

ТЕМА 8. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ

План

- 3.1. Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів.
- 3.2 Присутність аудитора при інвентаризації запасів та залишки на початок періоду.
- 3.3. Процедури зовнішнього підтвердження та оцінка отриманих доказів.
- 3.4. Аналітичні процедури в аудиті .
- 3.5. Аудиторська вибірка: організація, обсяг і відбір статей вибірки, оцінка результатів.
- 3.6. Аудит облікових оцінок.
- 3.7 Пов'язані сторони в аудиті.
- 3.8 Подальші події.
- 3.9 Безперервність діяльності суб'єкта господарювання.
- 3.10 Письмові пояснення управлінського персоналу.

3.1 Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів

МСА 501 розглядає додаткові міркування аудитора при отриманні достатніх та прийнятних аудиторських доказів відповідно до МСА 330, МСА 500 та інших застосовних МСА щодо окремих аспектів запасів, судових справ і претензій, які стосуються суб'єкта господарювання, а також інформації за сегментами під час аудиту фінансової звітності.

Метою аудитора є отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів стосовно:

- наявності та стану запасів;
- повноти інформації щодо судових справ і претензій, що стосуються суб'єкта господарювання;
- подання і розкриття інформації за сегментами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Аудитор повинен розробити та виконати процедури аудиту, що за певних обставин відповідають меті отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів: перевірка, спостереження, повторне обчислення, повторне виконання, аналітичні процедури, запит.

3.2 Присутність аудитора при інвентаризації запасів та залишки на початок періоду

Запаси. Якщо запаси є суттєвими для фінансової звітності, то аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо їх наявності і стану шляхом:

а) присутності під час інвентаризації (крім випадків, якщо це непрактично), щоб:

- оцінити інструкції та процедури управлінського персоналу для реєстрації і контролю результатів інвентаризації фізичних запасів суб'єкта господарювання;

- ознайомитися з процедурами підрахунку, які здійснюються управлінським персоналом;

- перевірити запаси;

- виконати контрольну перевірку;

б) здійснення аудиторських процедур щодо остаточних даних про запаси суб'єкта господарювання, щоб визначити, чи точно вони відображають фактичні результати інвентаризації.

Якщо інвентаризація здійснюється на іншу дату, ніж дата фінансової звітності, то аудитор повинен крім перерахованих процедур виконати аудиторські процедури для отримання аудиторських доказів про належне відображення змін в запасах між датою інвентаризації та датою фінансової звітності. Питання, що є доречними для розгляду при розробці аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів про належне відображення змін у запасах між датою або датами проведення інвентаризації та кінцевими інвентаризаційними реєстрами в облікових записях:

- чи належно скориговано записи системи постійного обліку запасів;

- надійність записів системи постійного обліку запасів суб'єкта господарювання;

- причини значних розбіжностей між інформацією, отриманою протягом інвентаризації, та записами системи постійного обліку запасів.

Якщо аудитор не може бути присутнім під час інвентаризації через непередбачувані обставини, він має провести інвентаризацію (або спостерігати за її проведенням) деяких запасів на іншу дату і виконати аудиторські процедури щодо проміжних операцій.

Якщо присутність під час інвентаризації не є можливою, аудитор повинен виконати альтернативні аудиторські процедури для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо наявності та стану запасів. Якщо це неможливо виконати, то він повинен модифікувати думку в аудиторському звіті відповідно до МСА 705.

Якщо запаси, що перебувають на зберіганні та під контролем третьої сторони, є суттєвими для фінансової звітності, аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо наявності та стану таких запасів, здійснивши одну з таких дій або обидві;

- надіслати запит до третьої сторони про підтвердження кількості і стану запасів, які зберігаються в інтересах суб'єкта господарювання .
- здійснити перевірку або інші аудиторські процедури, які є належними за таких обставин.

Судові справи. Судові справи та претензії, що стосуються суб'єкта господарювання, можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність, тому їх слід розкривати або враховувати у фінансовій звітності.

Аудитор повинен розробити та виконати аудиторські процедури для виявлення судових справ і претензій, які стосуються суб'єкта господарювання та можуть призвести до виникнення ризику суттєвого викривлення, включаючи:

- звернення із запитом до управлінського персоналу і, якщо це доречно, інших осіб суб'єкта господарювання, включаючи його штатного юриста;
- перегляд протоколів засідань вищих органів управління та листування між суб'єктом господарювання і його зовнішнім юрисконсультантом;
- аналіз рахунків видатків на юридичні послуги.

Аудитор повинен звернутися із запитом до управлінського персоналу та, якщо це прийнятно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про надання письмових запевнень, що всі відомі фактичні або можливі судові справи та претензії, вплив яких слід враховувати при підготовці фінансової звітності, були розкриті аудитору, а також враховані й розкриті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

На додаток до процедур, визначених вище, інші доречні процедури включають, наприклад, використання інформації, отриманої через процедури оцінки ризиків, які проводилися для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, щоб аудитор міг дізнатися про судові справи і претензії, які стосуються суб'єкта господарювання.

Аудиторські докази, отримані для ідентифікації судових справ і претензій, які можуть призвести до виникнення ризику суттєвого викривлення, також можуть надати аудиторські докази щодо інших доречних аспектів, наприклад, оцінка або вимірювання стосовно судової справи та претензій. У МСА 540 встановлено вимоги й надано рекомендації, які є доречними для розгляду аудитором судової справи та претензій, які вимагають облікових оцінок або пов'язаного розкриття інформації у фінансовій звітності.

Залежно від обставин аудитор може вважати за доцільне вивчити пов'язані первинні документи, зокрема рахунки-фактури за надані юридичні послуги, у процесі розгляду аудитором рахунків видатків на юридичні послуги.

Аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо подання й розкриття інформації за сегментами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Відповідальність аудитора за подання і розкриття інформації за сегментами стосується фінансової звітності у цілому.

Перше завдання з аудиту – залишки на початок періоду. МСА 510 розглядає відповідальність аудитора щодо залишків на початок періоду під час виконання першого завдання з аудиту. Крім сум у фінансовій звітності залишки на початок періоду включають також чинники, які існували на початок періоду, наприклад умовні та позабалансові зобов'язання.

МСА 510 слід застосовувати разом із МСА 200.

Якщо у фінансових звітах міститься порівняльна фінансова інформація, застосовними є також вимоги та поради МСА 710. У МСА 300 "Планування аудиту фінансової звітності" наведено додаткові вимоги та поради стосовно дій аудитора до початку виконання першого завдання з аудиту.

Метою аудитора при виконанні першого завдання з аудиту щодо залишків на початок періоду є отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, чи:

- існують викривлення у залишках на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність поточного періоду;
- послідовно застосовувалася відповідна облікова політика, відображена у залишках на початок періоду, у фінансовій звітності поточного періоду та чи зміни в обліковій політиці було враховано та адекватно подано й розкрито відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

МСА 510 визначає наступні терміни (табл. 3.1):

Таблиця 3.1 Визначення термінів у МСВ 510

№	Визначення	Зміст
1	Залишки на початок періоду	залишки на рахунках, які існують на початок періоду. Вони ґрунтуються на залишках на рахунках в кінець попереднього періоду і відображають вплив операцій і подій попередніх періодів та облікових політик, що застосовувалися у попередньому періоді. Залишки на початок періоду також включають розкриття інформації, яка існувала на початок періоду, такої як непередбачені події та прийняті зобов'язання.
2	Перше завдання з аудиту	завдання, при якому: <ul style="list-style-type: none"> • фінансова звітність за попередній період не перевірялася"аудитором; • фінансова звітність попереднього періоду перевірялася"попереднім аудитором
3	Попередній аудитор	аудитор з іншої аудиторської фірми, який проводив аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання за попередній період та який був замінений теперішнім аудитором

Відповідно МСА 510 аудитор повинен ознайомитися з фінансовою звітністю на останню звітну дату (якщо вона є) та звітом щодо неї попереднього аудитора, якщо такий є, для отримання інформації про залишки на початок періоду, включаючи розкриття інформації. Аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази стосовно того, чи існують викривлення залишків на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність поточного періоду, через:

- визначення правильності перенесення залишків на кінець попереднього періоду на початок поточного періоду або в разі потреби їх коригування;
- визначення, чи відображають залишки на початок періоду застосування прийнятної облікової політики;
- виконання відповідних процедур.

Характер та обсяг аудиторських процедур, необхідних для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо залишків на початок періоду, залежать від таких чинників (рис.3.1):

Якщо аудит фінансової звітності попереднього періоду виконував попередній аудитор, аудитор може мати змогу отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо залишків на початок періоду через огляд робочих документів попереднього аудитора. Питання, чи надає такий огляд достатні та

прийнятні аудиторські докази, залежить від професійної компетенції та незалежності попереднього аудитора.



Рис. 3.1 Характер та обсяг аудиторських процедур

Аудитор має виконати адекватні дії (□ абл. 3.2) у випадку, якщо не може отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо залишків на початок періоду.

Таблиця 3.2 Дії аудитора

Дії	Обставини
Додаткові аудиторські процедури, які є належними за відповідних обставин, для визначення їх впливу на фінансову звітність поточного періоду	Якщо аудитор отримує аудиторські докази, що залишки на початок періоду містять викривлення, які можуть суттєво вплинути на фінансову звітність поточного періоду
Висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності залежно від обставин відповідно до вимог МСА 705	Якщо аудитор не може отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо залишків на початок періоду
Висловити умовно-позитивну або негативну думку залежно від обставин відповідно до вимог МСА 705	Якщо аудитор дійде висновку, що залишки на початок періоду містять викривлення, яке суттєво впливає на фінансову звітність поточного періоду, а його вплив не враховано належно або подано чи розкрито неадекватно
Висловити умовно-позитивну або негативну думку залежно від обставин згідно з вимогами МСА 705	Якщо аудитор дійде висновку: облікова політика поточного періоду не застосовувалася послідовно до залишків на початок періоду відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;

	зміни в обліковій політиці не було відповідно враховано та адекватно подано й розкрито відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності
Модифікувати свою думку щодо фінансової звітності поточного періоду відповідно до вимог МСА 705 та МСА 710.	Якщо думка попереднього аудитора щодо фінансової звітності попереднього періоду містить модифікацію думки і така модифікація залишається суттєвою для фінансової звітності поточного періоду, аудитор повинен

3.3 Процедури зовнішнього підтвердження та оцінка отриманих доказів

МСА 505 розглядає використання аудитором процедур зовнішнього підтвердження для отримання аудиторських доказів відповідно до вимог МСА 330 і МСА 500. У ньому не розглядаються запити щодо судових справ і претензій, що підпадають під дію МСА 501.

Метою аудитора при застосуванні процедур зовнішнього підтвердження є розробка та виконання таких процедур для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів.

МСА містить визначення наступних термінів (табл. 3.3):

Таблиця 3.3 Визначення термінів у МСВ 505

№	Визначення	Зміст
1	Зовнішнє підтвердження (External confirmation)	Аудиторські докази, отримані як пряма письмова відповідь аудитору від третьої сторони (сторони, яка підтверджує) у паперовій формі або на електронних чи інших носіях інформації
2	Запит про позитивне підтвердження	Запит, згідно з яким сторона, що надає підтвердження, надсилає свою відповідь безпосередньо аудитору і зазначає свою згоду або незгоду з наведеною у запиті інформацією чи надає зазначену в запиті інформацію
3	Запит про негативне підтвердження	Запит, згідно з яким сторона, що надає підтвердження, надсилає свою відповідь безпосередньо аудитору тільки в разі незгоди з наведеною у запиті інформацією
4	Відсутність відповіді	Відсутність відповіді або повної відповіді з боку сторони, що надає підтвердження, або повернення недоставленого запиту щодо підтвердження
5	Виняток	Відповідь, яка засвідчує відмінність між інформацією, відносно якої мав місце запит або яка міститься у записах суб'єкта господарювання, та інформацією, наданою стороною, що підтверджує

Підтвердження – являє собою відповідь на запит про інформацію, що міститься в облікових записах. Ця процедура спрямована на підтвердження тверджень управлінського персоналу. Мета зовнішнього підтвердження – одержання від контрагентів підтверджувальної інформації для зіставлення з обліковими записами підприємства. Направляється такий запит зазвичай до третіх осіб, компетентних по суті такого запиту. Рекомендації щодо отримання підтвердження у певних випадках містять МСА 330 – під час розгляду тверджень, пов'язаних із залишками на рахунках та їх елементами, та МСА 500 – для отримання аудиторських доказів щодо відсутності певних умов, наприклад додаткових угод, що можуть впливати на визнання доходів.

При формулюванні запитів про підтвердження слід враховувати такі чинники, як:

- Твердження, яких стосуються запити.
- Конкретні виявлені ризики суттєвого викривлення, в тому числі ризики шахрайства.
- Структура й подання запиту про підтвердження.
- Попередній досвід виконання завдань з аудиту або аналогічних завдань.
- Попередній досвід виконання завдань з аудиту або аналогічних завдань.
- Метод обміну інформацією (наприклад, на паперовому, електронному або іншому носії).
- Надання дозволу управлінським персоналом або заохочення ним сторін, що надають підтвердження, до надання відповіді аудитуру. Сторони, що надають підтвердження, можуть забажати надати відповідь лише на запит про підтвердження, який включає дозвіл на це від управлінського персоналу.
- Здатність відібраної сторони, що надає підтвердження, надати підтвердження або необхідну інформацію (наприклад, суму окремого рахунку-фактури порівняно із сумарним залишком).

До інших ситуацій, в яких процедури зовнішнього підтвердження можуть надати прийнятні аудиторські докази при розробці дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, МСА 330 віднесено:

- залишки на банківських рахунках та іншу інформацію, доречну для стосунків із банками;
- залишки на рахунках дебіторської заборгованості та її умови;

- запаси, утримувані третіми сторонами на митних складах, для переробки або консигнації;

- документи на володіння майном, утримувані юристами або фінансистами для відповідального зберігання або як забезпечення;

- інвестиції, утримувані для відповідального зберігання третіми сторонами або придбані у біржових брокерів, але не доставлені на дату балансу;

- суми заборгованості позикодавцям, включаючи відповідні умови погашення боргу та обмежувальні умови;

- залишки на рахунках та умови кредиторської заборгованості.

У процесі одержання як внутрішніх, так і зовнішніх підтверджень аудитор повинен контролювати відбір тих осіб, яким направляються запити, а також підготовку та відправлення запитів про зовнішнє підтвердження й обробку відповідей на запити. При цьому необхідно вживати певні заходи, щоб мінімізувати ризик викривлення результатів зовнішніх підтверджень.

Предметом підтвердження можуть бути:

- сальдо рахунків бухгалтерського обліку;

- умови комерційних договорів;

- відсутність (або наявність) секретних (прихованих) умов і угод;

- реальність відвантаження товарів (виконання робіт або послуг);

- цільова спрямованість фінансування (інвестування);

- залишки на рахунках у банках; позички й кредити (їх умови);

- право власності (наявність документів);

- активи в оренді та на відповідальному зберіганні в третіх осіб;

- придбані але не отримані цінні папери, і т.п.

МСА містить наступні узагальнення, що стосуються аудиторських доказів:

- Аудиторські докази є більш достовірними, якщо їх отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання.

- Аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором, є більш достовірними порівняно з аудиторськими доказами, отриманими опосередковано або як логічний висновок.

- Аудиторські докази є більш достовірними, якщо вони існують в документарному вигляді на паперових, електронних або інших носіях.

Відповідно до цього та залежно від обставин аудиту аудиторські докази у вигляді зовнішніх підтверджень, які отримуються безпосередньо аудитором від сторін, що надають підтвердження, можуть бути більш достовірними, ніж докази, отримані від самого суб'єкта господарювання. Цей МСА має допомогти аудитору в розробці та виконанні процедур зовнішнього підтвердження для отримання прийнятних і достовірних аудиторських доказів.

В практиці аудиту поширено застосування запиту в процесі процедури підтвердження, яке полягає у відсиланні дебіторам, кредиторам, банкам, юристам та іншим третім особам, пов'язаним з підприємством-клієнтом, листа із проханням підтвердити, надати інформацію про здійснені операції, залишки по рахунках, зобов'язаннях, претензіях і інші дані, що цікавлять аудитора (Додаток 7, 8). Такі листи відсилають від імені підприємства, що перевіряється, а отримувачем відповіді на них є аудитор (аудиторська фірма).

Зовнішні підтвердження не завжди обов'язкові й повинні використовувати як належну відповідь на оцінені ризики. Найчастіше зовнішні підтвердження повинні бути отримані у відношенні сальдо рахунків, таких як, дебіторська й кредиторська заборгованість, гроші в банках, іноді можуть використовуватися щодо підтвердження активів, які перебувають у третіх сторін та для підтвердження умов договорів із третім сторонами.

При використанні процедур зовнішнього підтвердження аудитор повинен контролювати запити про зовнішнє підтвердження, включаючи:

- визначення інформації, яку слід підтвердити або надати;
- вибір належної сторони, що надає підтвердження ;
- формулювання запитів про підтвердження, включаючи визначення належного одержувача запитів і наявність реквізитів для надсилання відповідей безпосередньо аудитору;
- надсилання запитів, у тому числі подальших запитів, якщо це потрібно, стороні, яка надає підтвердження.

Позитивні підтвердження. Суттєві зміни новою редакцією не внесені. Якщо аудитор дійшов висновку, що тільки зовнішні позитивні підтвердження можуть забезпечити достатні належні аудиторські докази, то ніякі інші альтернативні процедури можуть не застосовуватись. Якщо такі підтвердження отримані не були, то аудитор повинен розглянути вплив цього на думку аудитора. Це може відбутися, наприклад, відносно підтвердження запасів, що перебувають на зберіганні у третіх сторін.

Використання негативних підтверджень. Негативні підтвердження – це підтвердження, при яких респондент повинен відповісти аудитору тільки в тому випадку, якщо він не згодний із затвердженням у листі.

Негативні підтвердження можуть використовуватися при наявності наступних обставин:

- Ризики оцінені як низькі, аудитор одержав достатні належні аудиторські докази відносно операційної ефективності контролів, пов'язаних з відповідними твердженнями, тобто за наслідками проведених тестів контролю;

- Популяція містить багато дрібних операцій або сальдо;

- Очікуються дуже низькі відхилення;

- Аудитору не відомі обставини або події, які можуть указати на те, що респонденти не надішлють відповідь на запит.

Електронні підтвердження. Електронні підтвердження – це підтвердження, отримані по факсу або електронній пошті. Вони можуть бути менш надійними. МСА 505 визначає, що аудитор може одержати достатній рівень комфорту, якщо переконається в надійності процесу одержання електронних підтверджень, наприклад, використання цифрового підпису. Важливо, щоб аудитор переконався в ідентифікації респондента, у тому, що відповідь прийшла саме від респондента, а не від іншої сторони.

Якщо управлінський персонал відмовляється дозволити аудитору надіслати запит про підтвердження, аудитор має виконати наступні процедури (рис.3.3):

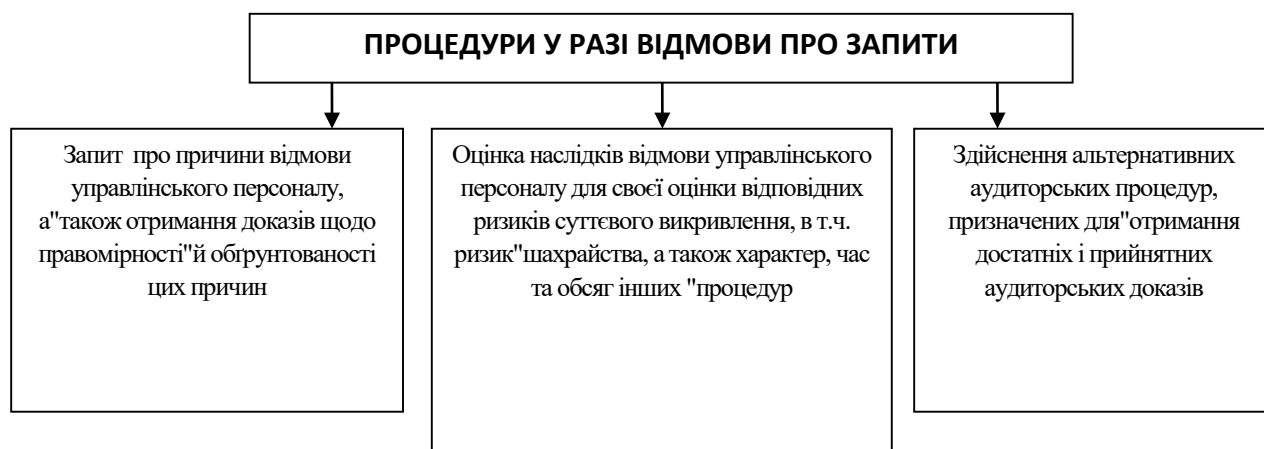


Рис. 3.3 Дії аудитора при відмові керівництва надіслати запит про підтвердження

Відсутність відповіді. Для кожного випадку відсутності відповіді аудитор повинен виконати альтернативні аудиторські процедури для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів. МСА 505 містить прикладами альтернативних аудиторських процедур:

- для залишків на рахунках дебіторської заборгованості – вивчення конкретних подальших надходжень коштів, транспорт документів і продажів у кінці періоду;

- для залишків на рахунках кредиторської заборгованості – вивчення подальших грошових виплат або кореспонденції, отриманої від третіх сторін, а також інших записів, зокрема повідомлень про отримані товари.

Крім того, аудитор може надсилати додаткові запити про підтвердження, якщо відповідь на попередній запит не була отримана протягом прийнятного періоду часу. Наприклад, аудитор може, ще раз перевіряючи точність адреси для першого запиту, надіслати додатковий або подальший запит.

Винятки. Аудитор повинен дослідити винятки для того, щоб визначити, чи не вказують вони на наявність викривлень

Винятки, помічені у відповідях на запити про підтвердження, можуть свідчити про викривлення або потенційні викривлення у фінансовій звітності. Якщо таке викривлення ідентифіковано, аудитор відповідно до вимог МСА 240 повинен визначити, чи вказує таке викривлення на шахрайство. Винятки можуть вказувати на якість відповідей від аналогічних сторін, що надають підтвердження, або привернути увагу до подібних рахунків. Винятки також можуть свідчити про недоліки внутрішнього контролю суб'єкта господарювання за підготовкою та поданням фінансової звітності.

3.4 Аналітичні процедури в аудиті

МСА 520 розглядає питання використання аудитором аналітичних процедур (аналітичних процедур по суті). Він також стосується питання відповідальності аудитора за виконання аналітичних процедур наприкінці аудиту, які б допомогли аудитору в формулюванні загального висновку щодо фінансової звітності.

Цілі аудитора такі:

- отримати достатні і прийнятні аудиторські докази при виконанні аналітичних процедур по суті;

- розробити та виконати аналітичні процедури наприкінці аудиту, які б допомогли аудитору у формулюванні загального висновку, чи відповідає фінансова звітність розумінню аудитором суб'єкта господарювання.

У цьому МСА термін "аналітичні процедури" означає оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин.

Основною метою застосування аналітичних процедур є виявлення наявності чи відсутності незвичних чи неправильно відображених фактів і результатів господарської діяльності, які визначають сфери потенційного ризику і вимагають особливої уваги аудитора

Цілі і завдання проведення аналітичних процедур впливають із етапу, на якому вони виконуються. Міжнародними стандартами аудиту передбачено застосування аналітичних процедур на всіх етапах проведення аудиту (табл. 3.4).

На початковій стадії аудиторської перевірки плануються часові межі, глибина перевірки фактичного матеріалу, намічаються процедури, які доцільно застосувати для ефективного виконання завдань аудиту. У ході огляду варто відібрати і скопіювати матеріали, що будуть потрібні надалі, і ввійдуть до робочих документів аудитора.

Таблиця 3.4 Етапи проведення аудиту

Стадія	Періодичність	Цілі
Планування	На початку аудита і протягом усієї процедури перевірки	Визначити, чи відповідають дані планування попереднім даним, визначеним самим аудитором у процесі вивчення бізнесу клієнта та специфіки галузі Для визначення потенційних "вузьких місць" Для раціонального розподілу ресурсів Для поліпшення ступеня розуміння аудитором діяльності клієнта
Детальна перевірка	У процесі перевірки на суттєвість операцій і рахунків	Для одержання достатнього рівня впевненості в тому, що при розгляді результатів роботи системи внутрішнього контролю та доказів, отриманих від проведення процедур за суттю, аудитор може

		зробити висновок, що загальний аудиторський ризик знижений до прийняттого рівня
Документування (підсумковий розгляд)	Наприкінці аудиторської перевірки	Зробити загальний висновок по фінансовій звітності

На стадії планування аналітичні процедури використовуються для виявлення класів операцій і рахунків, де дані можуть містити порушення (помилки). Необхідно також:

- здійснити огляд статутних документів, протоколів зборів, укладених договорів;
- визначити порядок затвердження важливих положень, що відносяться до обліку (нарахування дивідендів, випуску акцій, дозволів на кредит, оплата керівників).
- У процесі формування загального плану і програми аудиту застосування аналітичних процедур сприяє скороченню кількості і обсягу інших аудиторських процедур. Доцільно виділити такі завдання застосування аналітичних процедур:
 - знайомство з бізнесом клієнта та розуміння діяльності економічного суб'єкта;
 - визначення особливостей діяльності клієнта; визначення стратегій перевірки;
 - виявлення сфер потенційного ризику;
 - визначення проблем у формуванні фінансової інформації.

Метою застосування аналітичних процедур є визначення нетипових ситуацій в діяльності підприємства. Суттєві несподівані відмінності між даними звітності клієнта за поточний період й інформацією попередніх років та іншою базою порівняння трактуються як незвичні відхилення. Однією з можливих причин їх появи можуть бути як навмисні викривлення, так і ненавмисні помилки в обліку і звітності. Якщо сума незвичних відхилень велика, аудитор повинен встановити причини, що викликали їх, і визначити для себе, чи є вони результатом впливу реальних економічних явищ, чи зроблених помилок та навмисних порушень.

На етапі проведення аудиту аналітичні процедури використовуються як перевірки по суті, перевірки достовірності відображення в обліку оборотів і сальдо за рахунками.

Аналітичні процедури - це методи оцінки рахунків фінансової інформації шляхом вивчення і зіставлення співвідношень між фінансовими і нефінансовими показниками. Виконання аналітичних процедур складається з наступних дій:

- постановка мети процедури. Метою є виявлення наявності чи відсутності незвичайних коливань;
- планування тестів. Тести можуть бути наступних типів: порівняння даних про клієнта і дані по галузі, порівняння даних про клієнта за поточний і попередній період, порівняння фактичних даних з очікуваними результатами;
- тестування;
- аналіз результатів і формування висновків. Ці дії залежать від критеріїв, визначених аудитором.

Обов'язковість аналітичних процедур на завершальній стадії аудиторської перевірки обумовлена необхідністю визначення загальної ефективності аудиту, у тому числі і ефективності аналітичних процедур, здійснених на етапі планування і в ході проведення аудиторської перевірки. Аудитор повинен провести огляд фінансової звітності, який був би разом з іншими аудиторськими свідченнями достатнім для висловлення думки щодо фінансової звітності у цілому. При цьому слід мати на увазі, що думка аудитора в цьому випадку відноситься до всієї фінансової звітності, а не до окремих її частин. Висновки, зроблені в результаті аналітичних операцій, використовуються для підтвердження висновків, сформованих під час аудиту окремих частин або елементів фінансової звітності підприємства, і допомагають у цілому прийти до цілісного та всебічного уявлення про достовірність фінансової звітності підприємства. Але вони так само можуть визначити напрямки та галузі, що вимагають проведення додаткових процедур перевірки. Оцінка можливості підприємства до безперервного існування також впливає на формування остаточних висновків аудитора стосовно достовірності фінансової інформації.

На етапі завершення потребують вирішення такі завдання використання аналітичних процедур: оцінка фінансового стану і перспектив безперервності його діяльності; оцінка суттєвості виявлених порушень.

У процесі застосування аналітичних процедур:

- з'ясовується організаційно-правова форма економічного суб'єкта; оцінюються засновницькі документи, рішення зборів акціонерів, ради директорів, результати емісій;

- здійснюється вивчення зовнішньої фінансової звітності. Полягає у вивченні абсолютних показників, представлених у фінансовій звітності з метою визначення основних джерел активів підприємства і напрямів їх використання, джерел і напрямів розподілу прибутку. Оцінюються масштаби діяльності підприємства, визначається структура майна, джерела його утворення, дохідність підприємства та основні джерела доходу. Особлива увага звертається на наявність у звітності незвичних показників і сум та інформацію, що публікується у виносках та примітках;

- у складі звітності в обов'язковому порядку вивчається облікова політика. Виходячи з неї, визначаються індивідуальні особливості порядку формування звітної інформації, їх вплив на звітні показники. Дається оцінка відповідності облікової політики чинному законодавству, що є одним із початкових заходів з оцінки системи внутрішнього контролю;

- порівнюються звітні дані з даними попередніх періодів для вивчення темпів і динаміки показників;

- проводиться порівняння статей бухгалтерського балансу та аналіз змін статей порівняно зі змінами інших статей в динаміці. Визначаються сфери потенційних ризиків, тобто рахунки, яким слід приділити найбільшу увагу у зв'язку з наявністю незвичних відхилень. Сфера потенційного ризику виявляється тоді, коли зміна однієї статті за економічною природою не відповідає зміні іншої;

- укрупнено виявляються і аналізуються фінансові співвідношення між показниками звітного періоду і проводиться їх аналіз порівняно з даними попередніх періодів;

- порівнюються планові і фактичні дані, оцінюється методика планування. На основі порівняння звітних показників з плановими оцінюється ефективність планування, робиться аналіз виконаного плану. Як показує практика, підприємства з добре відпрацьованим процесом бюджетування мають достатньо ефективну систему внутрішнього контролю;

- показники звітності та пов'язані з ними коефіцієнти зіставляються з нормативними величинами (наприклад, за чистими активами, поточною ліквідністю, забезпеченістю власними оборотними активами);

- показники підприємства порівнюються із середньогалузевими. В результаті аудитор краще розуміє зміст бізнесу клієнта, оцінює його масштаби, стійкість фінансових позицій і т. ін. На основі порівняння звітних показників із середньогалузевими визначаються стан та позиції клієнта на

ринку, що має важливе значення при проведенні експрес-аналізу фінансового стану;

- проводяться порівняння з нефінансовими даними, наприклад, порівнюються зміни доходу від реалізації та залишків продукції в балансі та звіті про фінансові результати з випуском продукції в натуральному виразі в первинних документах;

- фактичні дані клієнта порівнюються з розрахунками аудитора. На основі взаємозв'язку і взаємозалежності між показниками і факторами аудитором перевіряються показники звітності;

- виявляються тенденції змін окремих показників і поширюються на майбутні періоди. Використовуються при аналізі фінансового стану і оцінці ймовірності банкрутства, а також при вивченні можливостей підприємства залишатись діючим.

Одним з найбільше широко застосовуваних і простих прийомів, що використовуються в аналітичних процедурах, є порівняння. Суть його полягає в одночаснім співвідносним дослідженні й оцінці властивостей або ознак, загальних для двох або більш об'єктів. Для використання даного методу необхідно дотримувати наступних умов:

- 1) об'єкти порівняння повинні бути пов'язані із предметом доведення;
- 2) рівнятися повинні такі ознаки й властивості, які істотні для результатів застосування цього приватного методу пізнання й дозволяють прийти до певних висновків;

- 3) результати повинні служити підставою для ухвалення певного рішення (наприклад, при аудиторі основних коштів - порівняння порядку нарахування амортизації по однотипних коштах, що зробили в різні періоди часу).

Також у ході роботи аудитор повинен використовувати специфічні процедури, що являють собою (в їх логічній послідовності) методикую проведення фінансового аналізу. Прикладами аналітичних завдань можуть бути:

- аналіз динаміки і структури статей балансу;
- аналіз ліквідності балансу;
- аналіз фінансового стану і платоспроможності;
- факторний аналіз прибутку;
- аналіз рентабельності;

- експрес-аналіз фінансового стану підприємства;
- комплексний аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства тощо.

Результати аналітичних процедур можуть бути трьох видів (табл. 3.5).

Таблиця 3.5 Результати аналітичних процедур

Вид результату	Умови
Переконуючі	Якщо аудитор може розумно оцінити правильність залишку по рахункові після аналізу, то йому не треба проводити інші процедури
Підтверджувальні	Якщо аналіз повинен тільки підтвердити інформацію, отриману від клієнта, або висновки, зроблені аудитором, те перед аналітичною процедурою йому необхідно виконати додаткові перевірки
Непридатні	Якщо результати аналізу не можуть бути доказом висновків аудитора, то йому необхідно розробити інші процедури перевірки

Якщо аналітичні процедури, виконані відповідно до вимог цього МСА, встановлять відхилення або взаємозв'язки, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин, аудитор має дослідити ті розбіжності через:

- звертання із запитом до управлінського персоналу та отриманні відповідних аудиторських доказів щодо відповідей управлінського персоналу;
- виконання інших аудиторських процедур, які будуть потрібними за таких обставин.

Аудиторські докази стосовно відповідей управлінського персоналу можуть бути отримані через оцінку цих відповідей з урахуванням розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, а також інших аудиторських доказів, отриманих під час аудиту.

Необхідність виконання інших аудиторських процедур може виникнути у тому разі, якщо, наприклад, управлінський персонал не в змозі надати пояснення або якщо ці пояснення разом із аудиторськими доказами стосовно відповідей управлінського персоналу не вважаються достатніми.

3.5 Аудиторська вибірка: організація, обсяг і відбір статей вибірки, оцінка результатів

МСА 530. В аудиторській практиці цей міжнародний стандарт аудиту застосовується в тому разі, якщо аудитор прийняв рішення використати вибірку під час виконання аудиторських процедур.

Він розглядає використання аудитором статистичної та нестатистичної вибірки при розробці й відборі аудиторської вибірки, виконанні тестів заходів контролю та детальному тестуванні, а також оцінці отриманих результатів.

Метою аудитора при використанні аудиторської вибірки є отримання ним підстав для обґрунтованих висновків щодо генеральної сукупності, з якої здійснювалася вибірка.

У процесі перевірки аудитор повинен отримати *достатні та прийнятні* аудиторські докази, щоб мати змогу сформулювати обґрунтований аудиторський звіт та описати докази, на яких буде базуватися думка аудитора.

МСА 530 є доповненням до МСА 500, який стосується відповідальності аудитора за розробку та виконання аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів для того, щоб дійти обґрунтованих висновків, на яких ґрунтуватиметься аудиторська думка.

Процес організації аудиторської вибірки включає:

- 1. Розробку аудиторської вибірки, з врахуванням мети аудиторської процедури та характеристики генеральної сукупності, з якої буде робитися вибірка.

- Аудитор повинен визначити розмір вибірки, достатній для зменшення ризику вибірки до прийнятно низького рівня.

- 3. Аудитор повинен відібрати статті для вибірки так, щоб кожен елемент вибірки мав шанс бути відібраним.

Визначення аудиторських процедур, їх достатності та прийнятності, містить МСА 500. Оцінюючи кількість аудиторських доказів, їхню достатність та прийнятність для підтвердження аудиторської думки, аудитор застосовує професійне судження.

МСА 530 містить наступні визначення (табл. 3.6):

Таблиця 3.6 Визначення термінів у МСВ 530

№	Визначення	Зміст
1	Аномалія	викривлення або відхилення, яке очевидно не є репрезентативним для викривлень або відхилень у генеральній сукупності
2	Аудиторська вибірка	використання аудиторських процедур до менш як 100% елементів у межах генеральної сукупності, яка стосується аудиту, так що всі елементи вибірки мають шанс бути

		відібраними з метою надання аудитору обґрунтування, на основі якого формулюються висновки за всією генеральною сукупністю
3	Генеральна сукупність	всієї множини даних, із якої здійснюють вибірку і за якою аудитор має намір зробити висновки
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 застосованої концептуальної основи фінансової звітності.
5	Допустима норма відхилення	визначена аудитором норма відхилення від установлених процедур внутрішнього контролю, за якою аудитор намагається отримати належний рівень впевненості в тому, що фактичний показник відхилення у генеральній сукупності не перевищує норму відхилення, яку встановив аудитор

Викривлення можуть виникати внаслідок помилки або шахрайства. Якщо аудитор висловлює думку, чи фінансова звітність подана достовірно в усіх суттєвих аспектах або чи відображає достовірно та справедливо інформацію, викривлення також включають коригування сум, класифікацій, подання або розкриття інформації, які, за судженням аудитора, є необхідними для того, щоб фінансова звітність була подана достовірно, в усіх суттєвих аспектах або для того, щоб вона достовірно й справедливо відображала інформацію.

Відповідно до листа Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108 (Додаток 9) практикуючи аудитори використовують наступні нормативи для застосування допустимої норми відхилення:

Для визначення суттєвості окремих об'єктів обліку, що відносяться до активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, за орієнтовний поріг суттєвості приймається величина у 5 відсотків від підсумку відповідно всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу.

Для визначення суттєвості окремих видів доходів і витрат орієнтовним порогом суттєвості рекомендується величина, що дорівнює 2 відсоткам чистого прибутку (збитку) підприємства.

Порогом суттєвості з метою відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку може прийматися величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості.

Для неприбуткових організацій порогом суттєвості окремих видів

доходів, витрат і відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку рекомендується величина, що складає 0,5 відсотка від суми надходжень на провадження статутної діяльності.

Порогом суттєвості для визначення оренди фінансовою строк оренди приймається за величиною, що становить 75 відсотків строку корисного використання об'єкта оренди.

Для розкриття інформації про сегменти порогом суттєвості для визначення звітного сегмента приймається величина у 10 відсотків відповідно чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента, або активів усіх сегментів підприємства.

Для визначення подібних активів різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну не повинна перевищувати 10 відсотків.

Для інших господарських операцій та об'єктів обліку поріг суттєвості доцільно визначати у межах 1 - 10 відсотків з урахуванням обсягів діяльності підприємства, характеру впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості.

Допустиме викривлення – визначена аудитором грошова сума, стосовно якої аудитор прагне отримати належний рівень впевненості в тому, що фактичне викривлення у сукупності не перевищує грошову суму, яку встановив аудитор.

Елемент вибірки – окремі елементи, що становлять генеральну сукупність. Елементами вибірки можуть бути фізичні статті(наприклад, чеки, зареєстровані на депозиті, записи щодо кредиту на банківських виписках, рахунки-фактури чи залишки на рахунках дебіторів) або грошові одиниці.

Основними методами відбору елементів вибірки є (додаток 1 до МСА 530)

- випадковий відбір (наприклад із застосуванням генератора випадкових чисел або таблиць випадкових чисел);
- систематичний відбір (коли кількість елементів вибірки в генеральній сукупності ділиться на обсяг вибірки для отримання інтервалу вибірки, наприклад, рівний 50, а після визначення вихідної точки в межах перших 50 кожен п'ятдесятий елемент відбирається у вибірку);
- відбір навздогад, коли аудитор відбирає вибірку без будь-якої структуризації;

- відбір монетарних елементів – один із різновидів відбору на основі вартісної величини (стратифікація).

Стратифікація – процес розподілу генеральної сукупності на підсукупності, кожна з яких являє собою групу елементів вибірки, що мають подібні ознаки (часто грошова вартість).

Заходи контролю – політика і процедури, що допомагають забезпечити виконання розпоряджень управлінського персоналу, Заходи контролю є компонентом внутрішнього контролю.

Заходи контролю на рівні групи – заходи контролю, розроблені, впроваджені та підтримувані управлінським персоналом групи щодо фінансової звітності групи.

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

Ступінь ризику вибірки, який аудитор готовий прийняти впливає на необхідний її обсяг. Чим *нижчий рівень ризику* приймає аудитор, тим *більший* має бути обсяг вибірки.

Обсяг вибірки можна визначити через використання статистичної формули або через професійне судження. У МСА 530 у додатках 2; 3 (стор. 474-480 частина 1 МСА) наведено приклади чинників, які впливають на обсяг вибірки для тестів заходів контролю та обсяг вибірки для детального тестування.

Нижче наведемо приклади чинників, які аудитор може брати до уваги, визначаючи обсяг вибірки для тестування заходів контролю. Ці чинники, які слід розглядати разом, припускають, що аудитор не модифікуватиме характер або час тестів заходів контролю чи в будь-який інший спосіб не модифікуватиме підхід до процедур по суті у відповідь на оцінені ризику.

Тести заходів контролю – аудиторська процедура, призначена для оцінки ефективності функціонування заходів контролю в запобіганні або виявленні суттєвих викривлень на рівні тверджень.

Твердження – явні або інші твердження, надані управлінським персоналом, що містяться у фінансовій звітності, які використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різного типу, які можуть мати місце.

Тест – застосування процедур до деяких або всіх елементів генеральної сукупності.

Приклади чинників, які впливають на обсяг вибірки для тестів заходів контролю теж наведено в МСА 530 (табл. 3.7)

Таблиця 3.7 Чинники, які впливають на обсяг вибірки для тестів заходів контролю

Чинник	Вплив на обсяг вибірки	Характеристика
1	2	3
1. Збільшення рівня, до якого оцінка ризиків аудитором враховує відповідні заходи контролю	Збільшення	Чим вищий рівень впевненості аудитор очікує отримати від операційної ефективності заходів контролю, тим нижчою буде оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення, тим більшим має бути обсяг вибірки. Якщо оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення на рівні твердження включає сподівання на операційну ефективність заходів контролю, від аудитора вимагається виконати тести заходів контролю. Отже чим більше аудитор покладається на операційну ефективність заходів контролю, тим більшим має бути обсяг тестування аудитором заходів контролю (і саме цьому обсяг вибірки збільшується)
2. Збільшення допустимої норми відхилення	Зменшення	Чим нижча допустима норма відхилення, тим більшим має бути обсяг вибірки
3. Збільшення очікуваної норми відхилення в генеральній сукупності, що тестується	Збільшення	Чим більша очікувана норма відхилення, тим більшим має бути обсяг вибірки для того щоб аудитор міг зробити обґрунтовану оцінку фактичної норми відхилення. Чинники, які мають враховуватися аудитором при розгляді очікуваної норми відхилення включають розуміння бізнесу суб'єкта господарювання (зокрема, процедури оцінки ризиків, що виконуються для отримання розуміння внутрішнього контролю), зміни у складі персоналу або у внутрішньому контролі, результати аудиторських процедур. Високі очікувані норми відхилення заходів контролю, як правило, майже не дають підстав для зменшення оцінених ризиків суттєвого викривлення.

4. Збільшення бажаного рівня впевненості аудитора, що допустиму норму відхилення не перевищено фактичною нормою відхилення генеральній сукупності в	Збільшення	Чим більший рівень впевненості, якого потребує аудитор для того, щоб результати вибірки були насправді показовими щодо дійсного поширення відхилень у генеральній сукупності, тим більшим має бути обсяг вибірки
5. Збільшення кількості елементів вибірки в генеральній сукупності в	Незначний вплив	Для великих генеральних сукупностей фактичний обсяг сукупності має лише незначний вплив (якщо взагалі має) на обсяг вибірки. Для невеликих генеральних сукупностей аудиторська вибірка може й не бути такою ефективною, як альтернативні заходи отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів.

Аудитор повинен визначити розмір вибірки, достатній для зменшення ризику вибірки до прийнятно низького рівня.

Приведені чинники які впливають на обсяг вибірки є різні, але якщо обставини подібні, то й вплив на обсяг вибірки чинників теж буде аналогічним, незалежно від того, який підхід використовується аудитором: статистичний, або не статистичний.

Статистична вибірка – це підхід до здійснення вибірки, який має такі основні ознаки:

- А) випадковий вибір елементів;
- Б) використання теорії ймовірності для оцінки результатів вибірки, в тому числі оцінка ризику вибірки.

Вибірка, яка не відповідає наведеним вище ознакам вважається **не статистичною** вибіркою.

Приклади чинників, які впливають на обсяг вибірки для детального тестування наведенні в табл. 3.8.

Відповідно до ст. 9 Закону України "Про аудиторську діяльність" органи управління суб'єкта господарювання зобов'язані створити аудитору (аудиторській фірмі) належні умови для якісного виконання аудиту.

Таблиця 3.8 Приклади чинників, які впливають на обсяг вибірки для детального тестування

Чинник	Вплив на обсяг вибірки	Характеристика
1	2	3
1. Підвищення аудитором оцінки ризику суттєвого викривлення	Збільшення	Чим вища оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення, тим більшим має бути обсяг вибірки. На оцінку аудитором ризику суттєвого викривлення впливають властивий ризик і ризик контролю. Наприклад, якщо аудитор не виконує тестів заходів контролю, оцінка ним ризиків не може бути зменшеною за рахунок ефективного функціонування внутрішнього контролю стосовно конкретного твердження. Саме тому для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня аудиторі потрібен низький рівень ризику не виявлення, і він має більше покладатись на процедури по суті. Чим більше аудиторських доказів отримано в результаті детального тестування (тобто чим нижчий ризик не виявлення), тим більшим має бути обсяг вибірки
2. Збільшення використання інших процедур по суті, спрямованих на таке саме твердження	Зменшення	Чим більше аудитор покладається на інші процедури по суті (детальні тести або аналітичні процедури по суті) для зменшення до прийнятного рівня ризику не виявлення стосовно конкретної генеральної сукупності, тим меншого рівня впевненості аудитор вимагатиме від вибірки і, отже, тим меншим може бути її обсяг
3. Збільшення бажаного аудитором рівня впевненості, що фактичне викривлення не перевищило допустимого викривлення у генеральній сукупності	Збільшення	Чим більший рівень впевненості, необхідний аудиторі, в тому, що результати вибірки є дійсно показовими щодо фактичної суми викривлення в генеральній сукупності, тим більшим має бути обсяг вибірки
4. Збільшення допустимого викривлення	Зменшення	Чим менше допустиме викривлення, тим більшим має бути обсяг вибірки
5. Збільшення суми викривлення, яку аудитор очікує знайти в генеральній сукупності	Збільшення	Чим більшу суму викривлення аудитор очікує знайти в генеральній сукупності, тим більшим має бути обсяг вибірки для того, щоб можна було зробити розумну оцінку дійсної суми викривлення в генеральній сукупності. До чинників, які стосуються розгляду аудитором очікуваної суми викривлення, включають межу, до якої оцінка вартості статті визначається суб'єктивно, результати процедур оцінки ризиків, результати тестів заходів контролю, результати

		аудиторських процедур, застосованих у попередні періоди, та результати інших процедур по суті
6. Стратифікація генеральної сукупності, якщо не прийнятно	Зменшення	За наявності широких меж (варіативності) монетарного обсягу статей у генеральній сукупності, може виявитись корисним провести стратифікацію генеральної сукупності. Якщо генеральну сукупність можна відповідно стратифікувати, загальний обсяг вибірок по стратах у цілому буде меншим за обсяг вибірки, ніж той, що був би необхідним для досягнення заданого рівня ризику вибірки у разі формування однієї вибірки з усієї генеральної сукупності
7. Кількість елементів вибірки в генеральній сукупності	Незначний вплив	Для великих генеральних сукупностей фактичний обсяг сукупності має лише незначний вплив на обсяг вибірки, якщо взагалі має. Так, для невеликих генеральних сукупностей аудиторська вибірка часто не є такою ефективною, як альтернативні методи отримання достатніх і прийнятих аудиторських доказів (однак якщо використовувати вибірку по монетарних одиницях, збільшення монетарної вартості генеральної сукупності призводить до збільшення обсягу вибірки, якщо це не компенсується пропорційним збільшенням суттєвості для фінансової звітності в цілому [та, якщо це застосовано, рівня або рівнів суттєвості для конкретних класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації]).

Органи управління суб'єкта господарювання несуть відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, яка надається аудиторю (аудиторській фірмі) для проведення аудиту чи надання інших аудиторських послуг.

3.6 Аудит облікових оцінок

МСА 540. Метою аудитора є отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів в контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності щодо того:

- чи є обґрунтованими облікові оцінки, у тому числі облікові оцінки за справедливою вартістю, визнані або розкриті у фінансовій звітності;
- чи є достатнім розкриття доречної інформації у фінансовій звітності.

МСА 540 уточнює, як слід застосовувати МСА 315, МСА 330 та інші відповідні МСА стосовно облікових оцінок.

МСА 540 містить наступні визначення (табл. 3.9):

Таблиця 3.9 Визначення термінів у МСА 540

№	Визначення	Зміст
1	Невизначеність попереднього оцінювання	Чутливість облікової оцінки та розкриття пов'язаної з нею інформацією до властивої неточності їх вимірювання.
2	Облікова оцінка	Приблизне значення грошової суми за відсутності точних засобів оцінки. Цей термін вживають щодо суми, яка визначена за справедливою вартістю, у випадках коли існує невизначеність попереднього оцінювання, а також до інших сум, які потребують оцінки
3	Облікові записи	Початкові бухгалтерські записи та підтвердні записи (наприклад, чеки та записи електронних переказів коштівконтракти, Головна книги, журнальні записи та інші коригування фінансової звітності, не відображені в офіційних журнальних записах; та такі записи, як робочі й електронні таблиці, що підтверджують розподіл витрат, обчислення, звірки й розкриття інформації)
4	Результат облікової оцінки	Фактична грошова сума, що є наслідком завершення основної операції (основних операцій), подій або умови, які розглядаються в обліковій оцінці.
5	Точкова оцінка аудитора або діапазон аудитора	Сума або діапазон сум, що визначені відповідно на основі аудиторських доказів для використання під час оцінювання точкової оцінки управлінського персоналу
6	Точкова оцінка управлінського персоналу	Сума, обрана управлінським персоналом, для визнання або розкриття у фінансовій звітності як облікова оцінка.

Подання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності включає достатнє розкриття інформації про суттєві питання. Застосовна концептуальна основа фінансової звітності може дозволяти або встановлювати розкриття інформації, пов'язаної з обліковими оцінками, та деякі суб'єкти господарювання можуть добровільно розкривати додаткову інформацію у примітках до фінансової звітності. Це розкриття інформації може охоплювати наприклад, таке:

- використані припущення;
- використаний метод попереднього оцінювання, включаючи будь-яку застосовну модель;
- підставу для вибору методу попереднього оцінювання;
- вплив будь-яких змін у методі попереднього оцінювання порівняно з попереднім періодом;
- джерела та наслідки невизначеності попереднього оцінювання.

Деякі статті фінансової звітності можна оцінити не точно, а тільки попередньо. Для цілей цього МСА такі статті фінансової звітності називаються обліковими оцінками. Характер і достовірність інформації доступної для управлінського персоналу для підтвердження здійснення облікових оцінок, широко варіюються, що впливає на рівень невизначеності щодо попереднього оцінювання, пов'язаного з обліковими оцінками. Рівень невизначеності щодо попереднього оцінювання, в свою чергу, впливає на ризики суттєвого викривленні облікових оцінок, включаючи їх чутливість до ненавмисної або навмисної упередженості управлінського персоналу.

Деякі облікові оцінки передбачають відносно низький рівень невизначеності попереднього оцінювання та можуть призводити до менших ризиків суттєвого викривлення, наприклад:

- облікові оцінки суб'єктів господарювання, які займаються підприємницькою діяльністю, що не є складною;
- облікові оцінки, які часто здійснюються та оновлюються, оскільки належать до звичайних операцій;
- облікові оцінки, отримані на основі загальнодоступних даних, таких як опубліковані дані про відсоткові ставки або ціни на цінні папери, операції з якими здійснюються на біржі. Такі дані можна назвати «спостережними» у контексті облікової оцінки за справедливою вартістю;
- облікові оцінки за справедливою вартістю, якщо метод оцінки, передбачений застосовною концептуальною основою фінансової звітності, простий та легко застосовується до активу або зобов'язання, що потребують оцінки за справедливою вартістю;
- облікові оцінки за справедливою вартістю, якщо модель, яка використовується для оцінювання облікової оцінки, добре відома чи загальноприйнята за умови, що припущення або вихідні дані моделі є спостережними.

Проте для окремих облікових оцінок рівень невизначеності попереднього оцінювання може бути відносно високим, зокрема у випадках, якщо вони ґрунтуються на значущих припущеннях, наприклад:

- облікові оцінки, що стосуються результату судового процесу;
- облікові оцінки за справедливою вартістю для похідних фінансових інструментів, які відкрито не продаються і не купуються на біржі;

- облікові оцінки за справедливою вартістю, для яких використовується модель, розроблена вузькоспеціалізованим суб'єктом господарювання, або для яких припущення чи вихідні дані не є спостережними на ринку.

Розкриття такої інформації є доречним для користувачів під час отримання розуміння облікових оцінок, визнаних чи розкритих у фінансовій звітності, та в разі, якщо потрібно отримати достатні та прийнятні аудиторські докази того, чи відповідає розкриття інформації вимогам застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Облікові оцінки, які мають значний ризик. Щодо облікових оцінок, які мають значний ризик, то навіть у разі, якщо розкриття інформації відповідає застосовній концептуальній основі фінансової звітності, аудитор може дійти висновку, що розкриття інформації про невизначеність попереднього оцінювання є недостатнім з огляду на конкретні обставини та відповідні факти. Важливість аудиторської оцінки достатності розкриття інформації про невизначеність попереднього оцінювання збільшується чим більший діапазон можливих результатів облікової оцінки стосовно суттєвості.

Оцінки за справедливою вартістю. Що стосується облікових оцінок за справедливою вартістю, то деякі концептуальні основи фінансової звітності припускають, що справедливу вартість може бути достовірно оцінено як необхідну передумову вимоги чи дозволу оцінки за справедливою вартістю або розкриття інформації. У деяких випадках таке припущення можна обійти, наприклад, якщо не існує відповідного методу або основи для оцінки. У таких випадках основна увага аудитора при здійсненні оцінки приділяється тому, чи є прийнятною основа управлінського персоналу для недотримання припущення стосовно використання справедливої вартості, встановленого згідно із застосовною концептуальною основою фінансової звітності.

Спеціалізовані навички або знання. Під час планування аудиту аудитор повинен визначити характер, час та обсяги ресурсів, потрібних для виконання завдання з аудиту. Це може включати в разі потреби залучення осіб із спеціалізованими навичками або знаннями. Крім того, МСА 220 вимагає, щоб партнер із завдання впевнився в тому, що аудиторська група із завдання та будь-які зовнішні експерти аудитора, які не є частиною групи, мають відповідну компетентність і можливість, щоб виконати завдання з аудиту.

Під час аудиту облікових оцінок аудитор може ідентифікувати з огляду на свій досвід та обставини завдання необхідність застосування

спеціалізованих навичок і знань стосовно одного або кількох аспектів облікових оцінок.

Питання, які можуть вплинути на розгляд аудитором того, чи потрібні спеціалізовані навички або знання, охоплюють, наприклад:

- характер основного активу, зобов'язання або компоненту власного капіталу в певному бізнесі або галузі (наприклад, корисні копалини, сільськогосподарські активи, комплексні фінансові інструменти);

- високий рівень невизначеності попереднього оцінювання;

- передбачувані складні підрахунки або спеціалізовані моделі, наприклад, під час попереднього оцінювання справедливої вартості за відсутності спостережного ринку:

- складність вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності, доречних для облікових оцінок, включаючи те, чи існують аспекти, які, як відомо, тлумачаться по-різному, або практика є непослідовною чи недостатньо розроблена;

- процедури, які аудитор планує виконати у відповідь на оцінені ризики.

МСА 540 також містить вимоги і рекомендації відносно викривлень в індивідуальних облікових оцінках та ознаки можливої упередженості управлінського персоналу.

Упередженість управлінського персоналу – відсутність нейтральності з боку управлінського персоналу при підготовці інформації.

МСА містить приклади ознак можливої упередженості управлінського персоналу стосовно облікових оцінок:

- зміни в обліковій оцінці або в методі її здійснення, якщо управлінський персонал виконав суб'єктивну оцінку, що відбулася зміна в обставинах;

- використання власних припущень суб'єкта господарювання щодо облікових оцінок за справедливою вартістю, якщо вони не узгоджуються зі спостережними ринковими припущеннями;

- вибір чи розробка значних припущень, результатом яких є точкова оцінка, сприятлива для цілей управлінського персоналу;

- вибір точкової оцінки, що може свідчити про оптимістичну або песимістичну модель.

3.7. Пов'язані сторони в аудиті

МСА 550 розглядає відповідальну аудитора стосовно відносин та операцій з пов'язаними сторонами під час аудиту фінансової звітності. Так, у ньому показано, як слід застосовувати положення МСА 315, МСА 330 та МСА 240 стосовно суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами.

Цілі аудитора відображенні на рис 3.4.

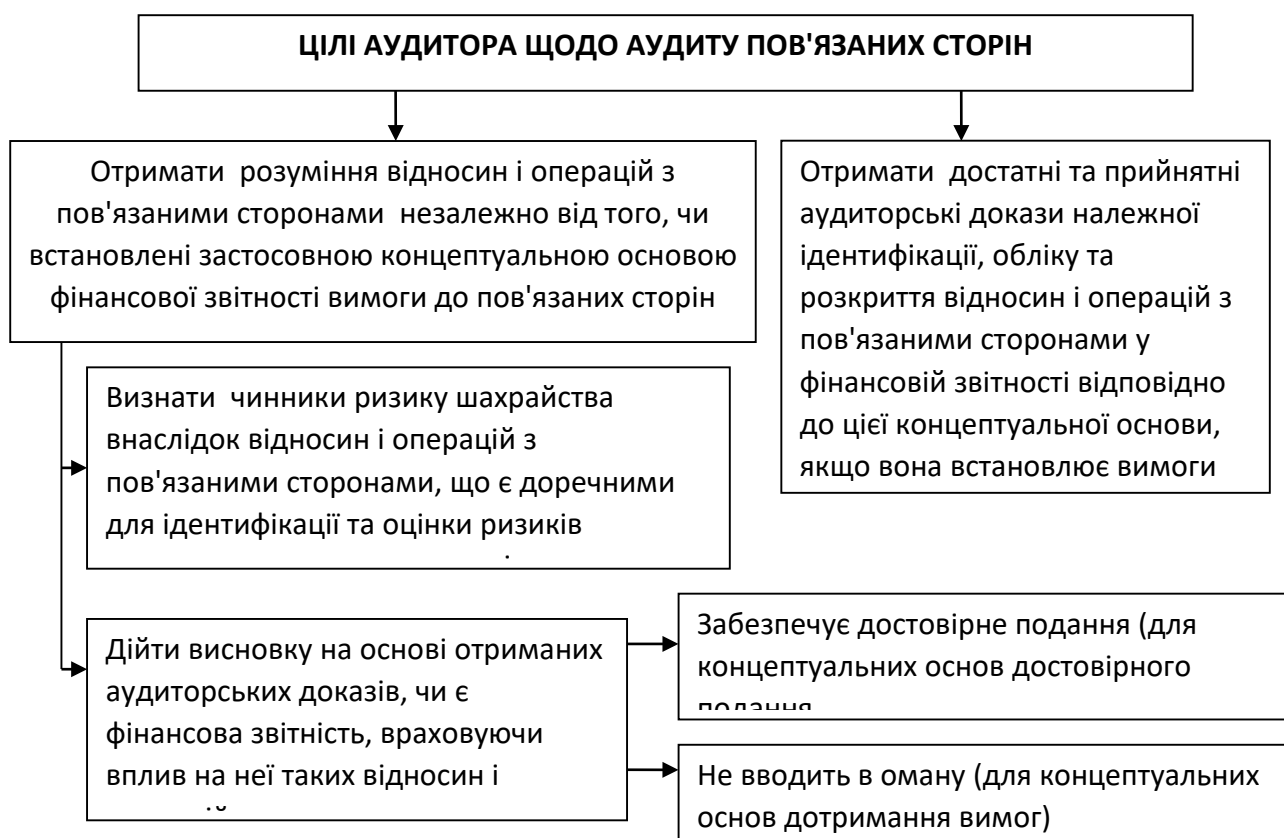


Рис. 3.4 Цілі аудитора щодо аудиту пов'язаних сторін

Терміни, що наведені МСА 550 відображені в табл. 3.10:

Аудитор повинен звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо:

- ідентифікації пов'язаних сторін суб'єкта господарювання включаючи зміни порівняно з попереднім періодом;
- характеру відносин між суб'єктом господарювання і щ пов'язаними сторонами; та

- здійснення суб'єктом господарювання будь-яких операцій з цими пов'язаними сторонами протягом періоду і (якщо це має місце) тилу й мети операцій.

Таблиця 3.10 визначення термінів у МСА 550

№	Термін	Визначення
1	Операція між незалежними сторонами	Операція, яку здійснюють на таких умовах, коли, наприклад, зацікавлений покупець і зацікавлений продавець, які не є пов'язаними сторонами, діють незалежно один від одного та переслідують свої власні найкращі інтереси
2	Пов'язана сторона	Сторона, яка є: 1) пов'язаною стороною згідно з визначенням у застосовній концептуальній основі фінансової звітності; 2) якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності визначає мінімальні вимоги щодо пов'язаної сторони або не містить їх зовсім, тоді пов'язаною стороною є: а) особа або інший суб'єкт господарювання, який здійснює безпосередній або опосередкований контроль чи суттєвий вплив через одного або кількох посередників на суб'єкт господарювання, що звітує; б) інший суб'єкт господарювання, над яким суб'єкт господарювання, що звітує, здійснює безпосередній або опосередкований контроль чи суттєвий вплив через одного або кількох посередників; в) інший суб'єкт господарювання, який перебуває під спільним контролем разом із суб'єктом господарювання, що звітує, через: спільних контролюючих власників; власників, які є близькими родичами; спільний провідний управлінський персонал.

Аудитор повинен звернутися із запитом до управлінського та іншого) персоналу суб'єкта господарювання, а також виконати інші процедури оцінки ризику, які він вважає належними, для отримання розуміння заходів внутрішнього контролю (якщо такі є), встановлених управлінським персоналом для:

- ідентифікації, обліку та розкриття відносин і операцій з пов'язаними сторонами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
- санкціонування і схвалення значних операцій та домовленостей з пов'язаними сторонами;
- санкціонування й схвалення значних операцій та домовленостей, що виходять за межі нормальної діяльності.

Для отримання розуміння середовища контролю аудитор може розглядати такі характеристики середовища контролю, які стосуються зниження ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами й операціями з пов'язаними сторонами, зокрема:

- внутрішні кодекси етики, які було належним способом повідомлено персоналу суб'єкта господарювання.

- політика і процедури відкритого та своєчасного розкриття інтересів управлінського персоналу в операціях з пов'язаними сторонами.

- розподіл обов'язків щодо ідентифікації, реєстрації, узагальнення й розкриття операцій з пов'язаними сторонами у суб'єкта господарювання.

- своєчасне розкриття й обговорення управлінським персоналом значних операцій з пов'язаними сторонами, які виходять за межі нормальної діяльності суб'єкта господарювання, комерційне обґрунтування таких операцій (наприклад, консультуючись із зовнішніми професійними консультантами).

- чіткі принципи схвалення операцій з пов'язаними сторонами, які включають фактичний або можливий конфлікт інтересів.

- періодичні перевірки внутрішніми аудиторами (в разі потреби).

- активні дії управлінського персоналу для вирішення питань розкриття інформації про пов'язані сторони, зокрема звертання за порадою до аудитора або зовнішнього юрисконсульта.

- наявність за потреби політик і процедур повідомлення про порушення

Під час аудиту, перевіряючи записи і документи, аудитор повинен бути пильним до домовленостей або іншої інформації, яка може вказувати на існування відносин і операцій з пов'язаними сторонами, які управлінський персонал раніше не ідентифікував або не розкривав аудитору.

Зокрема, аудитор повинен перевірити такі документи на ознаки існування відносин і операцій з пов'язаними сторонами, які управлінський персонал раніше не ідентифікував або не розкривав аудитору:

- банківські підтвердження чи підтвердження зовнішніх юристів, отримані в межах аудиторських процедур;

- протоколи зборів акціонерів і засідань тих, кого наділено найвищими повноваженнями; та

- інші записи або документи, які аудитор вважає потрібними в обставинах суб'єкта господарювання.

Якщо аудитор при проведенні аудиторських процедур ідентифікує значущі операції, що виходять за межі нормальної діяльності, він повинен звернутися до управлінського персоналу із запитом щодо:

- характеру таких операцій;
- можливої участі пов'язаних сторін.

Якщо аудитор ідентифікує пов'язані сторони або значні операції з ними які управлінський персонал раніше не ідентифікував або не розкривав йому, він повинен:

- негайно повідомити відповідну інформацію іншим учасникам аудиторської групи із завдання;

- якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності встановлює вимоги щодо пов'язаних сторін:

- звернутись із запитом до управлінського персоналу щодо ідентифікації всіх операцій з щойно ідентифікованими пов'язаними сторонами для подальшої оцінки аудитором;
- звернутись із запитом, чому існуючі в компанії заходи внутрішнього контролю за відносинами і операціями з пов'язаними сторонами не дали змоги ідентифікувати чи розкрити відносини або операції з пов'язаними сторонами;

- здійснити належні аудиторські процедури по суті щодо таких щойно ідентифікованих пов'язаних сторін або значних операцій з ними;

- ще раз розглянута ризик можливого існування інших пов'язаних сторін або значних операцій з ними, які управлінський персонал раніше не ідентифікував або не розкрив аудитору, та виконати необхідні додаткові аудиторські процедури;

- якщо не розкриття управлінським персоналом здається свідомим (і, отже, вказує на наявність ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства), оцінити вплив цього на аудит.

Для ідентифікованих значних операцій з пов'язаними сторонами, які виходять за межі нормальної діяльності суб'єкта господарюванні, аудитор повинен:

- перевірити основні контракти або угоди (якщо такі є) та оцінити:
 - чи припускає комерційне обґрунтування (або його відсутність) операцій, які могли здійснюватися для фальсифікації фінансової звітності або приховування незаконного привласнення активів;

- узгодженість умов операцій з поясненнями управлінського персоналу;
- чи мав місце належний облік і розкриття операцій відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
- отримати аудиторські докази того, що операції були належно санкціоновані та схвалені.

3.8 Подальші події

МСА 560 розглядає відповідальність аудитора, що стосується подальших подій під час аудиту фінансової звітності.

На фінансову звітність впливають певні події, що відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності визначаються, як:

- події, які надають докази щодо умов, що існували на дату фінансової звітності;
- події, які надають докази щодо умов, що виникли після дати фінансової звітності.

Якщо перевірена аудитором фінансова звітність включена до інших документів після оприлюднення фінансової звітності, аудитор може мати додаткові обов'язки, пов'язані з подальшими подіями, які йому, можливо, потрібно буде розглянути, наприклад законодавчі чи нормативні вимоги, пов'язані з відкритою пропозицією цінних паперів у тих юрисдикціях, в яких вдані папери пропонуються. Так, може вимагатися, щоб аудитор виконав додаткові аудиторські процедури до дати документа про остаточну пропозицію цінних паперів. Ці процедури можуть включати процедури, зазначені в параграфах 6 і 7, які було виконано до дати або якомога ближче до дати набрання чинності документом про остаточну пропозицію цінних паперів, а також ознайомлення з цим документом, щоб оцінити, чи узгоджується інша інформація в документі про пропозицію цінних паперів із фінансовою інформацією, до якої причетний аудитор

МСА 700 роз'яснює, що дата аудиторського звіту інформує користувача про те, що аудитор врахував вплив подій і операцій, про які аудитору стало відомо і які відбулися до цієї дати.

Цілі аудитора при виконанні цього стандарту такі:

- отримати достатні та прийнятні аудиторські докази того, що події, які відбуваються в період між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту потребують коригування або розкриття у фінансовій звітності, належно відображені в цій фінансовій звітності відповідно до концептуальної основи фінансової звітності;

- вжити всі належні дії у відповідь щодо фактів, які стали відомі аудитору після дати аудиторського звіту і які, якби вони були відомі аудитору на дату звіту, могли б призвести до внесення аудитором змін до цього звіту.

Терміни, що наведені у МСА 560 відображені в табл. 3.11:

Таблиця 3.11 Визначення термінів за МСА 560

№	Термін	Визначення
1	Дата аудиторського звіту	Дата, обрана аудитором для датування звіту щодо фінансової звітності відповідно до МСА 700 (див. параграф Д3 МСА 560)
2	Дата затвердження фінансової звітності	Дата, коли всі звіти, що входять до складу фінансової звітності, включаючи відповідні примітки, були вже складені, а особи, наділені визнаними повноваженнями, підтвердили, що вони несуть відповідальність за цю фінансову звітність (див. параграф Д2 МСА 560)
3	Дата оприлюднення фінансової звітності	Дата, коли аудиторський звіт і перевірена аудитором фінансова звітність стали доступними третім сторонам (див. параграф Д4-5 МСА 560)
4	Дата фінансової звітності	Дата, на яку припадає кінець найостаннішого періоду, який охоплює фінансова звітність.
5	Подальші події	Події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту, і факти, які стають відомими аудитору після дати аудиторського звіту.

Аудитор повинен виконати аудиторські процедури для того, щоб ідентифікувати події, які потребують коригування або розкриття у фінансовій звітності.

Аудитор не зобов'язаний виконувати будь-які аудиторські процедури стосовно фінансової звітності після дати аудиторського звіту. Проте, якщо після дати аудиторського звіту, але до дати оприлюднення фінансової звітності аудитору стає відомий факт, який якби був відомий на дату аудиторського звіту, міг би призвести до внесення ним змін до аудиторського звіту, то аудитор повинен:

- обговорити це питання з управлінським персоналом або, якщо доцільно з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- визначити, чи потрібно вносити зміни до фінансової звітності, якщо так, то
- зробити запити, як управлінський персонал має намір розглянути це питання у фінансовій звітності.

Якщо управлінський персонал згоден, що такі зміни треба вносити, то аудитор повинен провести аудиторські процедури відносно таких змін та підготувати новий аудиторський звіт.

Відносно підготовки нового аудиторського звіту можуть бути застосовані обмеження, які розглянуті у параграфі 12-13 МСА 560.

3.9 Безперервність діяльності суб'єкта господарювання

При виконанні процедур з оцінки ризиків, як вимагає МСА 315 аудитор повинен розглянути, чи існують події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність виконуються дії, які визначені МСА 570.

Аудитор повинен визначити, чи здійснені управлінським персоналом оцінки здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою безперервну діяльність і за який період зроблена ця оцінка.

Для цього аудитор повинен зробити запит до управлінського персоналу про те, чи відомо йому про події або умови після періоду оцінки управлінським персоналом, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта продовжувати свою діяльність. Якщо аудитор доходить висновку про те, що використання припущення про безперервність діяльності є прийнятним за певних обставин, але існує суттєва невизначеність, то треба визначити чи фінансові звіти:

- достатньо описують основні події та умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність продовжувати діяльність та плани управлінського персоналу з розгляду цих подій або умов;
- чітко розкривають інформацію про те, чи існує суттєва невизначеність, пов'язана з подіями або умовами, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати діяльність, а значить він не

здатний реалізувати свої активи та погасити зобов'язання у звичайному ході бізнесу.

Події або умови, які можуть поставити під сумнів припущення про безперервність діяльності:

- фінансові (позики з фіксованим строком погашення; негативні основні фінансові коефіцієнти; борги; негативні грошові потоки від операційної діяльності; нездатність виконувати умови угод про позики; нездатність отримати фінансування на нові продукти і інше);

- операційні (наміри управлінського персоналу ліквідувати суб'єкт господарювання; втрата провідного персоналу без заміни; труднощі з робочою силою; нестача важливих ресурсів; поява успішного конкурента);

- інші (недотримання вимог до рівня капіталу; незавершені судові або регулятивні провадження; відсутність страхування від ризику катастроф; законодавчі зміни або урядова політика, яка впливає на суб'єкт господарювання).

МСА570 розглядає відповідальність аудитора під час аудиту фінансової звітності, пов'язану з використанням управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності при складанні фінансової звітності.

Цілі аудитора такі:

- отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності;

- зробити висновок, ґрунтуючись на отриманих аудиторських доказах, чи існує суттєва невизначеність стосовно подій чи умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність;

- визначити наслідки для аудиторського звіту.

Виконуючи процедури з оцінки ризиків, як вимагає МСА 315, аудитор повинен розглянути, чи існують події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність.

При цьому аудитор повинен визначити, чи виконав управлінський персонал попередню оцінку здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність:

- а) якщо така оцінка була виконана, аудитор повинен обговорити оцінку з управлінським персоналом і визначити, чи ідентифікував управлінський

персонал події та умови, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, і, якщо це так, обговорити плани управлінського персоналу щодо таких подій та умов, або

б) якщо така оцінка ще не була виконана, аудитор повинен обговорити з управлінським персоналом основу для використання за призначенням припущення про безперервність діяльності та зробити запит управлінському персоналу, чи існують такі події та умови, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність.

Якщо ідентифіковано події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, щоб визначити, чи існує суттєва невизначеність, за допомогою виконання додаткових аудиторських процедур, включаючи розгляд пом'якшувальних чинників. Ці процедури мають включати таке:

- попросити управлінський персонал виконати таку оцінку, якщо він ще не виконав оцінку здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність;

- оцінити плани управлінського персоналу щодо майбутніх дій у зв'язку з його оцінкою безперервності діяльності, чи ймовірно, що результат цих планів поліпшить ситуацію і чи здійсненні плани управлінського персоналу за конкретних обставин;

- якщо суб'єкт господарювання склав прогноз руху грошових коштів та аналіз прогнозу є значущим чинником при розгляді майбутнього результату подій або умов в оцінці планів управлінського персоналу щодо майбутніх дій:

- оцінити достовірність основних даних, що генеруються для складання прогнозу;

- визначити, чи є достатнє підтвердження припущень, на яких ґрунтується прогноз;

- розглянути, чи стали доступні додаткові факти чи інформація після дати оцінки управлінського персоналу;

- зробити запит про письмові запевнення до управлінського персоналу та, якщо це доцільно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовні їх планів майбутніх дій та здійсненності цих планів.

Якщо фінансова звітність була складена на основі припущення безперервності, але за судженням аудитора використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності у фінансовій звітності є неприйнятним, аудитор повинен висловити негативну аудиторську думку.

Для формулювання адекватного висновку про можливість подальшого функціонування підприємства необхідно зібрати і проаналізувати великий обсяг доречної інформації. До таких процедур можна віднести:

- Аналітичні процедури. Результати аналітичних процедур дозволяють виявити негативні тенденції, проблеми з ліквідністю і кредитоспроможністю, повільну оборотність оборотних активів і проблеми з погашенням боргів;

- Огляд наступних подій. Певні події після дати закінчення звітного періоду можуть підтвердити несприятливі тенденції, відображені у фінансовій звітності за період, що перевіряється. До таких подій відносяться зниження ринкових цін на основну продукцію, припинення кредитування на прийнятних умовах, утрата майна по об'єктивних причинах, банкрутство основних клієнтів чи їхня ліквідація з інших причин;

- Перевірка виконання підприємством умов боргових зобов'язань. Порушення боргових зобов'язань свідчить про ускладнення в діяльності. У такій ситуації необхідно з'ясувати, чи немає домовленості із зв'язаними сторонами про надання тимчасової фінансової допомоги з метою відновлення платоспроможності в кризовий період;

- Запит юридичній службі підприємства. Відповіді юристів на запити про судові позови можуть указати на можливість фінансових утрат внаслідок претензій до низької якості продукції (позови покупців), порушень податкового законодавства чи колізій в ньому (адміністративні і судові оскарження рішень органів ДПС) та ін.

- Ознайомлення з протоколами зборів. Протоколи зборів власників, ради директорів чи інших органів керівництва можуть містити неупереджену інформацію, з якої випливають:

- ризик втрати основних кредиторів;
- ризик втрати основних постачальників і покупців;
- недостатність виробничих запасів і трудових ресурсів;
- ризик суттєвих втрат внаслідок запланованих високо витратних і малоефективних проектів;

– тенденція керівництва до заміни кваліфікованого управлінського персоналу і т.і.

• Опитування співробітників підприємства. Інформація, отримана в процесі усних бесід, може позначити й інші проблеми, але для формування висновку вона вимагає підтвердження з більш достовірних джерел.

Документальне оформлення. Як збір інформації, так і її систематизація, вимагають ретельного документування. Насамперед, необхідно грамотно спланувати цей розділ перевірки. Далі представлений приклад програми, яку можна використовувати в практичній роботі. При необхідності варто додатково включити процедури, що враховують специфіку підприємства, яке перевіряється.

У табл. 3.12 наведені приклади джерел інформації з метою більш повного розкриття запропонованих аудиторських процедур.

Таблиця 3.12 Джерела інформації

Досліджуване питання	Джерело інформації
Загальний огляд результатів аудита з метою виявлення:	
негативних тенденцій;	дані результатів перспективного аналізу
уповільнення оборотності оборотних коштів	аналіз динаміки коефіцієнта оборотності активів
проблем погашення дебіторської заборгованості	аналіз динаміки коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості і термінів її погашення
незадовільної ліквідності та кредитоспроможності	аналіз ліквідності і платоспроможності підприємства
заборгованість по дивідендах	дані бухгалтерського обліку
порушення статутних вимог до розмірів капіталу	дані бухгалтерського обліку
Огляд наступних подій з метою виявлення наступних фактів:	
банкрутство основних клієнтів;	ксерокопії відповідних документів, перелік втрачених основних клієнтів;
падіння ринкових цін на основну продукцію чи послуги;	дані органів статистики, прайси постачальників аналогічної продукції і т.і.;
відмовлення в наданні банківських кредитів;	листування з банками про можливість надання кредитів;
податкова застава активів підприємства, арешт активів підприємства	податкові повідомлення
Аналіз негативних тенденцій:	
підвищення цін поряд зі скороченням продажів;	аналіз динаміки обсягу продажів
нестача оборотних коштів;	аналіз динаміки показника чистого оборотного капіталу
незадовільні фінансові коефіцієнти.	аналіз динаміки фінансових коефіцієнтів
Аналіз внутрішніх проблем підприємства	
незадовільна система бухгалтерського обліку;	описова частина розділу "Аудит фінансової звітності"

втрата кваліфікованих кадрів;	протоколи зборів засновників і керівництва, усні опитування співробітників
плинність кадрів управлінського персоналу;	протоколи зборів засновників і керівництва, усні опитування співробітників
економічно недоцільні довгострокові і витратні проекти.	протоколи зборів засновників і керівництва, укрупнені розрахунки ефективності проектів (термін окупності витрат)
Аналіз зовнішніх факторів:	
зміни в законодавстві;	описова частина розділу "Ознайомлення з галуззю і бізнесом клієнта"
втрата ліцензії чи патенту;	ксерокопії ліцензій і патентів із указівкою закінчення термінів їхньої дії
втрата основних постачальників.	перелік втрачених основних постачальників

3.10 Письмові пояснення управлінського персоналу

Якщо аудитор прийшов до висновку, що подальше функціонування підприємства неможливо (чи сумнівно), то він повинен обговорити з адміністрацією підприємства ситуацію і взяти участь у розробці заходів для рішення проблеми.

МСА 580 розглядає відповідальність аудитора за отримання письмових запевнень від управлінського персоналу або за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, під час аудиту фінансової звітності.

Даний стандарт відрізняється від старої редакції МСА "Пояснення управлінського персоналу" тим, що надає допомогу аудитору зменшити ризики своєї діяльності.

Аудитор повинен зробити запит до управлінського персоналу надати письмове запевнення, що він взяв на себе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, включаючи, якщо це доречно, відповідальність за її достовірне подання, як зазначено в умовах завдання з аудиту.

Наведені у МСА 580 терміни зображені в табл. 3.13:

Таблиця 3.13 Визначення термінів у МСА 580

№	Термін	Визначення
1	Письмові запевнення	Письмова заява управлінського персоналу, надана аудитору для підтвердження певних питань або обґрунтування інших аудиторських доказів.

		У цьому контексті вони не включають фінансову звітність, твердження, які вона містить або підтвердну документацію – облікові книги та записи
2	Управлінський персонал	управлінський персонал та за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями

Цілі аудитора такі:

- отримати письмові запевнення від управлінського персоналу, що вони взяли на себе відповідальність за складання фінансової звітності та повноту наданої аудитору інформації;
- підтвердити інші аудиторські докази, що стосуються фінансової звітності або конкретних тверджень у фінансовій звітності, за допомогою письмових запевнень, отриманих на вимогу аудитора або інших МСА;
- вжити необхідні дії у відповідь на письмові запевнення, надані управлінським персоналом бо якщо управлінський персонал не надає письмові запевнення, про які робить запит аудитор.

У табл. 3.14 наведено інші МСА, які містять конкретні вимоги до письмових запевнень залежно від предмета перевірки.

Таблиця 3.14 МСА, які містять конкретні вимоги до письмових запевнень

МСА	Назва	Параграф, зміст інформації
240	Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності	39 (система внутрішнього контролю, розслідування шахрайства)
250	Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності	16 (недотримання вимог законодавчих і нормативних актів)
450	Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту	14 (вплив не виправлених викривлень є не суттєвим)
501	Аудиторські докази - достатні міркування щодо відображених елементів	12 (всі судові справи та претензії)
540	Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації	22 (чи вважає управлінський персонал обґрунтованими значні припущення, які використовуються при здійсненні облікових оцінок)
550	Пов'язані сторони	26 (стосовно пов'язаних осіб та відносин з ними)

560	Подальші події	9 (події які були після дати фінансової звітності і які потрібно коригувати або розкрити)
570	Безперервність	16 "г" (стосовно планів майбутніх дій та здійснення цих планів)
710	Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність	9 (посилання на всі періоди відносно яких підготовлена аудиторська думка та спеціальне письмове запевнення яке стосується будь-якого перерахунку, що був здійснений для виправлення суттєвого викривлення фінансовій звітності за попередній період та впливає на порівняльну інформацію)

Крім того, в разі концептуальної основи достовірного подання управлінський персонал несе відповідальність за складання та достовірне подання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності; або за складання фінансової звітності, що достовірно та справедливо відображає інформацію відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Дата письмових запевнень має бути якомога ближче до дати аудиторського висновку щодо фінансової звітності, але не після неї. Письмові запевнення мають бути для всієї фінансової звітності та періоду (періодів), зазначених в аудиторському звіті

Письмові запевнення управлінський персонал повинен надавати у формі листа – запевнення, адресованого аудитору.

Для контролю за виконанням цих процедур треба зберігати фотокопії листів та запитів, які зберігаються у робочих документах клієнта.

Рекомендуємо завести журнал реєстрації запитів та вхідних листів – запевнень – єдиний на всіх, або на кожного клієнта окремо (табл. 3.15).

Таблиця 3.15 Журнал контролю за письмовими листами-запевненнями

Зміст	№ форми Робочої документації	Адресат	Дата відправки			Дата отримання	Посилання на робочий документ
			Перший запит	Другий запит	Наступні запити		
1	2	3	4	5	6	7	8
Запити:							
Фінансові установи:							
Сальдо по рахункам							

Виписка з банківського рахунку							
Відомості про майно у заставі							
Ліміт кредиту							
Умовні зобов'язання							
Ринкові цінні папери							
Дебіторська заборгованість:							
Позитивні/запити							
Негативні запити							
Векселя до отримання							
ТМЦ, які зберігаються у третіх сторін							
Страховання:							
Страховання життя							
Об'єм страхової відповідальності							
Кредиторська заборгованість: Позитивні запити Негативні запити							
Векселя до оплати							
Угода про оренду							
Інша кореспонденція :							
Лист-запевнення							
Запит на пояснення юристів							
Письмові запевнення керівництва щодо окремих питань							
Запит про проведені розрахунки з бюджетом							
Інше							