімова. – Кіровоград : ТОВ «ІмексЛТД», 2012. – 672 с.

19. Шеремет А.Д. Аудит : [учебник] / Шеремет А.Д., Суйц В.П. – [4-е изд., перераб. и доп.]. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 410 с.