

## ТЕМА 6. ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ЩОДО ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ТА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА

- 1.1. Загальні цілі аудиту фінансової звітності відповідно до МСА.
- 1.2. Узгодження умов завдань з аудиту.
- 1.3. Аудиторська документація.
- 1.4. Характеристики шахрайства та відповідальність за виявлення шахрайства.
- 1.5. Повідомлення інформації найвищим уповноваженим особам.

### 1.1 Загальні цілі аудиту фінансової звітності відповідно до МСА

МСА 200 містить багато загальних положень, зокрема:

- розглядає загальну відповідальність незалежного аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності відповідно до МСА;
- установлює загальні цілі незалежного аудитора та пояснює характер і обсяг аудиту, призначеного для надання можливості незалежному аудитору досягнути цих цілей;
- пояснює сферу застосування, статус і структуру МСА;
- містить вимоги, що встановлюють загальну відповідальність незалежного аудитора, застосовну в усіх аудитах, у тому числі зобов'язання дотримуватися вимог МСА.

МСА 200 містить визначення термінів, наведених в табл. 1.1.

МСА вимагають, щоб аудитор здійснював професійне судження та зберігав професійний скептицизм протягом планування та виконання аудиту, зокрема:

- а) ідентифікував та оцінював ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки виходячи з розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання;
- б) отримував достатні та прийнятні аудиторські докази щодо існування суттєвих викривлень, розробляючи та виконуючи відповідні дії у відповідь на оцінені ризики;
- в) формулював думку про фінансову звітність виходячи з висновків, зроблених на основі отриманих аудиторських доказів.

Таблиця 1.1 Визначення термінів у МСА 200

№	Визначення	Зміст
1.	Аудитор	термін "аудитор" вживається для зазначення: особи чи осіб, які проводять аудит, як правило, партнер із завдання або інші члени аудиторської групи із завдання чи залежно від обставин фірма. У разі, якщо МСА прямо передбачають, що вимога або відповідальність виконуватиметься партнером із завдання вживають термін "партнер із завдання", а не "аудитор". Терміни "партнер із завдання" та "фірма" слід розуміти як такі, що означають їхні еквіваленти у державному секторі, якщо це доречно
2.	Аудиторські докази	інформація, яку використовує аудитор під час формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. До аудиторських доказів належить інформація, що міститься в облікових записах, які є основою для фінансової звітності, та інша інформація. Аудиторські докази повинні бути достатніми та прийнятними: - достатність аудиторських доказів – міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають аудиторська оцінка ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів.
	Аудиторські докази	- прийнятність аудиторських доказів – міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та достовірність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка.
3.	Аудиторський ризик	ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику не виявлення
4.	Викривлення	розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які є обов'язковими для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Викривлення можуть виникати внаслідок помилки або шахрайства.
5.	Достатня впевненість	в контексті завдань з аудиту високий, але не абсолютний рівень впевненості
6.	Історична фінансова інформація	інформація, виражена у фінансових показниках, стосовно конкретного суб'єкта господарювання, отримана на основі облікової системи цього суб'єкта господарювання, про економічні події, які відбувалися у минулих періодах, або про минулі економічні умови чи обставини на певний момент часу
7.	Професійний скептицизм	ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку аудиторських доказів.
8.	Професійне судження	застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які прийнятні за обставинами завдання з аудиту

**Професійне судження** – застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які прийнятні за обставинами завдання з аудиту.

**Професійний скептицизм** – ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку аудиторських доказів.

**Загальні цілі аудитора** під час проведення аудиту фінансової звітності:

- отримати достатню впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, надаючи, таким чином, аудитору можливість висловити думку, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;

- надати звіт про фінансову звітність і повідомити інформацію, як цього вимагають МСА, відповідно до результатів, отриманих аудитором.

Рівень впевненості аудитора визначається кількістю та якістю отриманих доказів.

У всіх випадках, коли не можна отримати достатню впевненість, а умовно-позитивна думка в аудиторському звіті недостатня за обставин з метою надання звіту визначеним користувачам фінансової звітності, МСА вимагають, щоб аудитор відмовився від висловлення думки або від завдання, якщо відмова можлива за застосовним законодавчим або нормативним актом.

Вимоги, що висуваються до аудитора наведені у табл. 1.2.

Таблиця 1.2 Вимоги, що висуваються до аудитора

Пункт	Вимога	Зміст
1	2	3
14	Етичні вимоги, що стосуються аудиту фінансової звітності	Аудитор повинен дотримуватися відповідних етичних вимог, включаючи вимоги щодо незалежності, які стосуються завдань з аудиту фінансової звітності
15	Професійний скептицизм	Аудитор повинен планувати та виконувати аудит із професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати обставини, які призведуть до суттєвого викривлення фінансової звітності
16	Професійне судження	Аудитор повинен застосовувати професійне судження під час планування та виконання аудиту
17	Достатні та прийнятні	Для отримання достатньої впевненості аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького

	аудиторські докази і аудиторський ризик	рівня, які надають аудитору можливість дійти обґрунтованих висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка
18-20	Дотримання МСА, доречних для аудиту	Аудитор повинен: - дотримуватися всіх МСА, які є доречними для аудиту МСА є доречним для аудиту, якщо він є чинним та існують обставини, які розглядаються у ньому. - розуміти весь текст МСА, в тому числі його матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали, щоб зрозуміти його цілі та належно застосовувати його вимоги. Аудитор не повинен зазначати дотримання вимог МСА в аудиторському звіті, якщо він не дотримувався вимог цього та всіх інших МСА, які є доречними для аудиту.
21	Цілі, встановлені в окремих МСА	Для досягнення загальних цілей аудитор повинен використовувати цілі, встановлені у доречних МСА, під час планування та виконання аудиту, беручи до уваги взаємозв'язки між МСА, для: - визначення, чи потрібні будь-які аудиторські процедури додатково до процедур, яких вимагають МСА, для досягнення цілей, встановлених у МСА; - оцінки того, чи отримані достатні та прийнятні аудиторські докази.
24	Неможливість досягнення мети	Якщо не можна досягти мети доречного МСА, аудитор повинен оцінити, чи не заважає це йому досягти загальних цілей аудитора і, таким чином, чи не вимагає від аудитора модифікувати відповідно до МСА аудиторську думку або відмовитися від завдання (якщо така відмова є можливою згідно із застосовним законодавчим або нормативним актом). Неможливість досягнення мети є значущим питанням, яке потребує документування відповідно до МСА 230.

***Застосовна концептуальна основа фінансової звітності.*** Застосовна концептуальна основа фінансової звітності часто охоплює стандарти фінансової звітності, встановлені уповноваженою чи визнаною організацією, яка встановлює стандарти, або законодавчими чи нормативними вимогами.

У деяких випадках концептуальна основа фінансової звітності може охоплювати як стандарти фінансової звітності, встановлені уповноваженою чи визнаною організацією, яка встановлює стандарти, так і законодавчими або нормативними вимогами. Інші джерела можуть надавати рекомендації із застосування застосовної концептуальної основи фінансової звітності. У деяких випадках застосовна концептуальна основа фінансової звітності може охоплювати такі інші джерела або може навіть складатися лише з таких джерел.

МСА 200 містить визначення наступних термінів (табл. 1.3):

Вимоги застосовної концептуальної основи фінансової звітності визначають форму та зміст фінансової звітності. Хоча концептуальна основа може не визначати, як обліковувати або розкривати інформацію про всі операції або події, вона звичайно містить достатні та загальні принципи, які можуть слугувати основою для розробки і застосування облікових політик, які відповідають концепціям, що лежать в основі вимог концептуальної основи.

Таблиця 1.3 Визначення термінів у МСА 200

№	Визначення	Зміст
1	Застосовна концептуальна основа фінансової звітності	Концептуальна основа фінансової звітності, прийнята управлінським персоналом та в разі потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями, при складанні фінансової звітності, яка є прийнятною з огляду на характер суб'єкта господарювання та мету фінансової звітності або яка вимагається за законодавством чи нормативними актами
2	Концептуальна основа достовірного подання	Вживається для зазначення концептуальної основи фінансової звітності, яка потребує відповідності вимогам концептуальної основи і: - підтверджує, прямо чи опосередковано, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно надати розкриття інформації, крім тієї, що конкретно вимагає концептуальна основа;
3	Концептуальна основа дотримання вимог	Вживається для зазначення концептуальної основи фінансової звітності, яка вимагає дотримання вимог концептуальної основи, але не містить підтверджень в пунктах а і б, наведених вище.

Деякі концептуальні основи фінансової звітності є концептуальними основами достовірного подання, тоді як інші є концептуальними основами дотримання вимог. Концептуальні основи фінансової звітності які охоплюють в основному стандарти фінансової звітності, установлені організацією, що уповноважена або визнана публікувати стандарти, які мають використовувати суб'єкти господарювання для складання фінансової звітності загального призначення, часто призначені для досягнення достовірного подання, наприклад МСФЗ, видані РМСБО.

МСА 210 установлює вимоги та надає рекомендації з визначення прийнятності застосовної концептуальної основи фінансової звітності. У МСА 800 йдеться про особливі міркування, коли фінансову звітність складають відповідно до концептуальної основи спеціального призначення.

Думка, висловлена аудитором, стосується того, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної

основи фінансової звітності. Проте форма аудиторської думки залежатиме від застосовної концептуальної основи фінансової звітності та будь-якого застосовного законодавчого або нормативного акта. Більшість концептуальних основ фінансової звітності містить вимоги, що стосуються подання фінансової звітності; у таких концептуальних основах складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності містить подання.

**Обсяг аудиту.** В аудиторській думці про фінансову звітність йдеться про те, чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Така думка є звичайною для всіх аудитів фінансової звітності. Тому аудиторська думка не гарантує, наприклад, майбутню життєздатність суб'єкта господарювання, ефективність чи результативність ведення справ суб'єкта господарювання управлінським персоналом. Однак у деяких юрисдикціях застосовний законодавчий або нормативний акт може вимагати, щоб аудитори надавали думки з інших конкретних питань, зокрема ефективності внутрішнього контролю або узгодженості окремого управлінського звіту та фінансової звітності.

Хоча МСА містять вимоги та рекомендації стосовно таких питань у межах, доречних для формулювання думки щодо фінансової звітності, аудитору потрібно було б виконати додаткову роботу, якби він мав додаткову відповідальність за надання таких думок.

## **1.2 Узгодження умов завдань з аудиту**

МСА 210 розглядає відповідальність аудитора під час узгодження умов завдання з аудиту з управлінським персоналом. Це охоплює обґрунтування наявності певних передумов для проведення аудиту, відповідальність за які несе управлінський персонал. У МСА 220 йдеться про ті аспекти прийняття завдання, які є в межах контролю аудитора.

**Мета аудитора** – прийняти або продовжувати завдання з аудиту лише тоді, коли узгоджено основу його виконання через:

- обґрунтування наявності передумов для проведення аудиту;

• підтвердження того, що є взаєморозуміння між аудитором та управлінським персоналом і, за потреби, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо умов завдання з аудиту.

Завдання з надання впевненості можуть бути прийнятими лише в тому разі, якщо аудитор вважає, що будуть виконані відповідні етичні вимоги, такі як незалежність та професійна компетентність, і якщо завданню властиві певні характеристики.

МСА 210 містить наступні визначення термінів (табл. 1.4):

Таблиця 1.4 Визначення термінів у МСА 210

№	Визначення	Зміст
1	Передумови для проведення аудиту	застосування управлінським персоналом прийнятої концептуальної основи фінансової звітності при складанні фінансової звітності та згода управлінського персоналу і за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, на передумови для проведення аудиту
2	Управлінський персонал	Управлінський персонал і за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями

Відповідальність аудитора стосовно етичних вимог у контексті прийняття завдання з аудиту, а також за те, наскільки вони перебувають у межах контролю аудитора, розглядається у МСА 220. У цьому МСА йдеться про питання (або передумови), які перебувають у межах контролю суб'єкта господарювання та які необхідно узгодити аудитору та управлінському персоналу суб'єкта господарювання.

В інтересах як суб'єкта господарювання, так і аудитора необхідно, щоб аудитор надсилав лист-зобов'язання з аудиту до початку аудиту для уникнення непорозумінь стосовно аудиту.

Узгоджені умови завдання з аудиту записуються у листі-зобов'язанні з аудиту чи в іншій належній формі письмової угоди та містять:

- мету та обсяг аудиту фінансової звітності;
- відповідальність аудитора;
- відповідальність управлінського персоналу;
- ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансової звітності для складання фінансової звітності;

- посилання на очікувану форму й зміст будь-яких звітів, що їх надасть аудитор, і констатацію того, що можуть існувати обставини, за яких звіт може відрізнитися від очікуваної форми та змісту.

На додаток до включення питань, що викладено вище, лист-зобов'язання з аудиту може містити, наприклад, посилання на таке:

- уточнення обсягу аудиту, включаючи посилання на застосовне законодавство, нормативні акти, МСА, етичні та інші стандарти професійних організацій, яких дотримується аудитор;

- форму будь-якого іншого повідомлення результатів завдання з аудиту;

- той факт, що через властиві обмеження аудиту разом із властивими обмеженнями внутрішнього контролю існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення можна не виявити навіть у тому разі, якщо аудит належно спланований і виконується відповідно до МСА;

- домовленість стосовно планування та виконання аудиту, включаючи склад аудиторської групи;

- очікування, що управлінський персонал надасть письмові запевнення;

- згоду управлінського персоналу вчасно надавати аудитору проекти фінансової звітності та будь-яку іншу інформацію, що додається, щоб він мав змогу завершити аудит відповідно до запропонованого графіка;

- згоду управлінського персоналу інформувати аудитора про факти, що можуть вплинути на фінансову звітність та про які управлінському персоналу може стати відомо протягом періоду з дати аудиторського звіту до дати оприлюднення фінансової звітності;

- основу для обчислення гонорарів та будь-які домовленості про виставлення рахунків;

- прохання до управлінського персоналу підтвердити отримання листа-зобов'язання з аудиту та дати згоду на умови завдання, наведені в ньому.

- домовленості щодо залучення інших аудиторів та експертів до деяких аспектів аудиту;

- домовленості щодо залучення внутрішніх аудиторів та інших працівників суб'єкта господарювання;

- домовленості, яких слід досягти із попереднім аудитором, якщо такий є, у разі початкового аудиту;

- будь-яке обмеження зобов'язання аудитора, якщо існує така можливість.



- посилання на будь-які додаткові угоди між аудитором і суб'єктом господарювання;

- будь-які зобов'язання надати аудиторські робочі документи іншим сторонам.

Приклад листа-зобов'язання наведено в додатку до МСА 210 (Додаток 1).

Аудитор може вирішити не надсилати щоразу новий лист-зобов'язання з аудиту чи іншу письмову угоду. Проте наведені далі чинники можуть обумовити доцільність перегляду умов завдання з аудиту чи нагадування суб'єкту господарювання про існуючі умови:

- будь-яка ознака того, що суб'єкт господарювання неправильно розуміє мету та обсяг аудиту;

- будь-які переглянуті або особливі умови завдання з аудиту;

- нещодавня зміна старшого управлінського персоналу;

- значна зміна права власності;

- значна зміна характеру чи обсягу бізнесу суб'єкта господарювання;

- зміна законодавчих чи нормативних вимог;

- зміни в концептуальній основі фінансової звітності, застосованої під час складання фінансової звітності;

- зміни в інших вимогах до звітності.

Аудитор не повинен погоджуватися на зміну в умовах завдання з аудиту, якщо немає обґрунтованого виправдання. Зміна обставин, яка впливає на вимоги суб'єкта господарювання, або неправильне розуміння характеру первинних послуг може вважатися обґрунтованою підставою для вимоги змінити завдання з аудиту. На відміну від цього зміна не може вважатися обґрунтованою, якщо виявляється, що вона стосується неправильної, неповної чи іншої незадовільної інформації. Прикладом може бути випадок, коли аудитор не в змозі отримати достатні та прийнятні аудиторські докази стосовно дебіторської заборгованості, і суб'єкт господарювання вимагає замінити завдання з аудиту на завдання з огляду, щоб уникнути кваліфікованої думки або відмови від висловлення думки

Якщо умови завдання з аудиту змінюються, аудитору і управлінському персоналу слід узгодити й записати нові умови завдання у листі-зобов'язанні чи в іншій доречній формі письмової угоди.

### 1.3. Аудиторська документація

МСА 230 розглядає конкретну відповідальність аудитора за складання аудиторської документації для аудиту фінансової звітності.

*Метою аудитора* є підготовка документації, яка надає:

- достатній і відповідний запис основи для аудиторського звіту;
- докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосовних законодавчих та нормативних вимог.

Також в МСА 230 наведено визначення загальноповживаних в аудиторському середовищі термінів (табл. 1.5):

Таблиця 1.5 Визначення термінів у МСА 230

№	Визначення	Зміст
1	Документація із завдання (Engagement documentation)	Запис виконаної роботи, отриманих результатів і висновків, яких дійшов фахівець-практик (іноді вживають такі терміни, як "робочі документи" або "робоча документація").
2	Аудиторська документація	Запис виконаних аудиторських процедур, отриманих доречних аудиторських доказів і висновків яких дійшов аудитор
3	Аудиторський файл	одна чи кілька тек або інші носії інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного завдання

Робочі документи аудиторських фірм мають специфічні особливості. Найчастіше в складі робочих документів розрізняють ті, що ведуть безперервно (постійні файли), документи аудиторської адміністрації і поточної аудиторської інформації. Серед них матеріали планування і програми аудиту, копії різних документів клієнта, перелік використаних процедур і тестів, отримані в ході аудиту докази, а також відповідні висновки, зроблені на різних етапах аудиту (рис. 1.2).

Аудитор повинен складати аудиторську документацію, достатню для надання можливості досвідченому аудитору, який не мав попереднього відношення до аудиту, зрозуміти:

- характер, час і обсяг аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА та застосовних законодавчих і нормативних вимог;
- результати виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів;

• значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формулювання цих висновків.

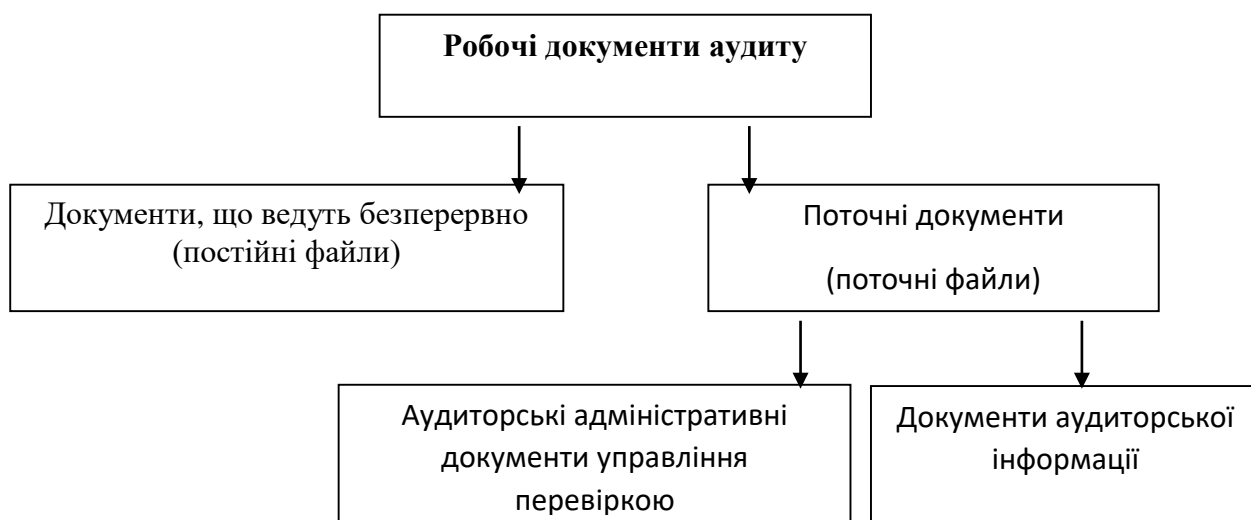


Рис. 1.2 Види робочих документів

Зміст і організація робочих документів майже не регламентовані. Аудиторська фірма вправі сама розробляти форми робочих документів. При всій різноманітності робочі документи повинні відрізнятися певними характеристиками:

- найменування документа;
- номер документа;
- ім'я клієнта;
- період;
- опис змісту;
- дата підготовки і підпис особи, що підготувала документ;

У своїй сукупності готові робочі документи повинні чітко і ясно висвітлювати здійснену в рамках аудиту роботу.

**Цілі використання аудиторської документації.** Аудитор зобов'язаний вчасно готувати аудиторську документацію, що забезпечує достатні і відповідні записи для аудиторського висновку і докази того, що аудиторська перевірка виконана відповідно до МСА. Крім того, аудиторська документація використовується для безліч інших цілей (рис.1.3)

**Форма, зміст та обсяг аудиторської документації.** Перелік факторів, від яких залежать форма, зміст та обсяг аудиторської документації:

- розмір та складність суб'єкта господарювання;
- характер аудиторських процедур, які слід виконати;
- ідентифіковані ризики суттєвого викривлення;
- значущість отриманих аудиторських доказів;
- характер і обсяг ідентифікованих винятків;
- необхідність документувати висновок або основу для висновку, якщо їх важко визначити з документації про виконану роботу або отриманих аудиторських доказів;
  - методологія аудиту й інструментальні програмні засоби, які використовували.
  - результати виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів;
  - значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формулювання цих висновків.

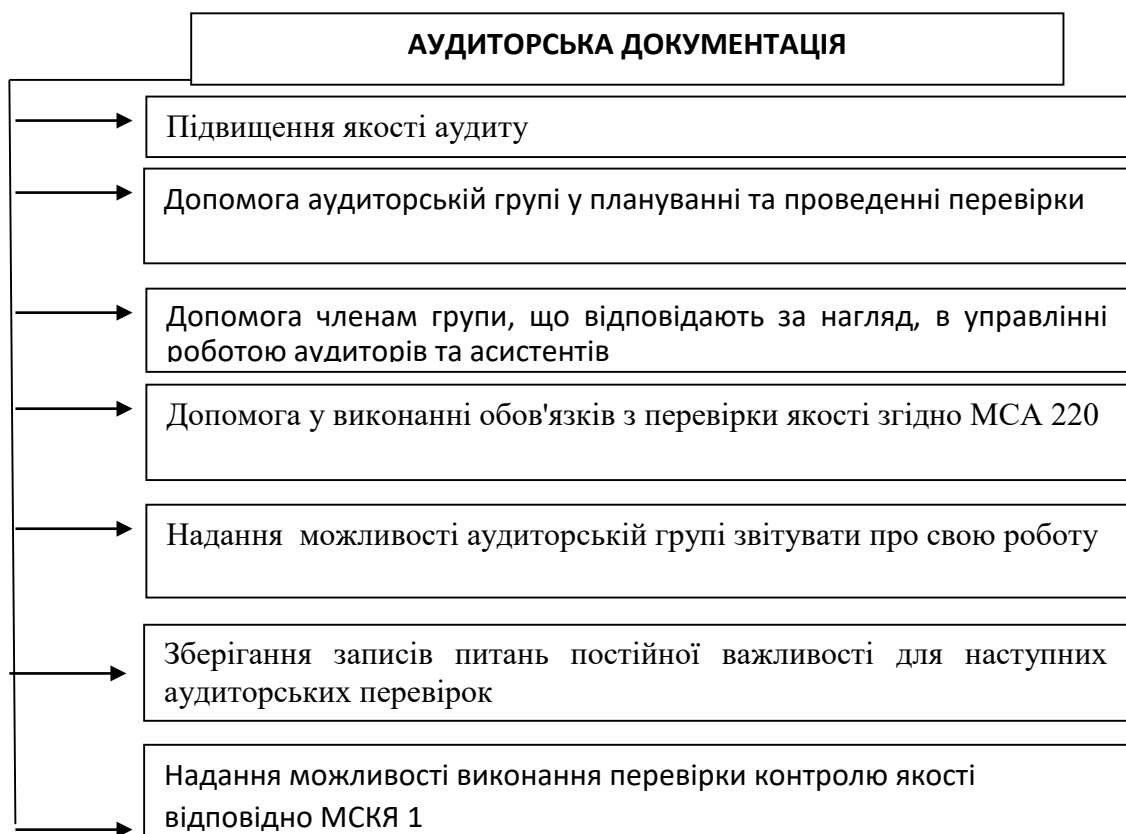


Рис. 1.3 Цілі використання аудиторської документації

Аудиторська документація може бути записаною на папері чи електронних або інших носіях інформації. Приклади аудиторської документації охоплюють:

- програми аудиту;
- результати аналітичних процедур;
- меморандуми з конкретних питань;
- резюме важливих питань;
- листи-підтвердження та листи запевнення;
- контрольні переліки;
- листування (включаючи електронною поштою) стосовно значущих питань.

Аудитор може включати витяги чи копії записів суб'єкта господарювання (наприклад, значущі та конкретні контракти і угоди як складову аудиторської документації). Проте аудиторська документація не замінює облікових записів суб'єкта господарювання.

Документуючи характер, час і обсяг виконаних аудиторських процедур, аудитор повинен записувати розпізнавальні ознаки конкретних статей чи питань, що перевіряються. Це дасть можливість аудиторській групі звітувати про свою роботу і спростить розгляд виключень і суперечок.

Аудитор повинен вчасно документувати обговорення важливих питань з управлінським персоналом. Інформація повинна відображати зміст бесід, коли і з ким вони проводилися, а також містити протоколи зустрічей, підготовлені персоналом підприємства. До важливих питань стандартом віднесені:

- питання, що приводять до суттєвих ризиків згідно МСА 315;
- результати аудиторських процедур, що вказують на те, що фінансова інформація може бути суттєво викривлена чи на необхідність перегляду попередньої оцінки ризиків та дії аудитора відповідно цим ризикам;
- обставини, що створюють значні труднощі аудитору при застосуванні необхідних аудиторських процедур;
- дані, що можуть спричинити модифікацію аудиторського висновку.

Якщо аудитор виявив інформацію, що суперечить висновку відносного важливого питання чи несумісну з цим висновком, аудитор повинен задокументувати, як саме він вирішив проблему несумісності чи суперечності.

Аудиторська документація надає докази того, що аудитор дотримується вимог МСА. Проте аудитор немає ні потреби, ні можливості документувати кожне розглянуте питання чи висловлене професійне судження під час аудиту. Крім того, аудитору немає потреби окремо документувати (наприклад, як у контрольному переліку) дотриманні вимог стосовно питань, щодо яких відповідність вимогам доводять документи, внесені в аудиторський файл. Наприклад:

- існування належно задокументованого плану аудиту доводить, що аудитор планував аудит;

- існування підписаного листа-зобов'язання в аудиторському файлі доводить, що аудитор погодив умови завдання з аудиту з управлінським персоналом або за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;

- аудиторський звіт, який містить відповідну умовно-позитивну думку доводить, що аудитор дотримався вимог до висловлення умовно-позитивної думки за обставин, визначених у цьому МСА;

- стосовно вимог, які застосовуються, як правило, протягом усього аудиту, може існувати багато способів, щоб довести їх дотримання за допомогою аудиторського файлу:

- наприклад, може не бути єдиного способу, в який документується професійний скептицизм аудитора. Втім аудиторська документація може надати докази ставлення аудитора з професійним скептицизмом відповідно до МСА. Такі докази можуть складатися з конкретних процедур, виконаних для підтвердження відповідей управлінського персоналу на запиті аудитора;

- так само те, що партнер із завдання взяв на себе відповідальність за адміністрування, нагляд і виконання аудиту відповідно до вимог МСА, можна довести багатьма способами, використовуючи аудиторську документацію. Вона може включати документацію щодо своєчасної участі партнера із завданні в певних аспектах аудиту, таких як участь в обговореннях групи, яких вимагає МСА 315.

**Формування остаточного аудиторського файлу.** Переглянутий МСА 230 містить посилання на МСКЯ 1.

МСКЯ 1 містить вимоги до формування остаточного аудиторського файлу і зберіганню документації. Згідно з цими вимогами фірма повинна встановити політику і процедури:

- для своєчасного завершення формування остаточних файлів за завданням після закінчення висновку;
- для забезпечення конфіденційності, зберігання, зрозумілості і відтворюваності документації.

Якщо законами чи нормативами не встановлено терміни оформлення документів, аудиторська фірма повинна встановити термін завершення файлу остаточної документації, що відповідає характеру завдання за договором. Для аудиторської перевірки такий термін зазвичай не перевищує 60 днів після дати аудиторського звіту.

Завершення формування остаточного аудиторського файлу після дати аудиторського звіту – це адміністративний процес, не пов'язаний із виконанням нових аудиторських процедур або формуванням нових висновків. Проте можна вносити зміни до аудиторської документації під час процесу формування остаточного файлу, якщо вони адміністративні за характером. Приклади таких змін, запропоновані МСА 230, наведено на рис. 1.4.



Рис. 1.4 Приклади змін до аудиторської документації

**Зберігання аудиторської документації.** Потреби фірми в зберіганні документації і період такого зберігання можуть варіюватися в залежності від характеру договору й обставин фірми, наприклад, від того, чи необхідна документація для майбутніх зобов'язань. У випадку проведення аудиторських перевірок період зберігання документів зазвичай не менше п'яти років від дати аудиторського висновку, чи від дати звіту аудитора групи, якщо вона пізніше.

Незалежно від того, в якому виді зберігається документація (у паперовому виді, на електронних чи інших носіях), фірма повинна розробити і впровадити відповідні засоби контролю над документацією.

Процедури, що фірма повинна застосовувати для зберігання документації за договором, включають:

- забезпечення можливості доступу до документації за договором протягом періоду зберігання, особливо у випадку електронної документації, оскільки основна технологія може бути оновлена чи змінена з часом;

- забезпечення при необхідності обліку змін, внесених у документацію після формування остаточних файлів договору;

- забезпечення уповноваженим зовнішнім сторонам доступу та огляду певної документації для цілей контролю якості чи інших цілей.

- З практичних розумінь оригінальна документація на паперових носіях може бути відсканована для перетворення в електронні файли. У такому випадку повинні бути встановлені відповідні процедури, що вимагають від робочих груп:

- створювати скановані копії, що відображають весь зміст оригінального паперового документу, включаючи підписи, посилання та анотації;

- інтегрувати скановані копії у файли договору, включаючи індексацію і підписання сканованих копій при необхідності;

- відновлювати і роздруковувати при необхідності скановані копії.

**Забезпечення конфіденційності.** Етичні вимоги повинні встановлювати зобов'язання для персоналу фірми суворо дотримувати конфіденційності інформації, що міститься в документації, поки не буде отриманий спеціальний дозвіл клієнта розкрити інформацію, чи коли є юридичні чи професійні обов'язки діяти в такий спосіб.

Стандартом запропоновані заходи контролю, які фірма може розробити та установити для забезпечення конфіденційності, зберігання та відновлюваності документації (рис. 1.5).



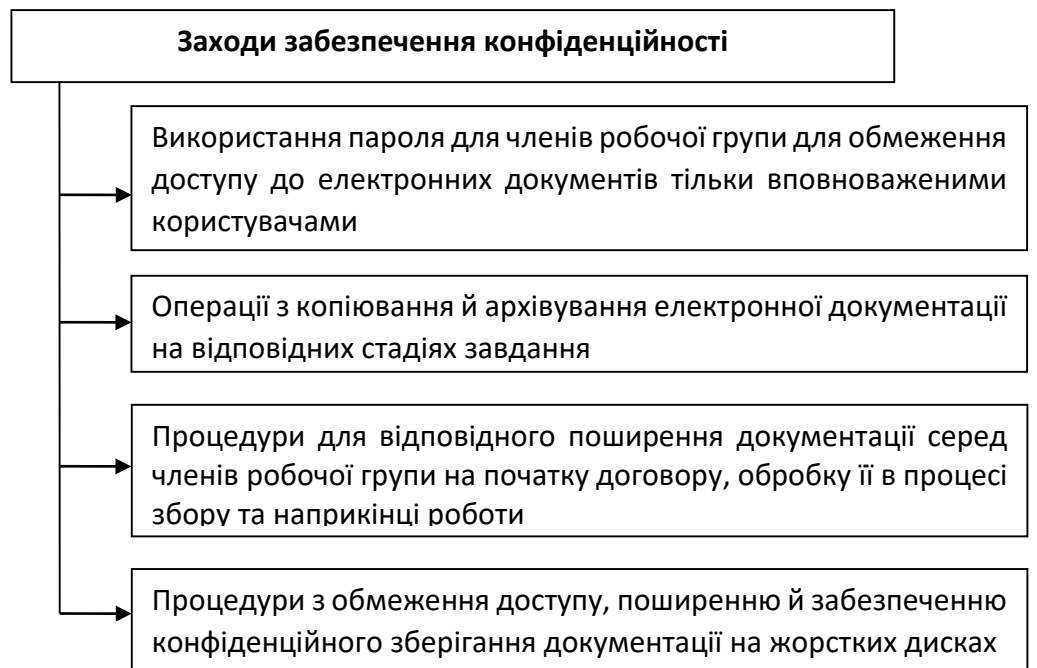


Рис. 1.5. Процедури щодо забезпечення конфіденційності

*Інші вимоги до аудиторської документації.* Крім усього вищевикладеного переглянутий МСА 230 містить перелік основних параграфів інших МСА, що містять конкретні вимоги і рекомендації до аудиторської документації (табл. 1.6).

В цілому суть їх зводиться до того, що багато стандартів, що регулюють різні аспекти аудиторського процесу, формулюють вимоги до документування суттєвої інформації. Нами систематизовані ці вимоги у Додатку 2.

Таблиця 1.6 Перелік основних параграфів інших МСА в МСА 230

Перелік МСА	Параграфи	Перелік МСА	Параграфи
МСА 210	параграфи 10-12	МСА 320	параграф 14
МСА 220	параграфи 24-25	МСА 330	параграфи 28-30
МСА 240	параграфи 44-47	МСА 450	параграф 15
МСА 250	параграф 29	МСА 540	параграф 23
МСА 260	параграф 23	МСА 550	параграф 28
МСА 300	параграф 12	МСА 600	параграф 50
МСА 315	параграф 32	МСА 610	параграф 13

Результати аналізу змін вимог до аудиторської документації свідчать про те, що кожній аудиторській фірмі необхідно переглянути політику відносно робочих документів. Суттєвих перетворень потребують

внутрішні стандарти щодо складу документації, мінімального обсягу документів, форми їхнього зберігання. Важливо розробити і формалізувати (тобто затвердити відповідним документом – наказом, положенням та ін.) процедури з метою зберігання документації, перекладу її на електронні носії і забезпечення при цьому конфіденційності. Мінімальний перелік таких процедур, рекомендований МСКЯ 1 і МСА 230, представлений у Додатку 3.

#### **1.4. Характеристики шахрайства та відповідальність за виявлення шахрайства**

*Характеристики шахрайства.* МСА 240 розглядає відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності.

Цілі аудитора такі:

- ідентифікувати й оцінити ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства;
- отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що стосуються оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, через розробку і застосування прийнятних дій у відповідь;
- вжити належних заходів у відповідь на шахрайство або підозрюване шахрайство, ідентифіковане під час аудиту.

МСА 240 містить наступні визначення (табл. 1.7):

Таблиця 1.6 Визначення термінів в МСА 240

№	Визначення	Зміст
1	Шахрайство	навмисна дія однієї або кількох осіб з управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників або третіх осіб, що пов'язана із застосуванням омани для отримання неправомірної або незаконної переваги
2	Чинники ризику шахрайства	події чи умови, які свідчать про мотив або тиск щодо скоєння шахрайства, або дають можливість скоїти шахрайство

Викривлення у фінансовій звітності можуть виникнути внаслідок або шахрайства, або помилки. Чинник, який відрізняє шахрайство від помилки, полягає в навмисності або ненавмисності основної дії, яка призводить до викривлення фінансової звітності.

Незважаючи на те що шахрайство є широким юридичним поняттям, для цілей МСА аудитор розглядає шахрайство, яке спричиняє суттєве викривлення фінансової звітності. Два типи навмисних викривлень стосуються аудитора:

- викривлення, які є наслідком неправдивої фінансової звітності;
- викривлення, які є наслідком незаконного привласнення активів.

**Неправдива фінансова звітність** передбачає навмисне викривлення, включаючи пропуск сум або розкриття інформації у фінансовій звітності, з метою введення в оману користувачів фінансової звітності. Це може бути пов'язано із спробами управлінського персоналу управляти доходами, щоб ввести користувачів фінансової звітності в оману, уливаючи на їх розуміння результатів діяльності та прибутковості суб'єкта господарювання. Таке управління доходами може починатися з незначних дій або неналежного коригування припущень чи змін у судженнях управлінського персоналу. Тиск і мотиви можуть призвести до того, що ці дії поширюються настільки, що призводять до неправдивої фінансової звітності. Така ситуація може виникати, якщо через тиск з метою досягнення очікуваного обсягу збуту або бажання збільшити до максимуму компенсацію, яка ґрунтується на результатах діяльності, управлінський персонал навмисно займає такі позиції, які призводять до неправдивої фінансової звітності шляхом суттєвого викривлення фінансової звітності. У деяких суб'єктів господарювання управлінський персонал може мати мотиви зменшувати доходи на суттєву суму, щоб мінімізувати податки, або завищувати прибутки, щоб забезпечити банківське фінансування.

**Незаконне привласнення активів** включає крадіжку активів суб'єкта господарювання, яка часто вчиняється працівниками у порівняно невеликих або незначних сумах. Однак до цього також може бути причетний управлінський персонал, який, як правило, має більше можливостей для маскуванню або приховуванню фактів незаконного привласнення із застосуванням способів, які важко виявити.

Незаконне привласнення активів може здійснюватися різними способами, включаючи:

- привласнення надходжень (наприклад, незаконне привласнення сум інкасації за дебіторською заборгованістю або переміщення надходжень за списаними рахунками на власні банківські рахунки);

- викрадення матеріальних активів або інтелектуальної власності (наприклад, викрадення запасів для власного використання або продажу, викрадення металобрухту для перепродажу, змова з конкурентом про розкриття інформації про технологічні дані в обмін на плату);

- змушення суб'єкта господарювання сплачувати за неотримані товари та послуги (наприклад, платежі фіктивним постачальникам, хабарі, сплачені постачальниками торговим агентам суб'єкта господарювання в обмін на завищення цін, платежі фіктивним працівникам).

- використання активів суб'єкта господарювання для особистого користування (наприклад, використання активів суб'єкта господарювання як застави для забезпечення власної позики чи позики пов'язаній стороні).

Незаконне привласнення активів часто супроводжується підробленими чи неправдивими записами або документами, щоб приховати факт нестачі активів або їх використання як застави без належного дозволу.

Таким чином, під час виконання процедур оцінки ризиків і пов'язаної з ними діяльності для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи його внутрішній контроль, аудитор виконує такі процедури як:

- проводить оцінку інформації про ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;

- здійснює запити управлінському персоналу, які стосуються оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою внаслідок шахрайства;

- здійснює запит управлінському персоналу, який стосується процесу ідентифікації та вживання дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання;

- здійснює запити управлінському персоналу, щодо повідомлення інформації, якщо вона є, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, яка стосується процесів ідентифікації та дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання;

- здійснює запити управлінському персоналу та іншим працівникам суб'єкта господарювання, щоб визначити, чи відомі їм будь-які фактично вчинені або підозрювані випадки шахрайства, які впливають на суб'єкт господарювання

- отримує розуміння того, як ті, кого наділено найвищими повноваженнями, здійснюють нагляд за процесами управлінського персоналу для ідентифікації та вживання дій у відповідь на ризики шахрайства, а також за внутрішнім контролем.

- здійснює запит щодо розуміння того, як ті, кого наділено найвищими повноваженнями (якщо вони беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання), здійснюють нагляд за процесами управлінського персоналу для ідентифікації та вживання дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання, а також за внутрішнім контролем, який встановив управлінський персонал для зменшення цих ризиків.

**Виявлення шахрайства.** Згідно МСА 240 аудитор має ідентифікувати можливі ризики та оцінити їх. Викривлення у фінансовій звітності можуть виникнути внаслідок або шахрайства, або помилки. Чинник, який відрізняє шахрайство від помилки, полягає в навмисності або ненавмисності основної дії, яка призводить до викривлення фінансової звітності.

З урахуванням затвердження нової редакції МСА 240 обов'язковою умовою обґрунтування незалежної думки аудитора і якості проведеної аудиторської перевірки стає безпосереднє проведення процедур аудиторської оцінки системи внутрішнього контролю. Акцент при цьому робиться на висвітленні в аудиторському звіті здатності системи внутрішнього контролю попереджати шахрайство (особливо виникаюче з боку вищого рівня управлінського персоналу в обхід СВК).

Причиною неефективності аудиту у виявленні випадків шахрайства часто буває відсутність професійного скептицизму. Застосування професійного скептицизму вимагає постійної допитливості щодо того, чи припускають отримана інформація та аудиторські докази можливість існування суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Це включає розгляд достовірності інформації, яку слід використовувати як аудиторські докази, та в разі потреби заходів контролю її складання й збереження. Через характеристики шахрайства професійний скептицизм аудитора є особливо важливим, якщо розглядаються ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Аудитор може визнавати облікові записи та документи справжніми, якщо він не має підстави вважати протилежне. Якщо умови, ідентифіковані під час аудиту, змушують аудитора вважати, що документ може бути

несправжнім або що умови в документі були змінені, але інформація про це не повідомлялася аудиторю, він повинен продовжити дослідження.

У ході планування завдання аудитори повинні врахувати потенційні області здійснення шахрайств, з якими доведеться мати справу. Отже, аудитори мають бути знайомі з чинниками ризиків та ознаками шахрайств, ретельно аналізувати ознаки або дії, які асоціюються з шахрайством. Ці ознаки за суттю є суб'єктивними. Тому цілком можливо, що якась з ознак може не потрапити у поле зору аудиторів під час належного виконання завдання. Як вже відзначалося, фактори, які сприяють здійсненню шахрайств, різноманітні та численні. Знання слабких місць бізнесу, дає аудиторам можливості щодо виявлення та запобігання шахрайства.

У процесі господарської діяльності суб'єктів господарювання можуть існувати певні умови та події, що збільшують ризик шахрайства і мають бути враховані аудитором під час перевірки. Такі умови та події можна поділити на кілька груп, що наведені в табл. 1.8.

Таблиця 1.8 Умови та події, що збільшують ризик шахрайства

№	Визначення	Зміст
1	Цілісність або компетентність управлінського персоналу	Значне та довготривале недоукомплектування облікового персоналу, наявність недоліків в усуненні слабких сторін внутрішнього контролю та часті зміни в юридичному відділі або у відділі внутрішнього аудиту
2	Наявність впливу зовнішніх факторів	Криза відповідної галузі може призвести до ризику банкрутства підприємства; підприємство має внески в галузі, що переживають кризу; підприємство значною мірою залежить від одного замовника або невеликої групи замовників; скорочені строки складання фінансової звітності
3	Незвичайні операції	Наявність незвичайних угод, особливо наприкінці звітного періоду, що суттєво впливають на фінансові показники; наявність платежів за певні послуги (маркетингові, юридичні тощо), що не відповідають кількості та якості таких послуг, а також необхідності їх здійснення.
4	Проблеми одержання необхідних аудиторських доказів	Неадекватність записів та документального оформлення операцій, відсутність підтверджуючих документів та зміну документів; відхилення від облікових записів та даних підтверджень третьої сторони тощо

Для визначення шахрайства аудитору необхідно:

- визначити мотиви шахрайства у клієнта;

- ознайомитись із персоналом, особливо з керівним, оцінити умови та порядок оплати його праці, наявність активів (дорогих автомобілів, приміських котеджів тощо), вартість яких не відповідає одержаним доходам працівника;

- встановити наявність умов, що можуть сприяти можливості здійснення випадків шахрайства;

- виявити ознаки шахрайства шляхом виконання аналітичних процедур;
- провести суцільну та вибірккову перевірку об'єктів із найбільшим ризиком невиявлення порушень.

Приклади можливих аудиторських процедур для розгляду оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, включаючи ті, що ілюструють внесення елемента непередбачуваності, наведені в додатках до МСА 240 (Додаток 4).

*Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики.* У відповідь на виявлені ризики шахрайства аудитор може здійснити відповідні процедури, наприклад:

- Відвідати виробничі приміщення або провести тестування без попереднього попередження (наприклад, провести інвентаризацію в офісах або раптове перерахування наявних коштів)

- Провести аналітичні процедури перевірки за суттю, зокрема, зрівняти обсяг продажів і собівартість реалізованих товарів по виробничих об'єктах і видам діяльності з величинами, що розраховано по оцінках аудитора

- Провести детальну перевірку коригуючих бухгалтерських записів підприємства на кінець кварталу й кінець року, більш детально дослідити ті з них, які видаються незвичайними з погляду змісту або величини числових показників

- Провести бесіду зі співробітниками, що мають відношення до тих питань, які викликають стурбованість у частині ризику можливого суттєвого викривлення в результаті несумлінних дій, щоб перевірити їхнє розуміння такого ризику, а також того, чи здатні наявні засоби контролю знизити ризик

- Провести аудиторські процедури відносно звірень взаєморозрахунків із третіми особами, підготовлених підприємством, у тому числі на проміжні дати

- Провести аудиторські процедури відносно звірень взаєморозрахунків із третіми особами, підготовлених підприємством, у тому числі на проміжні дати

- Перевірити вірогідність записів і операцій, отриманих при веденні бухгалтерського обліку за допомогою електронно-обчислювальної техніки.

**Письмові запевнення.** МСА 580 встановлює вимоги і надає рекомендації щодо отримання прийнятних запевнень управлінського персоналу та в разі потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, під час аудиту. На додаток до визнання того, що вони взяли на себе відповідальність за складання фінансової звітності, важливо, щоб незалежно від розміру суб'єкта господарювання управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визнали свою відповідальність за внутрішній контроль, розроблений, застосований і підтримуваний для запобігання та виявлення шахрайства.

Через характер шахрайства та складнощі, з якими стикаються аудитори при виявленні суттєвих викривлень у фінансовій звітності внаслідок нього, важливо, щоб аудитор отримав письмові запевнення управлінського персоналу і в разі потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, які підтверджують, що вони розкрили аудитору інформацію про:

- результати оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою внаслідок шахрайства;
- відомості про будь-які випадки фактично вчиненого, підозрюваного шахрайства або шахрайства, що розслідується (чи було розслідуване), які впливають на суб'єкт господарювання.

**Повідомлення управлінському персоналу.** Якщо аудитор отримав докази, що шахрайство існує або може існувати, важливо, щоб про це якомога швидше було повідомлено управлінському персоналу відповідного рівня. Це необхідно зробити навіть у тому разі, якщо питання можна вважати недоречним (наприклад, незначна розтрата, що здійснена працівником нижчого рівня в організації суб'єкта господарювання).

Визначення прийнятності рівня управлінського персоналу є питанням професійного судження. На нього впливають такі чинники, як ймовірність змови та характер і розмір підозрюваного шахрайства. Звичайно, прийнятний рівень управлінського персоналу є щонайменше на порядок вищим за рівень працівників, які, як виявляється, причетні до підозрюваного шахрайства.

Повідомлення аудитором інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, може здійснюватися в усній або письмовій формі. Через характер і чутливість шахрайства, в якому бере участь старший управлінський персонал, або шахрайства, яке призводить до суттєвого викривлення



фінансової звітності, аудитор регулярно надає звіти про такі питання та може вважати за потрібне також повідомляти про ці питання у письмовій формі.

**Відповідальність за дотримання вимог законодавчих і нормативних актів. Розгляд аудитором дотримання вимог. Звітність про недотримання вимог.** Плануючи і виконуючи аудиторські процедури, оцінюючи та надаючи висновок про результати аудиторської перевірки, аудитор повинен усвідомлювати, що невідповідність діяльності суб'єкта господарювання законам і нормативним актам може суттєво вплинути на фінансові звіти.

МСА 250 розглядає відповідальність аудитора за розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності.

Вимоги цього МСА призначені для надання допомоги аудитору в ідентифікації суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок недотримання вимог законодавчих і нормативних актів. Проте аудитор не несе відповідальності за запобігання недотримання вимог, і не можна очікувати, що він виявить недотримання вимог усіх законодавчих нормативних актів.

**Цілі аудитора** такі:

- отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо дотримання положень законодавчих та нормативних актів, які, ж це загальноновизнано, безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації

- виконання визначених аудиторських процедур для виявлення недотримання вимог тих законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність.

- виконання належних дій у відповідь на недотримання або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, ідентифікованих під час аудиту.

МСА містить визначення терміну: **недотримання вимог** - дії або бездіяльність (навмисні та ненавмисні) з боку суб'єкта господарювання, які суперечать чинному законодавству або нормативним актам. Такі дії включають операції, які здійснює суб'єкт господарювання або від його імені чи за його дорученням ті, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінський персонал та працівники суб'єкта господарювання. До недотримання вимог не належать особисті неправомірні дії (не пов'язані з діяльністю суб'єкта господарювання) тих, кого наділено найвищими

повноваженнями, управлінського персоналу та працівників суб'єкта господарювання.

У контексті законодавчих та нормативних актів потенційний вплив властивих обмежень на можливість аудитора виявити суттєві викривлення збільшується внаслідок зазначених нижче причин:

- існує багато законодавчих та нормативних актів, які стосуються в основному поточних аспектів бізнесу суб'єкта господарювання, які, як правило, не впливають на фінансову звітність і не реєструються інформаційними системами суб'єкта господарювання, важливими для фінансової звітності;

- недотримання вимог може передбачати поведінку, спрямовану на приховування цього, наприклад, змову, підробку, навмисну нерєєстрацію операцій, уникнення управлінським персоналом заходів внутрішнього контролю або навмисне введення аудитора в оману.

- Певна дія недотримання вимог є в кінцевому підсумку питанням юридичного рішення суду загальної юрисдикції. Цілі аудитора полягають виключно в наступному:

- отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо дотримання положень законодавчих та нормативних актів, які, ж це загально визнано, безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації

- виконання визначених аудиторських процедур для виявлення недотримання вимог тих законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність.

- виконання належних дій у відповідь на недотримання або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, ідентифікованих під час аудиту.

Для полегшення ідентифікації випадків недотримання вимог інших законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність аудитор, згідно МСА 250, повинен виконати такі аудиторські процедури :

- звернутись із запитом до управлінського персоналу і за потреби до тих кого наділено найвищими повноваженнями, чи дотримується суб'єкт господарювання вимог таких законодавчих і нормативних актів;

- перевірити листування, якщо таке є, з відповідними органами ліцензування та регуляторними органами.

МСА 250 містить приклади типів політик і процедур, які суб'єкт господарювання може впровадити для попередження й виявленні недотримання вимог законодавчих та нормативних актів (рис. 1.6):

Суб'єкти господарювання із великими обсягами діяльності можуть доповнити таку політику та процедури через покладання відповідних обов'язків на:

- службу внутрішнього аудиту
- аудиторський комітет

Конкретні законодавчі вимоги можуть передбачати, щоб разом з аудиторським висновком у процесі аудиторської перевірки фінансових звітів аудитор надав окремий звіт про відповідність діяльності суб'єкта господарювання окремим положенням законів або нормативних актів. За таких обставин аудитор повинен планувати проведення тестування стосовно відповідності цим положенням законів і нормативних актів.

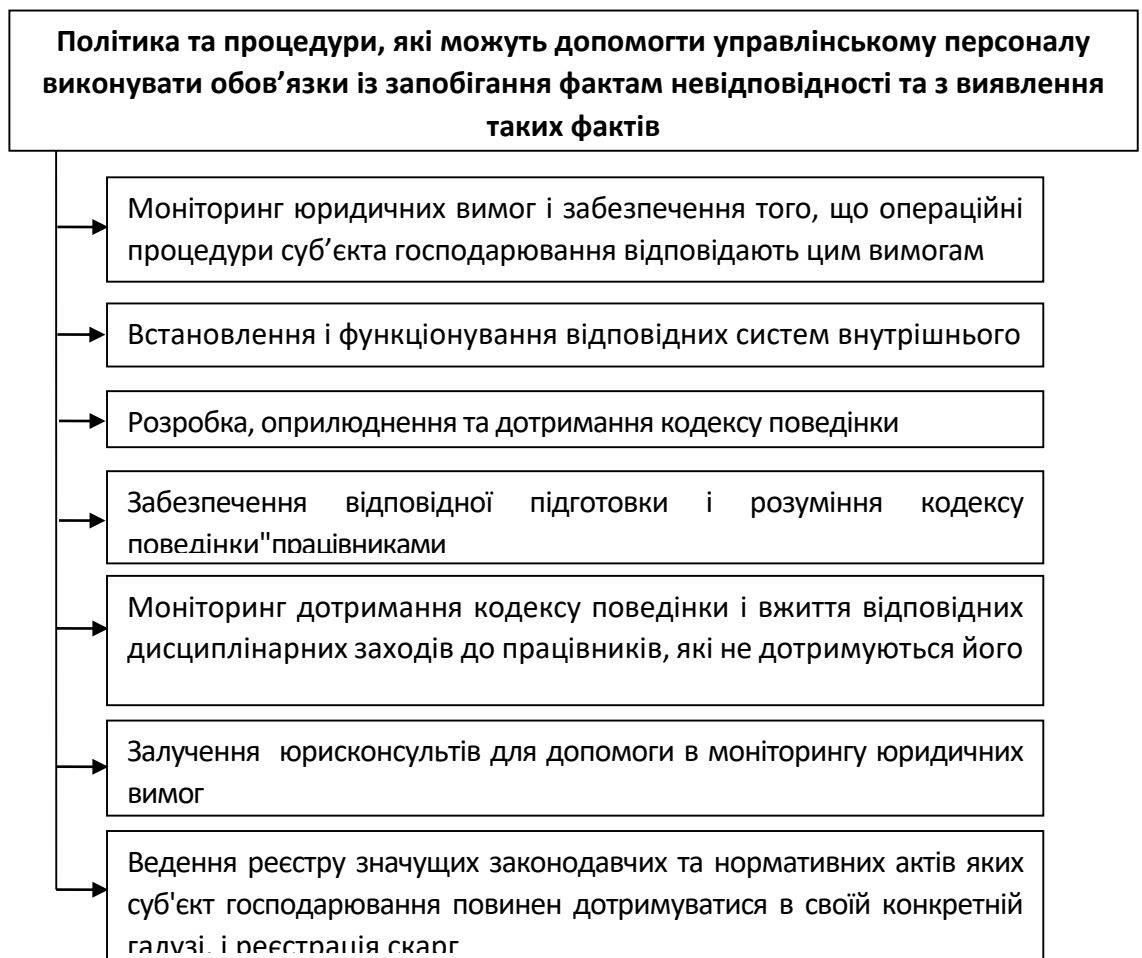


Рис. 1.6 Політика та процедури щодо попередження та виявленні недотримання вимог законодавчих та нормативних актів

Щоб спланувати аудиторську перевірку, аудитор повинен мати загальне розуміння тих законодавчих і нормативних вимог, які застосовуються до суб'єкта господарювання й галузі, також отримати загальне уявлення про відповідність діяльності суб'єкта господарювання цим вимогам.

Для отримання загального розуміння законодавчої та нормативної бази, а також того, як суб'єкт господарювання дотримується вимог цієї бази, аудитор може, наприклад:

- використати теперішнє розуміння галузі суб'єкта господарювання, нормативних та інших зовнішніх чинників;
- оновити розуміння тих законодавчих та нормативних актів, які безпосередньо визначають наведені суми і розкриття інформації у фінансовій звітності;
- зробити запит до управлінського персоналу щодо інших законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на діяльність суб'єкта господарювання;
- зробити запит до управлінського персоналу про політики або процедури суб'єкта господарювання стосовно дотримання вимог законодавчих та нормативних актів;
- зробити запит до управлінського персоналу стосовно політик або процедур, прийнятих для ідентифікації, оцінки та обліку судових позовів.

Аудиторські процедури, які застосовуються для формулювання думки щодо фінансової звітності, можуть привернути увагу аудитора до випадків недотримання вимог або підозрюваного недотримання вимог законодавчих та нормативних актів. Такі аудиторські процедури можуть, наприклад, включати:

- ознайомлення з протоколами;
- здійснення запитів до управлінського персоналу та штатного або зовнішнього юрисконсульта суб'єкта господарювання щодо судових процесів, позовів і оцінки;
- виконання тестів по суті щодо деталей класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації.

Документація аудитора щодо результатів, які стосуються ідентифікованого або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і регуляторних актів, може містити, наприклад:

- копії записів чи документів;

- протоколи обговорень, проведених із управлінським персоналом, а також в тими, кого наділено найвищими повноваженнями, або сторонами поза межами суб'єкта господарювання.

***Процедури, які застосовуються при виявленні фактів невідповідності законодавству.*** Аудитор повинен розглянути інформацію з питань аудиту, яка має значення для управління й одержана в процесі аудиторської перевірки фінансових звітів, і повідомити про неї вищий управлінський персонал.

Як правило, ця інформація з питань аудиту включає:

- загальний підхід до аудиторської перевірки та її обсяг, у тому числі будь-які очікуванні обмеження обсягу аудиторської перевірки або будь-які додаткові вимоги;

- вибір або зміна важливої політики і методів бухгалтерського обліку, які мають (або можуть мати) суттєвий вплив на фінансові звіти суб'єкта господарювання;

- можливий вплив на фінансові звіти будь-яких суттєвих ризиків, які слід розкривати у фінансових звітах;

- аудиторські корегування, як зафіксовані, так і не зафіксовані суб'єктом господарювання, які спричиняють або можуть спричинити суттєвий вплив на фінансові звіти суб'єкта господарювання;

- суттєва невизначеність, що стосується подій або обставин, що можуть викликати суттєві сумніви щодо дотримання суб'єктом господарювання принципу безперервності;

- інша інформація, що потребує уваги найвищого управлінського персоналу (зокрема, суттєві недоліки в системі внутрішнього контролю);

- незгода з управлінським персоналом з приводу таких питань, які окремо або в сукупності з іншими можуть бути суттєвими для фінансових звітів суб'єктів господарювання чи аудиторського висновку;

- очікувані модифікації аудиторського висновку.

***Повідомлення про невідповідність.*** Аудитор повинен у якнайкоротший строк повідомити найвищий управлінський персонал про виявлені факти невідповідності або одержати аудиторські докази того, що вони належним чином поінформовані про факти невідповідності, які привернули увагу аудитора.

Якщо, на думку аудитора, невідповідність діяльності законодавству є навмисною і суттєвою, аудитор повинен негайно повідомити про виявлений факт.

Якщо аудитор має підстави думати, що члени вищого управлінського персоналу, включаючи членів ради директорів, причетні до факту невідповідності законодавству, то аудитор має повідомити про це органу управління суб'єкта господарювання наступного рівня, якщо такий існує (наприклад, аудиторський комітет або спостережну раду).

## **1.5 Повідомлення інформації найвищим уповноваженим особам**

МСА 260 регулює відповідальність аудитора за повідомлення інформації з питань аудиту фінансових звітів тим, кого наділено найвищими повноваженнями. В ньому визнається важливість ефективного двостороннього повідомлення інформації під час аудиту фінансової звітності та надається комплексна концептуальна основа для повідомлення інформації аудитором тим, кого наділено найвищими повноваженнями а також ідентифікуються деякі конкретні питання, інформацію про які слід повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями

***Цілі аудитора*** такі:

- Чітко повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності та загальну інформацію про запланований обсяг і час аудиту;
- отримати від тих, кого наділено найвищими повноваженнями інформацію, яка є важливою для аудиту;
- надати тим кого наділено найвищими повноваженнями, своєчасні дані про спостереження, зроблені внаслідок аудиту які є значущими та важливими для їх відповідальності за нагляд над процесом фінансової звітності;
- сприяти ефективному двосторонньому повідомленню інформації між аудитором та тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Хоча аудитор несе відповідальність за повідомлення інформації про питання, яких вимагає цей МСА, управлінський персонал також несе відповідальність за повідомлення інформації з питань, які становлять інтерес для тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Повідомлення інформації аудитором не звільняє управлінський персонал від цієї відповідальності. Так само повідомлення інформації управлінським персоналом тим, кого наділено найвищими повноваженнями, з питань, інформацію про які має повідомляти аудитор, не звільняє аудитора від відповідальності також повідомляти їм інформацію. Проте повідомлення інформації про ці питання управлінським

персоналом може впливати на форму або час повідомлення інформації аудитором тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Важливим є питання, кого саме повідомляти. МСА 260 містить наступні визначення (табл. 1.9):

Таблиця 1.9 Визначення термінів у МСА 260

№	Визначення	Зміст
1.	Ті, кого наділено найвищими повноваженнями	особа (особні чи організація(-ї), які відповідають за нагляд, за стратегією суб'єкта господарювання і зобов'язаннями, пов'язаними із підвітністю суб'єкта господарювання. Така відповідальність охоплює також нагляд за процесом фінансової звітності. Для деяких суб'єктів господарювання в деяких юрисдикціях до складу наділених найвищими повноваженнями, можуть входити члени ради керуючих суб'єкта господарювання в приватному чи державному секторі або власник-менеджер
2.	Управлінський персонал	особа(-и), які несуть адміністративну відповідальність за ведення діяльності суб'єкта господарювання. Для деяких суб'єктів господарювання в певних юрисдикціях до складу управлінського персоналу входять деякі чи всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад члени ради керуючих або власник-менеджер

Структури управління варіюються залежно від юрисдикції та суб'єкта господарювання, відображаючи вплив різних культурних та правових традицій, а також розмір, характеристики власності. Приклади наведено в МСА:

- у деяких юрисдикціях існує наглядова рада (повністю або здебільшого не є виконавчою), яка юридично відокремлена від виконавчої, ради (правління), тобто дворівнева структура. В інших юрисдикціях як наглядові, так і адміністративні функції становлять юридичну відповідальність єдиної або об'єднаної ради структура є однорівневою;

- у деяких суб'єктів господарювання ті, кого наділено найвищими повноваженнями, обіймають посади, які є невід'ємною частиною юридично, структури суб'єкта господарювання, наприклад директори, компанії. В інших, наприклад деяких державних суб'єктів господарювання, відповідальність за управління покладається на орган, який не входить до складу суб'єкта господарювання;

- у деяких випадках деякі або всі з тих, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання. В інших - до складу тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу входять різні особи;

• у деяких випадках ті, кого наділено найвищими повноваженнями несуть відповідальність за затвердження<sup>3</sup> фінансової звітності суб'єкта господарювання (в інших випадках цю відповідальність несе управлінський персонал).

Питання, про які слід повідомляти інформацію, наступні:

- відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності
- запланований обсяг та час аудиту
- значущі результати аудиту
- незалежність аудитора

Конкретні питання, про які аудитор групи мають повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, містить МСА 600.

**Процес повідомлення інформації.** Аудитор повинен надати тим, кого наділено найвищими повноваженнями, інформацію щодо форми, часу та очікуваного змісту повідомлень інформації, а також:

- свою думку щодо значних якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання, включаючи облікові політики, облікові оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності;

- значні труднощі, якщо вони є, які виникають у наслідок аудиту;

- якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не беруть участі в управлінні суб'єктом господарювання:

- значні питання, якщо вони є, що виникають унаслідок аудиту які обговорювалися з управлінським персоналом або пугали узгодженню з управлінським персоналом;

- письмові запевнення, про які аудитор зробив запит;

- інші питання, якщо вони є, які виникають унаслідок аудиту, та, за професійним судженням аудитора, є значущими для нагляду за процесом фінансової звітності.

Процес повідомлення інформації залежить від обставин, які включають розмір і структуру управління суб'єктом господарювання, методи роботи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та думку аудитора щодо важливості питань, інформацію про які слід повідомляти. Трудноті із встановленням ефективного двостороннього повідомлення інформації можуть вказувати на те, що двостороннє повідомлення інформації між аудитором та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, не є достатнім для досягнення мети аудиту



Аудитор повинен своєчасно письмово повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Аудитор повинен оцінити, чи було достатнім з метою аудиту двостороннє повідомлення інформації між аудитором та тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Якщо воно не було достатнім, аудитор повинен оцінити вплив, якщо він є, на оцінку ризиків суттєвого викривлення і можливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази і повинен вжити необхідних заходів

Якщо двостороннє повідомлення інформації між аудитором та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, є недостатнім та цю ситуацію не можна усунути, аудитор може вжити таких заходів:

- модифікувати аудиторську думку на основі обмеження обсягу;
- отримати консультацію юриста щодо наслідків різних планів дій;
- повідомити інформацію третім сторонам (наприклад, регуляторному органу) або вищому органу в структурі управління, який не є частиною суб'єкта господарювання, наприклад власникам бізнесу (таким, як акціонери на загальних зборах) або відповідному міністру уряду, або членам парламенту у випадку державного сектору;
- відмовитись від завдання, якщо відмова можлива за застосовним законодавчим чи нормативним актом.

Якщо питання, про які цей МСА вимагає повідомляти інформацію, повідомляються в усній формі, аудитор повинен включити їх до аудиторської документації, а також коли й кому про них було повідомлено. Якщо інформація про питання повідомлялася в письмовій формі, аудитор повинен зберігати копію повідомлення "форма, частину аудиторської документації"

МСА 265 слід застосовувати разом із МСА 200. Він розглядає відповідальність аудитора за повідомлення в належний спосіб інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю, які ідентифікував аудитор під час аудиту фінансової звітності. Цей МСА не встановлює додаткову відповідальність аудитора стосовно отримання розуміння внутрішнього контролю, а також розробки і виконання тестів заходів контролю понад вимоги МСА 315 і МСА 330.

**Метою аудитора** є повідомлення у відповідний спосіб інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю, які аудитор ідентифікував під час аудиту та

які, за професійним судженням аудитора, є досить важливими, щоб заслуговувати на їх увагу.

МСА 265 наводить наступний термін:

*Значний недолік внутрішнього контролю* – недолік або поєднання недоліків внутрішнього контролю, які" за професійним судженням аудитора, є досить важливими, щоб заслуговувати на увагу тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Недолік внутрішнього контролю існує, якщо:

- контроль розроблений, упроваджений і функціонує так, що неможливо своєчасно попередити або виявити та виправити викривлення у фінансовій звітності, або
- відсутній контроль, необхідний для своєчасного запобігання або виявлення та виправлення викривлень у фінансовій звітності.

Аудитор повинен визначити, чи виявив він на основі виконаної аудиторської роботи один або кілька недоліків внутрішнього контролю.

Значущість недоліку або поєднання недоліків внутрішнього контролю залежить не тільки від того, чи відбулося викривлення фактично, а й від імовірності того, що викривлення може відбутися, та потенційної величини викривлення. Тому значні недоліки можуть існувати навіть у тому разі, якщо аудитор не ідентифікував викривлення під час аудиту.

Приклади питань, які аудитор може розглядати при визначенні того, чи становить недолік або поєднання недоліків внутрішнього контролю значний недолік, наведено МСА 265:

- ймовірність недоліків, які призводять до суттєвих викривлень у фінансовій звітності в майбутньому;
- чутливість відповідного активу або зобов'язання до втрати або шахрайства;
- суб'єктивність і складність визначення попередньо оцінених сум, зокрема облікових оцінок за справедливою вартістю;
- суми у фінансовій звітності доступні впливу недоліків;
- обсяг діяльності, що здійснюється або яку можна здійснити щодо залишку на рахунку або класу операцій, які доступні впливу недоліку або недоліків;
- важливість заходів контролю для процесу фінансової звітності, наприклад:
  - загальні заходи моніторингу (такі як нагляд управлінського персоналу);

- заходи контролю, спрямовані на попередження та виявлення шахрайства;
- заходи контролю вибору та застосування значних облікових політик;
- заходи контролю значних операцій із пов'язаними сторонами;
- заходи контролю значних операцій, які виходять за межі звичайного ходу бізнесу суб'єкта господарювання;
- заходи контролю процесу фінансової звітності на кінець періоду (такі як заходи контролю разових журнальних записів);

- причина та частота винятків, виявлених у результаті недоліків заходів контролю;

- взаємозв'язок недоліку з іншими недоліками внутрішнього контролю.

До інформації у письмовій формі про значні недоліки внутрішнього контролю аудитор повинен включити:

- описання недоліків і пояснення їх потенційного впливу;

- достатню інформацію, щоб надати можливість тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу зрозуміти контекст повідомлення. Зокрема, аудитор повинен пояснити, що:

- мета аудиту полягала в тому, щоб аудитор висловив думку щодо фінансової звітності;

- аудит охоплював розгляд внутрішнього контролю, важливого для складання фінансової звітності, щоб розробити аудиторські процедури, які є прийнятними за конкретних обставин, але не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю;

- питання, про які йдеться, обмежуються тими недоліками, які аудитор ідентифікував протягом аудиту і які, як він вважає, є досить важливими, щоб заслуговувати на увагу тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Ступінь деталізації інформації, яку слід повідомляти про значні недоліки, є питанням професійного судження аудитора за конкретних обставин. Чинники, які може розглядати аудитор під час визначення прийнятного ступеня деталізації інформації наведені в табл 1.10.

Пояснюючи потенційний вплив значних недоліків, аудитору не потрібно визначати цей вплив кількісно. Якщо доцільно, значні недоліки можна згрупувати для цілей звітності.

Таблиця 1.10 Чинники, які може розглядати аудитор під час визначення прийнятного ступеня деталізації інформації

Чинники	Характеристика
Характер суб'єкта господарювання	Повідомлення інформації, що вимагається для суб'єкта господарювання, який становить державний інтерес, може відрізнятися від повідомлення інформації для суб'єкта господарювання, який не становить державного інтересу
Розмір і складність суб'єкта господарювання	Повідомлення інформації, що вимагається для складного суб'єкта господарювання, може відрізнятися від повідомлення інформації для суб'єкта господарювання, який займається простим бізнесом
Структура управління суб'єктом господарювання	Може бути потрібною більш детальна інформація, якщо до складу тих, кого наділено найвищими повноваженнями, входять особи, які не мають значного досвіду у галузі або у сферах діяльності суб'єкта господарювання, на які він впливає
Законодавчі або нормативні вимоги	Визначені законодавчі або нормативні вимоги до повідомлення інформації про конкретні типи недоліків внутрішнього контролю
Характер значних недоліків, ідентифікованих аудитором	-

Аудитор також може включити до повідомлення інформації у письмовій формі пропозиції щодо виправних заходів стосовно недоліків, фактичні або запропоновані дії управлінський персонал у відповідь, а також пояснення, чи вживав аудитор будь-яких заходів, щоб перевірити, чи запровадив управлінський персонал дії у відповідь.